

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de
10 Nov. 2005, rec. 9131/1998

Ponente: Fernández Montalvo, Rafael.

Nº de Recurso: 9131/1998

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

Texto

En la Villa de Madrid, a diez de noviembre de dos mil cinco.

SENTENCIA

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el recurso de casación para unificación de doctrina núm. 9131/98, interpuesto por la Procuradora de los Tribunales doña Olga Gutiérrez Álvarez, en nombre y representación de la entidad mercantil «Ferrovia, S.A.», contra la sentencia, de fecha 29 de junio de 1998, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Tribunal Superior de Justicia de Murcia (LA LEY 79669/1998), en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 116/96, en el que se impugnaba acuerdo de la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de Molina de Segura, de 14 de noviembre de 1995, que había declarado extemporáneo el recurso de reposición interpuesto contra liquidación girada en concepto de Impuesto sobre Construcciones.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. En el recurso contencioso-administrativo núm. 9131/98 seguido ante la Sala de dicho orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, con fecha 29 de junio de 1998, se dictó sentencia, cuyo fallo es del siguiente tenor literal: 1.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Ferrovial Sociedad Anónima [sic] frente al Acuerdo de 14 de noviembre de 1995 de la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de Molina de Segura, al ser este acto administrativo conforme a Derecho en lo aquí discutido. 2.- No hacer pronunciamiento sobre costas.

SEGUNDO. Notificada dicha sentencia a las partes, por la representación procesal de Ferrovial, S.A., se interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina solicitando la casación de la sentencia recurrida y que se dictara otra nueva que revocase los acuerdos impugnados del Ayuntamiento de Molina de Segura, declarando la nulidad de la notificación recurrida practicándose otra nueva liquidación tributaria, en cuya base imponible, formada por el presupuesto de ejecución material de adjudicación de la obra --sin Seguridad e Higiene en el Trabajo--, se deduzcan los importes correspondientes al coste de las instalaciones mecánicas y equipos construidos por terceros fuera de la obra e incorporados a la misma, y se impongan al referido Ayuntamiento las costas causadas e indemnización por el pago de la comisión bancaria por el mantenimiento de avales prestados para la suspensión durante el lapso de tiempo de su persistencia.

TERCERO. El Procurador de los Tribunales don Jorge Deleito García, por medio de escrito presentado el 19 de junio de 2000, se opuso al recurso de casación para unificación de doctrina formulado solicitando su desestimación y la confirmación de la sentencia recurrida.

CUARTO. Con fecha 22 de marzo de 2004, la Sección dictó sentencia desestimatoria porque en el testimonio de la sentencia ofrecida de contraste no figuraba la mención de su firmeza.

La recurrente, Ferrovial, S.A., promovió incidente de nulidad de actuaciones porque, realmente, la sentencia de contraste núm. 198/96, de 14 de marzo, había sido declarada firme y constaba tal circunstancia en el testimonio aportado.

Tramitado dicho incidente, fue estimado por auto de la Sección, de fecha 25 de abril de 2005, que declaró la nulidad de su anterior sentencia con retroacción de actuaciones al momento anterior para dictar la que procediera previo oportuno señalamiento.

QUINTO. Por providencia de 14 de octubre de 2005 se señaló para nueva votación y fallo el 3 de noviembre en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Montalvo, Presidente de Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. La sentencia recurrida señala como datos relevantes para la decisión adoptada los siguiente:

«Mediante Acuerdo de 13 de diciembre de 1994 de su Comisión de Gobierno, el Ayuntamiento demandado concedió licencia de obras a la Comunidad Autónoma de Murcia (Dirección General de Arquitectura y Vivienda, de la Consejería de Política Territorial y Obras Públicas) para la construcción de varias viviendas en régimen de VPP.

En ese mismo acuerdo municipal se exigía, en relación con dicha obra, una liquidación de 2.476.054 ptas. por el Impuesto de Construcciones Instalaciones y Obras (ICIO).

A la parte actora, según alega en su demanda, mediante orden de 7 Jun. 1995 le fue adjudicado el contrato para la realización de la obra anterior, y tras esa adjudicación la propia Consejería de Política Territorial le efectuó el traslado del acuerdo municipal que había aprobado la liquidación (en la demanda se indicó que el traslado tuvo lugar el 6 Sep. 1995, y luego en el escrito de proposición de prueba se aclaró que fue el 16 Sep. 1995).

El 28 Sep. 1995 la sociedad demandante compareció en el Ayuntamiento con la intención de interponer recurso de reposición no registrándose ese día, según información municipal, por haberse ausentado antes de que pudiera efectuar la comprobación de la documentación que pretendía presentarse.

Ese recurso fue registrado finalmente con fecha del siguiente 9 Oct. 1995, y lo que en él se planteaba era que la base imponible de dicha liquidación quedara reducida.

El acuerdo aquí directamente impugnado, de 14 de noviembre de 1995, no accedió a ese recurso de reposición, por considerar que había sido interpuesto fuera de plazo desde que el Ayuntamiento notificó la liquidación provisional.

La pretensión que la parte demandante deduce en este proceso es que la base imponible sea reducida mediante la reducción o descuento de determinadas partidas».

Y la doctrina que sustenta el fallo desestimatorio de dicha sentencia es la siguiente:

«1) El artículo 104 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales --LHL--, diferencia a efectos de la gestión del ICIO [Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras] entre una liquidación provisional, exigible en el momento de la concesión de la licencia en función del presupuesto, y una liquidación definitiva, a practicar a la vista de la obra efectivamente realizada, y cuyo resultado puede ser aumentar o disminuir la cuota provisional y, en consecuencia, exigir o reintegrar la diferencia al sujeto pasivo.

2) La obligación del Ayuntamiento de notificar la liquidación provisional sólo incumbe respecto de quien en el momento en que procedía la legalmente su exigencia ostentaba la condición de sujeto pasivo, pero no respecto de quien en ese momento era todavía ajeno a la obra. O dicho en otra forma: cualquier compromiso asumido por el dueño de la obra con un tercero en orden a su realización, y con posterioridad a haber quedado consentida la liquidación provisional, no altera o invalida el efecto preclusivo producido.

3) Carece por ello de fundamento la pretensión que parece preconizar la parte actora de que la posibilidad de impugnar la liquidación provisional se abra para ella desde que la conoció, y a pesar de que tal conocimiento haya tenido lugar después de haber consentido la Administración regional tal liquidación provisional.

Y al respecto es de subrayar que la parte actora invoca como fecha "a quo", no aquella en que el Ayuntamiento notificó a la Administración regional la liquidación sino aquella otra en que esta Administración regional trasladó a ella (a la sociedad actora) la notificación de liquidación (así se dice en la demanda, y se ratifica en el escrito de proposición de prueba).

4) Consiguientemente, ha de considerarse acertada la decisión del acuerdo aquí directamente impugnado, el de 14 Nov. 1996, de estimar extemporánea la impugnación planteada por la actora contra esa liquidación practicada con carácter provisional.

5) Al no estar prevista una modificación anticipada de esa liquidación provisional antes de la terminación de la obra, el único derecho que asiste a la parte demandante es que se practique la liquidación definitiva que proceda, una vez terminada la obra y a la vista de la construcción efectivamente realizada, de conformidad con lo establecido en el artículo 104 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales --LRHL--. Y esta liquidación definitiva podrá impugnarla si no la considera ajustada a Derecho».

SEGUNDO. La recurrente en casación, frente a la doctrina expuesta, señala como procedente la doctrina que sostiene la sentencia núm. 198/96, de 14 de marzo, dictada por la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso contencioso-administrativo núm. 665/94 interpuesto, en su día, por la propia recurrente, «Ferrovial, S.A.».

En ella se considera que, conforme al artículo 102 LHL, son sujetos pasivos del impuesto, a título de contribuyente, las personas físicas o jurídicas propietarias de los inmuebles sobre los que se realicen las construcciones, siempre que sean dueños de las obras; y tienen la consideración de sujetos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o realicen las obras, si no fueran los propios contribuyentes. De tal previsión la Sala extrae la consecuencia de que la norma identifica como sustituto al contratista, y «por lo demás quien realiza la construcción es

algo que el Ayuntamiento puede conocer fácilmente. Todo ello significa en nuestro caso que la notificación había de hacerse a dicho sustituto y que precisamente, el tardío conocimiento que éste tuvo de la liquidación (muchos meses después de hecha al Instituto) abría el plazo para interponer el recurso de reposición que efectivamente interpuso y que, por ende, hemos de considerar no extemporáneo sino admisible».

TERCERO. El recurso de casación para la unificación de doctrina exige un doble fundamento: la existencia de una contradicción entre la sentencia impugnada y la sentencia o las sentencias alegadas en contraste; e infracción del ordenamiento jurídico por la sentencia impugnada. Así resultaba del artículo 102.a).4 de la Ley de la Jurisdicción de 1956, según la redacción dada por la Ley 10/1992, de 30 de abril, al establecer que el escrito de preparación deberá contener la fundamentación de la infracción legal cometida en la sentencia impugnada con relación precisa y circunstanciada de la contradicción alegada, aportando certificación de la sentencia o sentencias contrarias (de manera más precisa el artículo también del art. 97.1 de la actual LJCA, al señalar que se interpondrá mediante escrito razonado que deberá contener relación precisa y circunstanciada de las identidades determinantes de la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa la sentencia recurrida).

Debe tenerse en cuenta, además, que entre uno y otro fundamento ha de existir una necesaria relación, entendiendo que la infracción legal imputada a la resolución impugnada ha de constituir el objeto de la contradicción denunciada. De ahí que la contradicción opere como requisito de admisibilidad del recurso y como elemento de su fundamentación.

Por consiguiente, la procedencia del recurso se condiciona, en primer lugar, a que respecto de los mismos litigantes u otros diferentes en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, se hubiere llegado a pronunciamientos distintos (art. 96.1 LJCA), por lo que debe producirse la contradicción entre sentencias determinadas en las que concurra la llamada triple identidad: subjetiva porque las sentencias que se oponen como contrarias afectan a los mismos litigantes o a otros diferentes en idéntica situación; fáctica o relativa a los hechos fijados en la sentencia impugnada y la invocada como contraste; y jurídica referente a las pretensiones ejercitadas en uno y otro proceso, de manera que, dada su analogía, desde el punto de vista de la aplicación del ordenamiento jurídico, reclamen una solución de idéntico sentido.

En segundo lugar, es necesario que exista la infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida y que tal infracción constituya el objeto de la contradicción entre sentencias. En virtud de ello, es preciso establecer cuál de los criterios opuestos que han mantenido los tribunales es el correcto, porque en función de esta decisión se habrá de estimar o desestimar el recurso de casación para la unificación de doctrina, ya que no basta con apreciar la contradicción para llegar a dar lugar al recurso (STS 24 de octubre de 1996 (LA LEY 10918/1996)). Sólo cuando se concluya que el criterio acertado es el de la sentencia antecedente se dará lugar al recurso, no en cambio si la tesis correcta es la contenida en la sentencia que se impugna.

CUARTO. Con base en la doctrina expuesta, esta Sala y Sección, en sentencia de fecha 12 de marzo de 2004 (LA LEY 63464/2004), desestimó el recurso de casación para unificación de doctrina núm. 7751/1998 interpuesto por la misma recurrente, Ferrovial, S.A., contra sentencia de 25 de mayo de 1998 de la Sala del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, entendiendo que no existían las contradicciones (sic) alegadas con respecto a la misma sentencia

que ahora también se invoca, esto es, la sentencia núm. 198/1996 de la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, recaída en el recurso núm. 665/1994, y sí una contradicción interna de la sentencia recurrida que no era susceptible de la clase de recurso interpuesto.

Sin embargo, en el presente caso puede apreciarse contradicción suficiente entre la sentencia impugnada y la ofrecida de contraste para entender cumplida la primera de las mencionadas exigencias fundamentadoras de la clase de recurso que se examina.

En concreto, en relación con la temporaneidad del recurso de reposición ante el Ayuntamiento, la sentencia recurrida considera que, en el momento que procedía, sólo tenía obligación de notificar la liquidación provisional a quien ostentaba la condición de sujeto pasivo, la Administración Autónoma de la Región de Murcia, y no a quien en ese momento era todavía ajeno a la obra, Ferrovial, S.A., de manera que rechaza la pretensión de la parte demandante que sostenía la posibilidad de impugnar dicha liquidación provisional a partir del momento que la conoce, aunque el conocimiento se haya producido después de que la hubiera consentido la Administración Regional. Por el contrario, la sentencia de contraste considera que Ferrovial, S.A., conforme al artículo 102 LHL, en su condición de «realizador de las construcciones», era sujeto pasivo, a título de sustituto del contribuyente, condición que podía ser conocida fácilmente por el Ayuntamiento, y por tanto, «la notificación había de hacerse a dicho sustituto y que realmente, el tardío conocimiento que tuvo de la liquidación (muchos meses después de hecha la Instituto) abría el plazo para interponer el recurso de reposición».

QUINTO. Puesto de relieve el diferente criterio de una y otra sentencia, debemos pronunciarnos sobre cuál de ellos se ajusta al ordenamiento jurídico, analizando una doble cuestión implícita para resolver sobre la temporaneidad del recurso de reposición: de una parte, si resulta obligada la notificación de la liquidación provisional en el ICIO al sustituto del contribuyente, y, en el supuesto que se resuelve, si en el momento de dicha liquidación Ferrovial, S.A., era realmente sustituto del contribuyente.

a) La diferencia entre el «contribuyente» y el «sustituto del contribuyente» en el ICIO quedó específicamente establecida en nuestras sentencias de 18 de diciembre de 1999 (LA LEY 3702/2000) y 19 de septiembre de 2002 (LA LEY 10704/2003).

Como en ellas se dice el art. 102.2 de la Ley de Haciendas Locales, invocado por el recurrente, otorga la condición de sustituto, en el impuesto que nos ocupa, a quien haya solicitado la licencia de obras o a quien realice la construcción, instalación u obra de que se trate.

«Como hemos tenido ocasión de explicar en nuestra sentencia de 14 de julio de 1999, a tenor de lo establecido en el art. 32 de la Ley General Tributaria, 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 aquél --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 petitionerario 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. Es quizá por ello, sin que la Sala, obviamente, pueda anticipar ningún criterio sobre el tema, por lo que no regula la Ley ni la repercusión de la carga tributaria soportada por el sustituto sobre el contribuyente --titular, sin embargo, de la capacidad económica justificativa de la imposición-- ni ningún otro procedimiento para que lleguen a este último las consecuencias del gravamen, pudiendo quedar, por tanto, la cuestión sometida, en principio, y en su caso, a los pactos y relaciones entre los interesados». Si bien, en la actualidad, *si dispone el artículo 101.2, in fine, del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que «el sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha».*

La consecuencia obligada es, por tanto, la necesidad de notificar la liquidación provisional, en el ICIO, a quien ostente la condición de sustituto del contribuyente en el momento de la efectuarse la liquidación provisional del impuesto.

b) *El artículo 102.2 LHL, como se ha dicho, otorgaba la condición de sustituto del contribuyente a quienes solicitasen las correspondientes licencias o realizasen las construcciones, instalaciones u obras, si no fueran los propios contribuyentes.*

Ahora bien, en el supuesto contemplado *la sentencia de instancia que se recurre no parece considerar que sea Ferrovial, S.A., adjudicataria del contrato para la realización de las obras, quien solicita la correspondiente licencia. Por el contrario, señala que la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento demandado, Ayuntamiento de Molina de Segura, concede la licencia de obras a la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, quien debe entenderse que efectuó la correspondiente solicitud y ostentaba la condición de dueño de la obra.*

Por consiguiente, *en el momento de la liquidación provisional del ICIO, 13 de diciembre de 1994, no cabía considerar la*

presencia de un sustituto del contribuyente porque no existía un solicitante de la licencia, contratista o encargado de realizar las obras o construcciones distinto del dueño de la obra y menos aún que en dicha fecha ostentase la referida condición Ferrovial, S.A., que sólo resulta adjudicataria del contrato el 7 de junio de 1995.

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 es éste el destinatario de la notificación de la liquidación provisional que se practica, como disponía el artículo 104.1 LHL, y, sin perjuicio, claro está, de la liquidación definitiva, a que se refiere el apartado 2 del mencionado artículo, y cuya notificación habría de efectuarse, en su caso, al sustituto del contribuyente de existir en ese momento.

Esta es la tesis que subyace en la sentencia recurrida que es compartida por esta Sala. Y en su favor abundan, además, otras dos consideraciones: de una parte, la incertidumbre que supone admitir como válido un momento impreciso de conocimiento de la liquidación provisional, al margen de una notificación formal, por quien no era sustituto cuando aquélla se gira ni podía ser conocido por la Administración; y, de otra, admitir la posibilidad de una impugnación frente a un acto consentido por quien 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 expresa (Cfr. art. 101.2 del Texto Refundido LHL).

SEXTO. En virtud de lo hasta aquí razonado procede declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto, con imposición de las costas causadas a la parte recurrente.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y por la potestad que nos confiere el pueblo español,

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por la representación procesal de la entidad mercantil «Ferrovial, S.A.», contra la sentencia, de fecha 29 de junio de 1998, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 116/96, que declaramos firme, con imposición de las costas causadas a dicha parte recurrente. Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos R. Fernández Montalvo M.V. Garzón Herrero J.G. Martínez Micó E. Frías Ponce D. Jaime Rouanet Moscardó.

PUBLICACIÓN.-

Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Rafael Fernández Montalvo, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario Certifico.

