



ADMINISTRACIÓN  
DE  
JUSTICIA

**Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3  
Málaga**

**Procedimiento Abreviado nº 383/2017**

**Magistrado: Oscar Pérez Corrales**

**Recurrente: Elizabeth [REDACTED]**

**Letrado y procuradora: David Otero Graña y Ana María Rodríguez Fernández**

**Demandado: Ayuntamiento de Mijas, asistido y representado por la letrada municipal [REDACTED]**

**SENTENCIA Nº 9/19**


En Málaga, a 24 de enero de 2019.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**ÚNICO** - 1. El día 24-7-2017 se interpuso recurso c-a frente al decreto de 19-4-2017 dictado por la concejala de Hacienda del Ayuntamiento de Mijas, desestimatorio del recurso de reposición interpuesto frente a dos liquidaciones del mismo día emitidas en concepto de impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en relación con dos inmuebles (fincas registrales 61728 y 61618) e importes respectivos de 1653,76 € y 461,25 €.

2. Subsanaos los defectos procedimentales, se dictó decreto de admisión a trámite el día 21-9-2017, señalándose para la celebración del juicio el día 23-1-2019.

Código Seguro de Verificación: NYLkV8c5V1U2/186X08LZQ== Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verif/mav2/>  
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	OSCAR PEREZ CORRALES 24/01/2019 12:12:55		FECHA	24/01/2019
ID. FIRMA	ws061.juntadeandalucia.es	PATRICIA FERNANDA DE LA FUENTE BUSTILLO 24/01/2019 13:37:30	PÁGINA	1/7
 NYLkV8c5V1U2/186X08LZQ==				

**FUNDAMENTOS DE DERECHO**


PRIMERO.- 1. Es objeto de este recurso c-a el decreto de 19-4-2017 dictado por la concejala de Hacienda del Ayuntamiento de Mijas, desestimatorio del recurso de reposición interpuesto frente a dos liquidaciones del mismo día emitidas en concepto de impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en relación con dos inmuebles (fincas registrales [REDACTED] y [REDACTED]) e importes respectivos de 1653,76 € y 461,25 €.

Las fincas anteriores fueron adquiridas por Elisabeth A. [REDACTED] en virtud de cesión de adjudicación acordada en auto de 31-7-2008 dictado por el Juzgado de 1ª Instancia nº 2 de Marbella en el procedimiento de ejecución nº 1364/2006 (el precio pagado respectivamente por cada finca – vivienda y garaje-trastero – fue de 244221,27 y 4500 €, que correspondían al 50% del valor de tasación de ambas fincas). La recurrente, mediante escritura pública posterior de fecha 23-2-2017 (protocolo 467 del notario de Marbella Filiberto Carrillo de Albornoz Fisac) vendió ambas fincas a Pedro [REDACTED], que comparecía en nombre y representación de Ian James [REDACTED] y de Jane [REDACTED] por precio global de 190.000 €.

2. La tesis que sostiene la resolución recurrida es la de existencia de incremento de valor en atención a la aplicación de la fórmula de cálculo legalmente prevista en el art. 107 ley haciendas locales y que atiende al valor catastral. Frente a ello, la recurrente discrepa alegando que se ha producido una pérdida de valor en atención a los valores ya consignados. Y aunque orilla la recurrente – tampoco se ha referido a ello la administración demandada – si tendrfa alguna incidencia en el caso que la adjudicación en el año 2008 lo fuera por la mitad del valor de tasación, procede estudiar la alegada por el Ayuntamiento de Mijas falta de legitimación activa de la recurrente para recurrir la liquidación.

El planteamiento anterior – sin perjuicio de analizar después si concurre o no esa falta de legitimación activa para recurrir la liquidación – obliga a atender, en primer lugar, al alegato del recurrente, que se opone a ello aduciendo que tal motivo jurídico de inadmisión fue alegado de manera novedosa por la Administración en el juicio, pues no fue expresado en la resolución ahora recurrida. Procede recordar ahora la interesante sentencia del Tribunal Supremo (sala 3ª, secc. 6ª) de 7/2/2013, que admitió la posibilidad de que la Administración invocara en sede jurisdiccional la prescripción no apreciada por la resolución administrativa (incluso en el supuesto de desestimación por silencio administrativo), recordándonos (con

Código Seguro de verificación: NYLkV8c5V1U2/186XO8LZQ==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verifirmav2/>  
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	OSCAR PEREZ CORRALES 24/01/2019 12:12:55	FECHA	24/01/2019
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	PÁGINA	2/7
 NYLkV8c5V1U2/186XO8LZQ==			



cita del art. 56.1 LJCA que se refiere a los escritos de demanda y contestación y a la posibilidad de consignar en ellos cuantos motivos procedan) el significado del carácter pleno de esta jurisdicción c-a en los términos siguientes:

*La posibilidad de conocer en sede jurisdiccional sobre motivos no suscitados en vía administrativa, es una consecuencia que deriva de la superación del carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa, que impedía que se pudieran plantear ante ésta cuestiones nuevas. De esta forma, al igual que el recurrente puede apoyar su pretensión en vía jurisdiccional en nuevos motivos, distintos a los aducidos en vía administrativa, también la Administración podrá alegar nuevos argumentos en apoyo de la legalidad de la actuación administrativa sin que se encuentre estrictamente vinculada por las razones en las que basó la resolución administrativa.*


*Esta conclusión es armónica con la doctrina del Tribunal Constitucional que se ha pronunciado sobre el carácter pleno de la jurisdicción contencioso-administrativa y la falta de vinculación estricta a los motivos alegados en la vía administrativa si se quiere respetar el derecho a la tutela judicial efectiva".*

De esta forma, habilitada la administración para oponerse en su contestación a la pretensión del recurrente articulando incluso motivos jurídicos no incluidos en la resolución desestimatoria que se recurre, procederá estudiar el alegado motivo sobre falta de legitimación activa del recurrente.

SEGUNDO. - 1. Conforme dispone el art. 106.2 LHL (que se refiere al sujeto pasivo del debatido impuesto), tratándose de una transmisión de terreno a título oneroso (como es el caso), y aun cuando el sujeto pasivo del impuesto sería de manera ordinaria el transmitente conforme al art. 106.1 b) (en nuestro caso, la recurrente), siendo el contribuyente una persona física no residente en España (como así se recoge en la escritura pública respecto de la recurrente vendedora), es el adquirente quien ostenta la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente. Sin embargo, y pese a esta previsión legal, las partes acordaron en la meritada escritura un acuerdo (estipulación sexta) que disponía que sería la vendedora quien abonaría el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. Es por ello por lo que la administración considera que ese pacto privado no obsta para afirmar que el único legitimado para recurrir es el sujeto pasivo sustituto del contribuyente (el comprador, que no la recurrente), sin que frente a ello pueda superponerse el pacto privado alcanzado entre las partes y reflejado en la escritura pública.

2. El anterior art. 106.2 LHL ha de ponerse en relación con el art. 36.3 ley general tributaria, que dispone que *es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria*

Código Seguro de verificación: NYLkV8c5V1U2/186X08LZO==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verifirmav2/>  
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	OSCAR PEREZ CORRALES 24/01/2019 12:12:55	FECHA	24/01/2019
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	PÁGINA	3/7
 NYLkV8c5V1U2/186X08LZO==			


principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma. Por tanto, y puesto que el sujeto pasivo del impuesto es aquel obligado tributario – cabe decir que seleccionado entre los enumerados en el art. 35.2 LGT - que ha de cumplir "por disposición legal" con la obligación tributaria (art. 36.1 LGT), tratándose en nuestro caso de un sustituto (el comprador) del contribuyente (el vendedor), la condición de sujeto pasivo – de concreto obligado a cumplir la obligación tributaria - la ostenta el sustituto, quien *podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa* (Inciso último del art. 36.3).

Resulta así con claridad del tenor del art. 36.3: *es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma*. Por tanto, el sustituto se coloca en el lugar del contribuyente, quedando así desplazado de la relación jurídico-tributaria, cuyos elementos – dice el art. 17.5 - *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.*<sup>1</sup>

3. De esta forma, y siendo el sujeto pasivo del impuesto el sustituto del contribuyente (y, por tanto, quien sin ser contribuyente ha de cumplir la obligación tributaria en su sustitución), la siguiente pregunta que hemos de hacernos es la relevancia que un pacto privado como el ya consignado tiene al fin de dotar al vendedor (la recurrente, que no es sujeto pasivo del impuesto al no residir en España) de legitimación para recurrir la liquidación. Procede ahora traer a colación la sentencia del TSJ Andalucía (Granada), Sala de lo Contencioso-Administrativo, secc. 2ª, de 21-11-2016 (rec. 673/2016), que negó legitimación a quien por pacto privado había asumido la obligación de pago del IIVTNU. La meritada sentencia se refiere y cita la del TS de 13-5-2010 (que desestima el recurso de casación para

1 La figura del sustituto fue introducida por la LGT 1963, cuya exposición de motivos justificaba su existencia en los términos siguientes: *El objeto del tributo se encuentra naturalmente vinculado a una persona. Esta persona, por tanto, no está determinada por la norma, sino por la simple relación que el supuesto de hecho establece, sin alteración de ninguna clase. En su virtud, se trata del contribuyente, ya que es el llamado a soportar el tributo por ser titular de la respectiva capacidad económica. Ahora bien, así como la norma describe con mayor o menor amplitud o literalidad el objeto del tributo y crea el hecho imponible como concepto jurídico, puede o no aceptar que el titulado contribuyente sea sujeto de la relación jurídica que se establezca al producirse aquél. Es evidente que en esta aceptación o mutación del contribuyente como elemento personal de las relaciones tributarias ya disciplinadas por la norma, interviene de modo decisivo la llamada técnica tributaria, puesta al servicio de los principios de comodidad de pago y de economía de la percepción y especialmente del de generalidad. He aquí cómo surge el sujeto pasivo en el campo de las relaciones jurídicas que la ley ha de contemplar y regular como eje de su propio contenido.*

Código Seguro de verificación: NYLkV8c5V1U2/186XO8LZQ==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verificav2/>  
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	OSCAR PEREZ CORRALES 24/01/2019 12:12:55	FECHA	24/01/2019
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	PÁGINA	4/7
 NYLkV8c5V1U2/186XO8LZQ==			



ADMINISTRACIÓN  
DE  
JUSTICIA

unificación de doctrina 296/2005) y selecciona pasajes del fundamento de derecho cuarto tras afirmar que está conforme con el criterio que mantiene dicho Tribunal en la medida en que no admite la legitimación procesal basada en el mero hecho de la asunción contractual de la obligación de pago del impuesto, pues los convenios entre particulares sobre tal cuestión solo producirán efectos entre ellos mismos, pudiendo hacerlos valer en el ámbito civil. En concreto, dice el TS:

*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 contenciosa 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; impone a los sujetos de la relación los deberes y obligaciones y los correlativos derechos y garantías que surgen de la relación jurídica tributaria prefigurada legalmente. Relación jurídica tributaria definida y cerrada legalmente, como se desprende de lo dispuesto en el art. 36 de la LGT, 17.4 de la actual, que responde al principio de indisponibilidad de las posiciones tributarias, que debe relacionarse con el art. 1255 del CC, que recoge el principio de autonomía de la voluntad, la libertad civil de pactos, de suerte 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- Limitación legal, que en atención de la finalidad impuesta, preservar la relación jurídica tributaria de intromisiones ajenas a su ámbito definido legalmente, en principio, se muestra adecuada y proporcionada en función de dicha finalidad, sin que además se quebrante el interés legítimo del tercero, que en atención a la libertad de pacto podrá convenir con el obligado tributario y dentro del ámbito natural en el que se desarrolla dicho pacto, todo aquello que preserve sus derechos e intereses, y, en su caso, ventilar los conflictos que surjan a través de la jurisdicción civil.*

La sentencia anterior, su doctrina, es reiterada en la posterior de la secc. 2ª, de 16-2-2012 (rec. 4939/2008), reproduciendo la literalidad anterior y afirmando que "en virtud de todo ello, no puede alterarse la condición del obligado tributario y asumir dicha condición un tercero no previsto por la norma tributaria, de forma que los convenios entre particulares sobre tal cuestión solo producirán efectos entre ellos mismos, pudiendo hacerlas valer en el ámbito civil, pero no frente a la Administración tributaria, que podrá exigir el pago del tributo tan solo a quien determina la norma legal". Añade la meritada sentencia (reproduciendo también lo dicho en la previa de la misma sección de 1-7-2002 (recurso 3896/1997):

*En efecto, 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*

Código Seguro de verificación: NYLkV8c5V1U2/186X08LZQ==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/>  
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	OSCAR PEREZ CORRALES 24/01/2019 12:12:55		FECHA	24/01/2019
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	NYLkV8c5V1U2/186X08LZQ==	PÁGINA	5/7



NYLkV8c5V1U2/186X08LZQ==


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.

4. Las razones anteriores, y ya finalmente en relación con el tenor de la disposición adicional cuarta de la LGT que se remite a las disposiciones reguladoras de las haciendas locales en materia de recursos de reposición y reclamaciones económico-administrativas, no creo que pueda entenderse en el sentido de que el art. 14.2 ley haciendas Locales, al permitir interponer reposición a cualquier persona cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión, habilite para extender esa legitimación a quien por pacto privado asume el pago del impuesto, pues este entendimiento iría en contra de la doctrina jurisprudencial expuesta sobre la **naturaleza "ex lege" de la obligación tributaria y de la necesidad de reserva de ley para determinar la condición de responsable tributario.**

5. No obstante, la cuestión jurídica es dudosa y debatida (lo que sugiere la pertinencia de no hacer especial pronunciamiento sobre las costas de la instancia), siendo buena prueba de ello el reciente auto del tribunal Supremo de 3-10-2018 (sala 3ª, secc. 1ª, rec. 3738/2018), que ha admitido a trámite un recurso de casación identificando como normas que habrán de ser, en principio, interpretadas, el artículo 19.1.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, en relación con el artículo 17.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y el artículo 14.2, a) y d), del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, precisando la siguiente cuestión que presenta interés casacional objetivo:

*Determinar si se debe reconocer o no legitimación para recurrir en la vía contencioso-administrativa por ostentar un interés legítimo a quienes sin ser los sujetos pasivos asuman en virtud de pacto o contrato la obligación tributaria principal de pago de un tributo local -como el impuesto sobre incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana-, teniendo en cuenta, por un lado, que no está expresamente proscrita su legitimación para interponer el recurso de reposición tributario local y que dicho recurso agotará la vía administrativa previa en buena parte de los casos -en todos los que no existan reclamaciones económico-administrativas locales-, y, por otro lado, que*



<p>Código Seguro de verificación: NYLkV8c5V1U2/186X08LZQ==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <a href="https://ws121.juntadeandalucia.es/verificamev2/">https://ws121.juntadeandalucia.es/verificamev2/</a> Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.</p>			
FIRMADO POR	OSCAR PEREZ CORRALES 24/01/2019 12:12:55	FECHA	24/01/2019
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	PÁGINA	6/7
 <p>NYLkV8c5V1U2/186X08LZQ==</p>			



ADMINISTRACIÓN  
DE  
JUSTICIA

el derecho a la tutela judicial efectiva impone a los tribunales la obligación de interpretar con amplitud las fórmulas que las leyes procesales utilicen en orden a la atribución de legitimación activa -principio pro actione-

6. Finalmente, sobre el régimen de recursos frente a esta sentencia, en aplicación del art. 81.2 a) LJCA en relación con el 81.1 a), procederá recurso de apelación.

**FALLO**

INADMITO el recurso c-a interpuesto por Elisabeth [REDACTED] frente al decreto de 19-4-2017 dictado por la concejala de Hacienda del Ayuntamiento de Mijas, desestimatorio del recurso de reposición interpuesto frente a dos liquidaciones del mismo día emitidas en concepto concepto de impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en relación con dos inmuebles (fincas registrales 61728 y 61618) e importes respectivos de 1653,76 € y 461,25 €.

Sin costas.

Cabe recurso de apelación.

Así lo acuerda y firma Óscar Pérez Corrales, magistrado, lo que autorizo como letrada de la Administración de Justicia.

*"La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.*

*Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes."*

Código Seguro de verificación: NYLkV8c5ViU2/186X08LZQ==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/>  
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	OSCAR PEREZ CORRALES 24/01/2019 12:12:55	FECHA	24/01/2019
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	PÁGINA	7/7



NYLkV8c5ViU2/186X08LZQ==