

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088914

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 204/2023, de 17 de febrero de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1965/2021

SUMARIO:

CC.AA. Extremadura. Tributos propios. Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero. Sustituto del contribuyente. La sentencia recurrida, deduce que, en ese caso, el contribuyente no queda completamente desplazado de la relación jurídica tributaria con la Administración por el sustituto del contribuyente, por lo que dicha fundamentación está contraviniendo el art. 36.LGT y el art. 29 de la Ley 2/2012 de Extremadura (Medidas urgentes en materia tributaria, financiera y de juego), por el que se regula la repercusión del impuesto y la obligación de declarar en el Impuesto sobre la Eliminación de Residuos en Vertedero. Del contenido de la Ley 2/2012 de Extremadura (Medidas urgentes en materia tributaria, financiera y de juego) resulta incuestionable que el sustituto del contribuyente desplaza completamente de la relación jurídica tributaria al contribuyente. Ninguna obligación material o formal, más allá de la soportar la repercusión del tributo, establece la ley a cargo del contribuyente. La Administración se ha dirigido contra el obligado tributario, sobre la base de esta «exoneración» del sustituto del contribuyente, sin ninguna base legal en que sustentar la regularización tributaria. Ha liquidado la deuda tributaria que exige al contribuyente sobre la base de las facturas presentadas por el sustituto del contribuyente, y por medio de una aparente «estimación indirecta», como si se hubiera incumplido una obligación formal de declarar, cuando tal obligación no existe para el contribuyente. La Administración se ha limitado a revestir del aparente manto procedimental de «regularización tributaria» a la mera compilación de la relación de facturas repercutidas «sin pago», que le sirve para fijar una «base imponible» y exigir una obligación tributaria material de pago al contribuyente, al margen de la ley, con infracción del principio de legalidad y reserva de ley tributaria. La doctrina jurisprudencial que establece el Tribunal es que la administración tributaria no puede girar la liquidación directamente al contribuyente, como sujeto pasivo de la obligación tributaria, en lugar de al sustituto del contribuyente, en aquellos impuestos en los que por imposición de la ley y en lugar del contribuyente es el sustituto del contribuyente quien resulta obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, por tanto, debe ser casada y anulada la sentencia impugnada y en su lugar debe quedar sin efecto la resolución económico administrativa y la liquidación impugnada y además procede la devolución como ingresos indebidos de las cantidades pagadas por determinadas facturas del año 2014, que en los antecedentes del acuerdo de liquidación se identifican como pagos a cuenta pero que, finalmente, en el propio acuerdo de liquidación no son objeto de inclusión en la deuda tributaria. [Vid., ATS de 16 de marzo de 2022, recurso n.º 1965/2021 (NFJ085586) y STSJ de Extremadura de 19 de febrero de 2021, recurso n.º 189/2020 (NFJ085589) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 8, 35, 36 y 38.

Ley 2/2012 de Extremadura (Medidas urgentes en materia tributaria, financiera y de juego), art. 29.

PONENTE:

Don Rafael Toledano Cantero.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 204/2023

Fecha de sentencia: 17/02/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1965/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 31/01/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: T.S.J.EXTREMADURA SALA CON/AD

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1965/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 204/2023

Excma. Sra. y Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 17 de febrero de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 1965/2021, promovido por la Mancomunidad de Municipios de la Serena, representada por el procurador de los Tribunales don Federico García-Galán González, bajo la dirección letrada de don José María Aguado Maestro, contra la sentencia núm. 67/2021, de 19 de febrero, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, recaída en el procedimiento ordinario núm. 189/2020.

Comparece como parte recurrida la Junta de Extremadura, representada y asistida por letrada de sus Servicios Jurídicos.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El presente recurso de casación se interpuso por la Mancomunidad de Municipios de la Serena contra la sentencia núm. 67/2021, de 19 de febrero, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, que desestimó el recurso 189/2020, promovido frente a la desestimación presunta por silencio administrativo de la reclamación económico-administrativa instada ante la Junta Económico Administrativa de Extremadura contra la liquidación definitiva 8019010058692, por importe de 156.505,16 euros, practicada por el Servicio de Inspección Fiscal de la Dirección General de Tributos de la Junta de Extremadura por el concepto de impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero.

Segundo.

La Sala de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

"SEGUNDO. [...]

De lo expuesto más directamente en el citado artículo 5 [de la Orden de 1 de agosto de 2012 por la que se regula la repercusión del Impuesto sobre la eliminación de residuos en Vertedero] se deduce que en ese caso que regula, el contribuyente no queda completamente desplazado de la relación jurídica tributaria con la Administración por el sustituto sino que, como establece en su apartado segundo, la presentación de esta relación a que se refiere el inciso primero exonera a las entidades titulares de la explotación de los vertederos de responsabilidad, en relación con las deudas tributarias en ella contenidas, salvo que el procedimiento recaudatorio seguido no se haya ajustado a lo establecido en la normativa reguladora del tributo o concurren deficiencias o irregularidades que imposibiliten la recaudación en vía de apremio, extremo que no ha sido, siquiera, alegado por la recurrente ni tampoco otros vicios que pudiesen afectar a esta cuestión, lo cual nos conduce a la desestimación del recurso por esta causa".

El procurador de la Mancomunidad de Municipios de la Serena preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 15 de marzo de 2021, identificando como normas legales que se consideran infringidas los artículos 8, 36, 38, 141, 145 y 227 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"].

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 8 de marzo de 2021.

Tercero.

Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 16 de marzo de 2022, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

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

Determinar si la administración tributaria puede girar la liquidación directamente al contribuyente, como sujeto pasivo de la obligación tributaria, en lugar de al sustituto del contribuyente, en aquellos impuestos en los 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, el sustituto del contribuyente.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 8, 36, 38, 141, 145 y 227 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

Cuarto.

Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], la representación de la Mancomunidad, mediante escrito registrado el 13 de abril de 2022, interpuso el recurso de casación en el que aduce que "[...] la sentencia recurrida apartándose de los criterios jurisprudenciales citados [la sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 2005 (Recurso casación unificación de doctrina núm. 9131/1998)], considera que, en base, a un precepto reglamentario (art. 5 de la Orden de 1 de agosto de 2012 por la que se regula la repercusión del Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos), entiende que no queda completamente desplazada la relación jurídico tributaria en el sustituto del contribuyente. Y dicha argumentación va en contra de uno de los pilares jurisprudenciales de la figura del contribuyente, como es que dicha relación se establezca por ley" (pág. 8 del escrito de interposición). Por otro lado, argumenta que sería "[...] conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre la limitación de las actuaciones inspectoras, de tal forma que los citados procedimientos de inspección, (es decir, aquellos que tengan por objeto la comprobación e investigación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en su caso, regularización de la situación tributaria del obligado tributario mediante la práctica de una o varias liquidaciones), únicamente puedan realizarse respecto de los sustitutos de los contribuyentes, en cuanto éste haya sido configurado en la ley de cada tributo como el obligado tributario para la presentación de las declaraciones, autoliquidaciones y pagos de los tributos y la imposibilidad de los procedimientos de inspección, para la comprobación, investigación y, en su caso regularización de la situación tributaria, contra los contribuyentes a los que le ley de cada tributo no les imponga tales obligaciones tributarias" (pág. 11).

Finalmente solicita que "[...] ACUERDE tener por preparado el recurso de casación interpuesto, ordenando el emplazamiento de las partes para su comparecencia, en plazo, ante Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo".

Quinto.

Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, la letrada de la Junta de Extremadura presenta, el día 19 de mayo de 2022, escrito de oposición en el que, en relación con la cuestión planteada concluye que: (i) "[...] la presentación de la relación individualizada de las deudas tributarias repercutidas correctamente a los contribuyentes y no satisfechas por estos exonera al sustituto del contribuyente en relación con las deudas tributarias en ellas contenidas"; (ii) "[...] la exigencia de la deuda tributaria no ingresada directamente al contribuyente está debidamente justificada y es del todo ajustada a derecho"; (iii) "En el caso que nos ocupa, el sustituto del contribuyente ha presentado en tiempo y plazo una relación individualizada de las deudas repercutidas correctamente a los contribuyentes, ajustándose a Derecho el procedimiento recaudatorio sin concurrir deficiencias o irregularidades que imposibiliten su recaudación"; y (iv) "[...] la recurrente aunque no tenía la obligación de presentar autoliquidaciones del impuesto, tiene la condición de contribuyente en calidad de sujeto pasivo y por tanto la obligación del pago de la obligación tributaria correspondiente. En consecuencia, no procedía dar curso a la devolución de ingresos indebidos [...]" (págs. 9 a 11 del escrito de oposición), y suplica a la Sala que "[...] dicte resolución desestimando el presente recurso de casación, con imposición de costas del recurso a la parte recurrente".

Sexto.

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 31 de enero de 2023, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *El objeto del recurso de casación.*

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 67/2021, de 19 de febrero, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, que desestimó el recurso núm. 189/2020 formulado por la Mancomunidad de Municipios de la Serena contra la desestimación presunta de la Junta Económico-Administrativa de Extremadura de la reclamación administrativa interpuesta frente a la liquidación definitiva núm. 8019010058692, por el concepto del Impuesto sobre eliminación de residuos en vertederos, en cuantía 156.505,19 euros, practicada por el Servicio de Inspección Fiscal de la Dirección General de Tributos de la Junta de Extremadura, con solicitud de devolución de ingresos indebidos por importe de 34.308 euros (posteriormente ampliada contra la expresa desestimación en resolución de 26 de noviembre de 2020).

Segundo. *Cuestión casacional.*

Por auto de 16 de marzo de 2022, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir el recurso de casación y delimita la cuestión de interés casacional como sigue:

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

Determinar si la administración tributaria puede girar la liquidación directamente al contribuyente, como sujeto pasivo de la obligación tributaria, en lugar de al sustituto del contribuyente, en aquellos impuestos en los 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, el sustituto del contribuyente.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 8, 36, 38, 141, 145 y 227 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

Tercero. Antecedentes del litigio.

Las actuaciones de regularización tributaria se inician por el servicio de inspección fiscal de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Junta de Extremadura, por el impago de las facturas giradas a cargo de la Mancomunidad de Municipios recurrente por la empresa titular de la gestión y explotación del vertedero donde se depositaron los residuos, Gesmasa, que en tal condición es sustituto del contribuyente conforme al art. 25 del Capítulo III de la Ley 2/2012, de 28 de junio, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y de juego de la Comunidad Autónoma de Extremadura, que determina los elementos subjetivos del tributo, bajo las figuras de "Sujetos pasivos, sustitutos de los contribuyentes y responsables solidarios". El acuerdo de liquidación reseña la relación de facturas remitidas por el sustituto del contribuyente en las que se ha repercutido el impuesto y que no han sido satisfechas por el contribuyente, correspondientes a los ejercicios 2014, 2015 y 2016, y en base a dicha relación se gira la liquidación definitiva núm. 8019010058692, por una cifra de 136.492,80 euros, por el concepto del Impuesto sobre eliminación de residuos en vertederos, mas intereses de demora. En el acuerdo de liquidación se reseña, que con anterioridad a la apertura del procedimiento se abonaron por la Mancomunidad recurrente determinadas facturas correspondientes al año 2014, por importe de 34.308 €, que deduce de la cantidad por la que inicialmente se practicó la regularización, señalando que tales facturas quedan al margen del procedimiento, por lo que resulta una cuota diferencial de 136.492,80 €, y con los intereses de demora por importe de 20.012,39 €, la deuda tributaria total, incluidos intereses de demora, asciende a la suma de 156.505,19 euros.

La sentencia recurrida desestima el recurso, en lo concierne a la cuestión de interés casacional, con el siguiente argumento, que se contiene en el fundamento de derecho segundo, que a continuación se transcribe:

"De lo expuesto más directamente en el citado artículo 5 [de la Orden de 1 de agosto de 2012] se deduce que en ese caso que regula, el contribuyente no queda completamente desplazado de la relación jurídica tributaria con la Administración por el sustituto sino que, como establece en su apartado segundo, la presentación de esta relación a que se refiere el inciso primero exonera a las entidades titulares de la explotación de los vertederos de responsabilidad, en relación con las deudas tributarias en ella contenidas, salvo que el procedimiento recaudatorio seguido no se haya ajustado a lo establecido en la normativa reguladora del tributo o concurran deficiencias o irregularidades que imposibiliten la recaudación en vía de apremio, extremo que no ha sido, siquiera, alegado por la recurrente ni tampoco otros vicios que pudiesen afectar a esta cuestión, lo cual nos conduce a la desestimación del recurso por esta causa".

Cuarto. El marco normativo.

A) El art. 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"], bajo la rúbrica de "Reserva de ley tributaria", dispone que:

"[...] Se regularán en todo caso por ley:

a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario.

b) Los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo.

c) La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables".

Por otra parte, el art. 35 LGT, relativo a los "Obligados tributarios", señala que:

"1. Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.

2. Entre otros, son obligados tributarios:

- a) Los contribuyentes.
- b) Los sustitutos del contribuyente".

Para finalizar esta reseña de la legislación estatal relevante para la resolución del litigio, hay que hacer mención al art. 36 LGT, que bajo la rúbrica "Sujetos pasivos: contribuyente y sustituto del contribuyente", dispone que:

"1. Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.

En el ámbito aduanero, tendrá además la consideración de sujeto pasivo el obligado al pago del importe de la deuda aduanera, conforme a lo que en cada caso establezca la normativa aduanera.

2. Es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible.

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.

El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa".

B) Desde el punto de vista autonómico, este impuesto se reguló en Capítulo III de la Ley 2/2012, de 28 de junio, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y de juego de la Comunidad Autónoma de Extremadura .

Como se desprende del examen de la Ley reguladora del impuesto, en este tributo el sustituto del contribuyente desplaza completamente de la relación jurídica tributaria al contribuyente.

El examen de las previsiones legales permite alcanzar las siguientes conclusiones:

Conforme al art. 21.2 de la ley reguladora del Impuesto, "[...] 3. El impuesto se aplicará en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de Extremadura a:

- a) los residuos gestionados por las entidades locales de la Comunidad, y
- b) los residuos no gestionados por las entidades locales de la Comunidad, generados por las industrias, comercios y servicios".

El hecho imponible, se define en su art. 22:

"[...]1. Constituye el hecho imponible del impuesto la entrega o depósito de residuos para su eliminación en vertederos de la Comunidad Autónoma Extremadura, tanto públicos como privados [...]"

La ley 2/2012, de 28 de junio, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y de juego de la Comunidad Autónoma de Extremadura, (art. 25) distingue dentro del sujeto pasivo el sujeto a título de contribuyente, de la figura del sustituto del contribuyente.

"1. Son sujetos pasivos a título de contribuyentes:

a) Las entidades locales por el depósito de los residuos cuya gestión es de su competencia, cualquiera que sea la titularidad de las instalaciones o explotaciones donde se realice.

b) En el caso de depósito de residuos distintos a los contemplados en el apartado anterior, las personas físicas o jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que entreguen o depositen directamente los residuos en un vertedero para su eliminación.

c) Los que abandonen los residuos en lugares no autorizados.

2. Son sustitutos de contribuyente las personas físicas o jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que realicen la explotación de los vertederos. [...].

Por tanto, es sustituto del contribuyente, en este caso, la entidad titular de la gestión del vertedero, Gesmasa, y, respecto a los residuos depositados por la Mancomunidad de Municipios de La Serena, dicha entidad local.

La Ley obliga al sustituto del contribuyente a cumplir la obligación tributaria principal, así como las formales. El tributo se aplica y gestiona mediante un esquema de repercusión en factura girada por el sustituto del contribuyente a cargo del contribuyente. El art. 29 de la Ley establece que

"[...] 1. El sustituto del contribuyente deberá repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre el contribuyente, quedando éste obligado a soportarlo, siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en la presente disposición y en su normativa de desarrollo.

2. La repercusión del impuesto se efectuará documentalmente, en la forma y plazos que se fijen por Orden de la Consejería competente en materia de hacienda.

3. El sustituto del contribuyente deberá, en lugar de éste, presentar y suscribir una declaración en la forma y lugar que se determine por Orden de la Consejería competente en materia de Hacienda.

4. Dicha declaración deberá comprender todos los hechos imponible realizados durante el trimestre natural anterior, incluidas las operaciones exentas, así como los datos necesarios para la determinación de las cuotas tributarias correspondientes. [...].

En el art. 30 de la Ley se establece el procedimiento de gestión mediante autoliquidación, para lo cual dispone que "[...] Al tiempo de presentar la declaración, el obligado tributario deberá determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresar su importe, durante los veinte primeros días naturales del segundo mes siguiente a la finalización de cada trimestre natural, en la forma y lugar que se determine por Orden de la Consejería competente en materia de hacienda [...].

Por último, la ley autonómica en cuestión contempla el procedimiento de liquidación por la Administración en los casos de falta de declaración por el sustituto del contribuyente y abandono de residuos en lugares no autorizados. Así, el art. 31 establece:

"[...]1. En el supuesto de falta de declaración por el sustituto del contribuyente, la Administración Tributaria de la Comunidad Autónoma de Extremadura requerirá al interesado para que subsane dicha falta.

2. Transcurridos 30 días desde la notificación del citado requerimiento sin que se haya subsanado el incumplimiento o se justifique la inexistencia de obligación, la Administración Tributaria de la Comunidad Autónoma de Extremadura podrá dictar liquidación provisional de oficio de acuerdo con los datos, antecedentes, signos, índices, módulos o demás elementos de que disponga y que sean relevantes al efecto. Para ello, se ajustará al procedimiento establecido para la determinación de la base imponible en régimen de estimación indirecta.

3. En el supuesto de abandono de residuos en lugares no autorizados la Administración tributaria podrá girar liquidación provisional de oficio ajustada al procedimiento establecido para la determinación de la base imponible en régimen de estimación indirecta [...].

Señala la ley autonómica que las controversias sobre repercusión son materia de reclamación económico administrativa.

"Artículo 31 [...]

3. Las controversias que puedan producirse con referencia a la repercusión del impuesto, tanto respecto a la procedencia como a su cuantía, se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de las correspondientes reclamaciones en la vía económico-administrativa. [...]"

La regulación legal se desarrolla con diversas disposiciones reglamentarias, entre las que interesa reproducir aquí lo dispuesto en la Orden de 1 de agosto de 2012, por la que se regula la repercusión del Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero. En su art. 1 establece el mecanismo obligatorio de repercusión en los siguientes términos:

"[...] 1. Los titulares de la explotación de vertederos a que se refiere el artículo 25 la Ley 2/2012, de 28 de junio, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y de juego de la Comunidad Autónoma de Extremadura, deberán repercutir íntegramente todas las cuotas devengadas por el Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero sobre aquellos que los entreguen o depositen, quedando éstos obligados a soportarlo, cualesquiera que sean las estipulaciones existentes entre ellos. [...]"

El mecanismo de repercusión es la inclusión en la factura emitida o, en caso de no venir obligado el sustituto del contribuyente a expedir factura, en el documento de repercusión que establece el art. 2 de la Orden:

"[...] 1. La repercusión del impuesto se llevará a cabo mediante la inclusión de la cuota en la factura emitida por el titular de la explotación del vertedero por la prestación del servicio. A tal efecto se indicará de forma expresa la cuota repercutida por el Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero con detalle de los siguientes subconceptos:

[...]

4. En aquellos supuestos en los que el sustituto del contribuyente no esté obligado a expedir factura con ocasión de la prestación de sus servicios en el vertedero, la repercusión del impuesto al contribuyente se efectuará mediante la expedición y entrega a éste del documento de repercusión aprobado en el Anexo I de esta orden [...]"

Las obligaciones materiales y formales corresponden exclusivamente al sustituto del contribuyente, y con arreglo al art. 4 de la Orden, son las siguientes:

Obligaciones formales.

"1. El sustituto del contribuyente deberá presentar e ingresar el impuesto devengado, a través del modelo de autoliquidación que se apruebe al efecto y en los plazos indicados en el apartado 2 del artículo anterior.

2. Dicha autoliquidación deberá comprender la relación de todas las facturas emitidas durante el período al que se refiera, así como los datos necesarios para la determinación de las cuotas tributarias correspondientes".

Por último, en cuanto a las normas de gestión, el art. 5 de la Orden introduce la obligación de presentar una relación individualizada de las deudas tributarias repercutidas correctamente y no satisfechas por estos. Dispone el citado precepto:

"1. Junto a la autoliquidación trimestral, los sustitutos del contribuyente presentarán una relación individualizada de las deudas tributarias repercutidas correctamente a los contribuyentes y no satisfechas por éstos, debiendo detallar los trámites seguidos en el correspondiente procedimiento.

En la relación se identificará a los sujetos pasivos y su domicilio a efectos de notificaciones, e irá acompañada de una copia de las facturas emitidas o del documento de repercusión donde conste la fecha del depósito, el peso, la clase de residuo depositado y la cuota repercutida y no satisfecha.

El objeto de esta relación es exonerar, con su presentación, a los sustitutos del contribuyente, en relación con las deudas tributarias en ella contenidas, y, en consecuencia, desplazar de la relación jurídico tributaria al sustituto del contribuyente".

Y en el apartado 2 del mismo art. 5 se recoge que:

"[...] 2. La presentación de esta relación exonera a las entidades titulares de la explotación de los vertederos de responsabilidad en relación con las deudas tributarias en ella contenidas, salvo que el procedimiento recaudatorio seguido no se haya ajustado a lo establecido en la normativa reguladora del tributo o concurran deficiencias o irregularidades que imposibiliten la recaudación en vía de apremio [...]"

Este desplazamiento se produce solo respecto a las deudas tributarias repercutidas "correctamente", pero no satisfechas por el contribuyente, pues respecto a las no repercutidas, son obligación del sustituto del contribuyente y deuda tributaria a cargo de la entidad gestora de la explotación del vertedero. Así el art. 5 de la Orden, en su apartado 3, establece:

"[...] 3. Las cantidades devengadas en concepto de Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero que no hayan sido repercutidas, ingresadas o debidamente justificadas por la entidad titular de la explotación del vertedero constituirán deuda tributaria de ésta y deberán ser ingresadas ante la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma de Extremadura junto con la autoliquidación que corresponda al siguiente periodo de liquidación. [...]"

Quinto. *El juicio de la Sala.*

Como hemos declarado en reiterada jurisprudencia [por todas, SSTs de 10 de noviembre de 2005 (rec. cas. para la unificación de doctrina 9131/1998) y de 19 de noviembre de 2020 (rec. cas. 1547/2020)] son tres las notas que definen o caracterizan la figura del sustituto del contribuyente: en primer lugar, la de que queda vinculado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales en que el tributo consiste, con lo que se cumple en él el rasgo que caracteriza a todo sujeto pasivo según el art. 35 de la propia norma; en segundo término, la de que el sustituto se coloca en lugar del contribuyente, hasta el punto de desplazar a éste de la relación tributaria y ocupar su lugar, quedando, en consecuencia, como único sujeto vinculado ante la Hacienda Pública y como único obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria; y, en tercer lugar, la de que esta sustitución requiere, como en realidad la determinación de todo sujeto pasivo, de una específica previsión legal -"por imposición de la Ley", reza el art. 36.2 LGT que lo define-, de tal suerte que ni la Administración ni los particulares pueden alterar su posición legalmente prevista y de tal suerte, también, que esta figura se produce como efecto de determinados hechos a los que la Ley asocia la consecuencia de la sustitución. Por esto mismo, es perfectamente factible que, al lado del hecho imponible del tributo, del que surge la obligación tributaria a cargo de quien lo realiza, pueda hablarse de un presupuesto de hecho de la sustitución, distinto de aquel -del hecho imponible, se entiende- aunque suela guardar relación. Aunque no es un rasgo definitorio, la previsión legal es que el sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa.

En el caso que nos ocupa, la Ley 2/2012, de 28 de junio, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y de juego de la Comunidad Autónoma de Extremadura, cuyo Capítulo III establece la regulación de este Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos. Del contenido de sus normas resulta incuestionable que el sustituto del contribuyente desplaza completamente de la relación jurídico tributaria al contribuyente. Ninguna obligación material o formal, más allá de la soportar la repercusión del tributo, establece la ley a cargo del contribuyente. Esta previsión legal introduce cierta confusión entre las instituciones de la sustitución y la repercusión, al contemplar expresamente la obligación del sustituto de repercutir al contribuyente las cuotas del impuesto devengadas, confusión que se acrecienta por la previsión en el art. 5.3 de la Orden de 1 de agosto de 2012, por la que se regula la repercusión del Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero, al configurar una suerte de "exoneración" del sustituto del contribuyente en el caso de deudas tributarias repercutidas "correctamente" pero no satisfechas por el contribuyente. Pero por más que la disposición reglamentaria, con una inexistente base legal, proclame la "exoneración" del sustituto del contribuyente en tales situaciones, ello no significa que la obligación material de pago se desplace hacia el contribuyente. La Orden de 1 de agosto de 2012 no llega a afirmar tal cosa, y no podría hacerlo en ausencia de una previsión de rango legal (principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria garantizados por el art. 31 CE y art. 7 y 8 LGT), pero esa situación de "exoneración" del sustituto del contribuyente, se ha utilizado por la Administración para sostener que, exonerado el sustituto del contribuyente, puede la Administración dirigir una regularización contra el contribuyente. No es así. La Administración se ha dirigido contra el obligado tributario, sobre la base de esta "exoneración" del sustituto del contribuyente, sin ninguna base legal en que sustentar la regularización tributaria. Ha liquidado la deuda tributaria que exige al contribuyente sobre la base de las facturas presentadas por el sustituto del contribuyente, y por medio de una aparente "estimación indirecta", como si se hubiera incumplido una obligación formal de declarar, cuando tal obligación no existe para el contribuyente. La Administración se ha limitado a revestir del aparente manto procedimental de "regularización tributaria" a la mera compilación de la relación de facturas repercutidas "sin pago", que le sirve para fijar una "base imponible" y exigir una obligación tributaria material de pago al contribuyente, al margen de la ley, con infracción del principio de legalidad y reserva de ley tributaria.

Sexto. *Fijación de criterio interpretativo sobre la cuestión de interés casacional.*

La doctrina jurisprudencial que establecemos es que la administración tributaria no puede girar la liquidación directamente al contribuyente, como sujeto pasivo de la obligación tributaria, en lugar de al sustituto del

contribuyente, en aquellos impuestos en los que por imposición de la ley y en lugar del contribuyente es el sustituto del contribuyente quien resulta obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma.

Séptimo. Resolución de las pretensiones.

Una vez fijada la doctrina jurisprudencial, corresponde ahora resolver sobre las pretensiones de las partes (art. 93.1 LJCA). La sentencia recurrida infringe los artículos 8, 35 y 36 de la Ley General Tributaria, así como el art. 25 y 29 de la Ley 2/2012, de 28 de junio, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y de juego de la Comunidad Autónoma de Extremadura, en los términos que hemos interpretado. Por tanto, debe ser casada y anulada, y en su lugar estimar el recurso contencioso-administrativo y dejar sin efecto la resolución económico administrativa y la liquidación impugnada. Además de la anulación del acuerdo de liquidación, la parte recurrida solicita en el escrito de demanda, aunque no en el suplico, la devolución como ingresos indebidos de las cantidades pagadas por determinadas facturas del año 2014, por importe de 34.308 €, que en los antecedentes del acuerdo de liquidación se identifican como pagos a cuenta pero que, finalmente, en el propio acuerdo de liquidación no son objeto de inclusión en la deuda tributaria, fijándose una cuota de 136.492,80 €, intereses de demora por 20.012,39 €, y deuda tributaria total de 156.505,19 euros. La demandante admite que, efectivamente, efectuó el pago de las facturas que relaciona en la página 19 de su demanda, por el citado importe de 34.308 €. No cabe acceder a la solicitud de devolución de ingresos indebidos del importe abonado por estas facturas, puesto que el abono de las mismas, realizadas por el contribuyente, es resultado de su obligación de soportar la repercusión de la deuda tributaria efectivamente realizada por el sustituto del contribuyente, y esta naturaleza no cambia porque el acuerdo de liquidación las refleje incorrectamente como pagos a cuenta en sus antecedentes, pero sin incluirlas finalmente en la deuda liquidada. Sin duda la debilidad argumental de la demanda en este punto explica que en el suplico de la misma se limite a solicitar la anulación de la liquidación definitiva reseñada, por el importe de 156.505,19 euros, sin concretar pretensión de restitución de cantidad alguna por ingresos indebidos, ni en la fundamentación jurídica desarrolla en que supuesto de ingreso indebido tendría cabida la devolución que pretende respecto a los pagos efectuados por unas facturas giradas por el sustituto del contribuyente. Además, aun cuando se considerase que la reclamación económico administrativa se extiende, en esta cuestión, a una eventual disconformidad entre sustituto del contribuyente y contribuyente por la repercusión tributaria efectuada en esas facturas que han sido abonadas (art. 227.4º.a de LGT) la sentencia recurrida declara en este punto, como hecho probado, que han quedado acreditados todos los elementos determinantes de la cuota tributaria, en particular la base imponible a resultados del peso de los vertidos, extremo éste de naturaleza probatoria inatacable y en realidad inatacado en este recurso de casación (FJ 3 en su parte final). La absoluta falta de argumentación sobre esta pretensión, es apreciable no solo en la demanda y en el escrito de conclusiones, y se mantiene en el escrito de interposición del recurso de casación, en el que la parte se limita a reproducir literalmente el escrito de preparación del recurso de casación, ambos carentes de la menor fundamentación jurídica sobre esta pretensión, que ha de ser rechazada.

Por último, no corresponde en este proceso hacer declaración alguna sobre la eventual ilegalidad de la Orden de 1 de agosto de 2012, ya que la anulación del acto administrativo no se produce como consecuencia de la declaración de ilegalidad de las previsiones de la misma, toda vez que el citado texto reglamentario se limita a disponer que en esa situación que denomina "exoneración" del sustituto del contribuyente, éste queda exonerado, liberado, de la obligación tributaria principal; pero no dispone que la deuda tributaria pueda ser exigida por la Administración al contribuyente, ni establece explícitamente que este último pase a ser obligado directo ante la Administración. La actuación administrativa anulada no es resultado de la aplicación directa del art. 5.2 de la Orden de 1 de agosto de 2012, por la que se regula la repercusión del Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero, sino de una inferencia que la Administración hace como consecuencia de la "exoneración" del sustituto del contribuyente en determinadas circunstancias. Así pues, no siendo objeto de este litigio examinar la conformidad a Derecho de la previsión reglamentaria de "exoneración" de las obligaciones tributarias materiales del sustituto del contribuyente, no procede efectuar ningún pronunciamiento acerca de la misma, por no concurrir los presupuestos del art. 27.2 LJCA.

Octavo. Las costas.

Respecto a las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 LJCA. En cuanto a las de la instancia, no ha lugar a hacer imposición a ninguna de las partes, al no ser estimadas todas las pretensiones de la demanda y apreciar serias dudas de derecho (art. 139.1 LJCA)

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1. Fijar los criterios interpretativos expuestos en fundamento jurídico sexto.
2. Haber lugar al recurso de casación núm. 1965/2021, interpuesto por la representación procesal de la Mancomunidad de Municipios de la Serena contra la sentencia núm. 67/2021, de 19 de febrero, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura. Casar y anular la sentencia recurrida.
3. Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo registrado ante la Sala de instancia con el número 189/2020, interpuesto por la representación procesal de la Mancomunidad de Municipios de la Serena frente a la desestimación presunta por silencio administrativo de la reclamación económico-administrativa instada ante la Junta Económico Administrativa de Extremadura contra la liquidación definitiva 8019010058692, por importe de 156.505,16 euros, practicada por el Servicio de Inspección Fiscal de la Dirección General de Tributos de la Junta de Extremadura por el concepto de impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero. Anular la resolución económico administrativa y la liquidación impugnada, y declararlas sin valor ni efecto. Desestimar el resto de pretensiones de la parte actora.
4. Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expuestos en el último fundamento.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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.