

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de  
24 Jul. 1999, rec. 4890/1994

Ponente: Sala Sánchez, Pascual.

Nº de RECURSO: 4890/1994

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

#### Texto

Madrid, 24 Jul. 1999.

Visto por la Secc. 2.ª de la Sala 3.ª de este Tribunal, el recurso de casación formulado por la entidad mercantil C., S.A., contra la sentencia de la Sala de esta Jurisdicción del TSJ Principado de Asturias, Secc. 2.ª, de fecha 25 May. 1994, recaída en el recurso contencioso-administrativo núm. 1408/1993, sobre Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras, en el que figura, como parte recurrida, el Ayuntamiento de Gijón.

#### Antecedentes de hecho

**Primero:** La Sala de esta Jurisdicción, Secc. 2.ª del TSJ Principado de Asturias, con fecha 25 May. 1994 y en el recurso anteriormente referenciado, dictó sentencia con la siguiente parte dispositiva: «Fallo: Se estima en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la procuradora D.ª Ana Felgueroso Vázquez, en nombre y representación de la Sociedad C., S.A., contra la resolución del Ayuntamiento de Gijón de 21 Jul. 1993, desestimatoria del recurso de reposición formulado frente a la liquidación del Impuesto sobre Construcciones, Obras e Instalaciones, de fecha 24 May. 1993, acuerdos que anulamos por ser contrarios a Derecho en cuanto gravan como coste real y efectivo la partida presupuestaria relativa al IVA soportado, manteniéndolos en cuanto al resto de pronunciamientos, debiendo la Administración Local demandada girar otras liquidaciones con exclusión de la referida partida, sin hacer expresa condena de las costas procesales».

**Segundo:** Contra la anterior sentencia, la representación procesal de la entidad C., S.A., preparó recurso de casación. Emplazadas las partes y remitidos los autos, la recurrente formuló escrito de interposición, que basó en dos motivos, formulados ambos al amparo del art. 95.1.4 LJCA aquí aplicable, por infracción de las normas de la Ley de Haciendas Locales que regulan la atribución de la condición de contribuyente al dueño de la obra -motivo primero- y por infracción, también, de los preceptos que fijan la base imponible del ICIO en el coste real y efectivo de las obras. Interesó la casación de la sentencia impugnada y la estimación del contencioso que la misma resolvió. Conferido traslado a la representación del Ayuntamiento de Gijón, se opuso al recurso y solicitó la confirmación de la sentencia.

**Tercero:** Señalada, para votación y fallo, la audiencia del 14 de los corrientes, tuvo lugar en esa fecha la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Magistrado Sr. Sala Sánchez.

### Fundamentos de Derecho

**Primero:** Invoca la entidad recurrente, como primer motivo de casación y al amparo del art. 95.1.4 LJCA aquí aplicable, la infracción del art. 102 L 39/1988 de 28 Dic., Reguladora de las Haciendas Locales, en cuanto, pese a establecer este precepto que son sujetos pasivos del ICIO, a título de contribuyente, «las personas físicas o jurídicas y las Entidades a que se refiere el art. 33 LGT, propietarias de los inmuebles sobre los que se realicen las contribuciones, instalaciones u obras siempre que sean dueños de las (mismas)», considerándose, en los demás casos, contribuyente a quien ostente la condición de «dueño de la obra», y que «tienen la consideración de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o realicen las contribuciones, instalaciones u obras, si no fueran los propios contribuyentes», la Corporación municipal aquí recurrida, en vez de dirigirse al liquidar este Impuesto al principal obligado tributario, esto es, a la DG la Policía -M.º Interior- que era el único dueño de la obra consistente en la construcción del edificio destinado a Comisaría de Policía de Gijón, y además lo era con carácter indubitado, giró la liquidación a la entidad constructora sustituta del contribuyente, trastocando, en su criterio y con evidente injusticia, el orden legalmente establecido para los obligados tributarios.

En este motivo de casación, la parte recurrente plantea de lleno el problema del fundamento de la obligación del sujeto pasivo sustituto del contribuyente de satisfacer la carga tributaria que el Impuesto significa inclusive con preferencia al contribuyente, que, en puridad de conceptos y según la recurrente, debería funcionar, en cualquier relación tributaria, como principal y primer obligado a soportarla.

Sucede, sin embargo, que, a tenor de lo establecido en el art. 32 LGT, 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 con él.

Pese a que el analizado art. 32 LGT determine que «el concepto se aplica -el de sustituto, se entiende- especialmente a quienes se hallan obligados por Ley a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen

tributario correspondiente, asumiendo la obligación de efectuar su ingreso en el Tesoro», no siempre que se da el mecanismo de la retención se produce la figura de la sustitución en el sentido en que aquí se contempla, pues si bien el retenedor está sujeto a las mismas obligaciones que el sustituto -retener, declarar e ingresar la retención- no siempre desplaza al contribuyente de la relación tributaria, sino que éste -vgr. en el Impuesto sobre la Renta- continúa vinculado a la Administración -presentación de autoliquidaciones y, en su caso, ingreso del importe correspondiente de la obligación tributaria-.

En lo que aquí importa, en el ICIO 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. 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.

En conclusión: siendo el sustituto obligado principal -y hasta único- tributario, por lo dicho, y no responsable subsidiario del impuesto, el motivo ha de ser desestimado.

Segundo: Respecto del segundo motivo de casación -infracción del art. 103.1 Ley de Haciendas Locales por comprender la liquidación impugnada, como «coste real y efectivo de la obra», el «presupuesto» o «precio de ejecución por contrata», con inclusión del IVA, en vez de hacerlo sobre el presupuesto de ejecución material- esta Sala ha tenido ocasión de resolver reiteradamente acerca del tema. En las sentencias (dos) de 5 de los corrientes, recaídas en los recursos de casación 300 y 335 de 1994, se dice textualmente que «uno de sus últimos pronunciamientos lo constituye la S 24 May. 1999, recaída en un recurso de casación para unificación de doctrina -el 2747/1994- en que, remitiéndose, entre otras, a las SS 1 Feb. 1994 y 14 May. y 15 Nov. 1997, declaró que «el coste real y efectivo de la construcción no está constituido, como la simple expresión gramatical del precitado art. 103.1 Ley de Haciendas Locales pudiera inducir a suponer, por todos los desembolsos efectuados por los dueños de la obra y que la reconozcan como causa de su realización, sino sólo por los que se integran en el presupuesto presentado por los interesados para su visado en el Colegio Oficial correspondiente, pues a dicho proyecto se refiere claramente el art. 104 de la propia norma -la Ley de Haciendas Locales, se entiende-, tanto si fue presentado para su visado como si no lo fue, y ese proyecto se compone de las partidas que determinan el coste de ejecución material de la obra, en el que no se incluyen los gastos generales contemplados en el art. 68 a) del Reglamento General de la Contratación del Estado, aprobado por D 3410/1975 de 25

Nov., compuestos por una heterogénea serie de elementos que sólo de un modo indirecto lo incrementan, ni tampoco el porcentaje calculado como beneficio industrial del contratista, cuyo gravamen significaría sujeción a tributación tanto la riqueza representada por la obra como el volumen de negocio del constructor, ni los honorarios profesionales, ni el IVA repercutido al propietario por el constructor. A estas exclusiones, y por obedecer a la misma causa, ha de adicionarse la de los importes correspondientes a equipos, maquinaria e instalaciones construidos por terceros fuera de la obra e incorporados a ella, en el sentido de no computar el valor de lo instalado aun que sí el coste de su instalación -sentencias de esta Sala de 18 Jun. 1997 y demás en ella citadas-, y la del estudio relativo a seguridad e higiene en el trabajo, pese a que, en virtud de lo prevenido en el RD 555/1986 de 21 Dic., ha de incluirse en los proyectos de edificación y obras, pero que, por ser gasto igualmente ajeno al estricto costo del concepto de obra civil, debe ser excluido del cálculo de la base aquí cuestionado».

Por consiguiente, habiéndose incluido improcedentemente, en el coste real y efectivo de la obra, el 15% del IVA, el 13% de gastos generales y el 6% de beneficio industrial, el motivo deber ser estimado en la misma medida.

**Tercero:** Por las razones expuestas, se está en el caso de declarar haber lugar a la casación, sin hacer especial condena respecto de las costas de la instancia y de las de este recurso de conformidad con lo establecido en el art. 102.2 LJCA aquí aplicable.

#### Fallamos

Que debemos declarar, y declaramos, haber lugar al recurso de casación formulado por la entidad mercantil C., S.A. contra la sentencia de la Sala de esta Jurisdicción del TSJ Asturias, Secc. 2.ª, de fecha 25 May. 1994, recaída en el recurso al principio reseñado, sentencia la expresada que se casa y anula. Todo ello con estimación del recurso contencioso-administrativo que la misma resolvió, con anulación de la liquidación practicada en la medida en que incluyó los conceptos especificados en el fundamento de Derecho segundo, último párrafo, de la presente y sin hacer especial condena de costas respecto de las causadas en la instancia y en este recurso.

Lo pronunciamos, mandamos y firmamos.-Sr. Pujalte Clariana.-Sr. Sala Sánchez.-sr. Rouanet Moscardó.-Sr. Mateo Díaz.-Sr. Gota Losada.

