

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ075733

**TRIBUNAL SUPREMO**

Auto de 12 de diciembre de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 4291/2019

**SUMARIO:**

**ICIO Sujetos pasivos. Sustitutos.** En el supuesto de autos estamos ante la liquidación definitiva del ICIO en la que ya hay una contratista que, por esta sola condición, adopta la posición de sustituto. Otros Tribunales Superiores de Justicia como los de Andalucía, la Comunidad Valenciana, Canarias y Galicia [Vid., SSTSJ de Andalucía (sede en Granada) de 1 de junio de 2015, recurso n.º 244/2014 (NFJ060947), TSJ de la Comunidad Valenciana de 5 de febrero de 2001, recurso n.º 59/2000 (NFJ013262), TSJ de Canarias (Sede en Santa Cruz de Tenerife) de 6 de marzo de 2018, recurso n.º 8/2018 (NFJ071509) y TSJ de Galicia de 16 de abril de 2008, recurso n.º 15019/2008 (NFJ035550)] han mantenido un criterio opuesto al que sustenta la decisión que constituye el objeto del presente recurso, pues en relación con la interpretación que merece el art. 101 del TRLHL sostienen que, o bien concurre en el dueño de la obra la doble condición de sujeto pasivo y sustituto, o bien no existe sustitución cuando aquel solicitase también la licencia. Por el contrario, la sentencia impugnada niega la tesis de la entidad recurrente según la cual no puede incurrir en el presupuesto de hecho de la sustitución porque en estos supuestos en que el dueño de la obra es quien pide la licencia no existe la figura del sustituto. La disparidad de criterios que mantienen otros órganos jurisdiccionales, así como el alcance que puede proyectar la cuestión planteada, notorio el interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que reúne este recurso, haciéndose necesario un examen por el Tribunal Supremo que esclarezca la cuestión relativa a la posibilidad de considerar sustituto del contribuyente, en el ICIO, a un tercero encargado de la ejecución de unas obras cuando el dueño de la obra y sujeto pasivo a título de contribuyente fue quien solicitó la licencia de obras. En caso de que la respuesta dada por el Tribunal a la cuestión anterior sea afirmativa debe determinar si un tercero a quien se le encarga la ejecución de las obras con posterioridad a la solicitud de la licencia puede incurrir en algún presupuesto legal que le haga ocupar la posición del sustituto del contribuyente, conforme a dicho art. 101 TRLHL. [Vid., STSJ de Madrid de 4 de abril de 2019, recurso n.º 141/2018 (NFJ075733) contra la que se interpone el recurso de casación].

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 2/2004 (TR LHL), arts. 100 y 101.

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 86, 88 y 89.

**PONENTE:***Don Francisco José Navarro Sanchis.*

Magistrados:

Don LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ  
Don WENCESLAO FRANCISCO OLEA GODOY  
Don JOSE LUIS REQUERO IBAÑEZ  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don FERNANDO ROMAN GARCIA

**TRIBUNAL SUPREMO**

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 12/12/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4291/2019

Materia: TRIBUTOS LOCALES

Submateria: Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: CPPM

Nota:

R. CASACION núm.: 4291/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. Jose Luis Requero Ibañez

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Fernando Roman Garcia

En Madrid, a 12 de diciembre de 2019.

## HECHOS

### Primero.

- 1. Don Jorge Laguna Alonso, procurador de los Tribunales, actuando en nombre y representación de la entidad "CONSTRUCTORA SAN JOSÉ, S.A.", asistida del letrado don José Ignacio Guerra García, presentó escrito el 6 de junio de 2019, preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 4 de abril de 2019 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sección Novena, en el recurso de apelación nº 141/2018.

2. La entidad recurrente, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución judicial impugnada, identifica como normas infringidas, los artículos 100.1 y 102.4 del texto refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004 ["TRLRHL"] y 9.3 y 31 de la Constitución Española ["CE"].

3. Del escrito de preparación se infiere que las infracciones que imputa a la sentencia recurrida resultan determinantes del fallo, en cuanto que "es evidente que, de haber atendido a una correcta interpretación de dichos preceptos, la Sala a quo habría concluido que mi representada no podía ostentar la condición de sustituto del contribuyente, en la medida en que el dueño de las obras (y sujeto pasivo del contribuyente) es quien había solicitado la licencia de las obras. Como hemos avanzado, quien realiza las obras únicamente puede ostentar la condición de sustituto del contribuyente en caso de que se trate de obras en las que no se ha solicitado licencia.

Por otro lado, mi representada considera que de haber tenido en cuenta la Sala de instancia los principios de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, seguridad jurídica y capacidad económica ( artículos 9.3 y 31 CE), ésta hubiera concluido que, en un supuesto en el que la Administración ha identificado al sujeto pasivo contribuyente que manifiesta la opacidad económica del ICIO (i.e. el dueño de las obras que ha solicitado la licencia), no cabe exigir la deuda tributaria y liquidar el referido tributo a una persona jurídica que no manifiesta opacidad económica alguna (i.e. quien realiza las obras)".

Igualmente, la recurrente entiende que en su recurso de casación concurren las circunstancias del artículo 88.2. a) y c) LJCA, al sentar la sentencia impugnada una doctrina sobre dichas normas contradictoria con la mantenida por otros Tribunales Superiores de Justicia como los de Andalucía, la Comunidad Valenciana, Canarias y Galicia [se citan al respecto las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 1 de junio y 6 de abril de 2015 (rec. núm. 244/2014, ECLI:ES:TSJAND:2015:9086, y 664/2013, ECLI:ES:TSJAND:2015:1765, respectivamente), de 28 de junio de 2010 (rec. núm. 144/2009, ECLI:ES:TSJAND:2010:4430), de 13 de enero y 2 de junio de 2003 (rec. núm. 2183/1997, ECLI:ES:TSJAND:2003:424, y 251/2002, ECLI:ES:TSJAND:2003:8297 respectivamente) y de 18 de marzo y 30 de diciembre de 2002 (rec. núm. 70/2000, ECLI:ES:TSJAND:2002:4437, y 1595/1997, ECLI:ES:TSJAND:2002:18270, respectivamente); del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 8 de mayo de 2008, (rec. núm. 114/2007, ECLI:ES:TSJCV:2008:2706, y de 2 y 5 de febrero de 2001 (rec. núm. 71/2000, ECLI:ES:TSJCV:2001:1042, y 59/2000, ECLI:ES:TSJCV:2000:8154, respectivamente); del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 6 de marzo de 2018 (rec. núm. 8/2018) y del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 31 de enero 2003 (rec. núm. 8251/19981, ECLI:ES:TSJGAL:2000:2598], y al afectar a un gran número de situaciones. Justifica la conveniencia de que el Tribunal Supremo se pronuncie sobre la cuestión suscitada en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 89.2.f) LJCA.

### Segundo.

La Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 12 de junio de 2019. Emplazadas las partes para su comparecencia, ambas se han personado ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, la entidad mercantil recurrente y el Ayuntamiento de Madrid, recurrido, que se opuso a la admisión del recurso, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis, Magistrado de la Sección.

## RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

### Primero.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo, la entidad recurrente está legitimada para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1 LJCA) y la sentencia impugnada es susceptible de casación ( artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas de Derecho estatal que se reputan infringidas, y se justifica que fueron alegadas en el proceso, tomadas en consideración por la Sala de instancia o que esta hubiera debido observarlas aun sin ser alegadas [ artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. En el repetido escrito la recurrente entiende presente el interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en su recurso de casación, al concurrir las circunstancias de interés casacional de los artículos 88.2.a) y 88.2.c) LJCA.

### Segundo.

1. Como muestra la parte recurrente, otros Tribunales Superiores de Justicia han mantenido un criterio opuesto al que sustenta la decisión que constituye el objeto del presente recurso, pues en relación con la interpretación que merece el artículo 101 del TRLRHL sostienen que, o bien concurre en el dueño de la obra la doble condición de sujeto pasivo y sustituto, o bien no existe sustitución cuando aquel solicitase también la licencia.

Por el contrario, la sentencia impugnada niega la tesis de la entidad recurrente según la cual no puede incurrir en el presupuesto de hecho de la sustitución porque en estos supuestos en que el dueño de la obra es quien pide la licencia no existe la figura del sustituto, con base en el argumento contenido en el fundamento de derecho segundo: "El art. 101.2 TRLHL hace surgir el sustituto del contribuyente de una de estas circunstancias alternativas: primero, haber presentado la petición de licencias, declaraciones responsables o comunicaciones, y, segundo, realizar materialmente las obras. Basta con que se dé una de estas dos situaciones en una persona ajena al contribuyente para asumir la posición de sustituto. Lógicamente, en una sola persona, el dueño de la obra, no pueden concurrir las dos figuras de contribuyente y sustituto del contribuyente. Este ha de serlo siempre una persona ajena al dueño de la obra, por ello debe interpretarse que el art. 101.2 confiere la condición de sustituto del contribuyente a quien solicita la licencia solo en caso de que no lo haga el contribuyente mismo.

Dado que la adquisición de dicha cualidad de sustituto depende de una expresa atribución legal, y por su mera existencia este ocupa la posición del contribuyente en su relación con la Administración, los órganos tributarios carecen de potestades discrecionales para exigir la deuda a uno u otro obligado y, por tanto, para elegir el sujeto contra el que dirigir su actividad de comprobación o inspección. Es doctrina reiterada que el sustituto desplaza al sujeto pasivo contribuyente de la relación jurídico-tributaria, ocupando su lugar y residenciando en su persona la totalidad de las obligaciones materiales y formales con la Administración tributaria, de manera que es el sustituto quien se obliga al cumplimiento de las obligaciones principales y accesorias, materiales y formales, y recaen sobre su persona todas las consecuencias, incluida la posibilidad de verse sometido a los procedimientos de aplicación de los tributos. A tales efectos, es irrelevante que el contribuyente hubiera tomado la iniciativa en cumplir alguna o algunas de las obligaciones que pesan sobre el sustituto.

La STS de 10 de noviembre de 2005 que invoca la apelante se refería a un caso muy distinto al actual. Se trataba de la liquidación provisional del ICIO que tiene lugar con la solicitud de la licencia urbanística, y en el momento de exigirse tal liquidación provisional no existía sustituto del contribuyente porque la adjudicación de la obra aún no se había realizado. Así pues, al no existir, al tiempo de girarse la liquidación provisional, un solicitante de la licencia, contratista o encargado de realizar las obras o construcciones distinto del dueño de la obra, en ausencia de sustituto la liquidación se dirigió al contribuyente. En el supuesto de autos estamos ante la liquidación definitiva del ICIO en la que ya hay una contratista que, por esta sola condición, adopta la posición de sustituto."

2. Es, dada la fundamentación de la sentencia y la disparidad de criterios que mantienen otros órganos jurisdiccionales, así como el alcance que puede proyectar la cuestión planteada, notorio el interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que reúne este recurso, haciéndose necesario un examen por el Tribunal Supremo que esclarezca la cuestión relativa a la posibilidad de considerar sustituto del contribuyente, en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, a un tercero encargado de la ejecución de unas obras cuando el dueño de la obra y sujeto pasivo a título de contribuyente fue quien solicitó la licencia de obras.

3. El artículo 101 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales -TRLHLL-, bajo la rúbrica "Sujetos pasivos" dispone:

"1. Son sujetos pasivos de este impuesto, a título de contribuyentes, las personas físicas, personas jurídicas o entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sean dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquélla.

A los efectos previstos en el párrafo anterior tendrá la consideración de dueño de la construcción, instalación u obra quien soporte los gastos o el coste que comporte su realización.

2. En el supuesto de que la construcción, instalación u obra no sea realizada por el sujeto pasivo contribuyente tendrán la condición de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o presenten las correspondientes declaraciones responsables o comunicaciones previas o quienes realicen las construcciones, instalaciones u obras.

El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha".

### Tercero.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, las siguientes cuestiones, inferidas de las que la parte recurrente destaca en su escrito de preparación:

a) Determinar si la figura del sustituto del contribuyente, prevista en el artículo 101.2 del texto refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004 ["TRLRHL"] puede ser atribuida a un tercero, cuando el dueño de la obra y sujeto pasivo, a título de contribuyente, fue quien solicitó la licencia de obras.

b) En caso de que se diera respuesta afirmativa a la anterior pregunta, determinar si un tercero a quien se le encarga la ejecución de las obras con posterioridad a la solicitud de la licencia puede incurrir en algún presupuesto legal que le haga ocupar la posición del sustituto del contribuyente, conforme al expresado precepto.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de exégesis, son los artículos 100.1 y 101.2 TRLRHL.

3. Tales cuestiones presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia porque, como ha acreditado el recurrente, existen resoluciones jurisdiccionales contradictorias de otros tribunales superiores de justicia ( artículo 88.2.a) LJCA) y la doctrina fijada por la Sala de instancia puede afectar a un gran número de situaciones, al trascender del caso objeto del proceso ( artículo 88.2.c) LJCA).

### Cuarto.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, las cuestiones precisadas en el anterior fundamento jurídico.

### Quinto.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

## Sexto.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión

## ACUERDA

**1º)** Admitir el recurso de casación tramitado con el número RCA/4291/2019, preparado por la representación procesal de CONSTRUCTORA SAN JOSÉ, S.A., contra la sentencia de 4 de abril de 2019, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sección Novena, en el recurso de apelación nº 141/2018.

**2º)** La cuestión que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

a) Determinar si la figura del sustituto del contribuyente, prevista en el artículo 101.2 del texto refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004 ["TRLRHL"] puede ser atribuida a un tercero, cuando el dueño de la obra y sujeto pasivo, a título de contribuyente, fue quien solicitó la licencia de obras.

b) En caso de que se diera respuesta afirmativa a la anterior pregunta, determinar si un tercero a quien se le encarga la ejecución de las obras con posterioridad a la solicitud de la licencia puede incurrir en algún presupuesto legal que le haga ocupar la posición del sustituto del contribuyente, conforme al expresado precepto.

**3º)** Identificar como normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas, los artículos 100.1 y 101 del TRLRHL.

**4º)** Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

**5º)** Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

**6º)** Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.

Luis Maria Diez-Picazo Gimenez

Wenceslao Francisco Olea Godoy Jose Luis Requero Ibañez

Francisco Jose Navarro Sanchis Fernando Roman Garcia

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.