TRIBUNAL SUPREMO
Sentencia n.º 1036/2025 de 17 de julio de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 1579/2023

SUMARIO:

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Reclamaciones económico-administrativas. Actos reclamables. Actos de repercusión. IVA. Repercusión. *Inclusión repercusión IVA al impugnar una tasa portuaria.* La cuestión casacional planteada que gira en torno a si se produjo el agotamiento de la vía económico-administrativa previa, y en su caso a la eventual inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si, cuando se impugne una tasa por prestación de servicio público de atraque de embarcaciones ante un órgano económico-administrativo de una comunidad autónoma y se suscite si es posible incluir la repercusión del IVA con ocasión de la imposición de esta, debe acudirse al TEAR por tratarse de un impuesto estatal o es admisible plantear esta cuestión ante el órgano competente para revisar la liquidación de la tasa. La cuestión que se plantea requiere examinar si la tasa autonómica y el Impuesto estatal forman, dentro de la liquidación girada, de un todo inescindible y no susceptible de ser revisado por separado, pues de ello va a depender que la vía económico-administrativa autonómica que se siguió fuera la ajustada a Derecho, o por el contrario y respecto del IVA, si se debió entablar la previa disputa ante el TEAR. Los servicios portuarios constituyen una prestación de servicios sujeta y no exenta en el IVA, independiente de quien los preste, ya sea una persona jurídica pública o privada. Sobre quien los preste, recaerá la condición de sujeto pasivo del impuesto. Puede resultar chocante que, en la cuantificación de la base imponible del IVA, se integre un impuesto, pero lo cierto es que el sujeto pasivo que presta los portuarios, debe incluir en la base imponible los tributos directamente vinculados con los servicios prestados que corran por su cuenta y que sean consecuencia directa de estos. Son los TEAs del Estado los únicos competentes para revisar los actos tributarios dictados por la CCAA en la gestión y recaudación de los tributos cedidos. Por lo tanto, un órgano de revisión de la Comunidad Autónoma no tiene competencia para resolver reclamaciones que afecten o se refieran a un tributo estatal, aunque esté total o parcialmente cedido. En este caso, la repercusión del IVA constituye un aspecto de la liquidación de la T-5 que pueda y deba ser discutido en el ámbito revisor competente, y este es el Estatal. Además, la tasa autonómica y el IVA no forma un todo inescindible o inseparable. Su conexión viene provocada por una liquidación provisional dictada por la Agencia Publica de Puertos de Andalucía en la que exige ambos tributos, sin la mayor justificación o motivación. Si analizamos la liquidación en lo que solo afecta a la tasa, cuya legalidad no enjuiciamos, y nos centramos en los criterios de cuantificación, constatamos que nada tienen que ver con el hecho imponible del IVA. La eventual bifurcación impugnatoria para discutir, frente a una misma liquidación, la parte que se corresponde con la tasa autonómica y el IVA, al margen de la carga que pueda suponer para quien, debe ser aceptada y es consecuencia del Estado de las Autonomías y del reparto competencial asignado. El Tribunal resuelve que cuando está en tela de juicio la aplicación y régimen jurídico de un tributo estatal cedido a una Comunidad Autónoma, asociado o relacionado a través de una única liquidación con otro autonómico, la competencia para su revisión le está reservada a los TEAs, única vía administrativa previa y obligatoria para que el acto tributario adquiera estado en vía administrativa, de forma que con ocasión de la impugnación de una tasa autonómica junto a la que se ha repercutido una cuota del IVA, es necesario para agotar la vía económico-administrativa previa para discutir el tributo estatal con plenitud jurisdiccional, someter la cuestión, previamente, a la vía económico-administrativa de los Tribunales Económico-Administrativos del Estado.

TRIBUNAL SUPREMO

SENTENCIA

Magistrados/as
FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
ISAAC MERINO JARA
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS
SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO
T R I B U N A L S U P R E M O
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 1.036/2025
Fecha de sentencia: 17/07/2025
Tipo de procedimiento: R. CASACION
Número del procedimiento: 1579/2023
Fallo/Acuerdo:
Fecha de Votación y Fallo: 17/06/2025
Ponente: Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos
Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA SALA CON/AD
Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos
Transcrito por: AFJ
Nota:
R. CASACION núm.: 1579/2023
Ponente: Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos
Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos
TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 1036/2025
Excmos. Sres. y Excmas. Sras.
D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente
D. Isaac Merino Jara
D.ª Esperanza Córdoba Castroverde
D. Manuel Fernández-Lomana García
D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos
D.ª Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 17 de julio de 2025.
Esta Sala ha visto el recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Paz Santamaría Zapata en representación de la Agencia Pública de Puertos de Andalucía contra la sentencia de fecha 17 de noviembre de 2022, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, en el recurso número 405/2021, contra la desestimación, por silencio administrativo, de la reclamación interpuesta contra la liquidación de fecha 31 de diciembre de 2019 en concepto de Tasa Portuaria T-5 del periodo 1-10-2019 a 31-12-2019.
Han comparecido como parte demandada, el Excmo. Ayuntamiento de Fuengirola y la entidad Puerto Deportivo de Fuengirola SAM., representados por el procurador don Juan Carlos Estévez Fernández-Novoa y la Letrada de la Junta de Andalucía en la representación que ostenta.
Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos.

ANTECEDENTES DE HECHO
PRIMERO.-El presente recurso recae en la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, que desestimó la reclamación económico-administrativa dirigida contra la liquidación de la Agencia Pública de Puertos de Andalucía de fecha 31 de diciembre de 2019 en concepto de tasa por prestación del servicio público de atraque de embarcaciones correspondiente al período del 1-10-2019 a 31-12-2019 (Tasa T-5) recogida en el art. 56 de la Ley 21/2007, de 18 de diciembre,

de Régimen Jurídico y Económico de los Puertos de Andalucía, por importe de 22.197,75 euros, posteriormente ampliado contra la resolución expresa del Tribunal Económico-Administrativo de la Junta de Andalucía de fecha 13 de diciembre de 2021 por la que se desestima la reclamación económico-administrativa planteada, cuyo Fallo decía: *«[D] eclarar inadmisible el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales D. Feliciano García Recio Gómez, en nombre y representación de PUERTO DEPORTIVO DE FUENGIROLA, S.A.M. contra la desestimación presunta por silencio administrativo de la reclamación económico administrativa interpuesta contra la liquidación de fecha 31 de diciembre de 2019 en concepto de Tasa portuaria T-5, período 1-10-2019 a 31-12-2019, ampliada a la resolución expresa del Tribunal Económico Administrativo de la Junta de Andalucía de fecha 13 de diciembre de 2021 por la que se desestima la reclamación económico administrativa planteada. Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales D. Feliciano García Recio Gómez, en nombre y representación de EXCMO AYUNTAMIENTO DE FUENGIROLA contra la desestimación presunta por silencio administrativo de la reclamación económico administrativa interpuesta contra la liquidación de fecha 31 de diciembre de 2019 en concepto de Tasa portuaria T-5, período 1-10-2019 a 31-12-2019, ampliada a la resolución expresa del Tribunal Económico Administrativo de la Junta de Andalucía de fecha 13 de diciembre de 2021 por la que se desestima la reclamación económico administrativa planteada, dejando sin efecto la liquidación tributaria de la que trae causa en la parte que incorporara la repercusión del IVA al 21%. No se hace expresa imposición de las costas procesales a cargo de ninguna de las partes [...]».*

SEGUNDO.-Mediante escrito de fecha 18 de enero de 2023 por la representación de la Agencia Pública de Puertos de Andalucía se presentó escrito ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía con sede en Málaga, preparando recurso de casación contra la mencionada sentencia, el cual se tuvo por preparado mediante auto de dicha Sala de fecha 10 de febrero de 2023, emplazando a las partes personadas ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo por plazo de 30 días.

TERCERO.-Mediante auto dictado el 21 de febrero de 2024 por la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, se admitió a trámite el recurso de casación interpuesto contra la sentencia dictada el 17 de noviembre de 2022 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga y se acordó la remisión de las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de este Tribunal.
La representación procesal de la entidad recurrente interpuso recurso de casación en virtud de lo acordado en diligencia de ordenación de fecha 28 de febrero de 2024, en el cual concluye solicitando *«[Q]ue admita este escrito y tenga por interpuesto recurso de casación contra la Sentencia indicada en el encabezamiento, y, tras los trámites oportunos, dicte sentencia por la que estimando el recurso de casación, declare que no es posible discutir la repercusión del impuesto sobre el valor añadido frente a un tribunal económico-administrativo autonómico ni ante el orden contencioso-administrativo, a raíz de la impugnación de la impugnación de una tasa autonómica, sin haber acudido y agotado la vía económico-administrativo competente. Todo ello con imposición de las costas a la parte recurrida. [...]».*

CUARTO.-Dado traslado para oposición a las partes personadas en concepto de recurridas, por la representación de la entidad Puerto Deportivo de Fuengirola, SAM y del Excmo. Ayuntamiento de Fuengirola, se presentó escrito con fecha 3 de junio 2024, solicitando *«[T]enga por presentado este escrito, me tenga por opuesto al recurso de casación presentado de contrario y en definitiva lo desestime con condena en costas al recurrente en todo caso conforme se pide en el parágrafo cuarto de este escrito. [...]»,*no habiendo evacuado dicho traslado la Junta de Andalucía a la que se tuvo por decaída en su derecho.

QUINTO.-De conformidad con lo previsto en el artículo 92.6 de la Ley de esta Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública, mediante providencia de fecha 27 de junio de 2024, quedaron las presentes actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo.

Mediante providencia de fecha 23 de mayo de 2025, se designó magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos y se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 17 de junio de 2025, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Resolución impugnada y antecedentes relevantes

1.1.-Es objeto del presente recurso de casación la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Málaga, dictada el 17 de noviembre de 2023, recurso 405/21, por la que se acordó:

(i) Inadmitir el recurso interpuesto por el Puerto Deportivo de Fuengirola, S.A.M. contra la desestimación presunta por silencio administrativo de la reclamación económico-administrativa formulada contra la liquidación de fecha 31 de diciembre de 2019, en concepto de Tasa portuaria T-5, período 1 de octubre de 2019 a 31 diciembre de 2019, ampliada más tarde a la resolución expresa del Tribunal Económico-Administrativo de la Junta de Andalucía de fecha 13 de diciembre de 2021.

(ii) Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Ayuntamiento de Fuengirola contra la desestimación presunta por silencio administrativo de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la liquidación de fecha 31 de diciembre de 2019 en concepto de Tasa portuaria T-5, período 1 de octubre de 2019 a 31 diciembre de 2019, ampliada a la resolución expresa del Tribunal Económico-Administrativo de la Junta de Andalucía de fecha 13 de diciembre de 2021, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa planteada, dejando sin efecto la liquidación tributaria de la tasa en la parte que incorporaba la repercusión del Impuestos sobre el Valor Añadido (IVA) al 21%.

1.2.-La tasa portuaria T-5 fue girada por la Agencia Pública Puertos de Andalucía al Ayuntamiento de Fuengirola como liquidación en *«[e]stimación simplificada [...]»*por un importe total de 22.197,75 euros, sobre una base de 18.345,25, a la que se le sumó el IVA del 21% de 3.852,50 euros, por el periodo indicado.

1.3.-El Ayuntamiento de Fuengirola y su sociedad municipal Puerto Deportivo de Fuengirola, S.A.M., impugnaron la liquidación de la T-5 cuestionando: (i) la configuración del título concesional del dominio público, (ii) la relación jurídico-tributaria de las partes afectadas en el canon concesional, (iii) su aplicación temporal y, (iv) los beneficiarios finales de los servicios portuarios.

Por la Sala de instancia, se apreció la falta de legitimación activa de la entidad Puerto Deportivo Fuengirola, S.A.M., poque la liquidación de la tasa se dirigía contra la entidad concesionaria de la explotación del puerto deportivo que era el Ayuntamiento, sin que los pactos entre las partes, en este caso el Ayuntamiento titular de la concesión y la sociedad que llevaba a cabo la explotación Puerto Deportivo de Fuengirola S.A.M., pudieran alterar los términos de la concesión demanial.

En cuanto al resto de los motivos, la sentencia, citando anteriores pronunciamientos, (i) corroboró la competencia de la Agencia Pública Puertos de Andalucía para efectuar las liquidaciones relativas a las tasas giradas en el marco de la explotación de puertos deportivos de Andalucía sobre las entidades explotadoras en calidad de concesionarias; (ii) descartó la retroactividad de la tasa.

Sin embargo, en cuanto a la inclusión de la repercusión del IVA al 21 % en la liquidación de la tasa, concluyó la Sala de instancia que *«[E]l sujeto pasivo del impuesto es el empresario o profesional que presta el servicio, en este caso tratándose de un servicio portuario exclusivamente de atraque de embarcaciones, según se deduce de la propia liquidación, el servicio lo presta directamente la empresa concesionaria, que tiene la obligación de repercutir el importe del IVA al consumidor final en este caso el usuario de los servicios públicos.*

La Administración concedente no integra en este caso la relación jurídico-tributaria, no presta servicio alguno a la empresa concesionaria a la que aplica la repercusión del IVA, al no justificarse en qué modo la Agencia Pública en este caso contribuye de modo directo al mantenimiento de las instalaciones portuarias y de sus servicios, por ende, no tiene la consideración de sujeto pasivo del impuesto y no debe asumir obligación alguna de repercusión e ingreso del IVA.

En un caso como el nuestro en el que la entidad concesionaria actúa como sustituta en relación al giro de la tasa portuaria, es la propia normativa tributaria la que permite a la entidad concesionaria exigir al cliente final el importe de la referida tasa como consecuencia de su condición de sustituto del contribuyente. En estas circunstancias, el importe de la tasa objeto de repetición formará parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido de las

prestaciones de servicios efectuadas por la entidad portuaria a favor de sus clientes, en virtud de lo establecido en el número 4º, del artículo 78.Dos de la Ley 37/1992 , tal y como tiene declarado la consulta vinculante de la DGT V0180-11 de 1 de Febrero de 2011, garantizándose así el ingreso del IVA correspondiente a la prestación del servicio portuario y evitando su imposición duplicada. [...]».

1.4.-En definitiva, la Sala de instancia consideró que no cabía la repercusión del IVA con ocasión de la existencia del pago de la T-5 al Ayuntamiento, y acogió en parte del recurso contencioso-administrativo.

SEGUNDO.- Cuestión de interés casacional

2.1.-Por auto de 21 de febrero de 2024 se nos pregunta como cuestión de interés casacional *«[D]eterminar si, con ocasión de la impugnación de una tasa autonómica junto con la que se ha repercutido una cuota del impuesto sobre el valor añadido, impugnada únicamente ante el tribunal económico-administrativo de una comunidad autónoma, es posible discutir en el proceso, con plenitud jurisdiccional tal repercusión del impuesto o es necesario, previamente, someter la cuestión en la vía económico-administrativa del Estado. [...]».*

2.2.-Se identifican como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, los artículos 227.1 y 228.2.b) de la LGT y 88.Seis de la LIVA.

2.3.-Como la Sala de instancia consideró que no cabía la repercusión del IVA, y tratándose de un impuesto estatal, nos preguntamos si la sentencia pudo hacer tal pronunciamiento cuando para este impuesto no se había agotado la vía económico-administrativa ante los Tribunales Económico-Administrativos del Estado. Surgen las dudas de si la disputa se cerró indebidamente en vía administrativa, dejando expedito el acceso a la jurisdicción antes de acudir al Tribunal Económico-Administrativo Estatal con sede en Málaga.

En definitiva, debemos valorar en qué medida se ve concernida la impugnación de un tributo estatal exigido junto con el pago de una tasa autonómica. Y si, en un caso como el que se nos presenta, el impuesto estatal debe ser objeto de un pronunciamiento separado de la tasa autonómica o, por el contrario, forma parte de un todo que daría preferencia a la exclusiva competencia revisora autonómica.

TERCERO.- Alegaciones de las partes

3.1.-Recurre la Agencia Pública de Puertos de Andalucía, y es quien denuncia la falta de agotamiento de la vía económico-administrativa ante el TEAR de Andalucía. Considera que la Sala de instancia no debió pronunciarse sobre el IVA repercutido, porque concurría una causa de inadmisibilidad por falta de agotamiento de reclamación previa y obligatoria ante el TEAR.

Afirma que la sentencia debería haber advertido que el IVA es un impuesto estatal cuya repercusión es susceptible de reclamación económico-administrativa ante los órganos económico-administrativos estatales. Tendría que haber concluido, que el órgano económico-administrativo competente para conocer sobre la procedencia de su repercusión era el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía con sede en Málaga y no el Tribunal Económico-Administrativo de la Junta de Andalucía.

Destaca la existencia de sentencias contradictorias en la propia Sala de lo Contencioso-Administrativo de Málaga. Cita las del 20 de mayo de 2021, recurso 78/2018; del 28 de mayo de 2021, recurso 120/2018; del 3 de junio de 2021, recurso 208/2018; del 20 de octubre de 2021, recurso 328/2020; y del 5 de diciembre de 2022, recurso 84/2018; todas han reconocido que un órgano económico-administrativo de una Comunidad Autónoma, en este caso el Tribunal Económico-Administrativo de la Junta de Andalucía, no es el competente para pronunciarse sobre la procedencia de repercutir el IVA en la liquidación de una tasa de carácter autonómico.

Considera infringidos los artículos 227.4 y 228.2.b) de la LGT; el artículo 88. Seis de la LIVA; los artículos 25, 26.1.B).b), 35.1 y 45 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por los que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

3.2.-El Ayuntamiento de Fuengirola y el Puerto Deportivo de Fuengirola, S.A.M. se oponen al recurso. Corroboran la interpretación que hace la Sala de instancia respecto de la exacción del IVA y su inclusión junto a la tasa, la condición del sujeto pasivo y los criterios para su repercusión.

En cuanto a la eventual falta de agotamiento de la vía administrativa previa por la falta de competencia del Tribunal Económico-Administrativo de la Junta de Andalucía, comienza por afirmar que la Sala de lo Contencioso-Administrativo es perfectamente competente para resolver la cuestión del IVA por razón del objeto, conforme al artículo 74 de la LJCA. La cuestión del IVA es accesoria y conexa a la impugnación de la tasa.

La legalidad aplicable no tiene previsto un procedimiento único para estos supuestos y exigir al contribuyente acudir a dos tribunales económicos diferentes para impugnar un mismo acto administrativo (aunque contenga dos tributos diferentes), sería contrario al principio constitucional de coordinación administrativa del artículo 103 de la CE.
El propio pie de recurso de la liquidación le indicó que la vía impugnatoria era ante el Tribunal Económico-Administrativo de la Junta de Andalucía, con la relevancia que tiene esta información conforme a lo dicho por la STC 252/2004. Tampoco la Sala de instancia apreció ninguna irregularidad al respecto, nada se advirtió a los recurrentes, se asumió su competencia y no se remitió la contienda al órgano de revisión del Estado.
A la misma conclusión se llegaría bajo el prisma y aplicación del principio de confianza legítima y la doctrina de los actos propios, y cita las SSTS del 4 de noviembre de 2013, RC 3262/20125; y del 6 de marzo de 2014, RC 2171/2012.
Además, el órgano de revisión autonómico no resolvió en plazo la reclamación, y cuando se formularon las alegaciones ya había sido interpuesto el recurso contencioso-administrativo, reproduciendo los motivos de la demanda. Sin embargo, en la resolución expresa nada dijo sobre el IVA. En la tramitación del recurso contencioso-administrativo, la Autoridad Portuaria no cuestionó la competencia del TSJA, ni opuso excepción alguna para entrar en el fondo.
Reitera que, al margen de la imprevista doble vía a la que se verían abocados los recurrentes, se trata de una cuestión conexa y realmente accesoria sobre la que tiene perfecta competencia la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Málaga.
Denuncia la mala fe de una Administración que, tras indicar al recurrente la vía impugnatoria ante el órgano de revisión autonómico, y defender en sede contencioso-administrativa la desestimación de la demanda por cuestiones de fondo, una vez que ha perdido en parte el litigio, invoca con ocasión de la interposición del recurso de casación que la vía administrativa previa no se había agotado correctamente.

CUARTO.- Consideraciones previas y régimen jurídico de la T-5
4.1.-La respuesta a la cuestión casacional planteada que gira en torno a si se produjo el agotamiento de la vía económico-administrativa previa, y en su caso a la eventual inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo, vistos los términos en los que se planteada el litigio y las alegaciones de la partes, requiere que nos adentremos en cuestiones relacionadas con la propia naturaleza de la T-5 y el órgano que giró la tasa, así como a su conexión con el IVA.
Examinaremos si la tasa autonómica y el Impuesto estatal forman, dentro de la liquidación girada, de un todo inescindible y no susceptible de ser revisado por separado. De ello va a depender que la vía económico-administrativa autonómica que se siguió fuera la ajustada a Derecho, o por el contrario y respecto del IVA, si se debió entablar la previa disputa ante el TEAR de Málaga.
No pretendemos adentrarnos en el régimen jurídico de la tasa autonómica, ni mucho menos en su legalidad. Sin embargo, en la medida que debemos valorar la eventual falta de agotamiento de la vía económico-administrativa ante el TEA del Estado respecto del IVA que se asoció a la exigencia de la T-5, es necesario que valoremos cómo ha sido configurada esta tasa por el Legislador autonómico.
En definitiva, esta tarea exige profundizar en el conocimiento del hecho imponible de ambos tributos liquidados, su cuantificación, sobre quien recae la condición de obligados tributarios, y el papel que le corresponde a la Agencia de Puertos de Andalucía que fue autoridad que giró la liquidación e informó de la vías impugnatorias que procedían.
4.2.-En cuanto a los elementos definidores de la relación jurídica tributaria de la T-5, el artículo 56 de la Ley 21/2007, de 18 de diciembre, de Régimen Jurídico y Económico de los Puertos de Andalucía, regula el hecho imponible, su cuantificación y los obligados tributarios *«[l] hecho imponible.*
1. Constituye el hecho imponible la entrada de embarcaciones deportivas y de recreo en las instalaciones portuarias que dé lugar a la estancia de las mismas con derecho a la utilización, en su caso, de accesos, balizamiento marítimo, obras de abrigo o zonas de fondeo, así como de todo tipo de instalaciones.
Constituye, asimismo, el hecho imponible el atraque de embarcaciones de cualquier tipo en los puertos e instalaciones deportivas o de recreo.
2. La afección de la embarcación a usos lucrativos determinará, adicionalmente, la sujeción de la actividad al régimen del artículo 64 de esta Ley, que regula la tasa por prestación de servicios al público y el desarrollo de actividades comerciales o industriales.
(...)
III. Obligados tributarios.

1. Serán sujetos pasivos, a título de contribuyentes, el titular de la embarcación y quien solicite el atraque de la embarcación, solidariamente. Se entenderá por titular de la embarcación la persona que así resulte según el documento oficial que corresponda expedido por la Autoridad Marítima con competencias en materia de registro de buques.
2. Serán sujetos pasivos, a título de sustitutos, en los supuestos de explotación de alguna instalación en régimen de autorización administrativa o concesión demanial, las personas autorizadas o concesionarias.
(,,,)
IV. Elementos de cuantificación.
1. El importe de la tasa se determinará en los supuestos de amarre o fondeo, atendiendo al resultado de multiplicar la eslora máxima por la manga máxima de la embarcación, y su resultado por el número de días de estancia asignados, computados a razón de una unidad por cada día o fracción.
2. En los supuestos de atraque se realizará idéntico cálculo, con la exclusiva diferencia del cálculo de superficie con referencia al valor asignado al puesto cuyo uso, no exclusivo, se ceda.
3. En los contratos de base de larga duración, la cuantía de pago anticipado, se determinará mediante la siguiente formula de capitalización: [...]».

4.3.-En resumen, el hecho imponible, se materializa por el aprovechamiento especial del dominio marítimo-terrestre caracterizado por la entrada en el puerto de embarcaciones deportivas y de recreo, su atraque, fondeo, o balizamiento en instalaciones portuarias, o el atraque de embarcaciones de cualquier tipo en los puertos e instalaciones deportivas o de recreo.
Para la cuantificación de la T-5 se tiene en cuanta las dimensiones de la embarcación, en función de su manga y eslora; o el cálculo de superficie con referencia al valor asignado al puesto; en combinación con los días y los periodos que dure la estancia.
Se considera sujeto pasivo en calidad de contribuyente al titular de la embarcación. Sin embargo, se regula la figura del sustituto del contribuyente que recae sobre quien tenga la titularidad de la concesión demanial del puerto deportivo, al que se le exigirá el pago de la tasa, sin perjuicio de su posterior repercusión al titular de la embarcación.
La existencia del sustituto del contribuyente, en los términos previstos en el artículo 36.3 de la LGT, provoca tanto en la gestión como en el pago de la tasa el desplazamiento del sujeto pasivo contribuyente en la relación con la Administración tributaria titular del tributo. Coloca al sustituyo como obligado tributario principal, tanto en el cumplimiento de las obligaciones materiales y las formales, frente a la Agencia Pública de Puertos de Andalucía a la que se le encomienda la recaudación de la tasa.

QUINTO.- Sobre la naturaleza jurídica y competencias de la Agencia de Puertos de Andalucía

5.1.-Como advertíamos, aunque el alcance de nuestra sentencia se quede en el enjuiciamiento sobre cuál es la vía administrativa previa a seguir cuando, junto a la tasa autonómica, esté en tela de juicio un tributo estatal, vistos los términos por los que discurrió el debate en la instancia, es inevitable que establezcamos un somero perfil de la Agencia de Puertos de Andalucía por la relevancia que este organismo público tuvo en la exacción tanto de la T-5 como en la del IVA asociado y repercutido al Ayuntamiento de Fuengirola.
5.2.-La disposición adicional primera de la Ley 21/2007, de 18 de diciembre, de Régimen Jurídico y Económico de los Puertos de Andalucía, llevó a cabo un cambio de la denominación de la Empresa Pública de Puertos de Andalucía, que ha pasado a denominarse Agencia Pública de Puertos de Andalucía, aunque conserva la misma naturaleza jurídica.
La disposición adicional cuarta de esta Ley, prevé la integración en el Sistema Portuario de Andalucía, la gestión de puertos, sus instalaciones y otros títulos estatales sobre el dominio público marítimo terrestre, de acuerdo con las previsiones y el futuro desarrollo del Estatuto de Autonomía.
Es en el artículo 6 de la Ley 21/2007, donde se recogen las competencias de la Agencia Pública de Puertos de Andalucía, que en síntesis tienen que ver esencialmente con: (i) las concesiones demaniales y sus revisiones; (ii) los planes especiales de ordenación de los puertos; (iii) y la gestión, la liquidación y la recaudación en período voluntario de las tasas portuarias.
5.3.-Comprobamos que la Ley no excluye la explotación directa que la Agencia pueda hacer de un puerto deportivo ubicado en la Comunidad Autónoma de Andalucía. En aquellos que han sido objeto de una concesión demanial, su función se reserva a los términos de la concesión, a sus revisiones y a las exacciones tributarias que la concesión provoque y, entre otras, las relacionadas con las tasas portuarias.

En caso el presente litigio el titular de la concesión sobre el Puerto de Fuengirola era su Ayuntamiento. Por lo tanto, la competencia y de la Agencia Pública de Puertos de Andalucía quedaba circunscrita, al margen de su eventual revisión, a la gestión, a la liquidación y la recaudación en período voluntario de las tasas portuarias, entre otras la cuestionada T-5.

SEXTO.- Régimen jurídico del IVA en la prestación de servicios portuarios

6.1.-Los servicios portuarios constituyen una prestación de servicios sujeta y no exenta en el IVA, independiente de quien los preste, ya sea una persona jurídica pública o privada. Sobre quien los preste, recaerá la condición de sujeto pasivo del impuesto.

La Directiva 2006/112 (Sexta Directiva) en el Anexo I, apartado 4, incluye las prestaciones de servicios portuarios y aeroportuarios, en relación con el artículo 13, apartado 1, párrafo tercero, cuando sean prestadas por Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público, quienes tendrán la condición de sujetos pasivos del Impuesto *«[e]n la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia. [...]»*.En todo caso reconoce expresamente que *«[l]os organismos de Derecho público tendrán la condición de sujetos pasivos en relación con las actividades que figuran en el anexo I, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante. [...]».*

En el nuestro ámbito doméstico, establece el artículo 7.8º F) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), dónde se regulan los supuestos de no sujeción, que *«[E]n todo caso, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan: (...) dŽ) Servicios portuarios y aeroportuarios y servicios de administración de infraestructuras ferroviarias incluyendo, a estos efectos, las concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción del Impuesto por el número 9.º siguiente [...].*En el número 9 de este artículo, se consideran expresamente sujetas y no exentas las concesiones y autorizaciones administrativas y, concretamente *«[a)] Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario. (...) d) Las autorizaciones para la prestación de servicios al público y para el desarrollo de actividades comerciales o industriales en el ámbito portuario [...]».*

6.2.-Aclarado que estamos ante una prestación de servicios sujeta y no exenta, independientemente de la naturaleza jurídica de quien los lleve a cabo, veamos que alcance tiene el eventual pago de tributos relacionados con la prestación de servicios sujetos al IVA en la cuantificación de la base imponible.

Constituye una máxima del Impuesto la inclusión en la base imponible del *«[i]mporte total de la contraprestación [...]»,*como se recoge el artículo 78 uno de la LIVA. La Sexta Directiva en su artículo 11.2 prevé que *«[Q]uedarán comprendidos en la base imponible: a) los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio Impuesto sobre el Valor Añadido; [...]»*.En su transposición, el artículo 78 dos de la LIVA establece que se incluyen en la base imponible *«[E]n particular, se incluyen en el concepto de contraprestación: (...) 4.º Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido [...]».*

En cierto modo, podría resultar chocante que, en la cuantificación de la base imponible del IVA, se integre un impuesto. La mera inclusión de otro tributo, en principio, no justifica el incremento de valor en la cadena productiva de la entrega de bienes o de la prestación de servicios. Como advirtió la Abogado General en las conclusiones a la STJUE de 1 de junio de 2006, asunto C 98/05, sobre la inclusión de tributos en la base imponible del IVA *«[16] a pesar de que el pago de un tributo no implica en sí un valor añadido. (...) 17 (...) sólo se extiende a los tributos que tengan una relación tan estrecha con la entrega del bien que hayan quedado integrados en el valor de dicha prestación. La contraprestación, que constituye el criterio general para la tributación, debe referirse en consecuencia a la entrega del bien, incluidos los tributos integrados en su valor. [...]».*

Estas conclusiones fijan el test para la inclusión de tributos en la cuantificación de la base imponible del impuesto, recordando la dicho por las sentencia de 23 de noviembre de 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Rec. p. 6365), apartado 11; de 2 de junio de 1994, Empire Stores (C-33/93, Rec. p. I-2329) en *«[18] si la persona que realiza la entrega lo ha pagado en nombre y por cuenta propios. Si sucede así, la contraprestación que debe incluirse en la base imponible comprende el importe correspondiente al tributo [...]».*Como apunta la propia STJUE 1 de junio de 2006, asunto C-05/98 a la que nos hemos referido *«[17] para que dichos conceptos puedan hallarse comprendidos en la base del IVA, (...) deben guardar una estrecha relación con*

*dicha entrega [...]»;*y no lo estarán cuando no contengan ningún valor añadido y que no constituyan la contrapartida.
En definitiva, el sujeto pasivo que presta los portuarios, debe incluir en la base imponible los tributos directamente vinculados con los servicios prestados que corran por su cuenta y que sean consecuencia directa de estos. No se integrarán cuando su pago obedezca a la condición de gastos o suplidos satisfechos por quien lleva a cabo la prestación de servicios, por cuenta y a nombre del destinatario.
6.3.-Cuestión diferente y en la que no vamos a entrar por los términos en los que se ha planteado este recurso, es en si la Agencia Pública de Puertos de Andalucía, con ocasión de la exacción de la tasa portuaria T-5 a la que le faculta la Ley (como veremos más adelante), puede repercutir el IVA al destinatario cuando no existe prestación efectiva de ningún servicio, y donde la cuantificación de la base imponible del Impuesto coincide con el importe de la tasa.

SÉPTIMO. De la revisión de los tributos cedidos
7.1.-La controversia exige que examinemos los términos con los que el Legislador ha contemplado la revisión de los tributos cedidos, y si en supuestos como el que ahora nos ocupa, existe alguna concreta previsión que resuelva lo que a todas luces parece una disfunción.
El artículo 227.4 LGT establece que *«[S]erán reclamables, igualmente, previo cumplimiento de los requisitos y en la forma que se determine reglamentariamente, las siguientes actuaciones u omisiones de los particulares en materia tributaria: a) Las relativas a las obligaciones de repercutir y soportar la repercusión prevista legalmente. [...]».*En el ámbito del IVA, el artículo 88.Seis de la LIVA, circunscribe las controversias que puedan producirse con referencia a la repercusión del impuesto a las correspondientes reclamaciones en la vía económico-administrativa. Con el artículo 228.2.b) LGT, se cierra el ámbito competencial del Estado asignando la revisión a sus órganos económico-administrativos, el Tribunal Económico-Administrativo Central y los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales.
7.2.-Aunque no se especifiquen directamente en al auto de admisión, a través de la previsión legal del 90.4 de la LJCA, debe completarse el marco legal a examen con lo previsto en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), y la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (LSFCCAA).
El artículo 4 de la LOFCA recoge, entre los recursos financieros de las Comunidades Autónomas, los tributos propios y los tributos del Estado cedidos total o parcialmente. Entre otros, en el artículo 25.1.f) y 35 de la LOFCA, se contempla la cesión del 50% de lo recaudado por el IVA en el territorio de cada Comunidad Autónoma.
Se prevé para los tributos cedidos las tareas de coordinación y de supervisión ex artículos 61 y 65 de la LOFCA, descansando expresamente la revisión en los órganos estatales. No obstante, el artículo 59.1 de esta Ley establece que las CCAA podrán asumir la competencia para la revisión de los actos por ellas dictados en relación con los tributos cedidos, materializándose en las reclamaciones económico-administrativas. En el ámbito de la revisión se recogían tres posibilidades:
(i) La Comunidad Autónoma puede asumir la competencia para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas en única instancia, a través de un órgano autonómico, respecto de los actos dictados en los tributos cedidos por los órganos autonómicos, completado con un recurso extraordinario de revisión.
(ii) La Comunidad Autónoma adquiere la competencia para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas en única o primera instancia, con la posibilidad de que se pueda interponer recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en los mismos casos que procede en las reclamaciones respecto a los tributos no cedidos.
(iii) La tercera opción es la no atribución ni asunción de competencia alguna en materia revisora, residenciando esta competencia en los TEAs del Estado a través de la reclamación económico-administrativa, con la alzada en su caso en función de la cuantía, cerrando la vía administrativa previa y necesaria para dejar expedito el camino al recurso contencioso-administrativo.
Esta tercera vía constituye el único camino explorado por el desarrollo normativo plasmado por las CCAA. En definitiva, son los TEAs del Estado los únicos competentes para revisar los actos tributarios dictados por la CCAA en la gestión y recaudación de los tributos cedidos.
Por lo tanto, un órgano de revisión de la Comunidad Autónoma no tiene competencia para resolver reclamaciones que afecten o se refieran a un tributo estatal, aunque esté total o parcialmente cedido.

7.3.-Entre las razones invocadas por el Ayuntamiento de Fuengirola y su sociedad para oponerse al recurso, califican como inaceptable la bifurcación de la vías impugnatorias para combatir una sola liquidación a pesar de que se integren dos tributos diferentes, se apoya entre otras en la inescindibilidad del IVA respecto a la T-5.
No compartimos esta alegación, porque la repercusión del IVA constituye un aspecto de la liquidación de la T-5 que pueda y deba ser discutido en el ámbito revisor competente, y este es el Estatal.
Además, la tasa autonómica y el IVA no forma un todo inescindible o inseparable. Su conexión viene provocada por una liquidación provisional dictada por la Agencia Publica de Puertos de Andalucía en la que exige ambos tributos, sin la mayor justificación o motivación.
Si analizamos la liquidación en lo que solo afecta a la tasa, cuya legalidad no enjuiciamos, y nos centramos en los criterios de cuantificación recogidos en el artículo 56 de la Ley 21/2007, constatamos que nada tienen que ver con el hecho imponible del IVA. Es más, ni el devengo ni la exigibilidad del IVA se atisban en la relación entre la Autoridad Portuaria y el titular de la concesión o autorización administrativa. En la relación Agencia con el Ayuntamiento no alcanzamos a identificar donde radica la entrega de bienes o la prestación de servicios característico del Impuesto estatal. En todo caso se daría entre el titular de la concesión del puerto deportivo y los titulares de las embarcaciones receptoras de los servicios portuarios prestados por el Ayuntamiento.
La eventual bifurcación impugnatoria para discutir, frente a una misma liquidación, la parte que se corresponde con la tasa autonómica y el IVA, al margen de la carga que pueda suponer para quien, debe ser aceptada y es consecuencia del Estado de las Autonomías y del reparto competencial asignado. Es cierto que la LOFCA prevé en materia de revisión opciones que podrían evitar esta disfunción, pero poco se ha hecho al respecto y ha preferido mantenerse la revisión de los tributos cedidos en los órganos Estatales. Este régimen competencial es de orden público y, por lo tanto, indisponible por las partes afectadas.
7.4.-Se lamenta el Ayuntamiento de Fuengirola de que en sede casacional sea la Administración autonómica quien invoque la falta de agotamiento de la vía administrativa previa, cuando fue precisamente la propia Agencia Pública de Puertos de Andalucía quien dirigió, con el pie de recursos, la impugnación de la liquidación al órgano de revisión autonómico. Nada se le advirtió o se le dijo sobre la impugnación del IVA ante el TEAR de Málaga, y siempre se dio por bueno el que la Sala de instancia se pronunciara sobre el fondo de litigio sin atisbos de inadmisibilidad.
Es cierto que la postura de la Administración autonómica puede resultar llamativa ya que, a la postre, pretende sacar provecho de una situación provocada por la mala información de los medios de impugnación que cabían contra la liquidación, y del propio exceso competencial del órgano de revisión que de ella depende. No obstante, si como afirmamos la competencia para la revisión de cualquier cuestión atinente al IVA corresponde a los órganos de revisión del Estado y estamos ante una cuestión competencial de orden público, el alcance de la equivocada o mala información sobre los recursos que se podían dirigir contra la liquidación de la tasa, no pueden ser los pretendidos por el Ayuntamiento.
Todo los más, nos llevaría a reponer las actuaciones al momento inicial para que pudiera canalizase la impugnación por la vía procedimental y procesal legalmente prevista, pretensión que no se ha encaminado en este sentido además de resultar una solución poco satisfactoria a estas alturas de la contienda.
7.5.-A modo de conclusión, cuando está en tela de juicio la aplicación y régimen jurídico de un tributo estatal cedido a una Comunidad Autónoma, asociado o relacionado a través de una única liquidación con otro autonómico, la competencia para su revisión le está reservada a los TEAs, única vía administrativa previa y obligatoria para que el acto tributario adquiera estado en vía administrativa.

OCTAVO.- Respuesta a la cuestión de interés casacional
En respuesta a la cuestión planteada, concluimos que con ocasión de la impugnación de una tasa autonómica junto a la que se ha repercutido una cuota del IVA, es necesario para agotar la vía económico-administrativa previa para discutir el tributo estatal con plenitud jurisdiccional, someter la cuestión, previamente, a la vía económico-administrativa de los Tribunales Económico-Administrativos del Estado.

NOVENO.- Respuesta a las pretensiones de las partes
9.1.-Lo dicho hasta ahora nos llevaría, tras acoger favorablemente el recurso de casación, a la inadmisibilidad de recurso contencioso-administrativo por la falta de agotamiento de la vía

económico-administrativa previa. Esta solución, como ya advertimos, nos parece tan formalmente impecable como materialmente insatisfactoria. Por un lado, el propio órgano de revisión de la Administración recurrente, ni advirtió ni dio posibilidad alguna al Ayuntamiento para que recondujera su reclamación ante el TEAR de Málaga; y por otro, la propia Agencia Pública de Puertos de Andalucía se queja ahora frente a lo que antes se aquietó.
El rigor y las consecuencias de la inadmisibilidad por falta de agotamiento de la vía administrativa, de la que no consta información alguna con ocasión de la notificación de la liquidación impugnada, supondría dejar en situación de indefensión al Ayuntamiento de Fuengirola. Sin embargo, no es menos cierto que estamos ante una clara infracción de las normas de orden público que rigen el procedimiento y las vías para que el acto administrativo cause estado para que pueda ser impugnado en sede contencioso-administrativa. Además, la Administración titular del tributo, no ha podido pronunciarse sobre los términos en el que el IVA ha sido exigido y repercutido; cuando nuestro sistema de revisión ha querido que, por el momento, sean los órganos de revisión estatales los que tienen atribuida esta competencia.
9.2.-Para evitar la indefensión la primera opción sería retrotraer las actuaciones justo al momento siguiente a la notificación de la liquidación de la tasa T-5. Sin embargo, esta solución implica un coste procedimental de que el Ayuntamiento no fue responsable obligando a los recurrente a recorrer de nuevo todo el cauce del procedimiento de revisión en sede administrativo, y en función de su resultado, retomar el posterior inicio del proceso contencioso-administrativo.
Por ello, visto el momento y los términos en los que se ha suscitado el debate, sin necesidad reponer las actuaciones al estado inicial, debemos anular la sentencia dictada para que, con carácter previa a su nuevo dictado por la Sala de instancia se dé trámite de alegaciones a la Administración General del Estado, para que, en esta ocasión, puede pronunciarse sobre los términos en los que el IVA fue exigido y repercutido a Ayuntamiento de Fuengirola.

DÉCIMO.- 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, dadas las dificultades jurídicas que suscita la cuestión controvertida, por lo que de conformidad con el art. 139.1 LJCA, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

F A L L O
Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido
1.-Fijar como doctrina, la recogida en el fundamento octavo de esta sentencia.
2.-Ha lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Paz Santamaría Zapata en nombre y representación de la Agencia Pública de Puertos de Andalucía contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Málaga, dictada el 17 de noviembre de 2023, en el recurso 405/21; sentencia que casamos y anulamos.
3.-Acordamos la retroacción de las actuaciones al momento anterior al dictado de la sentencia para que la Sala de instancia y en el término de 10 días de traslado a la Administración General del Estado para que se pronuncie sobre la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido con ocasión de la liquidación de la T-5 girada por la Agencia Pública de Puertos de Andalucía al Ayuntamiento de Fuengirola, y con su resultado resuelva lo considere ajustado a Derecho.
4.-No hacemos imposición de las costas procesales causadas en esta casación ni en la instancia.
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).