

Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia, Sala de lo Contencioso-administrativo,
Sección 2ª, Sentencia 178/2015 de 27 Feb. 2015, Rec. 175/2014

Ponente: Sáez Doménech, Abel Angel.

Nº de Sentencia: 178/2015

Nº de Recurso: 175/2014

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

Texto

T.S.J.MURCIA SALA 2 CON/ADMURCIA SENTENCIA: 00178/2015

ROLLO DE APELACIÓN núm. 175/2014

[SENTENCIA núm. 178/2015](#)

[LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MURCIA](#)

[SECCIÓN SEGUNDA](#)

compuesta por los Ilmos. Srs.:

D. Abel Ángel Sáez Doménech

Presidente

Dª. Leonor Alonso Díaz Marta

D. Joaquín Moreno Grau

Magistrados

ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

[SENTENCIA nº. 178/15](#)

En Murcia, a veintisiete de febrero de dos mil quince.

En el rollo de apelación nº. 175/14, seguido por interposición de recurso de apelación contra la sentencia 39/14, de 14 de febrero del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº. 6 de Murcia dictada en el recurso contencioso administrativo 111/13, tramitado por las normas del procedimiento ordinario, en cuantía de 803.333,60 euros, en el que figuran como parte apelante la entidad PROMOCIONES EÓLICAS ALTIPLANO, S.A.U. representada por la Procuradora Dª. Fuensanta Martínez Abarca Artiz, y asistida por el Letrado D. Jorge Plaza Baranda y como parte apelada el Ayuntamiento de Jumilla, representado por el Procurador D. Carlos Jiménez Martínez, y asistido por el

Letrado D. José A. Córdoba Pérez Sarmiento, sobre Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) y tasa de licencia urbanística; siendo Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. Abel Ángel Sáez Doménech, quien expresa el parecer de la Sala.

I.- ANTECEDENTES DE HECHO

ÚNICO.- Presentado el recurso de apelación referido, el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº. 6 de Murcia, lo admitió a trámite y después de dar traslado del mismo a la Administración demandada para que formalizara su oposición, remitió los autos junto con los escritos presentados a Sala, la cual designó Magistrado ponente y acordó que quedaran los autos pendientes para dictar sentencia; señalándose para que tuviera lugar la votación y fallo el 20 de febrero de 2015.

II.- FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO.- La sentencia apelada estima en parte el recurso contencioso administrativo formulado por **PROMOCIONES EÓLICAS ALTIPLANO, S.A.U.** (PREALSA), contra la resolución de la Concejalía Delegada de Hacienda del Ayuntamiento de Jumilla 77/2013, de 12 de febrero, que acordó acumular los procedimientos de resolución de los recursos de reposición interpuestos por la actora frente a las resoluciones de la referida Concejalía 207/12, de 27 de agosto y 231/12, de 2 de octubre, anulando y dejando sin efecto la primera y con ella el acuerdo que decidía devolver a la actora la cantidad de 388.545,70 euros ingresados en concepto de cuota tributaria del ICIO según la liquidación provisional 200904784; anular y devolver la liquidación 201213237 complementaria del ICIO practicada conforme a la dispuesto en la resolución de la Concejalía de Hacienda 231/12, de 2 de octubre; practicar a la actora liquidación complementaria del ICIO por importe de 803.333,60 euros, que resulta de la diferencia existente entre la cuota que procedería liquidar (expediente 32/12) y lo ingresado entre diciembre de 2010 y marzo de 2011 y el 26 de abril de 2012; anular y devolver la liquidación 201213236 complementaria de la tasa por licencia urbanística, por importe de 288.940,43 euros, practicada de conformidad con lo dispuesto en la resolución de dicha Concejalía 231/12, de 2 de octubre; practicar a la mercantil construcciones Aldesa SA, liquidación complementaria por tasa de licencia urbanística por importe de 288.940,43 euros, en su condición de sustituto del contribuyente y desestimar el resto de las alegaciones formuladas por **PROMOCIONES EÓLICAS ALTIPLANO, S.A.U.** en dichos recursos. En definitiva la resolución anterior acuerda que la recurrente PREALSA, abone en concepto de ICIO, tras la rectificación llevada a cabo, la suma de 803.333,60 euros que es la diferencia entre la suma total a pagar por la misma por el tributo en cuestión y las sumas ya pagadas por el mismo y que ALDASA CONSTRUCCIONES, S.A., que ejecutó las obras, pague 288.940,43 euros en concepto de tasa por licencia urbanística.

El Juzgado, en dicha estimación parcial, declara: que la obligación de pago del ICIO por las obras ejecutadas corresponde a PREALSA y que es contraria a derecho la resolución recurrida 75/2012 en lo que se refiere a la suma a pagar por PREALSA de 803,333,60 euros conforme a dicha resolución y al procedimiento de rectificación de errores iniciado con la resolución 208/12 y finalizado con la resolución 231/12, sin perjuicio del derecho del Ayuntamiento de

revisar las liquidaciones indebidamente rectificadas del mes de marzo de 2012 y de exigir nuevamente la procedente. La primera declaración (obligación de pagar el ICIO por la actora PREALSA como contribuyente y no ALDASA CONSTRUCCIONES, S.A., como sustituta del contribuyente) la basa en la sentencia 990/13, de 30 de diciembre, dictada por esta Sala .

Fundamenta la parte apelante el recurso de apelación en los siguientes argumentos:

1) Señala como antecedentes que el 31 de agosto de 2012 la apelante recibo notificaciones de dos resoluciones de la Concejalía de Hacienda del Ayuntamiento de Jumilla 207 y 208/12, siendo solamente la primera, según el Ayuntamiento la que ponía fin a la vía administrativa. Que en la resolución 207 se concedía la devolución del ICIO pagado por la recurrente por la construcción del parque eólico La Tella, basándose en que las obras no fueron realizadas porque según la Administración la actora había renunciado a su ejecución. Frente a tal resolución interpuso recurso de reposición. Con fecha 5 de octubre de 2012, se le notificó liquidación definitiva por ICIO y tasa en relación con la propuesta planteada en la resolución 208/12. Contra esta resolución asimismo formuló el correspondiente recurso de reposición con base en que: el procedimiento del art. 220 LGT seguido para girar la nueva liquidación no era el adecuado; en que las nuevas liquidaciones debían ser giradas contra sustituto del contribuyente, condición que recae en el constructor y en que existía una falta de motivación en la liquidación al no señalar la forma en que había calculado la base imponible a partir del presupuesto de ejecución material de la obra. Con fecha 20 de febrero se le notificó la resolución de la Concejalía que acumulaba ambos recursos interpuestos contra las resoluciones 207 y 208/12, estimado parcialmente algunas de las pretensiones alegadas en los mismos. Disconforme con dicha resolución interpuso contra ella recurso contencioso-administrativo que fue estimado en parte por el Juzgado de lo Contencioso- Administrativo nº. 5 de Murcia en la sentencia aquí apelada 39/2014, de 14 de febrero , en cuyo fallo declara: declara: que la obligación de pago del ICIO por las obras ejecutadas corresponde a PREALSA y que es contraria a derecho la resolución recurrida 75/2012 en lo que se refiere a la suma a pagar por PREALSA de 803,333,60 euros conforme a dicha resolución y al procedimiento de rectificación de errores iniciado con la resolución 208/12 y finalizado con la resolución 231/12, sin perjuicio del derecho del Ayuntamiento de revisar las liquidaciones indebidamente rectificadas del mes de marzo de 2012 y de exigir nuevamente la procedente.

2) Basa la apelante el recurso de apelación exclusivamente en considerar improcedente la sentencia apelada en cuando considera a la apelante como obligada al pago del ICIO. En la demanda formulada en su día manifiesto no ser sustituta del contribuyente del ICIO y por tanto no estar obligada al pago de dicho impuesto derivado de la construcción del parque eólico La Tella en aplicación del art. 101.2 del R. D. Leg. 2/2004 , de 5 de marzo (LA LEY 362/2004) (Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (LA LEY 362/2004)), que dice que *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 presente las correspondientes declaraciones responsables o comunicaciones previas o quienes realicen las construcciones, instalación u obras.*

En consecuencia considerando la figura del sustituto tal y como la contempla el art. 36.6 LGT 58/2003 (LA LEY 1914/2003) (*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), corresponde pagar el ICIO a quien según la LHL es sustituto del contribuyente, en este caso la entidad que realizó la construcción ALDESA CONSTRUCCIONES, S.A.

A pesar de la claridad de la normativa indicada la sentencia apelada viene a desconocerla pese a que en la demanda se hizo referencia a la jurisprudencia del TS por ejemplo en sentencia de 10 de noviembre de 2005 (basada en una anterior de 18 de diciembre de 1999), cuyo tenor literal reproduce. Según dicha sentencia 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. En el ICIO hay un desplazamiento del contribuyente (propietario del inmueble o dueño de la obra), según el art. 101.2 TRLHL (LA LEY 362/2004), estableciéndose una única relación tributaria entre la Administración y el peticionario de la licencia o el constructor de la obra. La consecuencia obligada es por tanto la necesidad de notificar la liquidación provisional a quien ostente la condición de sustituto del contribuyente en el momento de efectuarse la liquidación provisional del impuesto. La existencia del sustituto sin embargo no es imprescindible, ya que no se da cuando la solicitud de la licencia se hace por el dueño de la obra o contribuyente, supuesto en el que es este el destinatario de la notificación de la liquidación provisional como disponía el art. 104.1 LHL, ello sin perjuicio claro está de la liquidación definitiva a que se refiere el apartado 2 del mencionado artículo, y cuya notificación, en su caso, habrá de efectuarse al sustituto del contribuyente de existir en ese momento.

En aplicación de esta sentencia se han pronunciado otros TSJ como el de Asturias en sentencia de 21 de enero de 2009, el de Canarias (Tenerife) en sentencia de 29 de septiembre de 1995, el de Madrid en sentencia de 6 de septiembre de 2012 y el de la Comunidad Valenciana en sentencia de 24 de julio de 2008.

En consecuencia existiendo constructor como persona distinta al dueño de la obra, es el obligado tributario a quien debe notificarse la liquidación. La sentencia apelada desestima esta pretensión con base en la sentencia 990/13, de 30 de diciembre de esta Sala, cuyo presupuesto de hecho es distinto al contemplado en el presente caso. Por lo tanto no es correcto aplicar la referida sentencia, ya que en la misma se sustanció la extensión de un beneficio fiscal que tiene legalmente reconocido el contribuyente en favor del sustituto del contribuyente. Así la sentencia apelada señala en su fundamento de derecho cuarto que esta Sala se ha pronunciado sobre la cuestión en la referida sentencia 990/13 en un litigio entre la Universidad de Murcia y el Ayuntamiento de Murcia a raíz de una liquidación del ICIO, que aquella entendía debía trasladarse a la empresa que ejecutó la obra, para luego hacer un extracto de la misma y concluir: la aplicación de dicha sentencia al caso obliga a desestimar la primera de las alegaciones, porque si bien es cierto que PREALSA ostenta la condición de contribuyente y ALDESA CONSTRUCCIONES SA, la de sustituto, también lo es que este puede repercutir en aquél lo pagado por preverlo así la Ley, razón por la que no cabe concluir que se produzca una auténtica traslación de la carga tributaria justificativa de la pretensión de la recurrente.

Sin embargo de la lectura completa de dicha sentencia se deduce que no contempla un caso igual al aquí planteado. Dicha sentencia resuelve sobre la procedencia o no de la aplicación de la exención del ICIO contemplada en el art. 80.1

de la Ley 6/2001, de 21 de diciembre (LA LEY 1724/2001) de Universidades y no sobre la determinación del sustituto del contribuyente en el ICIO por aplicación del art. 101 TRLHL (LA LEY 362/2004). Así dice dicha sentencia que es necesario determinar si de acuerdo con tal precepto la Universidad frente a la que se giró la liquidación como sujeto pasivo contribuyente del impuesto, tenía posibilidad de trasladar la carga tributaria al sustituto del impuesto, es decir sobre la empresa concesionaria que ejecutó las obras, llegando a la conclusión de que procede extender los efectos de la exención al sustituto del contribuyente por cumplirse los requisitos del art. 80.1 LOU, el cual establece una exención genérica en el pago de los tributos cuando el concepto legal de contribuyente recae directamente sobre la Universidad. El TSJ llega a la correcta conclusión de que no hay excepción a la aplicación de la exención del ICIO según la LOU en aplicación del art. 36.3 LGT que dice que el sustituto podrá exigir al contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa, y del art. 101.2 TRLHL (LA LEY 362/2004) cuando dice que el sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha. El Tribunal considera que a efectos de lo dispuesto en el art. 80.1 LOU esta posibilidad de exigir el tributo pagado por el sustituto (que es quien queda obligado frente a la Administración en el ICIO) al contribuyente, conlleva a que la exención sea aplicable. De esta forma la sentencia acuerda la procedencia de la referida exención, ya que reconociendo la existencia de la figura del sustituto del contribuyente en el ICIO en la figura del constructor, al existir la posibilidad legal de que este repercuta los efectos económicos sobre el contribuyente (Universidad), la carga final del impuesto estaría recayendo en la Universidad, efecto económico no perseguido por la norma que expresamente reconoce la exención al contribuyente.

El hecho de que el sustituyente pueda repercutir la cuota pagada contra el contribuyente, cosa que aquí no se discute, no significa que aquel no sea sujeto pasivo del impuesto y único obligado al pago frente a la Administración, ya que la tesis contraria dejaría sin efectos prácticos a la figura del sustituto.

Sobre las consecuencias producidas por la posibilidad de repercutir la carga tributaria sobre el constructor y sobre la relación jurídico tributaria en el ICIO se ha pronunciado el TS en diversas ocasiones en el mismo sentido que la mencionada sentencia del TSJ de Murcia. Así la STS de 5 de mayo de 2009 que señala que el art. 30 LGT define al sujeto pasivo como la persona natural o jurídica que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del impuesto, entendiendo como contribuyente el obligado a soportar la carga tributaria derivada del hecho imponible y por sustituto el que por imposición de la Ley está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria (art. 31). En el ICIO el contribuyente es el propietario del inmueble o el dueño de la obra (art. 102.1 TRLHL (LA LEY 362/2004)) y el sustituto es el solicitante de la licencia o el constructor de la obra (art. 102.1), teniendo la consideración ambos de sujetos pasivos. En consecuencia ha de compartirse la tesis del apelante, en el sentido de que está legitimado el constructor de la obra para solicitar la declaración de especial interés o utilidad pública de la obra a los efectos de disfrutar de esta bonificación, pues del tenor de aquellos preceptos, quien justamente está legitimado para hacer aquella solicitud es el sujeto pasivo, sea contribuyente o sustituto del contribuyente, siendo de advertir como aquella indica que en el ICIO, se produce un desplazamiento de la carga tributaria del contribuyente al sustituto estableciéndose una única relación tributaria entre la Administración y el sustituyo. Por consiguiente si constructora... es la que debe soportar la carga de aquellos tributos

y la única que queda vinculada ante la Hacienda municipal como única obligada, también lo es al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria.

Cita también la STS de 10 de noviembre de 2005 que en el mismo sentido dice que se establece una única relación tributaria entre la Administración y el peticionario de la licencia o el constructor de la obra (art. 102.2 TRLHL (LA LEY 362/2004)) y la STS de 7 de marzo de 1995 que señala que lo decisivo según el párrafo primero del referido precepto, es que la Ley califique a una determinada persona como sustituto en cuyo caso estará obligado en lugar del contribuyente a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria, o bien que la Ley imponga el cumplimiento de esas prestaciones a una persona, en cuyo caso podrá ser calificada como sustituto, aunque no se haya empleado expresamente esa denominación. Esta calificación legal prevalece sobre la circunstancia de que en la propia Ley se hayan establecido mecanismos para que en concordancia con lo previsto en el art. 31 LGT, el sustituto pueda hacer recaer sobre el contribuyente la carga tributaria derivada del hecho imponible porque en algunos casos, como en la regulación de la posición del adquirente de bienes sujetos al Impuesto de Plusvalía en la legislación anterior a la LHL o en la del sustituto del contribuyente en el actual ICIO, esto es algo que se remite al ámbito de las relaciones extratributarias que existen entre las partes.

La aplicación de la legislación y la jurisprudencia no deja lugar a duda de que existiendo la figura del sustituto del contribuyente en la identidad del constructor es este el único ligado al pago y al resto de las obligaciones materiales y formales del ICIO y único sujeto pasivo con quien la Administración mantiene la relación jurídico-tributaria.

A mayor abundamiento si se aplicarla a este caso la STSJ de Murcia 990/13 de forma adecuada, no cabría otra interpretación que la de considerar que efectivamente el constructor es el sustituto del contribuyente del ICIO y por tanto a quien debe dirigirse la Administración para exigir su pago a los efectos de lo dispuesto en el art. 101.1 TRLHL (LA LEY 362/2004). Así dicha sentencia señala: en cambio en el ICIO, hay por imposición legal, desplazamiento del contribuyente- el propietario del inmueble o el dueño de la obra segundo el art. 102.1 LHL, estableciéndose una única relación tributaria entre la Administración y el peticionario de la licencia o el constructor de la obra (art. 102.2 LHL). La aplicación de esta doctrina nos debe llevar a considerar que se produce por imperativo legal un desplazamiento del contribuyente- Universidad- de tal forma que la relación tributaria en este impuesto se establece entre la Administración y el sustituto que ejecuta la obra. De las normas citadas se infiere que la carga tributaria debe entenderse que recae sobre el contribuyente, ya que aunque el sustituto tenga la obligación de abonar la obligación tributaria, también tiene potestad legal de repercutirla sobre aquel (Universidad), con lo que no se produce aquella traslación de la carga tributaria de la que habla el art. 80.1 LOU para excepcionar la exención.

En conclusión la aplicación de los arts. 101.2 TRLHL (LA LEY 362/2004) y 36.6 LGT, de la jurisprudencia e incluso de la sentencia de esta Sala 990/2013 debidamente interpretado suponen que el sustituto del contribuyente es la entidad constructora y no la apelante por lo que la Administración debe dirigir la liquidación del impuesto como todos los actos administrativos tendentes a determinar, regularizar y comprobar la liquidación del ICIO a la constructora Aldesa Construcciones SA, ya que es con esta entidad con la que la Administración mantiene la relación jurídico tributaria del

ICIO.

Por su parte el Ayuntamiento apelado se opone al recurso de apelación formulado y solicita se conforme la sentencia recurrida por sus propios fundamentos. Alega que PREALSA solicitó del ayuntamiento licencia de obras mayores 198/2009 para la construcción del parque eólico La Tella con un presupuesto de 37.429.866,12 euros como consecuencia de esa concesión el 16 de diciembre de 2009 se giró el ICIO por importe de 388.545,70 euros además de la tasa por licencia urbanística por importe de 97.136,42 euros. El 20 de febrero 2012 La Junta de Gobierno Local acordó otorgar nueva licencia 32/12 a PREALSA por el modificado del proyecto de ejecución del parque visado el 8 de noviembre de 2011, con anexo visado el 15 de noviembre de 2011, siendo el presupuesto de ejecución material de 36.608.151,64 euros. El 16 de marzo se giró nueva liquidación provisional de ICIO y de tasa por licencia urbanística, resultando una cuota por el primer impuesto de 16.189,70 y por la tasa de 3.924,78 euros, al descontar la base imponible tenida en cuenta en las anteriores liquidaciones. Posteriormente a la vista de que PREALSA no ejecutaba la obra, la Concejalía de Hacienda dictó resolución 207/12 de 27 de agosto que acordaba la devolución del ICIO ingresado por entender que no se había devengado el impuesto, Decreto frente al que interpuso recurso de reposición. También dictó la resolución 208/12 en virtud de la cual se acordaba iniciar de oficio un procedimiento de rectificación de errores de acuerdo con el art. 220 LGT , en la medida de que las liquidaciones se había realizado no teniendo en cuenta el proyecto de ejecución material de la obra, sino los módulos de la Ordenanza con vulneración del art. 5.1 de esta última . En el inicio de rectificación de errores se dictó liquidación complementaria determinando una cantidad a ingresar de 1.191.879,30 euros en concepto de ICIO y de 288.940,43 en concepto de tasa por la licencia urbanística, concediéndose a PREALSA un plazo de 15 días para hacer alegaciones, frente a esta última resolución, sin que presentara escrito alguno al efecto. Finalmente el 1 de octubre de 2010 la Concejalía dictó resolución 231/12 por medio de la cual se rectificaba el error cometido y se procedía a aprobar las liquidaciones complementarias del ICIO y de la tasa por licencia urbanística en los mismos términos contenidos en la resolución que dio inicio al procedimiento, resolución frente a la que PREALSA presentó recurso de reposición que la Concejalía decidió resolver de forma acumulada con el anterior mediante resolución de fecha 12 de febrero de 2013, en la que anuló la resolución 207/12 que acordaba devolver el ICIO, así como la liquidación complementaria del ICIO realizada por importe de 1.191.879,30 euros, practicada conforme a la resolución 231/12 y girando contra PREALSA una nueva liquidación por ICIO por importe de 803.333,60 euros, resultante de la diferencia existente entre la cuota que procedería liquidar conforme a lo establecido en el art. 5 de la Ordenanza y lo ingresado anteriormente por las licencias otorgadas en 2009 y 2012. Asimismo anulaba la tasa por la licencia urbanística girada contra PREALSA, girando una nueva contra COINSTRUCCIONES ALDESA SA, por importe de 288.940,43 euros por su condición de sujeto pasivo del contribuyente. Frente a esta resolución PREALSA interpuso recurso contencioso-administrativo 111/13 resuelto por el Juzgado nº. 6 de Murcia en la sentencia que es objeto del recurso de apelación, en el que PREALSA solamente se muestra disconforme en cuanto considera que es la obligada al pago del INCIO. Se opone al referido recurso con base en los siguientes argumentos:

PREALSA tiene la condición de sujeto pasivo del ICIO a título de contribuyente y por tanto está obligada a su pago.

Entiende la apelante que al existir la figura del sustituto del contribuyente se desplaza sobre esta dicha obligación. Sin embargo el art. 101.1 TRLHL (LA LEY 362/2004) 2/2004, de 5 de marzo, establece quién es el sujeto pasivo a título de contribuyente, señalando que será la persona física o jurídica que sea dueña de la construcción, instalación u obra, sea o no propietaria del inmueble sobre el que se realice aquella, regulación que se ha traspuesto a la Ordenanza fiscal del Ayuntamiento, dueño de la obra que en este caso es PREALSA. Pero además la misma PREALSA tendría también la condición de sustituto del contribuyente, ya que fue ella la que solicitó la licencia de obras mayores al Ayuntamiento de Jumilla tal y como consta en el expediente administrativo, criterio que es el contenido en la sentencia de 10 de noviembre de 2005 del Tribunal Supremo, la cual señala: dicho en otros términos la presencia del sustituto del contribuyente no es imprescindible, por el contrario no existe cuando la solicitud de la licencia se realiza por el dueño de la obra o contribuyente, supuesto en el que éste es el destinatario de la notificación de la liquidación provisional que se practique como disponía el art. 104.1 LHL, y sin perjuicio, claro está, de que la liquidación definitiva, a que se refiere el apartado 2 de dicho artículo, cuya notificación, habrá de efectuarse, en su caso, al sustituto del contribuyente de existir en ese momento. Este es la tesis que subyace en la sentencia recurrida que es compartida por esta Sala y en su favor abundan otras consideraciones, de una parte la incertidumbre que supone admitir como válido un momento impreciso de conocimiento de la liquidación provisional, al margen de un notificación formal por quien no era sustituto cuando aquella se gira ni podía ser conocido por la Administración y de otra admitir la posibilidad de una impugnación frente a un acto consentido por quién era sujeto pasivo principal y sobre el que pesa en definitiva la correspondiente cuota tributaria que se satisfaga según resulta actualmente de la propia previsión legal.

No obstante PREALSA no podía quedar al margen del ICIO ya que era sujeto pasivo a título de contribuyente y por la tanto la principal obligada al pago. Es más la propia TSJ de Murcia de 30 de diciembre de 2013 que sirvió de fundamento a la dictada por el Juzgado señala: *el hecho de que la Universidad haya identificado a la empresa que ejecutó la obra, no tiene otro objeto de hacer ver a la Administración que es ésta la obligada en primer término, como sustituto del impuesto, a pagar su importe. Sin embargo, como antes decíamos, la carga de tributaria es de la Universidad y no puede desplazarla sobre el sustituto, ya que en el caso de que este abonara la liquidación siempre tendría la potestad de repercutir su importe sobre aquella.*

Además entiende que la figura del sustituto del contribuyente tiene la finalidad de mejorar la gestión de los tributos, a la vista de que en muchos casos se recurre a la figura del sujeto pasivo a título de sustituto del contribuyente cuando para la Administración es más fácil conocer los datos de este sujeto pasivo, ya que son los sustitutos los que suelen solicitar la licencia urbanística de obras o presentan las correspondientes declaraciones o comunicaciones previas o realizan las construcciones, instalaciones y u obras, en el caso de que no las hagan los propios contribuyentes. La STSJ de Madrid de 30 de octubre de 2013 dice en un caso similar al aquí planteado que la Administración está facultada para dirigirse contra cualquiera de los dos sujetos pasivos, sin que la Ley le obligue a dirigirse exclusivamente contra el sustituto del contribuyente (art. 36.3 LGT), de forma que si el procedimiento se dirige contra el contribuyente la figura del sustituto queda sin efecto jurídico porque el órgano administrativo ha decidido la instrucción del expediente de

investigación frente al realizador del hecho imponible.

De modo idéntico se pronuncia la STSJ de Extremadura de 12 de junio de 2006 que señala que no acepta la tesis de la Administración de que la figura del sustituto del contribuyente responde a una finalidad eminentemente práctica consistente en concentrar lo más rápidamente posible quien haga frete a la deuda tributaria. La sustitución es una técnica jurídica que permite que un sujeto asuma una situación concreta que corresponde a otro y responde en el impuesto examinado a una finalidad de garantía en las relaciones jurídico tributarias. La finalidad de la norma es buscar a toda costa un sujeto responsable a quien de una manera fácil e inmediata se pueda exigir el pago de la liquidación sin perjuicio de las posteriores reclamaciones a que hubiere lugar, ya que el sustituto puede exigir al sustituido el importe de la cuota tributaria satisfecha ... Ahora bien entiende que la existencia del sustituto, en este caso la empresa constructora, no impide que la Administración pueda liquidar la deuda al contribuyente que está identificado, solicitó la licencia de obras y a quien le fue notificada la liquidación del ICIO... La existencia de un sustituto en el ICIO no conlleva que siempre la Administración tenga que liquidar la deuda al sustituto, más en un caso como en el presente, en el que la licencia es pedida por el contribuyente que desde el inicio queda identificado y que en ningún momento impugnó la liquidación practicada... Lo expuesto no es contrario a lo señalado por la STS de 9-12-1996 , 18-12-1999 y 19-9-2002 . La doctrina que sienta no impide reconocer que si el contribuyente está identificado sea correcto liquidar el ICIO al contribuyente y no al sustituto aunque también esta pueda haber sido conocido por la Administración. La existencia del sustituto del contribuyente, empresa constructora, en un supuesto como el presente no conlleva la desaparición o el desplazamiento del principal obligado tributario que es el contribuyente.

En consecuencia la normativa no obliga a la Administración a dirigirse contra el sustituto. Puede hacerlo también contra el contribuyente siempre que sea conocido, y en el presente caso cuando fue PREALSA la que solicitó la licencia de obras.

En resumen la solicitud de la licencia fue solicitada por PREALSA (folio 5 del expediente), por lo que la misma es sujeto pasivo a título de contribuyente y por lo tanto la responsable directa del abono de las liquidaciones de ICIO como señala la sentencia apelada, que debe ser confirmada en dicho extremo.

SEGUNDO.- Se aceptan los hechos y fundamentos de derecho de la sentencia apelada en cuanto no resulten contradictorios con los de la presente sentencia.

Es sabido que el objeto del recurso de apelación está constituido por la sentencia apelada. Es esencial por tanto hacer una crítica de la misma, rebatiendo sus argumentos para que dicho recurso pueda prosperar. Como señala la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 26 de octubre de 1998 y 22 de junio de 1999 , el recurso de apelación tiene por objeto la depuración de un resultado procesal obtenido en la instancia, de tal modo que el escrito de alegaciones del apelante ha de contener una crítica de la sentencia impugnada que es la que debe servir de base para la pretensión sustitutoria del pronunciamiento recaído en primera instancia.

Por otro lado la jurisprudencia (sentencias de 24 de noviembre de 1987 , 5 de diciembre de 1988 , 20 de diciembre de 1989 , 5 de julio de 1991 , 14 de abril de 1993), ha venido reiterando que en el recurso de apelación se transmite al Tribunal "ad quem" la plena competencia para revisar y decidir todas las cuestiones planteadas , por lo que no

puede revisar de oficio los razonamientos de la sentencia apelada, al margen de los motivos esgrimidos por el apelante como fundamento de su pretensión, que requiere la individualización de los motivos opuestos, a fin de que puedan examinarse dentro de los límites y en congruencia con los términos en que ésta venga ejercitada, *sin que baste con que se reproduzcan los fundamentos utilizados en la primera instancia* , puesto que en el recurso de apelación lo que ha de ponerse de manifiesto es la improcedencia de que se dictara la sentencia en el sentido en que se produjo . Por lo tanto los recursos de apelación deben contener una argumentación dirigida a combatir los razonamientos jurídicos en los que se basa la sentencia de instancia. No es admisible, en esta fase del proceso, plantear, sin más el debate sobre los mismos términos en que lo fue en primera instancia, como si en ella no hubiera recaído sentencia, pues con ello se desnaturaliza la función del recurso, ello sin perjuicio claro está de recordar que el recurso de apelación es un "novum iudicium" (Sentencia del TC 1998\101, de 18 de mayo), *que permite la revisión "ex novo" de los hechos y de las pruebas practicadas* y, por consiguiente, valorar aquellos y éstas en conciencia, *pudiendo llegar a un pronunciamiento contrario al efectuado en la instancia* (auto del TC 122/98, de 1 de junio y las varias sentencias del propio TC que allí se citan). Como sostiene el Tribunal Supremo, el recurso de apelación transmite al Tribunal "ad quem" la plenitud de competencia para resolver y decidir todas las cuestiones planteadas en la primera instancia, lo que significa un examen crítico de la sentencia apelada, para llegar a la conclusión de si se aprecia o no en ella la errónea aplicación de una norma, la incongruencia, "... la indebida o defectuosa apreciación de la prueba..." o cualesquiera otras razones que se invoquen para obtener la revocación de la sentencia apelada (STS de 17 de enero de 2000).

TERCERO.- De lo anterior se deduce que la única cuestión a resolver en el presente recurso de apelación consiste en determinar si la liquidación de ICIO está bien dirigida por el Ayuntamiento de Jumilla contra la actora PREALSA dueña de la obra y en consecuencia sujeto pasivo contribuyente del impuesto o por el contrario debió ser dirigida contra el sustituto del contribuyente, esto es contra la empresa constructora de la obra, ALDASA CONSTRUCCIONES, S.A., conforme a lo dispuesto en el art. 101. 2 del Texto Refundido de Haciendas Locales 2/2004 , en relación con el art. 36.4 de la Ley General Tributaria 58/2003 (LA LEY 1914/2003).

Dice el art. 101.2 TRLHL (LA LEY 362/2004): *"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 "* añadiendo, a continuación que *"el sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha "*.

Asimismo el art 36.3 LGT dice que *el sustituto podrá exigir al contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa*

El Juzgado basa la sentencia cuando declara que es la actora como dueña de la obra la obligada al pago del ICIO, en la sentencia de esta Sala 990/13, de 30 de diciembre , que estimando el recurso de apelación formulado por la Universidad de Murcia, revocaba la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº. 4 de Murcia y

reconocía a la parte apelante la exención del ICIO pretendida, ya que la LHL en el art. 9 dice que no pueden reconocerse otras exenciones que las previstas en una Ley y la Ley 6/2001, de 21 de diciembre (LA LEY 1724/2001), de Universidades en el art. 80. 1 y 4 las reconoce a favor de la Universidad siempre que sea directamente contribuyente, la obra esté destinada a fines universitarios y no pueda desplazar la carga tributaria. En este caso se dan todos los requisitos. La Universidad es promotora de la obra, la dedica a un fin universitario (reforma de un Colegio Mayor) que forma parte de su patrimonio, y no puede desplazar la carga tributaria. Es sujeto pasivo del impuesto como contribuyente al haber promovido la obra solicitando la licencia de obras del Ayuntamiento (es dueña de la obra como señala la Ley y está obligada a asumir su coste). Aunque exista un obligado al pago del impuesto como sustituto (empresa contratista que ejecuta la obra), de abonarlo, según art. 101.2 TRLHL (LA LEY 362/2004) 2/2004 y 36.3 LGT 58/2003 (LA LEY 1914/2003), tiene la potestad de repercutir su pago contra el contribuyente, esto es contra la Universidad.

Decía la Sala, en concreto, en dicha sentencia:

"De acuerdo con el 101.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (LA LEY 362/2004), por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Texto Refundido de Haciendas Locales "el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al Ayuntamiento de la imposición",

En su apartado 2 señala los supuestos de exención de este tributo, al decir que "está exenta del pago del impuesto la realización de cualquier construcción, instalación u obra de la que sea dueño el Estado, las comunidades autónomas o las entidades locales, que estando sujeta al impuesto, vaya a ser directamente destinada a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales, aunque su gestión se lleve a cabo por organismos autónomos, tanto si se trata de obras de inversión nueva como de conservación".

Es cierto que la obra en cuestión promovida por la Universidad de Murcia para el cumplimiento de sus fines universitarios no puede ser encuadrada en ninguno de los supuestos de exención referidos por dicho precepto, lo que plantea la cuestión de si cabe apreciar otros diferentes distintos a los contemplados en el mismo y la conclusión a la que llega la Sala es la afirmativa, ya que el artículo 9 del mismo texto legal dice que "no podrán reconocerse otros beneficios fiscales en los tributos locales que los expresamente previstos en las normas con rango de ley o los derivados de la aplicación de los tratados internacionales", con lo que abre la vía a exenciones a este tributo local establecidos por otras normas, siempre que estas tengan rango de ley o bien deriven de la aplicación de la aplicación de un tratado internacional.

La Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades (LA LEY 1724/2001) establece en el art. 80. 1 *que* "constituye el patrimonio de cada Universidad el conjunto de sus bienes, derechos y obligaciones. Los bienes afectos al cumplimiento de sus fines y los actos que para el desarrollo inmediato de tales fines realicen, así como sus rendimientos, disfrutarán de exención tributaria, siempre que los tributos y exenciones recaigan directamente sobre las

Universidades en concepto legal de contribuyentes, a no ser que sea posible legalmente la traslación de la carga tributaria" y en su número 4 añade que "en cuanto a los beneficios fiscales de las Universidades Públicas, se estará a lo dispuesto para las entidades sin finalidad lucrativa en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre (LA LEY 4107/1994), de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada e Actividades de Interés General" -referencia que debe entenderse hecha, en la actualidad a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre (LA LEY 1774/2002), sobre régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

En consecuencia existe una norma con rango de Ley posterior al TRHL de 2/2004 que establece a favor de la Universidad la exención, siempre que se den los requisitos establecidos por el precepto, esto es que el tributo recaída directamente sobre la Universidad como contribuyente, que los bienes estén destinados a sus fines públicos universitarios y que no sea posible la traslación de la carga tributaria .

Por otro lado no cabe entender que las citadas exenciones fueran derogadas de forma expresa por la Disposición Derogatoria única de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre (LA LEY 1795/2002), de reforma de la Ley de Haciendas Locales y, en modo alguno resulta incompatible o contradice la misma, en la medida que se facultaba en aquella Ley, tal y como se mantiene en el actual Texto Refundido, la posibilidad de que, por otra ley se establecieran exenciones a tributos locales.

Tampoco se ven afectadas por lo previsto en la Disposición Adicional novena de la Ley 39/1988 (LA LEY 2414/1988), que suprimió a partir del 31 de diciembre de 1989 cuantos beneficios fiscales estuvieren establecidos en los tributos locales con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 39/1988 (LA LEY 2414/1988), ya que estas exenciones se introducen por una ley posterior y no hacen más que volver a establecer aquellas que recogía la Ley Orgánica 11/1983 (LA LEY 1962/1983) y, que si debían entenderse derogadas por aplicación de aquella Disposición Adicional citada.

Por lo tanto la exención debe entenderse aplicable al impuesto local aquí discutido (ICIO), ya que se dan los requisitos que impone el citado artículo 80.1 de la Ley Orgánica:

- 1) La realización de una obra (reforma y ampliación de espacios en el Colegio Mayor Azarbe), que origina el devengo del impuesto, promovida por la Universidad de Murcia (a la que se concedió la licencia de obras) precisamente para el cumplimiento de sus fines como Universidad Pública, como resulta tanto de la Ley 3/2005, de 25 de abril (LA LEY 5516/2005) de Universidades de la Región de Murcia como de los Estatutos de esta Universidad, aprobados por Decreto 85/2004.*
- 2) Tener la Universidad la consideración legal de sujeto pasivo contribuyente del impuesto.*
- 3) Y la imposibilidad de trasladar la carga tributaria al sustituto del impuesto (empresa concesionaria que ejecuta la obra, en este caso la empresa Infraestructuras Terrestres, S.A.).*

Es evidente que la Universidad de Murcia es sujeto pasivo de este impuesto a título de contribuyente, por aplicación de lo previsto en el artículo 101 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (LA LEY 362/2004), por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (LA LEY 362/2004), habida cuenta que este dispone que "son sujetos pasivos de este impuesto, a título de contribuyentes, las personas físicas, personas jurídicas o entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LA LEY 1914/2003), que sean dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquélla, aclarando en el párrafo siguiente que "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" y, ello es así, por cuanto Universidad de Murcia, no solo era propietaria de la instalación en la que se acometía la obra, sino que, además, estaba obligada a asumir su coste.

Es cierto que la citada obra se ejecutó por la empresa concesionaria antes citada y que ello hace que entre en juego la figura del sustituto del contribuyente, en virtud de lo establecido en el artículo 101.2 de aquel Real Decreto Legislativo 2/2004 (LA LEY 362/2004), a cuyo tenor "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" añadiendo, a continuación que "el sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha".

Por lo tanto es necesario determinar si de acuerdo con tal precepto la Universidad frente a la que se giró la liquidación como sujeto pasivo contribuyente del impuesto, tenía posibilidad de trasladar la carga tributaria al sustituto del impuesto, es decir sobre la empresa concesionaria que ejecutó la obra. Ello hace necesario distinguir entre ambas figuras tributarias (contribuyente y sustituto), siendo de citar al respecto la STS de 10 de noviembre de 2005 (que cita otras anteriores como la de 14 de julio de 1999). Señala dicha sentencia que a tenor de lo establecido en el artículo 32 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) , "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. 30 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 precepto 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".

El examen de los diferentes impuestos revela que hay casos en que el sustituto no desplaza al contribuyente de la relación tributaria -v.gr., en el impuesto sobre la renta- sino que éste continúa vinculado a la Administración (presentación de autoliquidaciones y, en su caso, ingreso del importe correspondiente de la obligación tributaria). En cambio, en el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, hay, por imposición legal, desplazamiento del contribuyente -el propietario del inmueble o el dueño de la obra, según el art. 102.1 de la Ley de Haciendas Locales -, estableciéndose una única relación tributaria entre la Administración y el peticionario de la licencia o el constructor de la obra - art. 102.2 de la citada Ley -, pero ello es consecuencia, no de que contribuyente y

sustituto lleven a cabo presupuestos de hecho -el primero el del tributo y el segundo el de la sustitución- diferentes, sino de la ejecución por los dos del mismo hecho impositivo definido en el art. 101 de la propia norma, esto es, la realización de cualquier construcción, instalación u obra en el término municipal para el que se exija licencia urbanística, háyase o no obtenido ésta .

La aplicación de esta doctrina nos debe llevar a considerar que se produce, por imperativo legal, un desplazamiento del contribuyente -Universidad-, de tal forma que la relación tributaria en este impuesto se establece entre la Administración y el sustituto que ejecuta la obra.

Por lo tanto cabe plantearse si como señala el art. 80.1 de la L.O 6/2001 es inaplicable la exención por ser posible desplazar la carga tributaria, desde el momento en que si bien aquella relación tributaria se viene a establecer directamente con el sustituto, este, de acuerdo con el último apartado del artículo 101.2 puede exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha en los mismos términos que previene el artículo 36.3 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003).

De las normas citadas se infiere que la carga tributaria debe entenderse que recae sobre el contribuyente , ya que aunque el sustituto tenga la obligación de abonar la obligación tributaria, también, tiene la potestad legal de repercutirla sobre aquél (Universidad), con lo que no se produce aquella traslación de la carga tributaria de la que habla el artículo 80.1 de la LOU para excepcionar la exención.

El hecho de que la Universidad haya identificado a la empresa que ejecutó la obra, no tiene otro objeto de hacer ver a la Administración que, es ésta la obligada, en primer término, como sustituto del impuesto, a pagar su importe . Sin embargo, como antes decíamos, la carga tributaria es de la Universidad y no puede desplazarla sobre el sustituto, ya que en el caso de que este abonara la liquidación siempre tendría la potestad de repercutir su importe sobre aquella.

En definitiva la Sala no comparte el criterio mantenido por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº. 4 de Murcia que se limita a reproducir el mantenido por el TSJ de Valencia en la sentencia antes referida y por el contrario comparte el sostenido por los demás Juzgados de esta Capital (sentencias 20/2013, de 17 de enero del nº.9 , 334/13, de 8 de noviembre del nº. 7 , 247/13, de 12 de noviembre del nº. 5 y 22 de noviembre de 2013 del nº. 6).

En el mismo sentido se han pronunciado otros TSJ como el de Cataluña, Sección 1ª, que en su sentencia 581/2005, de 26 de mayo señala:

"La reciente Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades (LA LEY 1724/2001) (BOE de 24-XII- 2001), confirma implícitamente la interpretación que se sostiene. El apartado 1 de su art. 80 reproduce a la letra el art. 53.1 LRU que, como quedó señalado y ha ratificado la doctrina legal del Tribunal Supremo, quedó derogado para los tributos locales por la DA 9a LHL. De esta forma, la nueva Ley Orgánica de Universidades (LOU) deja sin efecto la derogación de los beneficios fiscales de la LRU proclamada por el Alto Tribunal y vuelve a reconocer o revivir importantes exenciones y beneficios fiscales en favor de las Universidades, efectuándose por tanto un giro radical a tal doctrina, que, no obstante, no resulta de aplicación al ejercicio de 1999 aquí enjuiciado. Además, la LOU sigue exigiendo para la exención que los bienes estén «afectados al cumplimiento de sus fines».

En el presente caso no se discute que PROALSA es la dueña de la obra y que aunque pidiera ella la licencia de obras urbanística, las mismas fueron ejecutadas por la empresa ALDESA CONSTRUCCIONES, S.A., constructora de la misma. Por tanto según el criterio del Tribunal Supremo expresado en la sentencia antes referida de 10 de noviembre de 2005 (que cita otras anteriores como la de 14 de julio de 1999), citada en la sentencia de la Sala antes referida, es evidente que la relación jurídico-tributaria es única y se establece entre la Administración local y esta última empresa como sujeto pasivo sustituto del contribuyente, siendo dicha constructora, cuando es conocida, la llamada en primer término a efectuar el pago, sin perjuicio de que en ese caso pueda repercutir la cuota tributaria pagada contra la actora PROALSA como sujeto pasivo contribuyente (siendo la relación jurídica entre estas empresas de carácter extratributario). Esa es la conclusión que se saca de la sentencia del Tribunal Supremo referida, sin que la dictada por la Sala, debidamente interpretada, resulte contradictoria, ya que aunque diga a los efectos de entender cumplidos los requisitos exigidos por el art. 80.1 de la Ley Orgánica de Universidades 6/2001, de 21 de diciembre (LA LEY 1724/2001) para aplicar la exención, que el contribuyente (en ese caso la Universidad de Murcia) no puede trasladar la carga tributaria en contra del sustituto (ya que éste en el caso de que pague la liquidación puede repercutir la cuota pagada contra el sujeto pasivo contribuyente pero no al contrario), deja muy claro que el primer obligado al pago es dicho sustituto con arreglo a la jurisprudencia referida, al establecerse en el ICIO por disponerlo así la Ley una única relación jurídico tributaria entre la Administración local y el sustituto del contribuyente, sentido en el que por otro lado se pronuncian la mayoría de los TSJ en las sentencias señaladas por la parte apelante y a las que se hace mención en esta sentencia.

CUARTO.- En razón de todo ello procede estimar el recurso de apelación, revocando la sentencia apelada en cuanto declara como obligado al pago del ICIO a la empresa apelante, declaración que se deja sin efecto, sin hacer expreso pronunciamiento en costas en ninguna de las dos instancias, de acuerdo con lo dispuesto en art. 139.2 de la Ley Jurisdiccional .

En atención a todo lo expuesto, Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

FALLAMOS

Estimar el recurso de apelación interpuesto por **PROMOCIONES EÓLICAS ALTIPLANO, S.A.U** . contra la sentencia 39/14, de 14 de febrero del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº. 6 de Murcia dictada en el recurso contencioso administrativo 111/13 , que se revoca y deja sin efecto tan solo en cuanto declara como obligad al pago del ICIO a la empresa apelante; sin hacer pronunciamiento alguno en las costas de ninguna de las instancias.

Notifíquese la presente sentencia, que es firme al no darse contra ella recurso ordinario alguno.

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

