

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA****Sentencia n.º 554/2025 de 4 de julio de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 35/2025.****SUMARIO:**

**ICIO. Sujeto pasivo. Dueño de la obra.** *Obras de intervención en un centro público educativo.* La sentencia impugnada estima el recurso de la entidad recurrente a la que el Ayuntamiento adjudicó las obras de intervención en un centro público educativo, habiéndole girado la liquidación provisional en relación con dichas obras en concepto de ICIO. En el presente supuesto la entidad encargada de ejecutar estas obras no solicitó licencia, ni es objeto del presente recurso si tenía obligación o no de solicitar licencia, sino si el sujeto pasivo del ICIO es el Ayuntamiento, como promotor y dueño de la obra, entendiendo la Sala que aplicando lo dispuesto en el citado art. 101 TRLRHL tal y como refiere la sentencia de instancia, el sujeto pasivo es el Ayuntamiento, sin que concurra en la constructora la condición de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, al ser el Ayuntamiento el dueño de la misma. Frente tal conclusión carecen de relevancia las alegaciones de la apelante en el recurso de apelación, pues no se trata de analizar la regulación de las obligaciones relativas a los permisos, licencias y autorizaciones establecidas en la cláusula 25.10 del contrato, que como refiere corresponde al contratista y donde no se contiene cláusula alguna referida a los impuestos, ni tampoco se ha incluido una cláusula que señale que el contratista asume la obligación del pago de los gastos relativos al ICIO, cuya posibilidad se contempla en virtud de la Ley 9/2017 de Contratos del Sector Público, ni se trata de analizar las diversas alegaciones referidas a los informes de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de la Generalitat de Cataluña.

**TRIBUNAL SUPERIOR JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA****SENTENCIA****Sección 3ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana**

Calle HISTORIADOR CHABAS, 2, 46003, València. Tfno.: 963868539, Fax: 963868621, Correo electrónico: vatsc3\_val@gva.es

**N.I.G.:0301445320240000722****Procedimiento: Recurso de apelación 35/2025.****Actuación recurrida:****De:D/ña D./Dª.AYUNTAMIENTO DE MONOVAR****Procurador/a Sr./a.:D.ELENA GIL BAYO****Letrado/a Sr./a.:D.ALVARO COLOM ALCACER****Contra:D/ña D./Dº.DOALCO SA****Procurador/a Sr./a.:D.JOSE LUIS CORDOBA ALMELA****Letrado/a Sr./a.: D.MANUEL ALENDA PINEDA****SENTENCIA NÚMERO 554/2025****ILMO. SR. PRESIDENTE:**

D. Luis Manglano Sada

**ILMOS. SRES. MAGISTRADOS:**

D. Rafael Pérez Nieto

D. Jose Ignacio Chirivella Garrido

Dª. Mª Belén Castelló Checa.

Valencia, cuatro de julio de dos mil veinticinco .

Vistos por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el recurso de apelación 35/2025 interpuesto por El Ayuntamiento de Monóvar, representado por el Procurador Sra. Gil Bayo y dirigido por el Letrado Sr. Colom Alcacer contra la sentencia de fecha 13 de febrero de 2025, dictada en el

**Síguenos en...**

procedimiento ordinario 65/2025 del Juzgado de lo Contencioso 2 de Alicante, y como apelada DOALCO SA representada por el Procurador Sr. Córdoba Almela y dirigida por el Letrado Sr. Alenda Pineda.

Siendo Ponente la Ilma. Sra. Doña M<sup>a</sup> Belén Castelló Checa quien expresa el parecer de la Sala.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.**- El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo 2 de Alicante dictó en fecha 13 de febrero de 2025 sentencia en el procedimiento ordinario 187/2024 fallando:

*"1.- Que debo ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la parte demandante, frente a la resolución referida en el encabezamiento de esta sentencia, actuación administrativa que se deja sin efecto por no ser conforme a derecho.*

*2.- No procede condena en costas."*

**SEGUNDO.** - Notificada la resolución a las partes, la actora interpuso recurso de apelación dentro de plazo, suplicando que:

*"admita el presente recurso revocando la sentencia de instancia en el sentido de su desestimación con costas."*

**TERCERO.** - Dado traslado a la apelada DOALCO SA presentó escrito manifestando su oposición al recurso de apelación, solicitando que se dicte sentencia por la que se desestime el recurso de apelación formulado de contrario confirmándose íntegramente el contenido de la Sentencia de instancia con base en los motivos ut supra desarrollados.

**CUARTO.** -Elevados los autos y el expediente administrativo, en unión de los escritos presentados, se formó el correspondiente rollo de apelación, no habiéndose solicitado la práctica de prueba, y solicitada por la recurrente la presentación de conclusiones, una vez presentadas las mismas, se señaló para votación y fallo el día 11 de junio de 2025, fecha en la que tuvo lugar la deliberación y votación, continuando el 18 de junio de 2025.

#### **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

**PRIMERO.** - Constituye el objeto del presente recurso la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso 2 de Alicante que estima el recurso interpuesto por DOALCO SA contra la resolución de fecha 26 de febrero de 2024 del Ayuntamiento de Monóvar por la que se estimó en parte el recurso de reposición frente a la liquidación girada en concepto de ICIO.

La sentencia estima el recurso señalando que el Ayuntamiento de Monóvar adjudicó a la demandante las obras de intervención en el CEIP Cervantes, y en fecha 19 de diciembre de 2023 fue notificada la liquidación provisional en relación con dichas obras, reclamando la cantidad de 33.040,39 euros, en concepto de ICIO, siendo que la demandante interpuso recurso de reposición que fue estimado en parte, descontando algunas partidas de la liquidación girada del proyecto de ejecución material, quedando el importe de la liquidación fijado en 30.770,94 euros.

Añade que la actora pretende que se deje sin efecto la resolución porque no tiene que abonar el impuesto, si se considera que tiene que abonar la liquidación, tiene la condición de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, siendo la Administración la obligada de satisfacer la cuota, y finalmente reclama que se excluyan de la liquidación una serie de partidas.

Señala la sentencia que la actora resultó adjudicataria de las obras de intervención del CEIP Cervantes de Monóvar, y la actora no solicitó licencia de obras porque el Ayuntamiento demandado no lo exigió, y añade que en actuaciones seguidas ante otros Ayuntamientos ha quedado excluida del pago del impuesto al ser los Ayuntamientos los sujetos pasivos del impuesto, dada su condición de dueño de la construcción.

Resuelve el Juzgado que no se trata de determinar si la obra requiere licencia sino quien ostenta la condición de sujeto pasivo del impuesto, si el demandante tuviese la condición de sujeto pasivo sustituto del contribuyente la eventual solicitud de la licencia le permitiría con posterioridad exigir el importe de la cuota tributaria satisfecha al contribuyente, pero a diferencia de lo que ha sucedido en otros Ayuntamientos donde el demandante ha actuado al amparo del mismo plan de intervención de Colegios, el Ayuntamiento demandado no ha contemplado esta posibilidad.

Añade que llama la atención que la contestación a la demanda se base en un dictamen de la Junta Consultiva de Contratación del Estado que dice que, si en los pliegos no se incluye una cláusula de atribución al contratista de la obligación de abonar el ICIO, la obligación de pago corresponde a la entidad pública promotora de la licencia.

En el presente caso, la Administración se refiere a la cláusula del 25.10 del PCAP, donde entiende que el contratista está obligado a gestionar los permisos, licencias y autorizaciones establecidas, y no dice nada de la obligación del contratista de hacer frente al ICIO, pero lo cierto es que la cláusula que invoca la Administración no se refiere a impuestos sino a permiso, licencias y autorizaciones, y probablemente no se incluya la exigencia de pago del ICIO porque los redactores de los pliegos ya partían de la previsión de que el dueño de la construcción, instalación u obra era el Ayuntamiento demandado.

Concluye que el sujeto pasivo del ICIO es el Ayuntamiento de Monóvar, no quedando obligado el actor, contratista a satisfacer la liquidación, siendo cuestión distinta que en el pliego hubiese existido una cláusula expresa imponiendo al contratista la obligación del pago del ICIO, lo que no sucede en el caso, por lo que se estima el recurso.

**SEGUNDO.** - La parte apelante, sostiene su pretensión estimatoria del recurso de apelación alegando, en síntesis;

-El Ayuntamiento licitó la contratación de la obra por delegación de la Generalitat Valenciana, estando la obra sujeta al ICIO que deberá pagar el contratista, así como la tasa por prestación del servicio de expedición de licencias urbanísticas.

Añade que no es necesario que los pliegos recojan las normas tributarias y que no existe ningún fundamento jurídico para que las empresas contratistas de obras públicas incluidas las municipales no deban tributar del ICIO y en su caso de la tasa por licencia urbanísticas.

-El supuesto no frece duda de que el sujeto pasivo de la tasa es el contratista.

Señala que conforme el artículo 100.2 a) de la ley de Contratos del Sector Público y el artículo 131 del RD 1098/2001, por el que se aprueba el Reglamento General de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas que señala que el presupuesto base de licitación del contrato de obras se obtendrá incrementando el de ejecución material con los gastos generales y el beneficio industrial del contratista, siendo que todos los proyectos de obra incluyen una partida denominada gastos generales que está destinada al pago de impuestos que gravan la obra, entre los que se encuentran el ICIO.

Las tasas e impuestos deben repercutirse al contratista porque están previstas dentro de los gastos generales.

-Fijación en los pliegos que la gestión de permisos y licencias corren a cargo del contratista, conforme el 25.10 del PCAP.

Ni en el contrato, ni en los pliegos administrativos ni en los técnicos aparece alusión alguna a la exención del tributo.

Añade que conforme lo dispuesto en el artículo 101 del RD Legislativo 1/2004 se admite la posibilidad de que el sujeto pasivo del ICIO, la entidad del sector público titular y promotora de la obra no asuma el pago, sino que lo repercuta directamente a quien ejecute materialmente la obra, el adjudicatario, se debe analizar la viabilidad de contener tal determinación en el pliego de cláusulas administrativas.

Señala que conforme la Junta Consultiva de Contratación del Estado, en expediente 8/2018, si no se incluye la cláusula de atribución al contratista de la obligación de abonar el ICIO, la obligación de pago corresponde a la entidad pública promotora de la licencia, pero el Informe 7/2003 de la Comisión Permanente de la Junta Consultiva de Contratación de la Generalitat de Cataluña dice que si nada se dice en el pliego, la obligación de abono también es del contratista en base a la regulación del reglamento 2001, entendiendo que es conveniente que los pliegos establezcan esta obligación para conocimiento de las partes.

-En contra de lo razonado por el Juez, entiende que la referencia en los pliegos es lo suficientemente expresa como para entender que el contratista está obligado al pago del importe de la tasa, siendo que la exclusión se materializaría si fuera expresa, es una obligación relativa a la gestión de permisos, licencias y autorizaciones, y un entendimiento común y generalizado puede sostener que dentro de esta gestión está el pago del ICIO, no tratándose de una interpretación desviada ni ventajista, sino que entraría dentro de lo dispuesto en el artículo 1284 del CC.

**TERCERO.** - La parte apelada sostiene su pretensión desestimatoria del recurso de apelación alegando, en síntesis;

-El recurso no contiene un análisis crítico de la sentencia, siendo un intento de reproducir el debate ya resuelto en la instancia.

-La apelada alegada que, a falta de disposición concreta en los pliegos, el sujeto pasivo del ICIO es la propia entidad pública promotora, y la apelante no lo rebate, sino que se limita a añadir la

cita de dos artículos del CC, acerca de los contratos, respecto los cuales no se realiza un mínimo ejercicio de conexión con el caso que nos ocupa.

Concluye que la sentencia de instancia es conforme a derecho y resuelve de forma motivada.

**CUARTO.-** Pues bien, la cuestión que se plantea en el presente recurso de apelación radica en determinar si la sentencia de instancia resulta conforme a derecho al estimar el recurso contra la resolución de 26 de febrero de 2024 del Ayuntamiento de Monóvar que liquidó el ICIO al actor DOALCO SA por importe de 30.770,94 euros como adjudicataria de las obras de intervención en el CEIP Cervantes como colegio público nuevo en Monóvar, resolviendo la sentencia que en la cláusula 25.10 del PCAP que regula las obligaciones relativas a la gestión de permisos, licencias y autorización, no se dice nada de la obligación del contratista de hacer frente al ICIO, siendo que la citada cláusula no se refiere a impuestos, sino a permisos, licencias y autorizaciones, siendo probable que no se incluya la exigencia de pago del ICIO, al partir de la previsión de que el dueño de la construcción era el propio Ayuntamiento, concluyendo que el sujeto pasivo del ICIO es el Ayuntamiento no quedando obligada la contratista de hacer frente a la liquidación.

Insiste la actora que el sujeto pasivo de la tasa es el contratista y que conforme el artículo 100.2 a) de la ley de Contratos del Sector Público y el artículo 131 del RD 1098/2001, por el que se aprueba el Reglamento General de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas que señala que el presupuesto base de licitación del contrato de obras se obtendrá incrementando el de ejecución material con los gastos generales y el beneficio industrial del contratista, siendo que todos los proyectos de obra incluyen una partida denominada gastos generales que está destinada al pago de impuestos que gravan la obra, entre los que se encuentran el ICIO.

Y añade que la fijación en los pliegos que la gestión de permisos y licencias corren a cargo del contratista, conforme el 25.10 del PCAP, no recoge ninguna exención al impuesto.

Añade que conforme lo dispuesto en el artículo 101 del RD Legislativo 1/2004 se admite la posibilidad de que el sujeto pasivo del ICIO, la entidad del sector público titular y promotora de la obra no asuma el pago, sino que lo repercuta directamente a quien ejecute materialmente la obra, el adjudicatario, por lo que se debe analizar la viabilidad de contener tal determinación en el pliego de cláusulas administrativas.

Debeos partir de lo dispuesto en el artículo 101 del TRLRHL aprobado por RD Legislativo 2/2004 que señala:

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

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

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

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

En el presente supuesto no se discute por las partes que DOALCO SA no solicitó licencia, ni es objeto del presente recurso si tenía obligación o no de solicitar licencia, sino si el sujeto pasivo del ICIO es el Ayuntamiento de Monóvar, como promotor y dueño de la obra, entendiendo la Sala que aplicando lo dispuesto en el citado artículo 101 del TRLRHL tal y como refiere la sentencia de instancia, el sujeto pasivo es el Ayuntamiento, sin que concurra en la constructora DOALCO SA la condición de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, al ser el Ayuntamiento de Monóvar el dueño de la misma.

Frente tal conclusión carecen de relevancia las alegaciones de la apelante en el recurso de apelación, pues no se trata de analizar la regulación de las obligaciones relativas a los permisos, licencias y autorizaciones establecidas en la cláusula 25.10 del PCAP, que como refiere corresponde al contratista y donde no se contiene cláusula alguna referida a los impuestos, ni tampoco se ha incluido una cláusula que señale que el contratista asume la obligación del pago de los gastos relativos al ICIO, cuya posibilidad se contempla en virtud de la Ley 9/2017 de Contratos del Sector Público, ni se trata de analizar las diversas alegaciones referidas a los informes de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de la Generalitat de Cataluña, lo que no nos vinculan.

Por lo expuesto, y no habiendo desvirtuado la apelante las conclusiones alcanzadas por la sentencia de instancia, el presente recurso de apelación debe ser desestimado.

**QUINTO.** - Con arreglo al art. 139 de la LJCA, y habiéndose desestimado el recurso de apelación, procede imponer las costas al recurrente si bien limitadas en la cuantía de 2.000 euros por los honorarios de Letrado y 334,38 euros por los derechos de Procurador.

Vistos los artículos citados, sus concordantes y demás de general y pertinente aplicación

#### **FALLAMOS**

DESESTIMAMOS el recurso de apelación interpuesto por Ayuntamiento de Monóvar contra la sentencia de fecha 13 de febrero de 2025 dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Alicante en el procedimiento ordinario 187/2024.

Con expresa imposición de costas a la apelante si bien limitadas en la cuantía de 2.000 euros de 2.000 euros por los honorarios de Letrado y 334,38 euros por los derechos de Procurador

Esta sentencia no es firme y contra la misma cabe, conforme a lo establecido en los artículos 86 y siguientes de la LJCA, **RECURSO DE CASACIÓN**ante la Sala 3<sup>a</sup> del Tribunal Supremo o, en su caso, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJCV. Dicho recurso deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de **TREINTA**días, a contar desde el siguiente al de su notificación, debiendo tenerse en cuenta, respecto del escrito de preparación planteado ante la Sala 3<sup>a</sup> del TS, los criterios orientadores previstos en el Apartado III del acuerdo de 20-4-2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras consideraciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación ante la Sala III del TS (BOE nº 162, de 6 de julio de 2016).

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará certificación literal a los autos originales, la pronunciamos, mandamos y firmamos.

*La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada, fuera de los casos previstos en una Ley, solo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que el mismo contuviera 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, y en los documentos adjuntos a la misma, no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines distintos a los previstos en las leyes.*

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).