

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ058842

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA (Sede en Granada)**

Sentencia 731/2015, de 6 de abril de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 664/2013

**SUMARIO:**

**ICIO. Sujeto pasivo. Sustituto del contribuyente.** Al tratar de determinar quién tiene la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, se debe distinguir entre obras precedidas o no de la correspondiente licencia, pues, cuando el art. 102 LHL dice «... o realicen las construcciones, instalaciones u obras...», se está refiriendo a las ejecutadas sin haber obtenido licencia, de suerte que, sólo tienen la condición de sustitutos quienes no siendo contribuyentes soliciten las licencias, en el supuesto de obras precedidas de la misma, o realicen las construcciones, en el caso de obras en las que no se haya solicitado licencia. En definitiva, cuando es el contribuyente (dueño de la obra), quien ha solicitado la licencia, el que realiza las obras no tiene la condición de sustituto; sólo la tendría cuando se trate de obras realizadas sin licencia. Por tanto, si una figura como la del sustituto del contribuyente, que no es necesaria, no existe en una determinada relación jurídico tributaria, como es la de autos, porque el contribuyente es al mismo tiempo dueño de la obra y solicitante de la licencia, y no se está en el caso de «obras ejecutadas sin licencia», es evidente que una mera disposición contractual en el pliego de cláusulas de un contrato de ejecución de obra no puede crear una relación jurídica tributaria para la que no existe el presupuesto de la figura subsidiaria (sustituto) máxime cuando lo esencial de esta figura es que puede desplazar su carga tributaria al sujeto pasivo, situación que en este caso es precisamente la contraria. La empresa pretende vestirse de «sustituto del contribuyente» para tener la posibilidad de recurrir contra una obligación tributaria que no le corresponde sino en virtud de un pacto entre privados. Pero tal situación no puede convertirse, como de contrario razona el Juez *a quo*, en una situación jurídica de interés legítimo para reconocerle la condición de legitimado en la reclamación económico administrativa, y luego en el proceso.

**PRECEPTOS:**

Ley 39/1988 (LHL), art. 102.

**PONENTE:***Don Rafael Toledano Cantero.*

Magistrados:

Don FEDERICO LAZARO GUIL

Don JOSE ANTONIO SANTANDREU MONTERO

Doña MARIA ROGELIA TORRES DONAIRE

Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA**

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

AUTOS DE RECURSO DE APELACIÓN

ROLLO NÚMERO: 664/2013

JUZGADO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO NÚM. 4 DE GRANADA

SENTENCIA NÚM. 731 DE 2015

Il'tmo. Sr. Presidente:

Don Rafael Toledano Cantero

Ilmos. Sres. Magistrados

Don José Antonio Santandreu Montero

Don Federico Lázaro Guil

Doña María R. Torres Donaire

---

En la ciudad de Granada, a seis de abril de dos mil quince. Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Granada, se han tramitado los autos del recurso de apelación número 664/2013, dimanante del recurso contencioso-administrativo número 522/2012, seguido ante el Juzgado de lo Contencioso-administrativo número cuatro de Granada, a instancia de la entidad mercantil CONSTRUCTORA SAN JOSÉ S.A. , en calidad de APELADO , representado por la Procuradora doña Aurelia García Valdecasas Luque y asistida de Letrado, siendo parte demandada el AYUNTAMIENTO DE GRANADA , Tribunal Económico Administrativo Municipal, que comparece en calidad de APELANTE representado por el Procurador don Rafael Merino Jiménez-Casquet y asistido de Letrado.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

El recurso de apelación dimana de los autos de recurso contencioso-administrativo número 522/2012 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo número cuatro de los de Granada , que tienen por objeto la resolución del Tribunal Económico Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Granada, de fecha 25 de marzo de 2012, expediente 153/2007, por la que se inadmite por falta de legitimación, la reclamación económico administrativa interpuesta por la entidad mercantil Constructora San José S.A. contra las liquidaciones tributarias número 72-3-2007-182858-4 y 17-3-2007-182859-5, giradas a la Empresa Pública de Emergencias Sanitarias, dependiente de la Comunidad Autónoma de Andalucía, por la Tasa por licencia urbanística y por Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras en expediente urbanístico 7636/2002.

#### **Segundo.**

El recurso de apelación se interpuso contra la sentencia número 78/2013 de fecha 1 de marzo de 2013 , por la que se estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo dejando sin efecto la resolución del Tribunal Económico Administrativo Municipal, dejando sin efecto las liquidaciones del ICIO y de la tasa practicadas, y debiendo girar unas nuevas liquidaciones excluyendo de la base imponible el beneficio industrial, los gastos generales, el importe denominado " coeficiente de adjudicación 10, y el capítulo de seguridad y salud. Admitido a trámite el recurso se sustanció mediante traslado a las demás partes para formalizar su oposición con el resultado que consta en autos.

#### **Tercero.**

Conclusa la tramitación de la apelación, el Juzgado elevó los autos y expediente administrativo. No habiendo solicitado ninguna de las partes el recibimiento a prueba ni la celebración de vista ni conclusiones ni estimandolo necesario la Sala, se declaró el pleito concluso para sentencia. Se señaló para deliberación, votación y fallo del presente recurso de apelación el día y hora señalado en autos, en que efectivamente tuvo lugar, habiéndose observado las prescripciones legales en su tramitación.

Visto, habiendo actuado como Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. Don Rafael Toledano Cantero.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

El recurso se dirige contra la sentencia número 78/2013 de fecha 1 de marzo de 2013 , por la que se estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo dejando sin efecto la resolución del Tribunal Económico

Administrativo Municipal, dejando sin efecto las liquidaciones del ICIO y de la tasa practicadas, y debiendo girar unas nuevas liquidaciones excluyendo de la base imponible el beneficio industrial, los gastos generales, el importe denominado " coeficiente de adjudicación 10, y el capítulo de seguridad y salud. El Ayuntamiento apelante, que en resolución del Tribunal Económico Administrativo municipal inadmitió la reclamación de la entidad constructora, por entender que no ostenta la condición de sustituto del contribuyente, solicita que se revoque la sentencia y se confirme su resolución de inadmisión.

### **Segundo.**

La cuestión litigiosa ha sido abordada en otras ocasiones por la Sala. Así, en nuestra anterior sentencia número 419/2010, de 28 de junio, recurso de apelación 144/2009 declaramos, ratificando anteriores pronunciamientos lo que sigue: <<Al respecto, como ha tenido ocasión de pronunciarse esta Sala, en las sentencias número 125/2003, de 13 de enero y número 2130/2002, de 30 de diciembre , debemos reseñar que el art. 102 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre , reguladora de las Haciendas Locales, en lo que aquí nos importa, califica como sujeto pasivo a título de contribuyente del ICIO, a las personas físicas o jurídicas y a las Entidades a que se refiere el art. 33 de la Ley General Tributaria , propietarias de los inmuebles sobre los que se realicen las construcciones, instalaciones u obras, siempre que sean dueños de las obras; añadiendo que, en los demás casos se considerará contribuyente a quien ostente la condición de dueño de la obra. Asimismo, las normas en cuestión, consideran como sujetos pasivos sustitutos del contribuyente a quienes soliciten las correspondientes licencias o realicen las construcciones, instalaciones u obras, si no fueran los propios contribuyentes. Así pues, la relación jurídico tributaria en el ICIO, queda constituida entre el Ayuntamiento como sujeto activo tributario, y el dueño de la obra como sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente; o entre el Ayuntamiento y el sujeto pasivo sustituto del contribuyente (cuando se den los presupuestos del artículo 102.2 de la LHL).

Ahora bien, dicho apartado 2 del precepto se ha de interpretar en relación con el artículo 101 de la misma, que dispone: "El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda al Ayuntamiento de la imposición".

Partiendo de tales premisas, al tratar de determinar quién tiene la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, se debe distinguir entre obras precedidas o no de la correspondiente licencia, pues, cuando el artículo 102 dice "... o realicen las construcciones, instalaciones u obras...", se está refiriendo a las ejecutadas sin haber obtenido licencia, de suerte que, sólo tienen la condición de sustitutos quienes no siendo contribuyentes soliciten las licencias, en el supuesto de obras precedidas de la misma, o realicen las construcciones, en el caso de obras en las que no se haya solicitado licencia. En definitiva, pues, cuando es el contribuyente (dueño de la obra), quien ha solicitado la licencia, el que realiza las obras no tiene la condición de sustituto; sólo la tendría cuando se trate de obras realizadas sin licencia.>>

### **Tercero.**

Estas conclusiones son concordantes con lo sostenido en la la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 2005, Sección Segunda, que desestimó el recurso de casación para unificación de doctrina 9131/1998 declarando que <<.....la presencia del sustituto del contribuyente no es imprescindible; por el contrario, no existe cuando la solicitud de la licencia se realiza por el dueño de la obra o contribuyente. Supuesto en el que es éste el destinatario de la notificación de la liquidación provisional que se practica, como disponía el artículo 104.1 LHL ...." .

A nuestro juicio, y dado el sentido desestimatorio de esta sentencia, las consideraciones que también se hacen a propósito del papel que juega la empresa adjudicataria de la obra, han de matizarse por la posición que ha asumido las distintas partes contratantes en el contrato de ejecución de obras. En efecto, como ha señalado el Tribunal Supremo en su sentencia de la Sala de lo Contencioso Administración, sección 2, del 20 de febrero de 2014 5515/2011 ( ROJ: STS 697/2014 ) las convenciones de las partes en los contratos de ejecución de obras las vinculan, y ello es una cuestión independiente de la posición jurídica que cada una ocupe en la relación jurídico tributaria. Aquí lo debatido es si la figura del sustituye del contribuyente es en todo caso necesaria, y lo que ha venido declarando esta Sala, y ratifica el Tribunal Supremo en la citada sentencia de 10 de noviembre de 2005 es que tal figura y su presencia no es imprescindible, y por tanto no existe cuando la solicitud de la licencia de obra se realiza por el dueño de la obra o contribuyente. De ello se sigue, y así lo expresamos en nuestras sentencias antes citadas, que siendo una figura eventual, no puede alcanzar la condición de necesaria por el hecho de que se haya pactado entre las partes del contrato de ejecución de obra el desplazamiento de la carga tributaria pues ello es contrario a lo dispuesto en el art. 17.5º de la Ley General Tributaria ( Ley 58/2003 ) cuando dispone 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 ". Por tanto, si una figura como la del sustituto del contribuyente, que no es necesaria, no existe en una determinada relación jurídico tributaria, como es la de autos, porque el contribuyente es al mismo tiempo dueño de la obra y solicitante de la licencia, y no se está en el caso de " obras ejecutadas sin licencia" que es aquel en que como hemos razonado en nuestra anterior sentencia número 419/2010, de 28 de junio, recurso de apelación 144/2009 , surge de manera necesaria la figura del sustituto del contribuyente - aunque no haya solicitado la licencia, y precisamente porque no se ha solicitado ni por éste ni por el dueño de la obra -, es evidente que una mera disposición contractual en el pliego de cláusulas de un contrato de ejecución de obra no puede crear una relación jurídica tributaria para la que no existe el presupuesto de la figura subsidiaria ( sustituto) máxime cuando lo esencial de esta figura es que puede desplazar su carga tributaria al sujeto pasivo, situación que en este caso es precisamente la contraria; es decir, la empresa pretende vestirse de " sustituto del contribuyente" para tener la posibilidad de recurrir contra una obligación tributaria que no le corresponde sino en virtud de un pacto entre privados.

Pero tal situación no puede convertirse, como de contrario razona el Juez a quo, en una situación jurídica de interés legítimo para reconocerle la condición de legitimado en la reclamación económico administrativa, y luego en el proceso. De admitir ello, cualquier tributo ( renta de las personas físicas, sociedades, etc) cuyas obligaciones tributarias pudieran ser objeto de pacto o desplazamiento entre determinados sujetos por razón de sus acuerdos privados, otorgaría legitimación para recurrir ante la Administración, y por ende ante la Jurisdicción contencioso administrativa a quien es por completo ajeno a la relación jurídico tributaria, con desconocimiento y vulneración de lo dispuesto en el art. 17, 5º de la Ley General Tributaria .

En consecuencia, procede estimar el recurso de apelación del Ayuntamiento de Granada y dejar sin efecto la sentencia impugnada, desestimando el recurso contencioso administrativo.

#### **Cuarto.**

La desestimación del recurso de apelación determina la imposición de costas a la parte apelante, de conformidad con el art. 139, 2º de la LJCA , y sin que se aprecien motivos para imponer las de la primera instancia habida cuenta de las serias dudas de derecho que la cuestión suscitada ha planteado habida cuenta de la regulación de la figura tributaria discutida y la posición del ejecutante de la obra respecto a la misma.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

### **FALLO**

Estimamos el recurso de apelación interpuesto por la representación procesal del AYUNTAMIENTO DE GRANADA, TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO MUNICIPAL , contra la sentencia número 78/2013 de fecha 1 de marzo de 2013, por la que se estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo número 522/2012 del Juzgado de lo contencioso administrativo número cuatro de Granada. Revocamos la sentencia apelada, y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por Constructora San José S.A. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Municipal, de fecha 25 de marzo de 2012, expediente 153/2007, por la que se inadmite por falta de legitimación, la reclamación económico administrativa interpuesta por la entidad mercantil Constructora San José S.A. contra las liquidaciones tributarias número 72-3-2007-182858-4 y 17-3-2007-182859-5, giradas a la Empresa Pública de Emergencias Sanitarias, dependiente de la Comunidad Autónoma de Andalucía, por la Tasa por licencia urbanística y por Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras en expediente urbanístico 7636/2002. Sin expresa imposición de costas de ninguna de las dos instancias.

Intégrese la presente sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma en unión de los autos y expediente administrativo al Juzgado de procedencia interesándole acuse recibo.

Así por esta nuestra sentencia que se notificará a las partes haciéndoles saber, con las demás prevenciones del art. 248, 4º de la Ley Orgánica del Poder Judicial , que la sentencia es firme pues contra la misma no cabe recurso alguno, definitivamente juzgando lo pronunciamos mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.