

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092362

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 430/2023, de 1 de septiembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 138/2023

SUMARIO:

ICIO Sujetos pasivos. Sustitutos. En el presente supuesto, resulta que la obra objeto de la licencia inicial y su modificación fue realizada, según el certificado final de obra, por dos constructoras y la entidad inspeccionada aportó las facturas y los contratos suscritos con tales entidades en calidad de contratistas. No hay duda entonces que la obra no fue materialmente ejecutada por la recurrente, sino por las empresas a las que encomendó esa labor. Éstas, por tal circunstancia, adquirieron la condición de sustitutas de la contribuyente. El hecho de que la recurrente haya promovido y controlado las obras es consecuencia de su condición de dueña de la obra, y el que haya solicitado las licencias e incluso haya autoliquidado el tributo no determina sin más la eliminación de la figura del sustituto. Así pues, debemos revocar la sentencia recurrida en cuanto confirma la desestimación presunta de la reclamación económico-administrativa contra la liquidación del ICIO [Vid., STSJ de Madrid de 5 de febrero de 2019, recurso n.º 35/2018 (NFJ073304)].

PRECEPTOS:

RDLeg 2/2004 (TRLHL), art. 101.

PONENTE:

Don José Luis Quesada Varea.

Magistrados:

Don JOAQUIN HERRERO MUÑOZ-COBO
Don JOSE LUIS QUESADA VAREA
Don MATILDE APARICIO FERNANDEZ
Don CRISTINA PACHECO DEL YERRO
Don NATALIA DE LA IGLESIA VICENTE

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Novena C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33010310

NIG: 28.079.00.3-2019/0020923

Recurso de Apelación 138/2023

Recurrente: INTERXION ESPAÑA S.A.U.

PROCURADOR D./Dña. MARIA DE LA PALOMA MANGLANO THOVAR

Recurrido: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO MUNICIPAL DE MADRID

LETRADO DE CORPORACIÓN MUNICIPAL

SENTENCIA No 430

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN NOVENA

Ilmos. Sres.

Presidente:

D. Joaquín Herrero Muñoz-Cobo

Magistrados:

D. José Luis Quesada Varea

D^a. Matilde Aparicio Fernández

D^a Cristina Pacheco del Yerro

D^a Natalia de la Iglesia Vicente

En la Villa de Madrid a uno de septiembre de dos mil veintitrés.

Visto por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-administrativo de este Tribunal Superior de Justicia, constituida por los expresados Magistrados, el presente recurso de apelación número 138/2023 contra la sentencia 333/2022, de 15 de noviembre, dictada en el procedimiento ordinario 386/2019 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo 25 de Madrid, en el que es apelante INTERXION ESPAÑA SAU, representada por la Procuradora Dña. María de la Paloma Manglano Thovar, y apelado el Ayuntamiento de Madrid, representado por el Letrado de la Corporación municipal.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La sentencia recurrida contiene el siguiente fallo:

Desestimo el recurso contencioso-administrativo interpuesto por INTERXION ESPAÑA, S.A.U contra las resoluciones ya referidas en el antecedente de hecho primero de esta sentencia, resoluciones que se confirman por resultar las mismas ajustadas a derecho. Se imponen las costas a la entidad demandante hasta la cantidad máxima fijada.

Segundo.

Contra dicha resolución, la Procuradora Dña. María de la Paloma Manglano Thovar, en representación de INTERXION ESPAÑA SAU interpuso recurso de apelación en el que solicitaba a la Sala dicte sentencia

[M]ediante la que ordene la revocación de la Sentencia apelada y, en consecuencia, la anulación íntegra de la liquidación derivada del Acta en disconformidad núm. 1246066 de acuerdo con los motivos de anulabilidad expuestos en los fundamentos de derecho primero y segundo.

[...]SUBSIDIARIAMENTE SUPlico.- Que en el supuesto de que la Sala no estime los motivos de anulabilidad expuestos en los fundamentos primero y segundo, tenga a bien dictar sentencia por la que acuerde revocar la Sentencia apelada y anular parcialmente la liquidación del Acta en disconformidad núm. 1246066 de conformidad con los motivos de anulabilidad expuestos en los fundamentos de derecho tercero, cuarto y quinto.

TERCER OTROSÍ SUPlico.- Que, en el supuesto de que la Sala no se estimen ninguno de los motivos de anulabilidad indicados anteriormente y con base en lo aducido en los fundamentos de derecho sexto y séptimo, tenga a bien elevar una cuestión prejudicial al TJUE en caso de que pudiera albergar alguna duda sobre la interpretación del Derecho de la Unión Europea aplicable a las cuestiones planteadas en el presente litigio, para que, tras los trámites procedentes, este se pronuncie sobre la siguiente cuestión:

1^a) ¿Debe interpretarse la Directiva 2002/20, y en particular las limitaciones que imponen los artículos 12 y 13 de la misma a la potestad tributaria de los Estados Miembros, en el sentido de que se oponen a un tributo como el ICIO, en la medida que supone un sobrecoste a la inversión y desarrollo de las infraestructuras de telecomunicaciones?

Tercero.

La representación procesal del Ayuntamiento de Madrid solicitó la desestimación del recurso de apelación y la confirmación de la resolución recurrida con expresa imposición de costas.

Quinto.

Se señaló para votación y fallo el 15 de junio de 2023.

Sexto.

En la tramitación de esta segunda instancia se han observado las prescripciones legales esenciales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

La recurrente, INTERXION ESPAÑA SAU (en adelante, INTERXION), apela la sentencia que confirmó dos actos del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid (TEAMM): 1.- La resolución dictada en fecha 6 de mayo de 2019 en la reclamación 200/2016/02496, que anulaba la liquidación del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO) de fecha 17 de marzo de 2016 derivada del acta de inspección 1208781; y, 2.- La desestimación por silencio administrativo de la reclamación contra la liquidación del mismo impuesto de fecha 23 de septiembre de 2019 derivada del acta 1246066. Los actos impugnados guardan relación con un mismo impuesto devengado con ocasión de las obras realizadas para centro de proceso de datos MAD2 en el edificio en la calle Albasanz, 73, de Madrid.

En el recurso de apelación, sin embargo, solo se solicita a la Sala la nulidad de la sentencia en lo que respecta a la última liquidación mencionada, por lo que es de suponer que omite impugnar el pronunciamiento de la instancia en relación con la resolución del TEAMM de 6 de mayo de 2019.

Los motivos de apelación que INTERXION deduce con carácter principal consisten, primero, en la vulneración de las normas reguladoras de la retroacción de actuaciones de los procedimientos tributarios, y, segundo, la vulneración de la jurisprudencia sobre el sustituto del contribuyente.

Segundo.

Para resolver la primera cuestión debemos partir de estos antecedentes:

Seguido un procedimiento de inspección con objeto de regularizar la obligación tributaria de INTERXIÓN devengada por la ejecución de dicha obra, el 17 de marzo de 2016 fue dictada la liquidación derivada del acta 1208781.

Impugnada en vía económico-administrativa, la liquidación fue anulada por el TEAMM en la resolución de 6 de mayo de 2019 a causa de un vicio del procedimiento. El Tribunal consideró que no había existido un acto formal de inicio de las actuaciones inspectoras en los términos exigidos por los arts. 147 LGT y 178 del Reglamento de gestión e inspección.

En ejecución de esta resolución, la Agencia Tributaria de Madrid tramitó un nuevo procedimiento a fin de subsanar el defecto formal apreciado por el TEAMM, y emitió un acto de iniciación del procedimiento en fecha 14 de junio de 2019. El procedimiento inspector finalizó por liquidación de 23 de septiembre de 2019 derivada del acta 1246066, que se impugnó asimismo en vía económico-administrativa, donde fue desestimada por silencio administrativo.

La apelante considera que la resolución del TEAR, al anular la liquidación por motivos formales, obligaba a retrotraer las actuaciones del procedimiento de inspección, sin que sea aceptable incoar un nuevo procedimiento para dictar una nueva liquidación, posibilidad que rechaza la jurisprudencia.

A su juicio, este segundo procedimiento inspector incluso modificó su objeto y alcance porque incluyó las obras que estaban cubiertas por una licencia diferente a la original, y el órgano de inspección se situó en una posición más ventajosa al disponer de un plazo de duración mayor sirviéndose de toda la documentación recabada en el procedimiento anulado.

Tercero.

La Sala debe seguir el criterio de la instancia en la resolución de este motivo.

En efecto, la anulación de un acto administrativo por un vicio del procedimiento conlleva, por regla general, una retroacción de actuaciones a fin de permitir al órgano liquidador corregir la irregularidad y concluir la tramitación con arreglo a Derecho. El trámite en el que deben retomarse las actuaciones es, lógicamente, aquel en que se cometió la falta, pues los actos anteriores son válidos y no están afectados por la causa de invalidez. Por esta razón dispone el art. 239.3 LGT: "Cuando la resolución [del Tribunal Económico-administrativo] aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal".

Pero cuando el vicio formal afecta precisamente al acto que inicia el procedimiento, para subsanar el defecto no cabe otra opción que dictar un nuevo acto de inicio y sustanciar la totalidad del procedimiento. Con este objeto, la Administración ha de servirse de las diligencias válidamente practicadas en el precedente. Así se recoge en el art. 26.5 LGT: "En los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, se conservarán íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido". Consecuencia ésta que deriva del principio de conservación de actuaciones, del que también son muestra los art. 104, último párrafo, y 166 LGT.

No creemos que la actividad administrativa desarrollada en este caso haya supuesto un ilícito aprovechamiento de la tramitación de un nuevo procedimiento inspector. Como hemos dicho, los datos y documentos ya incorporados conservaban su validez, y, en cuanto al tiempo de duración de la inspección, una vez retrotraídas las actuaciones éstas han concluido en un plazo muy inferior al autorizado en el art. 150.7 LGT, y ello a pesar de que en el acuerdo de inicio se informaba de que podía durar 18 meses, tiempo asignado a la sustanciación del procedimiento en su totalidad.

Cuarto.

El segundo problema que suscita la apelante afecta a la incidencia de la figura del sustituto del contribuyente.

Alega que las obras fueron ejecutadas por IMTECH SPAIN SL en calidad de contratista, lo cual desplaza de la relación tributaria a INTERXION, promotora y dueña de la obra. Cita en su apoyo la STS 1547/2020, de 19 de noviembre (RC 4291/2018), y la de esta Sala 108/2020, de 10 de febrero.

La sentencia de instancia rechazó esta alegación con estas razones:

En cuanto a la invocada incorrecta consideración de Interxión como sustituto del contribuyente, la recurrente es promotora, dueña y artífice de las obras sujetas a tributación, solicitante de las correspondientes licencias y quien autoliquidó el tributo, lo que conduce a la desestimación de esta alegación, reiterando en este punto los argumentos de la resolución recurrida.

La resolución recurrida a que se refiere la sentencia es la liquidación provisional de 23 de septiembre de 2019, donde se dice:

La obra tiene carácter unitario, aunque se haya realizado en dos fases. Por otra parte, consta en el expediente administrativo la celebración de sendos contratos con IMTECH SPAIN SLU y con EDITEC, OBRAS Y PROYECTOS SL, habiéndose encargado ambas de la ejecución de la obra.

El hecho de que la interesada decidiera ejecutar la obra en dos fases por razones técnicas, económicas o comerciales no desvirtúa la unidad del proyecto urbanístico globalmente considerado, cual es la construcción de un edificio con sus instalaciones destinado a la actividad de centro de proceso de datos, ni tampoco altera la realidad de un único hecho imponible a efectos de determinar sobre qué persona ha de pesar la obligación tributaria derivada del mismo. De hecho fue la propia INTERXIÓN quien se hizo cargo de realizar la autoliquidación del Impuesto.

Debe, por tanto, rechazarse la alegación toda vez que la obligación tributaria solo puede imputarse a INTERXIÓN ESPAÑA SAU a título de contribuyente en su condición de promotora, dueña y artífice de las obras, además de solicitante de las respectivas licencias urbanísticas, para cuya ejecución contrató, controló y coordinó los servicios de las dos citadas empresas sin que se haya producido, por tanto, el supuesto de sustitución alegado por la interesada a que se refiere el artículo 101.2 TRLHL.

Quinto.

La argumentación que hemos reproducido no coincide con el criterio de la jurisprudencia ni el de esta Sala.

El art. 101 TRLHL atribuye la condición de sujeto pasivo del ICIO, a título de contribuyente, al dueño de la obra, pero añade: "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". Y el art. 36.3 LGT establece que "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".

Es reiterada doctrina que al sustituto del contribuyente le caracterizan tres notas esenciales: 1.- "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" 2.- "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 3.- "Esta sustitución requiere, como en realidad la determinación de todo sujeto pasivo, de una específica previsión legal" (los fragmentos transcritos pertenecen a la STS de 18 de diciembre de 1999, RC 2525/1995).

Sobre el sustituto del contribuyente en el ICIO ha sentado un criterio interpretativo la mencionada STS 1547/2020 en este sentido:

(i), en primer lugar, de conformidad con el artículo 101.2 TRLRHL, puede ser tal cualquier persona ajena al dueño de la obra que -alternativamente-, o bien haya presentado la solicitud de licencias, declaraciones responsables o comunicaciones, o bien haya realizado materialmente las obras; (ii) en segundo lugar, que la Administración tributaria carece de la facultad de elegir si exige la deuda o comprueba o investiga al contribuyente o al sustituto, aunque el primero haya cumplido alguna de las obligaciones que pesan sobre el segundo [...]

Por nuestra parte, dijimos en la sentencia 66/2019, de 5 de febrero (rec. 35/2018):

Dado que la adquisición de la cualidad de sustituto del contribuyente 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, sobradamente conocida por las partes y reproducida por el Juez en su sentencia, 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, y 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 haya tomado la iniciativa en liquidar y abonar la deuda o en cumplir otras de las obligaciones que pesan sobre el sustituto frente a la Administración tributaria.

En el presente supuesto, resulta que la obra objeto de la licencia inicial y su modificación fue realizada, según el certificado final de obra, por dos constructoras: EDITEC OBRAS Y PROYECTOS SL y IMTECH SPAIN SAU, y la entidad inspeccionada aportó las facturas y los contratos suscritos con tales entidades en calidad de contratistas. No hay duda entonces que la obra no fue materialmente ejecutada por INTERXIÓN, sino por las empresas a las que encomendó esa labor. Éstas, por tal circunstancia, adquirieron la condición de sustitutas de la contribuyente.

El hecho de que INTERXIÓN haya promovido y controlado las obras es consecuencia de su condición de dueña de la obra, y el que haya solicitado las licencias e incluso haya autoliquidado el tributo no determina sin más la eliminación de la figura del sustituto.

Así pues, debemos estimar el recurso de apelación y revocar la sentencia recurrida en cuanto confirma la desestimación presunta de la reclamación económico-administrativa contra la liquidación derivada del acta de disconformidad núm. 1246066.

Sexto.

La estimación de la apelación exime de la condena en costas, y, en cuanto a las causadas en primer instancia, tampoco procede imponerlas a ninguna de las partes, pues la disparidad de criterio entre el Juez de instancia y la Sala es significativa de que el asunto presentaba serias dudas de Derecho (art. 139.1 y 2 LJCA).

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación.

FALLAMOS

ESTIMAMOS el recurso de apelación interpuesto por la Procuradora Dña. María de la Paloma Manglano Thovar, en representación de INTERXION ESPAÑA SAU, contra la sentencia 333/2022, de 15 de noviembre, dictada en el procedimiento ordinario 386/2019 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo 25 de Madrid, la cual revocamos en el pronunciamiento relativo al recurso contra la desestimación presunta de la reclamación económico-administrativa contra la liquidación del ICIO de 23 de septiembre de 2019 derivada del acta 1246066, acto que anulamos, sin imposición de las costas de ninguna de las dos instancias.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente. Previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2583-0000-85-0138-23 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92- 0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2583-0000-85-0138-23 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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.

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.