

EL DERECHO AL RECURSO Y A LA RECTIFICACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES DE LOS OBLIGADOS EN VIRTUD DE PACTO¹

ESTEFANÍA ÁLVAREZ MENÉNDEZ
PROFESORA AYUDANTE DOCTORA
DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO
UNIVERSIDAD DE OVIEDO

SUMARIO: I. El artículo 17.5 LGT: alcance y efectos. 1. *El principio de capacidad económica y los pactos de asunción de tributos.* 2. *Naturaleza civil de los pactos de asunción de tributos: ¿jurisdicción civil o jurisdicción contencioso-administrativa?* **II. Legitimación del que asume obligaciones por pacto o contrato para interponer recursos en vía administrativa.** 1. *Legitimación para interponer recurso de reposición municipal.* 2. *Legitimación para interponer reclamación económico-administrativa y recurso de reposición regulado por LGT.* 2.1. *El artículo 232.2.d) LGT y su interpretación jurisprudencial.* 2.2. *¿Inconstitucionalidad del artículo 232.2.d) LGT?* **III. Legitimación del obligado en virtud de pacto o contrato para rectificar autoliquidaciones.** **IV. Una propuesta de *lege ferenda*: acción de reconocimiento de derechos e intereses legítimos.** **V. Conclusiones. Bibliografía.**

RESUMEN: El artículo 17.5 LGT dispone que los pactos entre particulares no pueden alterar los elementos de la obligación tributaria. No obstante, nuestros Tribunales han reconocido el interés legítimo del obligado en virtud de pacto para acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa y, dado su carácter revisor, han extendido su legitimación a la vía administrativa. Examinaremos en este trabajo, desde una perspectiva crítica, la legitimación de estos sujetos para interponer recursos en vía administrativa, así como para solicitar la rectificación de autoliquidaciones. Por último, formularemos propuestas de *lege ferenda* que permitan conciliar su derecho a la tutela judicial efectiva y la indisponibilidad de la obligación tributaria.

PALABRAS CLAVE: pacto, obligación tributaria, interés legítimo, recursos en vía administrativa, rectificación de autoliquidaciones, acción de reconocimiento de derechos e intereses legítimos.

ABSTRACT: Article 17.5 LGT provides that agreements between private parties cannot alter the elements of the tax liability. However, our Courts have

¹ Este trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación del Plan Nacional de la Agencia Estatal de Investigación PID2023-149797NB-I00 “Los derechos y garantías de los contribuyentes ante la necesidad de un cambio de modelo de las relaciones con la Administración Tributaria” .

recognized the legitimate interest of individuals assuming obligations by virtue of a private agreement to access the contentious-administrative jurisdiction and, given its revisory nature, extend its legitimacy to administrative proceedings. In this paper we will examine, from a critical perspective, the legitimation of these subjects to file administrative appeals, as well as to request the rectification of self-assessments. Finally, we will formulate *lege ferenda* proposals to reconcile their right to effective judicial protection and the unavailability of the tax obligation.

KEYWORDS: agreement, tax liability, legitimate interest, administrative appeals, rectification of self-assessments, action for the recognition of legitimate interests and rights.

I. EL ARTÍCULO 17.5 LGT: ALCANCE Y EFECTOS

1. El principio de capacidad económica y los pactos de asunción de tributos

El artículo 17.5 LGT establece que “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”².

Esta norma responde al principio de indisponibilidad de los elementos de la obligación tributaria derivado del carácter *ex lege* de la misma. En este sentido, la STS de 11 de julio de 2011 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 3539/2007) señala que estamos ante “una secuela obligada de la naturaleza de la obligación tributaria como obligación “*ex lege*”, no pudiendo ser modificado el contenido y el régimen jurídico que la propia ley le ha asignado por actuaciones de los particulares”³.

² En la Ley General Tributaria 230/1963, de 28 de diciembre, el artículo treinta y seis establecía también, en análogo sentido, que “la posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares. Tales actos y convenios no surtirán efecto ante la Administración sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas”.

³ También la STS 11299/1986, de 23 de junio de 1986 (Sala de lo Contencioso-Administrativo) señalaba que los pactos entre particulares “carecen de eficacia para alterar la posición jurídica configurada por la ley (...), ya que se trata de un tema de interés general o si se quiere de orden público, no abandonado al criterio subjetivo o la conveniencia de los particulares o de la misma Administración pública, cuya actuación está sometida en su plenitud al principio de legalidad (artículos 9º y 103 de la Constitución)”.

Tampoco surte efectos frente a la Administración el pacto en virtud del cual un obligado tributario cede a un tercero los créditos que tiene frente a la Administración. En este sentido, cabe señalar la STS de 2 de junio de 2014 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 3251/2012). Conforme a esta Sentencia, una cláusula contractual en virtud de la cual el sujeto pasivo ceda los derechos que le correspondan sobre las devoluciones que la Administración deba efectuar por IVA “no puede ser vinculante para la Administración

Así pues, la Administración exigirá el cumplimiento de las obligaciones tributarias al sujeto que se determine en la normativa aplicable con independencia de lo pactado entre las partes. En ningún caso, lo convenido supondrá “la novación subjetiva ni la equiparación de esta situación a la del sustituto, cuyo origen es legal y nunca obligacional”⁴.

Ahora bien, que no surta efectos frente a la Administración en la aplicación del tributo, un axioma que, como más adelante examinaremos, comienza a ponerse en entredicho, no quiere decir que el pacto de asunción de tributos no despliegue plena eficacia entre los particulares en el ámbito de la autonomía de la voluntad, con los consiguientes efectos fiscales⁵.

tributaria, porque si lo fuera no devolvería «las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo», como le obliga el artículo 31.1 de la Ley General Tributaria. La interpretación sistemática de los artículos 17.4 y 31.1 de dicha Ley, en relación con el artículo 115 de la Ley 37/1992, conduce a entender (...) que aquella cesión de derechos, sin perjuicio de sus consecuencias civiles, no tiene efectos frente a la Administración, por lo que no puede afectar al cumplimiento por esta última de las obligaciones económicas y de los deberes que derivan de la aplicación de los tributos (artículo 30 de la Ley General Tributaria), ni tampoco limitar el ejercicio de sus potestades, incluida la eventual posibilidad de compensar de oficio deudas tributarias de los sujetos pasivos con los créditos que les reconozca (artículos 71.2 y 73 de la Ley General Tributaria)”. En sentido contrario, se formuló un Voto Particular a la Sentencia que dispone lo siguiente: “el artículo 36 LGT (LGT 1963) no impide al particular disponer de sus créditos frente a la Administración tributaria y que ésta satisfaga sus obligaciones de contenido económico a un tercero en virtud de un pacto de éste con el particular acreedor originario, siempre, claro es, que la Administración tributaria conozca dicho pacto”.

⁴ En estos términos se pronuncia la STS 9949/1987, de 13 de marzo de 1987 (Sala de lo Contencioso-Administrativo).

⁵ Para abordar esta cuestión, resulta de sumo interés examinar la Resolución del TEAC de 7 de septiembre de 1994 (JT 1994/1309). En ella se analizan las consecuencias fiscales de un pacto suscrito con ocasión de una donación, en virtud del cual el donante se haría cargo de todos los impuestos que originase la donación.

Señala el TEAC que, en esos casos, el valor de lo donado a efectos de cálculo del Impuesto sobre Donaciones viene determinado por el valor del bien transmitido y, además, por el montante económico que el donante se compromete a abonar en virtud de pacto o contrato. Así, dispone lo siguiente: “si toda donación supone el empobrecimiento del donante y el correlativo enriquecimiento del donatario, en el caso estudiado, tanto uno como otro se han producido en la cuantía del valor de las acciones más el importe del Impuesto, lo que apoya el criterio aquí mantenido sobre la existencia de una sola donación, que abarcaría la totalidad del coste de la operación para el donante (acciones más impuestos)”. Añade, además, que “al definirse el contenido de la escritura como una sola donación no ha lugar a plantearse la calificación separada de la estipulación reflejada en su cláusula tercera, en la que el donante asume el coste fiscal de la operación, y, en concreto, a cuestionarse la aplicación del artículo 12.c) del Reglamento de 8 noviembre 1991 que, en desarrollo del artículo 3.b) de la Ley 29/1987, de 18 diciembre, considera como negocio jurídico gratuito «inter vivos», a efectos de un gravamen, la asunción liberatoria de la deuda de otro sin contraprestación”. Coincidimos con el TEAC en que, en supuestos de transmisión lucrativa *inter vivos*, el monto equivalente a la deuda tributaria que se compromete a abonar el tercero en virtud de pacto debe considerarse a efectos de cálculo de ISD. Por el contrario, si la transmisión fuese onerosa, consideramos que dicho importe debe considerarse un mayor valor de adquisición. A favor de integrar en la base imponible del Impuesto sobre Donaciones el importe equivalente a la deuda tributaria cuya traslación se pacta, se muestra IBÁÑEZ GARCÍA, I. Señala dicho

El artículo 1255 del Código Civil señala que “Los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral ni al orden público”.

En este caso no solo no se prohíben en nuestro ordenamiento los pactos de asunción de tributos, sino que el propio artículo 17.5 LGT reconoce los efectos *jurídico-privados* de los mismos⁶. Atrás quedaron las dudas sobre la validez de este tipo de cláusulas por una eventual contradicción con el principio de capacidad económica.

Estas dudas fueron expuestas por las voces más autorizadas de nuestro país. Así, se preguntaban algunos autores si al cobijo de la autonomía de la voluntad no se estarían vulnerando los designios constitucionales en relación con la distribución de la carga tributaria. No en vano, solo al legislador le corresponde su concreción⁷.

autor que “si no fuera así, la burla de la ley sería sumamente fácil. Piénsese en la intención de un donante de donar unas acciones y una importante cantidad de dinero, sin la intención de asumir el pago del impuesto que grava las acciones. La donación del dinero quedaría sin gravar con el simple expediente de consignar la asunción del impuesto que recae sobre las acciones en la escritura de donación, sin hacer mención a la cantidad donada”, vid. “Las donaciones libres de impuestos. Doctrina del TEAC”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Tomo III (1994), p.3. Por el contrario, MARTÍNEZ LAFUENTE, A., consideraba que “en la «donación libre de impuestos» lo que existe es un derecho del contribuyente al resarcimiento de lo satisfecho en concepto de impuesto, a ejercitar, en su caso, ante los Órganos competentes de la Jurisdicción civil, pero sin que dicho pacto tenga cabida en el ámbito tributario, pues a la postre lo que nos ofrece el TEAC es un mayor gravamen a costa del donatario, con dudoso apoyo en la normativa vigente”, vid. “Comentarios de Jurisprudencia”, *Revista Impuestos*, Tomo I, (1995), p. 722.

⁶ Sobre la validez de dichos pactos y su virtualidad, vid., entre otras, la STS de 13 de mayo de 2010 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 296/2005). En esta se señala que “los pactos y convenios que los particulares hayan tenido a bien estipular, dentro de los límites fijados en el citado artículo, incluidos, claro está, las consecuencias fiscales de los contratos o negocios que hayan realizado, serán válidos y producirán los efectos que le son propios, pero sólo entre las partes contratantes, no respecto de terceros, en este caso la Administración Tributaria, sin que la relación jurídica tributaria sufra lo más mínimo por dichos pactos, la posición jurídica del obligado tributario resulta ajena al pacto, sólo el obligado tributario es el obligado a cumplir las obligaciones materiales y formales definidas legalmente y, evidentemente, el tercero, sean cuales sean los términos de lo pactado, en ningún caso puede sustituir al obligado tributario en la relación jurídica tributaria ni en ninguno de sus aspectos -ello sin perjuicio de su interés presente, desde luego, en la relación civil subyacente”.

Más tempranamente, vid. la STS 9949/1987, de 13 de marzo de 1987 (Sala de lo Contencioso-Administrativo) que, con rotundidad, afirmaba ya que “nuestro ordenamiento financiero no excluye nunca (...) la traslación voluntaria de la deuda impositiva por vía convencional”.

⁷ Al respecto, MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G., en ediciones anteriores de su obra, señalaban lo siguiente: “puesto que el artículo 31 CE incorpora no sólo unos principios de justicia que vinculan al legislador, sino también una exigencia de resultados del sistema tributario, mal puede garantizarse su logro si se admite que los sujetos llamados por ley a soportar el gravamen puedan sustraerse a este mandato mediante pactos y acuerdos con otros particulares. La configuración del deber de contribuir como deber jurídico-público basado en la solidaridad y con absoluta generalidad (...) debe sobreponerse en este punto a la mera consideración del tributo como obligación y,

También la jurisprudencia italiana defendió, en un primer momento, la nulidad de estos pactos de asunción de tributos. Así, cabe destacar la Sentencia dictada por la Corte Suprema de Casación, Sección Civil, el 5 de enero de 1985, núm. 5⁸, que declaró la nulidad de una cláusula contractual que acordaba - solo con efectos entre las partes -, que el prestatario asumiría las obligaciones fiscales del prestamista, obligado según la ley.

Consideraba el Tribunal que transferir la carga tributaria a otro sujeto diferente de aquel que debía soportarla, según el mandato legal, suponía una vulneración del artículo 53 de la Constitución italiana, conforme al cual todos deben contribuir a los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica. El sacrificio económico debía ser soportado “efectiva y definitivamente” por el sujeto que experimenta la capacidad económica sometida a imposición. Resultaría contrario al interés de la comunidad que la contribución al gasto público recayese, incluso, *de facto*, sobre una persona distinta de la obligada *ex lege*.

En sentido contrario, la Sentencia dictada por la Corte Suprema de Casación, Sección Civil, el 18 de diciembre de 1985, núm. 6445⁹, consideró que el mencionado pacto únicamente sería nulo, por su contrariedad con el orden público, en aquellos casos en que el impuesto no fuese “efectivamente pagado ante las autoridades fiscales” por el obligado según la ley. Así pues, sería válida la estipulación contractual acordada por las partes que previese que el impuesto se satisfaría por el contribuyente ante la Administración Tributaria, limitándose el tercero a entregar al contribuyente una suma igual al impuesto adeudado que actuaría como “precio” de la prestación contractual.

del mismo modo que los pactos contra legem son nulos de pleno derecho, podría sostenerse que concurre esta cualidad en los aludidos por el artículo 17.4 LGT”, vid., por todas, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 15ª Ed., Tecnos, 2004, p.249.

Por su parte, IBÁÑEZ GARCÍA, I., con fundamento en la jurisprudencia italiana que más adelante se examinará, defendía que los pactos de asunción de tributos debían reputarse nulos de pleno derecho. Según este autor “si la Constitución llama a contribuir a aquellos que manifiesten una capacidad económica incluida en el presupuesto de hecho de un tributo, es lógico que no escapen –pues se incumpliría el principio de generalidad– al cumplimiento de su obligación de contribuir mediante la traslación por pacto de la carga tributaria (...) el art. 36, al decidir que los actos de traslación de impuestos no surtirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas, parece dar la impresión de que únicamente pretende asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria en los términos establecidos por el legislador, desentendiéndose de los pactos entre particulares que pueden vulnerar los principios rectores de nuestro ordenamiento tributario. Principios que tienden a asegurar una distribución justa de las cargas fiscales y no simplemente a asegurar la recaudación. Hay que tener en cuenta que dicha redacción es anterior a la Constitución, donde se encuentran normativizados tales principios”, vid. “La necesaria reforma del artículo 36 de la Ley General Tributaria”, *Quincena Fiscal*, núm. 24 (1993), p.1.

En análogo sentido, vid. IBÁÑEZ GARCÍA, I., “La STS 22 abril 1997 y los pactos de asunción de impuestos”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Vol.II (1997).

⁸ Vid. Cass., Sez. Un., 5/1/1985, n. 5. Esta Sentencia es objeto de comentario en SIMÓN ACOSTA, E., CHECA GONZÁLEZ, C., GONZÁLEZ GARCÍA, E., LOZANO SERRANO, C., “Indisponibilidad de la posición del contribuyente: pactos entre particulares sobre obligaciones tributarias”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 1 (1998), p. 23-25.

⁹ Vid. Cas., Sez. Un., 18/12/1985, n. 6445.

Actualmente, la jurisprudencia italiana reconoce abiertamente la validez de los pactos de asunción de tributos salvo que estos vulneren la normativa aplicable en materia de consumo¹⁰. No en vano, el artículo 8.2 del Estatuto de Derechos del Contribuyente italiano reconoce que se puede asumir la deuda tributaria de terceros, aunque ello no suponga una liberación para el contribuyente originario¹¹.

De igual modo, en Portugal se debatió sobre la validez de los pactos de asunción de tributos desde la óptica del principio de capacidad económica¹². No obstante, en nuestro país vecino no solo se permiten estos pactos¹³, sino que, incluso, el artículo 41.2 de su Ley General Tributaria reconoce el derecho del tercero a subrogarse en la posición acreedora de la Administración Tributaria, una vez transcurrido el plazo voluntario de pago, siempre que el tercero solicite previamente la declaración de subrogación y esté autorizado por el deudor o, a falta de tal autorización, acredite el interés legítimo¹⁴.

¹⁰ En este sentido, cabe citar la Sentencia de la Corte Suprema de Casación, Sección Civil, de 8 de marzo de 2019, Núm. 6882. Según esta Resolución, el artículo 53 de la Constitución italiana no prohíbe que los particulares neutralicen contractualmente la capacidad económica sometida a gravamen. Este precepto no impone que el obligado *ex lege* cumpla en último término, sin posible traslación económica del coste. Así pues, confirma la validez del pacto, sometido a su enjuiciamiento, en virtud del cual el arrendatario asume las obligaciones fiscales del arrendador en relación con el predio arrendado.

¹¹ Al respecto, vid. Legge 27 luglio 2000, n. 212, Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente. Puede consultarse dicha normativa en el siguiente enlace: <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:legge:2000;212>

¹² En este sentido, cabe mencionar la Sentencia del Tribunal Supremo Administrativo de 29 de noviembre de 2017 (Sala de lo Contencioso-Tributario) (Proceso 01265/17), que señala lo siguiente: “A la luz de los fines de la tributación, no es indiferente que la obligación tributaria sea cumplida por el deudor o por un tercero. En efecto, puede considerarse que, en la medida en que el pago del impuesto deja de ser realizado por el sujeto pasivo, se rompe la relación entre la capacidad de pago y la contribución efectiva exigida por todos para cubrir el gasto público. Ciertamente, el legislador sopesó los pros y los contras de optar por la posibilidad del pago de la obligación tributaria por un tercero, pero las objeciones que, a la luz de los principios, hemos hecho a esta posibilidad serán, en buena medida, superadas por la facultad que la ley tributaria pone a disposición de ese tercero para subrogarse en los derechos de la AT”.

Esta Sentencia puede consultarse a través del siguiente enlace: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/98cd6af5191c553a802581ee005ae767?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1

¹³ Sobre la validez de dichos pactos entre particulares y la imposibilidad de que los mismos modifiquen el régimen jurídico de la obligación tributaria previsto por ley, vid. STA de 2 de julio de 2003 (Sala de lo Contencioso-Tributario) (Proceso 01898/02) y STA de 18 de junio de 2008 (Sala de lo Contencioso-Tributario) (Proceso 0213/08). Puede accederse al texto íntegro de dichas Sentencias a través de los siguientes enlaces:

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/993e26547849d0f-180256d5d004a64f0?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1;
http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6514e7a4ac43bc-668025747800540d49?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1

¹⁴ Al respecto, vid. *Lei Geral Tributária*, aprobada por DL n.º 398/98, de 17 de diciembre, en el siguiente enlace: https://pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=253&tabela=leis#:~:text=Aprova%20a%20lei%20geral%20tribut%C3%A1ria%20que%20enuncia%20e,poderes%20da%20administra%C3%A7%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria%20e%20garantias%20dos%20contribuintes

La subrogación es tal que el artículo 92 del Código de Procedimiento y Proceso Tributario (CPPT) prevé que “la deuda pagada por el subrogado conserva las garantías, privilegios y proceso de recaudación, y devengará intereses al tipo establecido en la ley civil, si el subrogado así lo solicita”. Asimismo, contempla en su apartado segundo que “el subrogado puede requerir la iniciación o continuación de la ejecución fiscal para cobrar del ejecutado (...)”¹⁵.

No deja de ser paradójico que el artículo 36 de la Ley General Tributaria portuguesa contemple que los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria no puedan ser alterados por voluntad de las partes y a la vez se reconozca la subrogación en la posición acreedora de la Administración Tributaria en los términos anteriormente señalados. De algún modo, el pacto sí surte efectos frente a la Administración Tributaria lusa en ese sentido.

La discusión aquí reflejada sobre la eventual vulneración del principio de capacidad económica, pese a su interés, parece zanjada hoy en día. Consideramos, al igual que la jurisprudencia italiana más actual, que los pactos son válidos salvo que vulneren normativa en materia de consumo y que el artículo 31 de nuestra Constitución no prohíbe suscribir los mismos.

La vulneración del principio de capacidad económica se produciría si se permitiese una traslación de la posición jurídica en la relación tributaria. Sin embargo, al no surtir efectos frente a la Administración dichos pactos y exigir esta el cumplimiento de las obligaciones tributarias al obligado *ex lege*, no consideramos que se vulnere el mencionado principio. Simplemente se produce una traslación económica consistente en abonar una cuantía equivalente a la deuda tributaria y dichos pactos tienen plena cabida en el ámbito de la autonomía de la voluntad¹⁶. Es más, como señalan algunos autores, si se declarase la

¹⁵ El *Código de Procedimiento e de Processo Tributário*, aprobado por DL n.º 433/99, de 26 de octubre, puede consultarse en el siguiente enlace: https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_estrutura.php?tabela=leis&nid=256&nversao=&tabela=leis

¹⁶ En este sentido, CALANCHA MARZANA, F., señala lo siguiente: “El objeto de todo contrato ha de ser lícito, posible y determinado o determinable (arts. 1261.1 y 1271 al 1273 del CC). Si lo que se tuviera transmitiendo es la posición del sujeto pasivo en la relación jurídica tributaria nos encontraríamos con un pacto ilícito (de la misma manera que si se transmitiera un derecho de uso y habitación – art. 525 del CC) ya que ese objeto estaría «fuera del comercio de los hombres» (art. 36 LGT y 1271 párrafo primero del CC). Por ello, para que podamos predicar la validez de este pacto civil hemos de especificar cuál es su verdadero objeto y éste consiste en una prestación pecuniaria determinada o determinable en su cuantía que el tercero a la relación tributaria adquiere para con el sujeto pasivo de ésta, nunca frente a la Administración. Será determinada si se adquiere la obligación de pagar idéntica cantidad a una liquidación firme y no revisable, y será determinable si los actos de autoliquidación o los actos administrativos de liquidación no son firmes y cupiera en su caso, el derecho a la comprobación y liquidación o bien el derecho a la revisión de la liquidación. Por lo tanto el objeto del pacto civil no es la deuda o crédito tributario en sí o propiamente dicho sino una cantidad igual a la de la deuda o crédito tributario, cuya eficacia y validez debe dilucidarse desde las normas del Derecho Civil y ante esta rama de la Jurisdicción, pero que a la vista de aquéllas no habría problema en admitir como válido y lícito por el juego del principio de la autonomía de la voluntad”, vid. “La legitimación procesal de quien asume obligaciones

nulidad de estos pactos, los efectos perseguidos podrían igualmente obtenerse vía incremento de precio¹⁷.

2. Naturaleza civil de los pactos de asunción de tributos: ¿jurisdicción civil o jurisdicción contencioso-administrativa?

Una vez reconocida la validez de dichos pactos, cabe plantearse qué jurisdicción resulta competente para examinar los conflictos que se susciten con ocasión de los mismos. Para resolver este interrogante, debemos tener presente que estamos ante un pacto suscrito al amparo de la autonomía de la voluntad que, según nuestro ordenamiento, no surte efectos frente a la Administración. En definitiva, se trata de una obligación civil y no de una obligación tributaria.

El carácter privado del pacto se refuerza si tenemos en cuenta que, según la doctrina civil, la fuerza vinculante de lo pactado prevalecerá frente a cualquier incidencia de carácter administrativo¹⁸.

Así pues, no resulta sorprendente, sino todo lo contrario, que se defienda que la jurisdicción competente en esta materia es la jurisdicción civil¹⁹. Ahora bien, como señala la propia Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, en su STS de 16 de noviembre de 2015 (Núm. Rec. 2671/2013), dicho orden jurisdiccional solo será competente en aquellos casos en que “básicamente se trata de obtener el cumplimiento de una obligación contractual no discutida, que se estiman de naturaleza civil – bien porque dicha obligación ha sido contractualmente asumida, bien porque no existe cuestión en cuanto a su existencia y alcance tributario que justifique

tributarias por pacto a propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de Julio de 2002 (RJ 2002, 7509)”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 10 (2003), p.3.

¹⁷ Señala ARIAS ABELLÁN, M.D., que desde la perspectiva del deber de contribuir “no parecen admisibles las figuras de la traslación económica y de la asunción de tributos porque significan la quiebra del principio de contribución de acuerdo con la capacidad económica y, de igual forma del principio de igualdad. Sin embargo, es el legislador quien debe fijar y materializar los citados principios sin permitir la disposición de quienes deben contribuir según la ley y aunque parece que podría prohibir las cláusulas de asunción de impuestos, no es menos cierto que el mecanismo de la llamada traslación económica podría vaciar de contenido ese mandato legal”, vid. “La indisponibilidad de la obligación tributaria: Análisis del artículo 36 de la L.G.T.”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Vol.II, Instituto de Estudios Fiscales, 1991, p. 625.

¹⁸ Así lo dispone la STS de 12 de septiembre de 2016 (Sala de lo Civil, Sección 1ª) (Núm. Rec. 780/2014). Según esta Resolución el hecho de que haya expirado el plazo para repercutir el IVA según la norma administrativa, “no excluye ni impide ni extingue la acción civil fundada en el contrato”.

¹⁹ En esta línea, entre otros, vid. MARTÍNEZ LAFUENTE, A., “Comentarios de Jurisprudencia”, *op.cit.*, p. 722; CALANCHA MARZANA, F., “La legitimación procesal de quien asume obligaciones tributarias por pacto a propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de Julio de 2002 (RJ 2002, 7509)”, *op.cit.*, p.3; IBÁÑEZ GARCÍA, I., “Notas sobre la obligación tributaria y la jurisdicción civil”, *Actualidad Administrativa*, núm. 17 (2008), p.2; VAQUERA GARCÍA, A., “Los pactos y convenios entre particulares y sus efectos tributarios: art. 17.4 LGT”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., COLLADO YURRITA, M.A., y ZORNOZA PÉREZ, J. (Dir.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo I, Aranzadi, 2010, p. 621.

la intervención de la Administración tributaria, sujeta al control de la jurisdicción contencioso-administrativa –”. Declina la competencia para pronunciarse sobre la existencia o contenido de la obligación tributaria o sobre la determinación del sujeto obligado, pues estaríamos ante un tema de carácter jurídico-tributario llamado a ser resuelto por la jurisdicción contencioso-administrativa²⁰.

La pregunta a la que ha de responderse ahora es si la LJCA reconoce legitimación para acudir a dicha jurisdicción al tercero que se obliga al pago de una cuantía equivalente a la deuda tributaria en virtud de pacto o contrato. El artículo veintiocho de la LJCA de 1956 señalaba que “estarán legitimados para demandar la declaración de no ser conformes a Derecho y, en su caso, la anulación de los actos y disposiciones de la Administración: a) Los que tuvieren interés directo en ello (...)”.

La exigencia de “interés directo”, que constituía un obstáculo al reconocimiento de dicha legitimación, fue sustituida por la de “interés legítimo” por razones de tutela judicial efectiva. Así, la vigente LJCA contempla en su artículo 19.1.a) que “están legitimados ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo: a) Las personas físicas o jurídicas que ostenten un derecho o interés legítimo”²¹.

El interés legítimo, según la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional, se caracteriza por la existencia de “una relación material unívoca entre el sujeto y el objeto de la pretensión (acto o disposición impugnados) de tal forma que su anulación produzca automáticamente un efecto positivo (beneficio) o negativo (perjuicio), actual o futuro, pero cierto (...)”. En otras palabras, señala dicho órgano que “se trata de la titularidad potencial de una ventaja o de una utilidad jurídica, no necesariamente de contenido patrimonial, por parte de quien ejer-

²⁰ Al respecto, vid. también STS de 10 de noviembre de 2008 (Sala de lo Civil, Sección 1ª) (Núm. Rec. 2577/2002), según la cual “la decisión acerca de la procedencia o no de la repercusión del impuesto (IVA), si es discutida como cuestión principal, debe ser resuelta, en estos supuestos, por los tribunales económico-administrativos y, en último término, por la jurisdicción contencioso-administrativa (...) Sólo entonces podrá plantearse la intervención de los tribunales civiles si es necesaria para la ejecución de lo declarado o para decidir aspectos relacionados con los perjuicios causados o la demora en el abono (resolución del TEAC de 12 de diciembre de 2007)”.

²¹ Antes de la modificación normativa operada por el artículo 19 LJCA, el Tribunal Constitucional había dictaminado que el concepto del “interés directo” presente en el artículo 28 LJCA de 1956 debía sustituirse por el de “interés legítimo” por razones de tutela judicial efectiva. En este sentido cabe citar, entre otras, la STC de 25 de febrero de 1987 (Sala Primera) (Núm. Rec. 1124/1985), que se pronuncia en los siguientes términos: “el art. 24.1 de la Constitución contiene un mandato positivo en orden a la tutela efectiva, que ha de ser tenido en cuenta a la hora de interpretar la legalidad ordinaria. Esta doctrina general que se deja expuesta alcanza especial relieve cuando la inadmisión del proceso se funda en falta de legitimación activa, pues al conceder el art. 24.1 de la Constitución el derecho a la tutela judicial a todas las personas que sean titulares de «derechos e intereses legítimos» está imponiendo a los Jueces y Tribunales la obligación de interpretar con amplitud las fórmulas que las Leyes procesales utilicen en orden a la atribución de legitimación activa para acceder a los procesos judiciales y, entre ellas, la de «interés directo» que se contiene en el art. 28.1 a) de la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa”.

cita la pretensión, y que se materializaría de prosperar ésta. Luego, para que exista interés legítimo, la actuación impugnada debe repercutir de manera clara y suficiente en la esfera jurídica de quien acude al proceso”²².

Asimismo, se ha interpretado que no es necesario que dicho interés tenga fundamento en un precepto legal expreso y declarativo de derecho²³, sino que basta con que sea protegible jurídicamente²⁴.

Ante tal definición del interés legítimo, nuestros Tribunales reconocen el mismo al obligado en virtud de pacto. Así, han señalado que el hecho de que “se trate de un tercero que ha de pagar la deuda – o, por mejor decir, el equivalente económico de la deuda que incrementa, en rigor, el precio en los negocios onerosos – no significa que éste no sea poseedor de un interés legítimo para obtener la anulación de la obligación *ex lege* de pago de la deuda tributaria y, con ella, necesariamente, la liberación de la carga económica derivada de lo pactado en el contrato, máxime en los casos en los que, como nos ocupa, la pretensión ejercitada sería la misma en uno y otro caso y con los mismos efectos”²⁵.

²² En estos términos se pronuncia la STC de 18 de octubre de 2004 (Sala Segunda) (Núm. Rec. 2909/2002). En el mismo sentido, entre otras, vid. STC de 21 de diciembre de 2010 (Sala Segunda) (Núm. Rec. 7365/2006 y 2186/2007) y, más recientemente, STC de 15 de julio de 2020 (Pleno) (Núm. Rec. 1771/2018).

²³ Así lo establece la STS de 19 de noviembre de 1993 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 2599/1989), según la cual existe interés legítimo cuando “pueda presumirse que la declaración jurídica pretendida habría de colocar al accionante en condiciones legales y naturales de conseguir un determinado beneficio material o jurídico o, incluso, de índole moral (sin que sea necesario que quede asegurado de antemano que forzosamente haya de obtenerlo, ni que deba tener apoyo en un precepto legal expreso y declarativo de derechos), así como cuando la persistencia de la situación fáctica creada o que pudiera crear el acto administrativo ocasionara un perjuicio”.

²⁴ Al respecto, vid. STS 9949/1987, de 13 de marzo de 1987 (Sala de lo Contencioso-Administrativo).

^{En} la misma línea, GARCÍA NOVOA, C., considera que no es necesario que el interés derive de una norma jurídica, sino que puede derivar este de un contrato privado, vid. “Reclamaciones económico-administrativas”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Vol.II, *op.cit.*, p. 1.833.

²⁵ En este sentido, vid. STS de 17 de septiembre de 2020 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 991/2019). También la STS de 13 de mayo de 2010 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 296/2005) señala que “el tercero que se compromete y paga una carga tributaria que no le corresponde legalmente, difícilmente se le puede negar que posea un interés directo, propio, cualificado y específico, en definitiva, un interés legítimo”.

Igualmente, una parte de la doctrina reconoce “el interés legítimo” de estos sujetos, como tendremos ocasión de comprobar cuando abordemos la legitimación del obligado por pacto o contrato para recurrir en vía administrativa. En este punto, nos limitamos a reproducir las expresivas palabras de FALCÓN Y TELLA, R., según el cual: “el hecho de haber asumido una obligación que por ley le es ajena hace que el tercero pase a ostentar un interés legítimo, ya que lógicamente estará interesado en no pagar una cantidad superior a la que resultaría de una correcta liquidación de la obligación que ha asumido”, vid. “Legitimación para recurrir la liquidación del tercero que asume contractualmente una obligación tributaria (Res. DGT 2 marzo 2017)”, *Quincena Fiscal*, núm. 13 (2017), p.2.

Esta expansiva interpretación del concepto de “interés legítimo” a efectos de reconocer la legitimación procesal contrasta con la que mantienen otros países de nuestro entorno. Así, por ejemplo, en Portugal, el Código de Procedimiento y Proceso Tributario señala, en su artículo 9.1, que “tienen legitimación en el procedimiento tributario, además de la administración tributaria, los contribuyentes, incluidos sustitutos y responsables, otros obligados tributarios, las partes de contratos fiscales y cualesquiera otras personas que posean un interés legalmente protegido”.

El Tribunal Supremo Administrativo portugués, en su Sentencia de 2 de julio de 2003 (Sala de lo Contencioso-Tributario) (Proceso 1898/02), señala que “no basta con tener un interés *de facto* por haber pagado una prestación tributaria. Es preciso que la ley otorgue protección a ese interés, en términos de permitir su defensa en juicio”. Además, señala que “un interés solamente es legítimo o legalmente protegido cuando deriva de la ley y no de un contrato privado”²⁶. Por todo ello, concluye dicho Tribunal que el hecho de que un tercero haya pagado el impuesto en virtud de un contrato privado no le otorga legitimación para impugnar el acto en vía contencioso-administrativa.

Estimamos más acertado que el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa se vincule a la existencia de un interés legalmente protegido. Es decir, a un interés que derive de la ley y no de un contrato privado. En nuestra opinión, las controversias que se susciten a raíz de dichos pactos deben ventilarse ante la jurisdicción civil por la vía del enriquecimiento injusto o de la indemnización por daños y perjuicios, al no haber ejercitado el obligado tributario los recursos que tiene a su disposición para minorar la carga tributaria.

El reconocimiento por parte de nuestros Tribunales del interés legítimo de estos sujetos para actuar ante el orden contencioso-administrativo traerá consigo la necesidad de sortear multitud de obstáculos en vía administrativa para

También nos interesa resaltar la opinión de SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M., el cual apunta que “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”, vid. “Acerca de la legitimación del tercero que asume el pago de un 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”, *Hacienda Canaria*, núm. 49 (2018), p. 277.

Más dubitativos se muestran MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G. y ORÓN MORATAL, G., quienes señalan que “desde la STS de 13 de marzo de 1987, que consideró la aplicación directa del art. 24 CE (...) se mantiene la duda sobre la apreciación de interés legítimo en quien hace frente al tributo en virtud de pacto o contrato, que se vería desprotegido si no puede reaccionar contra un tributo que va a soportar, y del que puede desentenderse el designado legalmente como obligado, ya que no recaerá definitivamente sobre él”, vid. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 34ª Ed., Tecnos, 2023, p.774.

²⁶ Puede consultarse dicha Sentencia en el siguiente enlace: https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35f-bbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/993e26547849d0f180256d5d004a64f0?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1

hacer efectiva su tutela ante una jurisdicción que no está llamada a resolver conflictos de índole privada.

Así pues, el primer obstáculo que debemos superar es la legitimación del obligado en virtud de pacto o contrato para interponer recursos administrativos. Si se considera que para acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa es condición *sine qua non* recurrir en vía administrativa, cabe plantearse si el tercero que paga en virtud de pacto o contrato ostenta legitimación para recurrir en esta vía previa.

La inadmisión del recurso administrativo por falta de legitimación impediría alcanzar la tutela judicial efectiva que, como hemos visto, se le reconoce al tercero. Esto es así porque una jurisdicción revisora enjuiciaría la corrección jurídica del acto de inadmisión del recurso en vía administrativa y no la cuestión sobre el fondo.

II. LEGITIMACIÓN DEL QUE ASUME OBLIGACIONES POR PACTO O CONTRATO PARA INTERPONER RECURSOS EN VÍA ADMINISTRATIVA

1. Legitimación para interponer recurso de reposición municipal

La Disposición Adicional Cuarta de la Ley General Tributaria prevé que “la normativa aplicable a los tributos y restantes ingresos de derecho público de las entidades locales en materia de recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas será la prevista en las disposiciones reguladoras de las Haciendas Locales”.

En concreto, el artículo 14 del TRLRHL reconoce legitimación para interponer el recurso de reposición municipal a “cualquiera otra persona cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión”.

Dada la interpretación que manejan nuestros Tribunales acerca del concepto del interés legítimo, es pacífico, incluso en el seno de la Dirección General de Tributos, que el que asume obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato tiene legitimación para recurrir en reposición municipal y, ulteriormente, cuando su resolución agote la vía administrativa, ante la jurisdicción contencioso-administrativa²⁷.

Al no existir obstáculo legal en la vía administrativa previa, sin perjuicio de las dudas que puede suscitar desde el principio de indisponibilidad de la obligación, la STS de 30 de octubre de 2019 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 3738/2018), entre otras, reconoció sin ambages la legitimación de los obligados en virtud de pacto o contrato para acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa al “estar legitimados para interponer

²⁷ Al respecto, vid. CV0549-17, de 2 de marzo de 2017.

recurso de reposición tributario local en aquellos supuestos [...] en que dicho recurso agota la vía administrativa local”²⁸.

No obstante, las conclusiones alcanzadas en este caso se ciñen, según el propio Tribunal, “exclusivamente al ámbito de los actos de gestión tributaria local sometidos al preceptivo recurso de reposición”.

En otras palabras, su pronunciamiento solo se efectúa en relación con los tributos locales cuya gestión corresponda a municipios de régimen común y en los que resulta de aplicación, por ende, el artículo 14 TRLRHL²⁹. Si la gestión del tributo local correspondiese a un municipio de gran población, consideramos que el obligado por pacto o contrato podría interponer el recurso de reposición previsto en el mencionado precepto, que en este caso tendría el carácter de potestativo, pero faltaría por determinar si tiene este sujeto legitimación para reclamar en vía económico-administrativa.

2. Legitimación para interponer reclamación económico-administrativa y recurso de reposición regulado por LGT

2.1. El artículo 232.2.d) LGT y su interpretación jurisprudencial

Si bien el artículo 14 TRLRHL, que disciplina el recurso de reposición municipal, no excluye la legitimación del tercero obligado por pacto o contrato, el artículo 232.2. d) LGT, referido a la legitimación para promover reclamaciones económico-administrativas y aplicable igualmente al ámbito del recurso de reposición regulado por la LGT, por mandato de su artículo 223.3³⁰, sí contiene expresamente dicha exclusión, que ha sido una constante en nuestra historia³¹.

²⁸ Ahora bien, señalaba dicha Sentencia que este pronunciamiento “no altera en absoluto, en el ámbito específico de la Ley General Tributaria en que se produjo, la doctrina sentada en nuestra jurisprudencia ya citada, por todas en nuestra STS de 13 de mayo de 2010”. Esta Sentencia de 13 de mayo de 2010, que más adelante examinaremos, negaba la legitimación al obligado en virtud de pacto o contrato para interponer reclamación económico-administrativa. En el mismo sentido, vid. la STS de 17 de septiembre de 2020 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 991/2019).

²⁹ Esta cuestión es objeto de crítica por MORENO SERRANO, B., quien señala que no debieran existir regímenes distintos según se trate de tributos estatales y locales. Asimismo, hace una llamada al legislador para que modifique la LGT y reconozca la legitimación para recurrir a los terceros que por contrato asumen el pago de tributos estatales, vid. “Tributos locales.– Legitimación para recurrir tributos locales.– Recursos.– Legitimación activa”, *La Administración Práctica*, núm.2 (2020), p.10.

³⁰ El artículo 223.3 LGT dispone lo siguiente: “A los legitimados e interesados en el recurso de reposición les serán aplicables las normas establecidas al efecto para las reclamaciones económico-administrativas”.

³¹ Así, podemos citar el artículo 35 del Decreto 2083/1959, de 26 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico-administrativas, que se pronunciaba en los siguientes términos: “1. Podrán promover reclamaciones económico-administrativas: a) Aquellos cuyos intereses legítimos, personales y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión. b) El Interventor general de la Administración general del Estado y sus delegados, incluso los segundos Jefes de las

Señala el artículo 232 LGT lo siguiente: “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. 2. No estarán legitimados: (...) d) los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato”.

La actual redacción de dicha exclusión deja mucho que desear, pues propiamente ese tercero nunca asumirá “la obligación tributaria”, de carácter indisponible. En sentido estricto, asumirá el pago de una cuantía equivalente a la deuda tributaria.

Aduanas. c) Los Directores generales del Ministerio de Hacienda, respecto de las materias cuya gestión les corresponde. 2. No estarán legitimados: a) Los funcionarios, salvo en los casos en que inmediata y directamente se vulnere un derecho que en particular les esté reconocido. b) Los particulares cuando obren por delegación de la Administración o como Agentes o mandatarios de ella. c) Los denunciante, salvo en lo concerniente al importe de su participación en la multa. d) Los que asuman obligaciones tributarias en virtud de contrato”, vid. <https://boe.es/datos/pdfs/BOE/1959/287/A15343-15358.pdf>

También el Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, contenía dicha exclusión en su artículo treinta y dos, que establecía lo siguiente: “Uno. Podrán promover reclamaciones económico-administrativas: a) Los sujetos pasivos y en su caso los responsables de los tributos. b) Cualquier otra persona cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión. c) El Interventor General de la Administración del Estado o sus delegados, en las materias a que se extienda la función fiscalizadora que le confieran las disposiciones vigentes. d) Los Directores Generales del Ministerio de Hacienda, respecto de las materias cuya gestión les corresponde, mediante la interposición de los recursos de alzada ordinario o extraordinario. Dos. No estarán legitimados: a) Los funcionarios, salvo en los casos en que inmediata y directamente se vulnere un derecho que en particular les esté reconocido. b) Los particulares cuando obren por delegación de la Administración o como Agentes o mandatarios de ella. c) Los denunciante, salvo en lo concerniente a su participación en las sanciones. d) Los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato”.

Huelga decir que el artículo ciento sesenta y siete de la LGT de 1963 preveía igualmente dicha exclusión para promover reclamaciones económico-administrativas.

Como vemos, ha sido una constante prohibir expresamente la legitimación de los obligados en virtud de pacto o contrato para promover reclamaciones económico-administrativas. No obstante, hay alguna excepción. El Reglamento del Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas de 1924 no contenía una exclusión expresa, sino que señalaba en su artículo 15 que las reclamaciones podían ser promovidas contra los actos de la Administración económica por “todas las personas a cuyos particulares intereses afecten aquéllos de modo directo” (Gaceta de Madrid, Núm. 213, de 31/07/1924: <https://www.boe.es/datos/pdfs/BOE//1924/213/A00570-00576.pdf>). Esta redacción sirvió a la STS 1126/1955, de 23 de abril (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) para defender “que una persona, sin ser la legalmente obligada al pago del tributo, pueda impugnar válidamente el acto administrativo, si alega y, demuestra que el mismo ha de serle perjudicial”.

En lo que respecta al recurso de reposición, podemos citar también antecedentes legislativos en los que se excluía la legitimación de estos terceros para interponerlo. Así, cabe señalar el artículo 6.Dos.d) del Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo.

Más allá de la desafortunada expresión, la limitación es coherente con el principio de indisponibilidad que se establece en la LGT. Otorgar legitimación en vía administrativa supondría que el pacto entre particulares surtiese efectos frente a la Administración, en contra de lo dispuesto en el artículo 17.5 LGT. Ahora bien, debemos reconocer que no deja de ser un obstáculo para acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa si tenemos en cuenta que, con carácter general, es necesario agotar los recursos administrativos previos para alcanzar la tutela de los Tribunales.

La polémica está servida y la cuestión no es intrascendente si tenemos en cuenta que dicha limitación afectará a la impugnación de tributos estatales, autonómicos, pero también a la de tributos locales gestionados por Ayuntamientos de gran población o por otros entes no locales en virtud de convenios de delegación, pues, en este último caso, el régimen de impugnación sería el correspondiente al órgano en cuyo favor se delegue.

Tradicionalmente, nuestros Tribunales se habían mostrado a favor de una interpretación literal del artículo 232.2.d) LGT. Se negaba, por tanto, legitimación al tercero, obligado en virtud de pacto, para reclamar en vía económico-administrativa, así como para plantear recurso de reposición regulado por la LGT aun cuando ello imposibilitase el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa.

Señaló nuestro Tribunal Supremo, en su Sentencia de 13 de mayo de 2010 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 296/2005), cuya doctrina ha sido confirmada por la STS de 30 de octubre de 2019, anteriormente mencionada, que “el límite legal impuesto de negar la legitimación para interponer reclamaciones económico administrativa, lo que con el juego del sistema de recurso y la configuración del proceso contencioso administrativo, supone a la postre negar el acceso jurisdiccional, en sede contencioso administrativa, a los que asuman la carga tributaria por pacto o convenio, responde a la especial configuración de la relación jurídica tributaria, que viene definida legalmente y cerrada a posibles modificaciones extrañas a la estricta configuración legal de sus elementos y alcance”³².

³² Dicha Resolución se pronunciaba acerca de la legitimación del donante para recurrir en vía económico-administrativa una liquidación del Impuesto de Donaciones, habida cuenta de la existencia de un acuerdo privado con la donataria en virtud del cual el donante haría frente a los gastos e impuestos consecuencia de la donación. El TEAR había inadmitido la reclamación económico-administrativa interpuesta por el donante dada la falta de legitimación y el Tribunal Supremo, con fundamento en el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria, derivada de su carácter *ex lege*, negó también la legitimación al donante.

En análogos términos, se pronunció la STS de 1 de julio de 2002 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 3896/1997) al negar la legitimación del obligado en virtud de pacto o contrato para interponer el recurso de reposición regulado actualmente en los artículos 222 y siguientes de la Ley General Tributaria. No en vano, como hemos visto, el artículo 223.3 LGT señala que las reglas de legitimación en vía económico-administrativa se aplican también al recurso de reposición regulado por la LGT.

Tampoco reconocieron legitimación al obligado en virtud de pacto o contrato para promover reclamaciones económico-administrativas, aunque en aplicación de normativa que exigía

Esta doctrina de nuestros Tribunales, acorde con el principio de indisponibilidad de la obligación y la no producción de efectos frente a la Administración de los pactos entre particulares, así como con el tenor literal del artículo 232.2.d) LGT, se ha visto desplazada con la publicación de la STS de 18 de abril de 2023 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 2309/2021).

Esta Sentencia, realizando un giro copernicano, reconoce la legitimación del obligado en virtud de pacto o contrato para interponer reclamación económico-administrativa al considerar que el artículo 232.2.d) LGT no debe desconocer la prioridad del 232.1 LGT, según el cual puede interponer reclamación cualquier persona cuyos intereses legítimos resulten afectados. Con el debido respeto, creemos que el artículo 232.1 LGT es una cláusula general que cede ante la especificidad del artículo 232.2. d) LGT.

Según nuestro Alto Tribunal, resultaría paradójico no reconocer la legitimación administrativa si existe legitimación jurisdiccional³³. Asimismo, considera 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”.

No cabe negar que es una disfunción reconocer la legitimación jurisdiccional y no así la legitimación administrativa, máxime si tenemos en cuenta el carácter revisor de nuestra jurisdicción, que exige un acto administrativo previo. Incluso, admitimos que es paradójico que un acto dictado por un Ayuntamiento de gran población pueda ser recurrible en reposición municipal y, en cambio, no pueda interponerse reclamación económico-administrativa frente a la resolución dictada³⁴. Ahora bien, la resolución de paradojas no permite obviar la redacción del artículo 232.2.d) LGT ni realizar interpretaciones que

un interés personal y directo para reclamar en vía económico-administrativa, las siguientes Sentencias: STS 1508/1973, de 22 de marzo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª), que proclamó que “la concepción de la legitimación administrativa no es exactamente coincidente con la contencioso-administrativa” y STS 2106/1979, de 26 de noviembre (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª), según la cual el obligado en virtud de pacto no resulta afectado personal y directamente por el acto administrativo y, además, de admitirse la legitimación, ello podría tener incidencia en el cómputo del plazo de impugnación.

³³ En esta misma línea, vid. STS de 28 de marzo de 2023 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 8419/2021).

³⁴ Señalaba MARTÍN QUERALT, J., que esta reposición que “a posteriori no faculta para recurrir ni en vía económico-administrativa ni, claro está, en vía contenciosa (...) más bien parece una súplica, carente de los hitos procesales que de suyo van asociados a una auténtica reposición. Se produce así una especie de espacio de inmunidad jurisdiccional que difícilmente puede justificarse atendido el concepto que de legitimación formula nuestro Tribunal Constitucional”, vid. “Asunción de tributos mediante pacto y tutela judicial efectiva”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 47 (2019), pp. 3 y 4.

consideramos contrarias al tenor literal de la norma y que pueden tener incidencia en materia de notificaciones, pues, si el obligado por pacto o contrato tiene legitimación para actuar en vía administrativa, cabe preguntarse si no debieran serle notificados los actos que afectan a sus intereses legítimos³⁵.

La claridad con la que ha sido redactado el artículo 232.2.d) LGT y el hecho de que no se hubiese suprimido el mismo, pese a las peticiones en este sentido, dan cuenta de la verdadera voluntad legislativa. Se ha querido excluir la legitimación del que asume el pago de una cuantía equivalente a la deuda tributaria en virtud de pacto o contrato para promover el régimen de recursos previstos en la LGT. Todo ello, en consonancia con el artículo 17.5 LGT y el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria. Es difícil alcanzar otra interpretación, por más que resulte de aplicación el principio *pro actione* en el reconocimiento de la legitimación activa³⁶.

³⁵ Hasta el momento, el Tribunal Supremo no reconoce el deber de notificación al obligado en virtud de pacto o contrato. Así, puede citarse la STS de 25 de junio de 2001 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 3856/1996), que señalaba lo siguiente: “los arrendatarios de bienes inmuebles que contractualmente asumen la obligación de pago de impuestos y aunque con ello puedan tener la condición de interesados no por ello producen la alteración de la relación jurídico-tributaria entre la Hacienda y el titular de los bienes o derechos gravados, sin que hayan de ser notificadas al arrendatario las liquidaciones correspondientes que, en consecuencia, no están en disposición de impugnar, sin perjuicio de los derechos que, en su caso, puedan asistirle, en vía civil, frente al arrendador”. Como vemos, no se reconoce el derecho a ser notificado porque, según esta Sentencia, no tiene derecho a impugnar las liquidaciones.

En esta misma línea, podemos citar la STS de 2 de junio de 2001 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 1735/1996) y la STS de 26 de junio de 2001 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 3864/1996), las cuales niegan el derecho del obligado por pacto o contrato a ser notificado tomando como argumento de referencia que “el artículo 167 de la Ley General Tributaria, precepto aplicable solamente en el marco de reclamaciones económico-administrativas, significativamente niega legitimación para formularlas a “los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato”. En el marco tributario, por todo ello, es incuestionable que un arrendatario no es sujeto pasivo, y en consecuencia no es destinatario de la liquidación de un tributo”.

Ahora que la reciente doctrina del Tribunal Supremo establece que los obligados en virtud de pacto o contrato al pago de una cuantía equivalente a la deuda tributaria tienen legitimación para impugnar no solo en vía contencioso-administrativa sino también en vía administrativa, dada la conexidad existente entre instituciones, cabe preguntarse si no debiera notificarse la liquidación al obligado por pacto o contrato. Sería cuanto menos paradójico que se reconozca el derecho a recurrir en vía administrativa, pero no se le notifique el acto administrativo que cabe impugnar. Además, debemos recordar en este punto que la STS 2106/1979, de 26 de noviembre (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª), anteriormente mencionada, señalaba que, de admitirse la legitimación, ello podría tener incidencia en el cómputo del plazo de impugnación.

³⁶ Entre otras, la Sentencia del Tribunal Constitucional de 15 de julio de 2020 (Pleno) (Núm. Rec. 171/2018), ha señalado que el artículo 24.1 CE “al reconocer el derecho a la tutela judicial efectiva a todas las personas que son titulares de derechos e intereses legítimos, impone a los jueces y tribunales la obligación de interpretar las fórmulas que las leyes procesales utilicen en orden a la atribución de legitimación activa, no solo de manera razonable y razonada, sin sombra de arbitrariedad ni error notorio, sino en sentido amplio y no restrictivo, esto es conforme al principio *pro actione*”. Corresponde al Tribunal Constitucional, según esta

2.2. ¿Inconstitucionalidad del artículo 232.2.d) LGT?

El problema no reside en la interpretación de la norma, sino en una eventual inconstitucionalidad de esta. Cabe plantearse, como defiende buena parte de la doctrina, si la exclusión de legitimación que contiene el 232.2.d) LGT vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 CE³⁷.

Sentencia, “controlar que las decisiones judiciales de falta de legitimación tengan base legal y no supongan una interpretación restrictiva de la disposición legal aplicable al caso”.

Siendo este el canon de enjuiciamiento, consideramos que una interpretación judicial que considere que los obligados en virtud de pacto o contrato no tienen legitimación para interponer reclamación económico-administrativa no carece de base legal ni supone una interpretación restrictiva de la disposición legal, sino una interpretación literal de la misma.

Cuestión distinta sería si se discutiese sobre la legitimación del tercero que paga espontáneamente por cuenta de otro sin mediar pacto o contrato. Si bien la solución debiera ser la misma desde la óptica de la indisponibilidad de la obligación, el artículo 232 LGT no excluye expresamente la legitimación de estos sujetos para interponer reclamación económico-administrativa por más que el artículo 33 RGR señale que “el tercero que pague la deuda no estará legitimado para ejercitar ante la Administración los derechos que corresponden al obligado al pago”. Así pues, en ausencia de exclusión expresa y habida cuenta del “interés legítimo” del tercero, podrían los Tribunales, en aplicación del principio *pro actione*, defender su legitimación para interponer reclamación económico-administrativa. No obstante, reiteramos que carecería de toda lógica alcanzar conclusiones tan dispares, según medie o no pacto o contrato, cuando de lo que se trata es de proteger la obligación tributaria frente a inmisiones ajenas.

³⁷ Según la STC de 29 de noviembre de 2022 (Sala Primera) (Núm. Rec. 3209/2019), “el artículo 24 de la Constitución extiende su ámbito de aplicación a las actuaciones judiciales, a las administrativas sancionadoras, a las que se aplican los principios básicos del ordenamiento penal, y a aquellas otras actuaciones administrativas que impidan el acceso a la jurisdicción”. Precisamente, con fundamento en una eventual vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, son numerosos los autores que critican la exclusión de legitimación efectuada por el artículo 232.2.d) LGT, anterior 167 d) LGT 1963.

Según FALCÓN Y TELLA, R., al ostentar el obligado por pacto o contrato un “interés legítimo” no puede quedar excluido de la tutela judicial efectiva consagrada en el artículo 24 CE y esto podría acontecer si no se reconoce legitimación a estos sujetos para interponer reclamaciones económico-administrativas, que son preceptivas para acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa.

Cuestión distinta es la legitimación de estos sujetos para interponer recurso de reposición estatal o autonómico, dado el carácter potestativo de los mismos. A su juicio, “el hecho de que se excluyera la legitimación de los terceros que han asumido contractualmente una obligación no impediría su acceso a la jurisdicción, previa interposición de reclamación económico-administrativa. Pero realmente no hay una decisión del legislador en este sentido, ya que del art. 223 LGT se deduce que la legitimación en la reposición es la misma que en las reclamaciones económico-administrativas. Y tampoco se ve razón alguna para excluir a los terceros que han asumido contractualmente la obligación de pagar una obligación tributaria que la ley establece a cargo de la otra parte del contrato”.

Defiende este autor que se derogue o se declare inconstitucional el artículo 232.2.d) LGT, pues “no es suficiente forzar el razonamiento para admitir la legitimación de los terceros que han asumido una obligación para recurrir en reposición los tributos locales. Hay que ir al núcleo del problema y reconocer su legitimación para recurrir, en vía administrativa y jurisdiccional, cualquier tributo, estatal, autonómico o local”, vid. “Legitimación para recurrir

Como ha declarado nuestro Tribunal Constitucional, en su Sentencia de 19 de abril de 2004 (Sala Segunda) (Núm. Rec. 2283/2002 y 3822/2002), el derecho a la tutela judicial efectiva puede vulnerarse cuando las normas

la liquidación del tercero que asume contractualmente una obligación tributaria (Res. DGT 2 marzo 2017)”, *op.cit.*, p. 2.

Acerca de una eventual vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, cabe mencionar también a GARCÍA NOVOA, C., quien señala, a propósito de la LGT 1963, que si bien la “exclusión de la autonomía de la voluntad de una cuestión de orden público, como la determinación de los sujetos de la obligación tributaria responde a la lógica rigidez que debe presidir un derecho tributario material sometido al principio de legalidad (...) esta rigidez no tiene por qué trasladarse al derecho formal y mucho menos erigirse en fundamentadora de un precepto como el artículo 167 d) de la L.G.T. que menoscaba el derecho a la tutela judicial de derechos e intereses legítimos, derecho que en una jurisdicción revisora como la contenciosa ha de extenderse a la vía administrativa”. Proponía este autor que “para armonizar la redacción de la LGT con la interpretación favorable a la tutela judicial y administrativa de derechos e intereses, propugnada por el Tribunal Constitucional, convendría recoger como criterio de legitimación, la titularidad de un interés legítimo y suprimir la falta de legitimación de los que asumen obligaciones tributarias mediante contrato, contenida en el artículo 167 d) de la LGT”.

Asimismo, este autor señalaba que también debiera reconocerse legitimación al tercero que paga espontáneamente sin que exista pacto o contrato al respecto, pues el hecho de que la normativa contemple que este no puede ejercitar ante la Administración los derechos que corresponden al obligado al pago “no puede esgrimirse para negar, en todo caso, legitimación al tercero para interponer recursos económico-administrativos, porque la verdadera intención del mismo es excluir la subrogación del tercero en la situación del obligado; y es que esta subrogación supondría una mutación en las posiciones jurídicas, inaceptable en una obligación “ex lege”, configurada en función de la capacidad contributiva individual (...) Pero el tercero sí puede tener un derecho personal reaccional – que es suyo y no del obligado tributario – desde el momento en que, de la realización de un acto admitido legalmente – pago de una obligación tributaria ajena – se derive la titularidad de un interés legítimo a la remoción de un perjuicio, causado por la indebida aplicación de la norma jurídica”, vid. “Reclamaciones económico-administrativas”, *op.cit.*, pp. 1834 y 1.841.

También CHECA GONZÁLEZ, C., critica la limitación que establece el artículo 232.2.d) LGT, vid. “El recurso de reposición contra los actos tributarios y los restantes ingresos de derecho público de las entidades locales”, en MARTÍN DÉGANO, I., MENÉNDEZ GARCÍA, G. y VAQUERA GARCÍA, A. (Coord.), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Tomo I, Lex Nova, 2005, p. 1063.

En esta misma línea, PEÑA ALONSO, J.L., señala que “la prohibición expresa establecida en el artículo 232.2.d) de la LGT parece inapropiada, además de ineficaz, dada la jurisprudencia de nuestros Tribunales Supremo y Constitucional. Por todo ello, se podía haber aprovechado la nueva Ley para corregir la situación denunciada”, vid. “Procedimiento Económico-Administrativo (Recordatorio de las cuestiones pendientes e idoneidad de las reformas incorporadas por la Ley 58/2003)”, *Ibidem*, p. 1.135.

En sentido contrario, encontramos a RUIZ TOLEDANO, J.I. y RUIZ GONZÁLEZ, L.J., quienes señalan que “la obligación tributaria y sus elementos son de configuración exclusivamente legal, de tal forma que los acuerdos o actuaciones de los particulares no pueden afectarla, de ahí que de tales actos privados no pueda devenir derecho alguno en la esfera jurídico-pública, mucho menos la posibilidad de afectar a la relación jurídico-tributaria mediante la impugnación de los actos de aplicación o sancionadores”, vid. “Las reclamaciones económico-administrativas en la esfera estatal y autonómica”, en CHICO DE LA CÁMARA, P. y GALÁN RUIZ, J (Dir.), *La revisión de actos en materia tributaria*, Lex Nova, 2016, p. 117.

impongan obstáculos para el acceso a la jurisdicción que sean “innecesarios y excesivos y carezcan de razonabilidad y proporcionalidad respecto de los fines que lícitamente puede perseguir el legislador en el marco de la Constitución”.

El Tribunal Supremo, en su STS de 13 de mayo de 2010, mencionada anteriormente, consideró que la limitación que contiene el vigente 232.2.d) LGT es razonable y proporcionada a la finalidad de proteger la relación jurídico-tributaria de inmisiones ajenas al ámbito definido legalmente. Se sostuvo entonces que la tutela judicial efectiva del tercero que viese obstaculizado su acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa quedaría a salvo al poder acudir este a la jurisdicción civil³⁸.

Coincidimos con esta Sentencia en que la tutela judicial efectiva del obligado en virtud de pacto o contrato se puede y se debe salvaguardar ante el orden jurisdiccional civil. Es más, hemos adelantado ya nuestro parecer contrario al interés legítimo de estos sujetos para actuar en vía contencioso-administra-

³⁸ Al respecto, vid., también, STS de 1 de julio de 2002 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 3896/1997): “El derecho fundamental a la tutela judicial efectiva sin indefensión que reconoce el art. 24.1 de la Constitución se vería vulnerado si a quien asumiese por pacto la obligación de satisfacer tributos, en principio a él ajena, le fuera negada la posibilidad de hacer valer ante los Tribunales los derechos o intereses legítimos derivados de esa asunción y tutelados por la fuerza de ley que a las obligaciones derivadas de los contratos reconoce el art. 1091 del Código Civil. Pero esta situación no ofrece ninguna similitud con la que se produce por consecuencia de la mencionada naturaleza «ex lege» de la obligación tributaria y de la necesidad de reserva de ley para determinar la condición de responsable tributario. Y es que la Administración, pese a la existencia de cualquier pacto «inter privados», deberá seguir exigiendo el tributo a quien sea sujeto pasivo de acuerdo con la ley y este será el constreñido a su ingreso y al cumplimiento del resto de las prestaciones materiales y formales que integran la obligación tributaria. No podrá, pues, alegar o excepcionar que un tercero ha asumido tal obligación por convenio con él concertado y, correlativamente, no podrá tampoco ese tercero subrogarse en la posición del sujeto pasivo frente a la Administración. A lo sumo, y en su caso, el tercero podría, en el ámbito de la jurisdicción civil, formular la oportuna reclamación frente al sujeto pasivo con el que hubiere convenido la asunción de contingencias fiscales si es que estimara que dicho sujeto pasivo había pagado a la Administración indebidamente”.

Igualmente, la STS de 11 de julio de 2011 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 3539/2007) consideraba que la jurisdicción civil sería la competente para resolver cualquier controversia sobre el pacto. Señalaba dicha Sentencia lo siguiente: “la Administración tributaria deberá seguir exigiendo el tributo a quien sea el sujeto del mismo de acuerdo con el contenido preñado por ésta, sin que se pueda, en ningún caso, alegar o excepcionar que un tercero ha asumido la obligación por acuerdo o pacto con él. Este tercero permanece totalmente ignorado en la aplicación y el desarrollo del tributo, confirmando en la jurisdicción civil las posibles controversias del pacto o convenio”.

Igualmente, VAQUERA GARCÍA, A., afirma que “cualquier reclamación o controversia en relación con el pacto o negocio particular, habrá que sustanciarlo ante la jurisdicción civil, que es la competente para conocer de los incumplimientos en el tráfico privado (...) queda suficientemente protegida la tutela judicial efectiva del sujeto que haya celebrado un contrato con otro, sin necesidad de contravenir la disposición del tantas veces aludido art. 17.4 de la LGT”, vid. “Los pactos y convenios entre particulares y sus efectos tributarios: art. 17.4 LGT”, *op.cit.*, p. 621.

tiva. Ahora bien, si nuestros Tribunales interpretan que el obligado en virtud de pacto ostenta dicho interés, no cabe negar su acceso a nuestra jurisdicción y el artículo 232.2.d) constituye un auténtico obstáculo en este sentido, con la consiguiente vulneración del artículo 24 CE.

Si la vía de recursos administrativos es preceptiva para recabar la tutela de los órganos jurisdiccionales, el artículo 232.2.d) LGT impediría, dado el carácter revisor de nuestro orden, que el obligado en virtud de pacto o contrato lograra una satisfacción de sus pretensiones, más allá del mero control de la decisión de inadmisión en vía administrativa por falta de legitimación.

Cierto es que puede tener cabida otra interpretación salvadora de la norma que permita conciliar la indisponibilidad de la obligación y procurar la tutela judicial efectiva ante el orden contencioso-administrativo. Esa solución pasaría por permitir que estos sujetos impugnen directamente la liquidación en la jurisdicción contencioso-administrativa.

No olvidamos que es necesario agotar la vía administrativa previa para acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa en la generalidad de las ocasiones, pero también tenemos presente que esta obligatoriedad puede ceder por razones de tutela judicial efectiva como el propio Tribunal Supremo ha reconocido y, en nuestra opinión, este debiera ser uno de esos casos. Máxime si tenemos en cuenta cuál es la finalidad del agotamiento de la vía administrativa.

Para fundamentar nuestra interpretación interesa traer a colación la STS de 21 de mayo de 2018 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 113/2017), en la que se declara que no resulta obligatorio, como presupuesto de procedibilidad del ulterior recurso contencioso-administrativo, interponer recurso administrativo cuando se discute exclusivamente la inconstitucionalidad de las disposiciones legales que dan cobertura a los actos de aplicación del tributo, al carecer los órganos revisores en vía administrativa de competencia para pronunciarse o para proponerla a quien tenga competencia para ello³⁹.

Señala dicha Sentencia que este privilegio de la Administración (autotutela reduplicativa) tiene como finalidad que esta reconsidere sus actos y disposiciones, y satisfaga, en su caso, la pretensión del administrado sin necesidad de acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa. Apunta además que, si la interposición del recurso administrativo se revelase ineficaz para el éxito de la pretensión, sería una carga desproporcionada, una suerte de peaje para impetrar la tutela judicial en vía contenciosa, que vulneraría el artículo 24.1 CE y el mandato del 106 CE. Así pues, resulta necesario, a su juicio, efectuar una interpretación moderadora del citado privilegio en aras de la tutela judicial efectiva.

³⁹ Esta Sentencia es objeto de comentario por MORENO SERRANO, B., “Procedimiento administrativo. Recurso contencioso-administrativo contra el IIVTNU: ¿es necesario agotar la vía administrativa?”, *La Administración Práctica*, núm. 8 (2018).

Aplicada dicha doctrina al supuesto aquí analizado, concluimos que, si la Administración no está legitimada para atender las pretensiones del obligado al pago en virtud de pacto o contrato, carece de sentido plantear recurso o reclamación en vía administrativa. Nada habrá que reconsiderar ni se podrá satisfacer pretensión alguna.

Si la exigencia de agotamiento de la vía administrativa es ineficaz y, por consiguiente, contraria al derecho a la tutela judicial efectiva, cuando el contribuyente esgrime exclusivamente la inconstitucionalidad de una disposición legal, más aún se sacrificaría dicho derecho si se exige al legitimado en virtud de pacto o contrato que agote la vía administrativa. Como hemos visto, si el artículo 232.2.d) LGT no les reconoce legitimación para interponer reclamación económico-administrativa ni, por ende, recurso de reposición regulado por la LGT, la decisión de inadmisión que se dicte impedirá el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa para examinar el fondo de la cuestión.

No podemos olvidar que, según la STS de 21 de mayo de 2018, anteriormente referenciada, “los recursos administrativos no son un fin en sí mismos, sino un instrumento para la más efectiva y eficaz defensa de los derechos de los administrados frente a las administraciones públicas, su auténtico objetivo”. Si este objetivo no se puede cumplir, ¿qué sentido tiene exigir al tercero que agote la vía administrativa? Creemos que lo más razonable sería prescindir de la misma en aras de la tutela judicial efectiva y que el que asuma obligaciones en virtud de pacto o contrato pueda recurrir directamente la liquidación ante la jurisdicción contencioso-administrativa⁴⁰.

Esta solución, que sería satisfactoria para aquellos casos en que el régimen de gestión de los tributos sea el de declaración o en aquellos casos en que exista acto administrativo susceptible de impugnación, no lo es tanto cuando el Ayuntamiento prevea la autoliquidación como forma de gestión de la obligación tributaria y no se haya iniciado procedimiento alguno⁴¹.

En una jurisdicción revisora como la nuestra, es necesario provocar un acto administrativo a efectos de impugnación. El cauce para provocar tal acto administrativo es la rectificación de autoliquidaciones⁴². Ahora bien,

⁴⁰ Además de aquellos casos en que se discute exclusivamente la inconstitucionalidad de una disposición legal, nuestros Tribunales permiten prescindir de la vía previa de recursos administrativos cuando el acto impugnado sea una desestimación presunta por silencio administrativo, ya que “por su propia naturaleza, se trata de una mera ficción de acto que no incorpora información alguna sobre el régimen de recursos” (STS de 7 de marzo de 2023, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 3069/2021).

⁴¹ Ciertamente es que el ATC de 15 de octubre de 2019 (Núm. Rec. 2056/2019) considera que no es necesario ofrecer una solución homogénea cuando difieren los regímenes de gestión al estar ante situaciones no comparables y no vulnerarse, por ende, el principio de igualdad.

⁴² La Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2021 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 4066/2020), reproducida por la STS 27 de septiembre de 2022 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 6553/2020), ha señalado que este método de gestión no puede suponer una merma de derechos y garantías del contribuyente.

cabe preguntarse si el obligado en virtud de pacto tiene legitimación para solicitar la rectificación de una autoliquidación que, de acuerdo con la estricta legalidad, debiera haber presentado otro sujeto, el determinado por la normativa.

El legislador podría haber obviado este pronunciamiento a la hora de introducir cambios en la rectificación de autoliquidaciones. El artículo 120.4 LGT prevé una nueva figura de “autoliquidación rectificativa” que se aplicará en aquellos tributos cuya norma reguladora lo contemple y que rectificará, completará o modificará la autoliquidación originaria. En definitiva, esta autoliquidación rectificativa sustituirá a la originaria y podrá ser susceptible de comprobación y, en su caso, de sanción.

Se prevé que estas autoliquidaciones rectificativas operen, en un principio, en el IVA, IRPF, IS, Impuestos Especiales e Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero según el Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, por el que se desarrollan las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas, y se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias.

Si bien es cierto que en la redacción finalmente aprobada se prevé que “cuando el motivo de la rectificación del obligado tributario sea exclusivamente la alegación razonada de una eventual vulneración por la norma aplicada en la autoliquidación previa de los preceptos de otra norma de rango superior legal, constitucional, de Derecho de la Unión Europea o de un Tratado o Convenio internacional se podrá instar la rectificación a través del procedimiento previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”, no podemos olvidar que existirán otras discrepancias legítimas en derecho que obligarán a la presentación de una autoliquidación rectificativa con los riesgos que ello conlleva. Así, por ejemplo, cabe pensar en aquel contribuyente que, con el modelo anterior, presentaba una autoliquidación aplicando el criterio expuesto por la DGT en sus consultas en aras de evitar una sanción y, a posteriori, rectificaba la autoliquidación haciendo valer una interpretación discordante. Este contribuyente tendría que presentar ahora, en los tributos mencionados anteriormente, una autoliquidación rectificativa. Precisamente, es aquí donde advertimos una merma de garantías, que el Tribunal Constitucional rechaza, para los obligados de aquellos tributos que se gestionan mediante autoliquidación. No podrán ahora rectificar sus errores o discrepar de su propia interpretación sin riesgo de ser sancionados salvo que la alegación se base en una eventual vulneración por la norma aplicada en la autoliquidación de otra de rango superior legal, constitucional, de Derecho de la UE o de un Tratado o Convenio internacional. Coincidimos con GARCÍA NOVOA, C., cuando, a propósito de la redacción del Proyecto de Real Decreto que ahora se aprueba, que no preveía dicha salvedad, señalaba que las autoliquidaciones rectificativas permiten neutralizar el artículo 120.3 LGT, “un precepto que resulta fundamental para equilibrar las posiciones jurídicas entre obligado y Administración en un sistema basado en las autoliquidaciones”. Igualmente, suscribimos sus palabras cuando afirma que “experimentos como la suplantación de la vía del 120.3 de la Ley General Tributaria por las autoliquidaciones rectificativas (...) alejan el sistema de aplicación de los impuestos de cualquier atisbo de relación cooperativa”, vid. *Autoliquidaciones rectificativas. La neutralización del artículo 120.3 de la Ley General Tributaria. Taxlandia: Blog Fiscal y de Opinión Tributaria* (25 julio 2023). Dirección URL: <https://www.politica-fiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/autoliquidaciones-rectificativas-la-neutralizacion-del-articulo-120-3-de-la-ley-general-tributaria>.

III. LEGITIMACIÓN DEL OBLIGADO EN VIRTUD DE PACTO O CONTRATO PARA RECTIFICAR AUTOLIQUIDACIONES

El artículo 120.3 LGT establece que “cuando un *obligado tributario* considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos⁴³, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente”.

Huelga decir que el obligado en virtud de pacto o contrato no es obligado tributario. Ahora bien, la pregunta que debemos hacernos es si “el interés legítimo” de ese sujeto, incuestionable según nuestros Tribunales, le legitima para rectificar una autoliquidación en relación con una obligación tributaria ajena.

No es la primera vez que el Tribunal Supremo, con apoyo en el “interés legítimo”, realiza una interpretación contraria al tenor literal de la normativa. Así, cabe citar la STS de 9 de enero de 2008 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 210/2004), que reconoce la legitimación para solicitar la devolución de ingresos indebidos a los obligados a soportar la repercusión a pesar de que la normativa no lo contemplaba por aquel entonces⁴⁴.

Señaló nuestro Alto Tribunal que “no deja de ser contradictorio que quien puede interponer una reclamación económico-administrativa, por ostentar la

⁴³ Al respecto, señalaba CAYÓN GALIARDO, A., que “la legitimación para instar el procedimiento viene dada por dos exigencias: la condición de “obligado tributario” – lo que debe entenderse en relación con la obligación tributaria de que se trate – y “el perjuicio a sus intereses legítimos”, vid. “La rectificación de las autoliquidaciones”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 76 (2007), p. 13.

Esta última exigencia no estuvo exenta de polémica. La DGT en su CV 1646-2005, de 29 de julio, señalaba que el perjuicio debía ser un daño económico directo al interesado derivado de la autoliquidación y no un daño a terceros.

Sin embargo, CAYÓN GALIARDO, A., defendía que “la interpretación que debía hacerse del concepto “perjuicio de intereses legítimos” no podía ser tan restrictiva ni literal (...) ni debe reducirse la idea de perjuicio al daño económico, sino a una desventaja de cualquier naturaleza, ni la idea de su interés legítimo debe tener una acepción tan restrictiva, sino todo lo contrario, pues su empleo se justifica en el deseo de ampliar la legitimación de quien acciona más allá de un interés directo y también de un interés subjetivo”, vid. *Ibidem*, p. 14. Coincidimos con este autor en que el concepto de interés legítimo debe interpretarse en sentido amplio. No obstante, lo que parece indiscutible dado el tenor literal de la norma es que únicamente pueden rectificar autoliquidaciones los obligados tributarios y el tercero que paga en virtud de pacto o contrato no tiene tal condición.

En línea con la interpretación restrictiva de la DGT, cabe citar a MARTÍN LÓPEZ, J., *La rectificación de autoliquidaciones tributarias*, Iustel, 2011, p. 60.

⁴⁴ El RD 1163/1990, de 21 de septiembre, por el que se regulaba el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, preveía en su artículo 1 que “1. Los sujetos pasivos o responsables y los demás obligados tributarios tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias”.

No obstante, se daba la paradoja de que el artículo 9.2, tercer párrafo, del mencionado Real Decreto preveía que las cuotas repercutidas se devolverían a la persona o entidad que haya soportado la devolución. Así pues, se reconocía a los obligados a soportar la repercusión el derecho a la devolución, pero no a su solicitud.

condición de interesado y, sobre todo, a quien se le reconoce el derecho a la devolución de las cuotas repercutidas, declaradas excesivas, no pueda solicitar su devolución, a lo que ha de añadirse que el concepto de “interés legítimo” tiene raíz constitucional como base de legitimación (artículo 24 CE) y que, como se ha dicho por esta Sala en ocasiones anteriores, no puede quedar limitado exclusivamente a las fases de amparo constitucional (artículo 162.1.b) de la Constitución) o del recurso contencioso-administrativo (...) sino que es aplicable también a la vía administrativa previa, que es presupuesto “sine qua non” de la jurisdiccional y, en su caso, de la constitucional, pues, de no aceptarse dicho criterio amplio y extensivo, la restrictiva interpretación de la legitimación en vía administrativa, ante la que se recaba la inicial tutela general de las expectativas individuales, haría inoperante e impediría la amplitud de la legitimación activa con la que el artículo 24.1. de la Constitución ha configurado la defensa de las mismas, tanto por medio del recurso de amparo constitucional, como del recurso contencioso-administrativo en general⁴⁵.

Pues bien, la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de abril de 2023 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 2309/2021) seguirá esta misma senda de legitimación expansiva y reconocerá, con fundamento en el interés legítimo y en la conexidad entre la legitimación jurisdiccional y administrativa, el derecho del obligado en virtud de pacto o contrato a solicitar la rectificación de autoliquidaciones en contra del tenor literal de la norma⁴⁶. No obstante, para ello ha de salvar una diferencia abismal que no existía en el caso analizado anteriormente, y es que, si bien la obligación de soportar repercusiones deriva de la normativa tributaria, no sucede lo mismo en el caso de los pactos de asunción de tributos.

En el caso de autos, se había pactado en escritura pública que el comprador de una serie de inmuebles se haría cargo del pago de la deuda derivada del IIVTNU. El adquirente presentó las autoliquidaciones correspondientes y, con posterioridad, solicitó la rectificación de dichas autoliquidaciones dado que no se había puesto de manifiesto un incremento de valor con ocasión de la transmisión de las propiedades.

Según nuestro Alto Tribunal, el adquirente tiene legitimación para efectuar tal solicitud de rectificación dado que, si se ha reconocido legitimación al adquirente para acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa en su condición de titular de un interés legítimo, debemos reconocer la legitimación en vía administrativa dado su carácter previo. A su juicio, considerar, como hace

⁴⁵ Asimismo, declaró el Tribunal Supremo en esta Sentencia que otra solución, que pasaría por obligar al repercutido a acudir a la jurisdicción civil, supondría facilitar la prescripción del derecho a reclamar y contribuiría al deterioro de la imagen de la Administración de Justicia si el citado orden no se declarase finalmente competente.

En este sentido, vid. también, entre otras, STS de 19 de noviembre de 1993, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 2599/1989) y STS de 8 de abril de 1994 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 62/1992).

⁴⁶ En la misma línea, vid. STS de 23 de julio de 2024 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 6691/2022).

la sentencia recurrida, que la legitimación administrativa y jurisdiccional son instituciones inconexas da lugar a situaciones paradójicas.

De aceptarse esa interpretación, entiende el Tribunal Supremo que el adquirente podría acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa, donde, a su juicio, es indiscutible su interés legítimo en que se devuelva la cantidad satisfecha por un tributo cuya regulación fue declarada inconstitucional por STC 182/2021, de 26 de octubre, pero no podría plantear dicha solicitud en vía administrativa. Según sus palabras, sería esta una antinomia que “no parece que pueda ser admisible ni es lógica”.

Además, señala que, si aceptásemos la falta de conexión entre la legitimación administrativa y jurisdiccional, el adquirente debería acudir a la Administración municipal para que esta le denegase su legitimación en vía administrativa y, con posterioridad, recurrir en vía contencioso-administrativa.

Según su parecer, estos sujetos que “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”.

No podemos dejar de criticar la doctrina que se establece en esta Sentencia, máxime cuando no estamos ante un pronunciamiento aislado. La STS de 28 de marzo de 2023 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 8419/2021), había reconocido ya el derecho del obligado al pago en virtud de pacto o contrato a solicitar la rectificación de la autoliquidación, aunque, en este caso, la propia Administración le había otorgado previamente a dicho sujeto legitimación para solicitar el fraccionamiento del pago.

El Tribunal Supremo vacía de contenido el artículo 17.5 LGT y, consiguientemente, el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria. Basa su argumentación en que resultaría paradójico que se reconociese la legitimación jurisdiccional de aquel, en virtud de lo dispuesto en el artículo 19 LJCA, y no así la administrativa. Sin embargo, obvia la eventual existencia de intereses contrapuestos con el obligado tributario y no hace mención alguna de los múltiples obstáculos legales que impiden reconocer la legitimación del obligado en virtud de pacto para rectificar las autoliquidaciones.

Entre dichos obstáculos legales cabe mencionar el propio artículo 17.5 LGT, pero también en la normativa reguladora del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones encontramos impedimentos. El artículo 120.3 LGT, anteriormente referenciado, únicamente reconoce legitimación para instar la rectificación de la autoliquidación a los obligados tributarios y, pese a lo genérico del concepto, solo la ley otorga tal condición. En esta misma línea, encontramos el artículo 126 RGGI, que realiza continuas alusiones al obligado tributario, en línea con lo dispuesto en el artículo 120.3 LGT.

Referido a la devolución de ingresos indebidos, también el artículo 14 RGRVA reconoce la legitimación para solicitar y obtener la misma al obligado tributario, sin alusión alguna al obligado en virtud de pacto o contrato, como

es lógico, por otra parte, dado que el principio de indisponibilidad se proyecta sobre la normativa tributaria examinada⁴⁷.

Es la atribución de la condición de obligado tributario lo que legitima para rectificar la autoliquidación y esta no la ostenta el obligado en virtud de pacto o contrato. Cuestión distinta sería si se otorgase legalmente la condición de sustituto al tercero que se obliga a pagar por pacto o contrato⁴⁸.

⁴⁷ Acerca de la solicitud de devoluciones de ingresos indebidos por obligados en virtud de pacto o contrato, señala SERRANO ANTÓN, F., lo siguiente: “Parece que la alteración de los elementos sustantivos de un tributo no podría realizarse por pactos o convenios entre particulares, por lo que dudamos que estén legitimados para solicitar la devolución de ingresos”, vid. “Una vuelta de tuerca a la devolución del ICIO: la devolución en virtud de pacto o contrato, legitimidad y paralelismo con el IIVTNU”, *Tributos Locales*, núm. 155 (2022), p.63.

En sentido contrario, CHICO DE LA CÁMARA, P. y SILVA GARCÍA, D., consideran que “el art. 17.5 LGT resulta claro al no vincular a la Administración Tributaria respecto de los pactos privados a los que lleguen las partes, pero esto no empecé a que un tercero una vez que puede asumir obligaciones materiales de conformidad con el art. 33.1 RGR, también pueda ostentar derechos derivados del cumplimiento de esa obligación, como son los de impugnar dicho pago, y solicitar en su caso la devolución de ingresos indebidos”. Según estos autores, “la restricción tanto en vía administrativa como jurisdiccional para la defensa de sus intereses constituye una palmaria vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24.2 CE”, vid. “La legitimación de un tercero obligado por un pacto de derecho privado para reclamar la devolución de ingresos indebidos de tributos locales”, *Tributos Locales*, núm. 149 (2021), pp. 71 y 72.

⁴⁸ No sería la primera vez que el legislador adoptase medidas en dicho sentido. El artículo 354.1.c) del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local, en su redacción originaria, otorgaba la condición de contribuyente del IIVTNU al transmitente cuando se trataba de transmisiones onerosas. No obstante, dotaba al adquirente de la condición de sustituto, salvo en aquellos casos en que este fuese una de las personas o entidades que disfrutasen de exención subjetiva.

Es la Ley de Haciendas Locales 39/1988, de 28 de diciembre, la que despoja al adquirente de la condición de sustituto y prevé únicamente que el transmitente sea el contribuyente a efectos de IIVTNU en transmisiones onerosas. Esta supresión no estuvo exenta de polémica durante la tramitación parlamentaria de la norma por los problemas que entrañaba a efectos de legitimación que el adquirente dejase de ser obligado tributario, cuando la práctica evidenciaba que este se haría cargo del tributo por disposición contractual en numerosas ocasiones. En este sentido, incluso, se presentó una enmienda al Proyecto de Ley Reguladora de las Haciendas locales para otorgar la condición de sujeto pasivo al adquirente en las compraventas en las que se pactase que este se haría cargo del impuesto. En concreto, la Enmienda núm. 21 al artículo 108, apartado b) del Proyecto de Ley Reguladora de las Haciendas Locales proponía añadir lo siguiente: “En el caso de que se haya pactado por los interesados que todos los impuestos aplicables por razón de la transmisión son de cuenta y cargo del adquirente, o se haga dicha declaración de manera específica para este impuesto, el sujeto pasivo será el adquirente”. La justificación ofrecida para tal adición descansa en la necesidad de “ajustar a la ley lo que es práctica ya generalizada”.

Somos conscientes de que esta solución no está exenta de polémica, pues como señala IBÁÑEZ GARCÍA, I., “la figura de la sustitución no puede basarse en un capricho arbitrario —y buscando la comodidad— del legislador —y por tanto inconstitucional—, sino que debe estar fundamentada en necesidades objetivas para la aplicación del tributo. O sea, que sin la existencia del sustituto el tributo fuera de difícil o imposible aplicación”, vid. “Notas sobre la obligación tributaria y la jurisdicción civil”, *op.cit.*, p.6.

La argumentación complementaria que ofrece el Tribunal Supremo sobre el enriquecimiento injusto tampoco permite, a nuestro juicio, obviar las trabas legales existentes. Por más criticable que resulte la imposibilidad de devolución de lo ingresado indebidamente cuando existen declaraciones de inconstitucionalidad, ello no permite inferir el derecho a la rectificación de autoliquidaciones por el tercero que asumió su obligación en virtud de pacto o contrato.

En nuestra opinión, la LGT no reconoce legitimación al obligado en virtud de pacto para rectificar autoliquidaciones ni puede hacerlo porque se estaría dando virtualidad al pacto entre particulares.

Estimamos más acertada la interpretación efectuada en la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2024 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 1902/2021), en la que, paradójicamente, se niega legitimación para solicitar la devolución de ingresos indebidos, así como para ser parte en el procedimiento instado por otro obligado tributario, a los consumidores finales que soportaron mediante traslación en el precio del producto, y no por repercusión legal, la cuota tributaria del Impuesto sobre Hidrocarburos, cuyo tipo autonómico fue declarado contrario a la normativa de la Unión Europea por STJUE, de 30 de mayo de 2024, asunto C-743/22, DISA Suministros y Trading SLU⁴⁹.

Señala el Tribunal Supremo que carece de legitimación el consumidor final dado que “no es sujeto pasivo del impuesto y, en consecuencia, no acredita la existencia de una repercusión legal a su cargo”⁵⁰. Insiste en que “no forma

⁴⁹ El artículo 50.ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos especiales, preveía, antes de su derogación por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, que “Las Comunidades Autónomas pueden establecer un tipo impositivo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos para gravar suplementariamente los productos a los que resulten de aplicación los tipos impositivos comprendidos en los epígrafes 1.1, 1.2.1, 1.2.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.11, 1.13, 1.14 y 1.15 del apartado 1 del artículo 50 que se consuman en sus respectivos territorios. La aplicación del tipo impositivo autonómico se efectuará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y con los límites y condiciones establecidos en la normativa reguladora de la financiación de las Comunidades Autónomas”.

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 30 de mayo de 2024, anteriormente referenciada, en respuesta a cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo, señala que “la Directiva 2003/96 CE, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en su versión modificada por la Directiva 2004/74/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, en particular su artículo 5, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que autoriza a regiones o comunidades autónomas a establecer tipos del impuesto especial diferenciados para un mismo producto y un mismo uso en función del territorio en que se consuma el producto fuera de los casos previstos a tal efecto”.

⁵⁰ En el supuesto de que se soporten las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos por repercusión legal la solución sería diferente. Señala la STS, de 20 de septiembre de 2024, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 1560/2021) que, al tratarse de un obligado tributario, estará legitimado para solicitar y obtener la devolución de los ingresos efectuados en contravención con el Derecho de la Unión Europea, según lo dispuesto en el artículo 14 RRVA. Asimismo, matiza que “la traslación directa de todo o parte del importe del tributo, efectuada por el obligado tributario que soportó la repercusión legal del tributo contrario al Derecho de la Unión Europea, sobre el comprador o sobre el adquirente

parte de la relación tributaria y basta recordar que cualquier alteración de esta configuración legal realizada por pactos entre particulares no tendrá efectos frente a la Hacienda Pública (17.5 LGT)”.

Continúa su razonamiento señalando que, si bien los Estados están obligados a devolver los tributos que infringen el Derecho de la Unión, esta exclusión de legitimación no supone una quiebra del principio de equivalencia y efectividad siempre que pueda ejercitar una acción civil para la devolución de lo satisfecho contra el sujeto pasivo o repercutido legal.

En nuestro ordenamiento, nada impide que el consumidor final reclame al proveedor el impuesto declarado contrario a la normativa europea que le fue repercutido *económicamente* como parte del precio abonado. A tal efecto, señala que deberá entablar una acción civil por enriquecimiento injusto. Todo ello, sin perjuicio de acudir a la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por infracción del Derecho de la Unión Europea.

Aún reconociendo las diferencias con los obligados en virtud de pacto, lo cierto es que tanto unos sujetos como otros no forman parte de la relación tributaria. Por tanto, llama la atención la disparidad de criterios alcanzada.

IV. UNA PROPUESTA DE *LEGE FERENDA*: ACCIÓN DE RECONOCIMIENTO DE DERECHOS E INTERESES LEGÍTIMOS

Hemos adelantado ya nuestras reticencias sobre la legitimación de los obligados en virtud de pacto o contrato para actuar en el orden contencioso-administrativo. Ahora bien, insistimos en que, si nuestros Tribunales reconocen dicha legitimación, debemos garantizar su derecho a la tutela judicial efectiva ante este orden.

Coincidimos con el Tribunal Supremo en que difícilmente se puede garantizar la tutela judicial efectiva ante una jurisdicción contencioso-administrativa revisora si no se amplía la legitimación de estos sujetos en la vía administrativa. No en vano, se exige un acto administrativo previo que someter a control. Ahora bien, reconocer la legitimación de estos sujetos en vía administrativa supone transgredir el principio de indisponibilidad de la relación jurídico-tributaria, que ha de permanecer incólume frente a inmisiones ajenas.

Según nuestra opinión, debemos hallar una fórmula que permita conciliar el mandato del artículo 17.5 LGT con la tutela judicial efectiva que nuestros

del producto, constituye la única excepción al derecho a obtener la devolución, respecto del importe trasladado, cuando dicha traslación hubiera neutralizado los efectos económicos del tributo respecto al obligado tributario. La prueba de que la traslación directa del importe del tributo no ha tenido lugar no corresponde al obligado tributario, que soportó la repercusión legal del tributo contrario al Derecho de la Unión Europea, sin que la Administración pueda rechazar la devolución solicitada argumentando que dicho obligado tributario no ha acreditado la ausencia de su traslado económico a los clientes”.

Tribunales reconocen al obligado en virtud de pacto en el orden contencioso-administrativo.

En este sentido, resulta necesario que el legislador siga dando pasos hacia la plena jurisdicción contencioso-administrativa. Así pues, consideramos oportuno que junto al contencioso de anulación se articulen acciones de reconocimiento de derechos o intereses legítimos que puedan ejercitarse directamente sin necesidad de obtener un acto administrativo previo.

Así sucede en países como Portugal, en cuya Constitución (art. 268.4) “se garantiza a los administrados la tutela jurisdiccional efectiva de sus derechos e intereses legalmente protegidos, incluyendo, entre otros, el reconocimiento de esos derechos o intereses, la impugnación de cualquier acto administrativo lesivo, cualquiera que sea su forma, la práctica de actos administrativos legalmente debidos y la adopción de medidas cautelares adecuadas”⁵¹.

Por lo que aquí interesa, el artículo 145.1º del Código de Procedimiento y Proceso Tributario portugués cumple con dicho mandato constitucional y prevé una acción para obtener el reconocimiento de un derecho o un interés legalmente protegido en materia tributaria que puede ser ejercitada por quien invoque la titularidad del derecho o interés a reconocer.

Como señala la Sentencia del Tribunal Supremo Administrativo portugués de 3 de junio de 2020 (Sala de lo Contencioso-Tributario) (Proceso 0204/17.7BECTB 01467/17), esta acción cabe cuando no exista un acto administrativo previo, aunque, curiosamente, también se ha admitido en aquellos casos en que “a pesar de existir un acto de la administración tributaria impugnado, el interesado pretenda una decisión judicial que vincule a la Administración tributaria no solo en lo relativo a ese determinado acto ya practicado, sino también a futuro, en lo que respecta a situaciones idénticas que se generen entre el interesado y la Administración tributaria si se mantienen los mismos presupuestos fácticos y jurídicos”⁵².

⁵¹ Puede consultarse la siguiente Dirección URL: https://pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?artigo_id=4A0268&nid=4&tabela=leis&pagina=1&ficha=1&so_miolo=&nversao=#artigo

⁵² Al respecto, vid. ALCÂNTARA MARTINS, J., quien además señala que esta acción de reconocimiento de un derecho o interés legítimo en materia tributaria tiene un carácter residual. En otras palabras, “debe ser ejercitada cuando no exista una medida procesal más adecuada para asegurar la tutela plena y efectiva de derechos e intereses del contribuyente”. Asimismo, haciéndose eco de la doctrina del Tribunal Supremo Administrativo, manifiesta que “no es el medio más adecuado para asegurar la tutela si el contribuyente dejó precluir el derecho de acceso a otras garantías previstas en el contencioso-tributario (...) Sin embargo, no puede negarse la posibilidad de usar esta acción en aquellos casos en que para obtener alguno o algunos de los efectos pretendidos por el interesado esta acción permitiese una más efectiva tutela del derecho o interés en causa, particularmente un efecto jurídico que no puede ser obtenido por otros medios o de una manera más rápida o duradera (...)”, “As garantias processuais dos contribuintes”, en RICARDO CATARINO, J., BRANCO GUIMARÃES, V. (Coord.), *Lições de Fiscalidade*, Vol. I. Princípios Gerais e Fiscalidade Interna, 3ª Ed., Almedina, 2014, p. 540-542.

Si bien en el país luso la acción de reconocimiento de un derecho o interés legalmente protegido no puede ser ejercitada por los obligados en virtud de pacto o contrato, por carecer estos de interés legítimo para actuar en el orden contencioso-administrativo, consideramos que sí puede tener cabida en nuestro ordenamiento dada la postura de nuestros Tribunales. En caso de implantarse dicha medida, el obligado por pacto o contrato podría acudir directamente al orden contencioso-administrativo para defender sus derechos sin necesidad de recabar la tutela de la Administración para la cual no es más que un extraño.

V. CONCLUSIONES

El artículo 19 LJCA reconoce legitimación para acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa a aquellos sujetos que tengan un “interés legítimo”. Nuestros Tribunales consideran que el obligado en virtud de pacto o contrato ostenta el mismo y ello hace que, dado el carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa, extiendan su legitimación a la vía administrativa por razones de tutela judicial efectiva.

Otorgar legitimación en vía administrativa a estos sujetos supone obviar la existencia de múltiples obstáculos legales y una inequívoca voluntad legislativa de mantener al obligado en virtud de pacto alejado de la relación jurídico-tributaria.

No compartimos que, con la vigente redacción del artículo 232.2.d) LGT, pueda reconocerse legitimación al obligado por pacto o contrato para recurrir en vía económico-administrativa o interponer recurso de reposición regulado por la LGT. Ahora bien, si se considera que estos sujetos tienen legitimación para actuar ante la jurisdicción contencioso-administrativa y el agotamiento de la vía administrativa es condición *sine qua non* para acudir a la misma, debemos reconocer que dicho precepto podría vulnerar el artículo 24 CE al obstaculizar el acceso a la misma.

Solo si defendiésemos que en estos casos puede prescindirse de esta vía económico-administrativa por falta de legitimación y permitiésemos al obligado en virtud de pacto o contrato recurrir directamente el acto administrativo ante la jurisdicción contencioso-administrativa se salvaría este obstáculo.

Tampoco entendemos que el que asume obligaciones tributarias por pacto o contrato pueda solicitar la rectificación de la autoliquidación. Los obstáculos legales existentes y el principio de indisponibilidad lo impiden, así como el hecho de que, en determinadas circunstancias, podría haber intereses contrapuestos con el obligado tributario.

Una vez más, se evidencian las disfunciones de una jurisdicción revisora que no dispensa una tutela judicial efectiva sin un acto administrativo previo a

Sobre el ejercicio de esta acción, puede consultarse también FREITAS DA ROCHA, J., *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 5ª Ed., Coimbra Editora, 2014, pp. 248 y 249.

diferencia de lo que sucede en otros países de nuestro entorno. Una apuesta por una jurisdicción plena, con el establecimiento de acciones de reconocimiento de derechos e intereses legítimos, permitiría a los obligados en virtud de pacto o contrato defender en el orden contencioso-administrativo sus derechos sin necesidad de un acto administrativo previo y, por tanto, sin afectar al principio de indisponibilidad de la obligación tributaria.

Ahora bien, debemos preguntarnos si el obligado en virtud de pacto o contrato tiene un auténtico interés legítimo que deba ser tutelado por el orden contencioso-administrativo. No debemos afanarnos en sortear los obstáculos legales que impiden alcanzar su tutela ante esta jurisdicción cuando el origen del problema está precisamente en esa atribución de competencia.

BIBLIOGRAFÍA

- ALCÂNTARA MARTINS, J., “As garantías processuais dos contribuintes”, en RICARDO CATARINO, J., BRANCO GUIMARÃES, V. (Coord.), *Lições de Fiscalidade*, Vol. I. Princípios Gerais e Fiscalidade Interna, 3ª Ed., Almedina, 2014.
- ARIAS ABELLÁN, M.D., “La indisponibilidad de la obligación tributaria: Análisis del artículo 36 de la L.G.T.”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Homenaje a Fernando Sainz de Buja*, Vol.II, Instituto de Estudios Fiscales, 1991.
- CALANCHA MARZANA, F., “La legitimación procesal de quien asume obligaciones tributarias por pacto a propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de Julio de 2002 (RJ 2002, 7509)”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 10 (2003).
- CAYÓN GALIARDO, A., “La rectificación de las autoliquidaciones”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 76 (2007).
- CHECA GONZÁLEZ, C., “El recurso de reposición contra los actos tributarios y los restantes ingresos de derecho público de las entidades locales”, en MARTÍN DÉGANO, I., MENÉNDEZ GARCÍA, G. y VAQUERA GARCÍA, A. (Coord.), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Tomo I, Lex Nova, 2005.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. y SILVA GARCÍA, D., “La legitimación de un tercero obligado por un pacto de derecho privado para reclamar la devolución de ingresos indebidos de tributos locales”, *Tributos Locales*, núm. 149 (2021).
- FALCÓN Y TELLA, R., “Legitimación para recurrir la liquidación del tercero que asume contractualmente una obligación tributaria (Res. DGT 2 marzo 2017)”, *Quincena Fiscal*, núm. 13 (2017).
- FREITAS DA ROCHA, J., *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 5ª Ed., Coimbra Editora, 2014.

- GARCÍA NOVOA, C., “Reclamaciones económico-administrativas”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Vol.II, Instituto de Estudios Fiscales, 1991.
- Autoliquidaciones rectificativas. La neutralización del artículo 120.3 de la Ley General Tributaria. *Taxlandia: Blog Fiscal y de Opinión Tributaria* (25 julio 2023). Dirección URL: <https://www.politicafiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/autoliquidaciones-rectificativas-la-neutralizacion-del-articulo-120-3-de-la-ley-general-tributaria>.
- IBÁÑEZ GARCÍA, I., “La necesaria reforma del artículo 36 de la Ley General Tributaria”, *Quincena Fiscal*, núm. 24 (1993).
- “Las donaciones libres de impuestos. Doctrina del TEAC”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Tomo III (1994).
 - “La STS 22 abril 1997 y los pactos de asunción de impuestos”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Vol.II (1997).
 - “Notas sobre la obligación tributaria y la jurisdicción civil”, *Actualidad Administrativa*, núm. 17 (2008).
- MARTÍN LÓPEZ, J., *La rectificación de autoliquidaciones tributarias*, Iustel, 2011.
- MARTÍN QUERALT, J., “Asunción de tributos mediante pacto y tutela judicial efectiva”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 47 (2019).
- MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 15ª Ed., Tecnos, 2004.
- MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G. y ORÓN MORATAL, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 34ª Ed., Tecnos, 2023.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A., “Comentarios de Jurisprudencia”, *Revista Impuestos*, Tomo I (1995).
- MORENO SERRANO, B., “Tributos locales.– Legitimación para recurrir tributos locales.– Recursos.– Legitimación activa”, *La Administración Práctica*, núm.2 (2020).
- “Procedimiento administrativo. Recurso contencioso-administrativo contra el IIVTNU: ¿es necesario agotar la vía administrativa?”, *La Administración Práctica*, núm.8 (2018).
- PEÑA ALONSO, J.L., “Procedimiento Económico-Administrativo (Recordatorio de las cuestiones pendientes e idoneidad de las reformas incorporadas por la Ley 58/2003)”, en MARTÍN DÉGANO, I., MENÉNDEZ GARCÍA, G. y VAQUERA GARCÍA, A. (Coord.), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Tomo I, Lex Nova, 2005.
- SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M., “Acerca de la legitimación del tercero que asume el pago de un 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”, *Hacienda Canaria*, núm. 49 (2018).
- SERRANO ANTÓN, F., “Una vuelta de tuerca a la devolución del ICIO: la devolución en virtud de pacto o contrato, legitimidad y paralelismo con el IIVTNU”, *Tributos Locales*, núm. 155 (2022).
- SIMÓN ACOSTA, E., CHECA GONZÁLEZ, C., GONZÁLEZ GARCÍA, E., LOZANO SERRANO, C., “Indisponibilidad de la posición del contribuyente: pactos entre particulares sobre obligaciones tributarias”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 1 (1998).
- RUIZ TOLEDANO, J.I. y RUIZ GONZÁLEZ, L.J., “Las reclamaciones económico-administrativas en la esfera estatal y autonómica”, en CHICO DE LA CÁMARA, P. y GALÁN RUIZ, J. (Dir.), *La revisión de actos en materia tributaria*, Lex Nova, 2016.
- VAQUERA GARCÍA, A., “Los pactos y convenios entre particulares y sus efectos tributarios: art. 17.4 LGT”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., COLLADO YURRITA, M.A., y ZORNOZA PÉREZ, J. (Dir.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo I, Aranzadi, 2010.