



Roj: **STS 3955/2020 - ECLI:ES:TS:2020:3955**

Id Cendoj: **28079130022020100578**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **19/11/2020**

Nº de Recurso: **4291/2019**

Nº de Resolución: **1547/2020**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ANGEL AGUALLO AVILÉS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 7609/2019,**  
**ATS 12950/2019,**  
**STS 3955/2020**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.547/2020**

Fecha de sentencia: 19/11/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4291/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 17/11/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

Procedencia: T.S.J. MADRID CON/AD SEC. 9

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4291/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1547/2020**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 19 de noviembre de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 4291/2019, interpuesto por don Jorge Laguna Alonso, procurador de los Tribunales y de CONSTRUCTORA SAN JOSÉ, S.A. contra la sentencia de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de fecha 4 de abril de 2019, desestimatoria del recurso de apelación núm. 141/2018 interpuesto por la citada entidad contra la sentencia del Juzgado Contencioso-Administrativo núm. 2 de Madrid, de 23 de noviembre de 2017, desestimatoria del procedimiento ordinario núm. 459/2016, deducido contra la liquidación girada a la sociedad en calidad de sustituto del contribuyente por el concepto de Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras ["ICIO"], por un importe de 40.873,40 euros, derivada del acta de disconformidad núm. 1166305, y sanción tributaria por importe de 20.262,69 euros, derivada de expediente sancionador núm. 195/2012/3264.

Ha sido parte recurrida el AYUNTAMIENTO DE MADRID, representado por su letrada.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO.- Resolución recurrida en casación, hechos del litigio y sentencia del Juzgado.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de fecha 4 de abril de 2019, desestimatoria del recurso de apelación núm. 141/2018 interpuesto por CONSTRUCTORA SAN JOSÉ, S.A. contra la sentencia del Juzgado Contencioso-Administrativo núm. 2 de Madrid, de 23 de noviembre de 2017, desestimatoria del procedimiento ordinario núm. 459/2016, deducido contra la liquidación girada a la sociedad en calidad de sustituto del contribuyente por el concepto de ICIO, por un importe de 40.873,40 euros, derivada del acta de disconformidad núm. 1166305, y sanción tributaria por importe de 20.262,69 euros, derivada de expediente sancionador núm. 195/2012/3264.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) La entidad Parquesol Inmobiliaria y Proyectos, S.L. ["Parquesol"] era la dueña de unas obras realizadas en un inmueble sito en la calle Marqués de Monteagudo número 20 de Madrid. Dicha entidad había solicitado la licencia de obras y actividades para la ejecución de la referida obra, y había presentado las correspondientes autoliquidaciones provisionales (el 10 de octubre de 2005) y definitivas (el 30 de diciembre de 2009) del ICIO.

b) Con fecha 25 de septiembre de 2006, Parquesol encomendó la ejecución de dichas obras a la entidad Rosso Columbari Obras y Proyectos, S.A.

c) Posteriormente, con fecha de 13 de octubre de 2008, CONSTRUCTORA SAN JOSÉ, S.A. suscribió un contrato con Parquesol para la finalización de la ejecución de las referidas obras.

d) Con fecha 9 de enero de 2012, la Agencia Tributaria del Ayuntamiento de Madrid inició actuaciones inspectoras frente a la entidad Parquesol (como sujeto pasivo a título de contribuyente) en concepto de ICIO, por las obras realizadas en el inmueble. Con fecha 17 de abril de 2012, la Inspección decretó el fin de las actuaciones inspectoras, sin exigir cuota tributaria alguna a la referida entidad, al considerar que las actuaciones debían ser seguidas frente a CONSTRUCTORA SAN JOSÉ, S.A., por entender que esta ostentaba la condición de sustituto del contribuyente.

e) Con fecha 10 de mayo de 2012, se notificó a CONSTRUCTORA SAN JOSÉ, S.A. comunicación de inicio de actuaciones inspectoras en concepto de ICIO, por las obras realizadas en el inmueble. En el marco de dicho procedimiento de comprobación, se practicó a dicha sociedad liquidación del ICIO que se encuentra en el origen de este procedimiento.



f) Con fecha 5 de septiembre de 2012, le fue notificada a la actual recurrente resolución dictada por el Ayuntamiento de Madrid, en virtud de la cual se le impuso una sanción por importe de 20.261,69 euros, por haber cometido la infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

g) Contra la liquidación y la sanción mencionadas la interesada instó reclamación económico-administrativa, que fue desestimada por resolución de 28 de septiembre de 2016 del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid.

h) No conforme, CONSTRUCTORA SAN JOSÉ, S.A. interpuso recurso contencioso-administrativo, que fue desestimado por sentencia de 23 de noviembre de 2017 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Madrid, que razona lo siguiente:

" SEGUNDO.-La ley de Haciendas Locales regula en los artículos 101 a 104 el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras como un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, de cualquier construcción, instalación u obra para la que exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda al Ayuntamiento de la imposición. En relación con los obligados señala que son sujetos pasivos de este impuesto, a título de contribuyente, las personas físicas o jurídicas y las Entidades a que se refiere el artículo 33 LGT, propietarias de los inmuebles sobre los que se realicen las construcciones, instalaciones u obras siempre que sean dueños de las obras; en los demás casos se considerará contribuyente a quien ostente la condición de dueño de la obra. Su párrafo segundo determina que tienen la consideración de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o realicen las construcciones, instalaciones u obras, si no fueran los propios contribuyentes.

Pasando a enjuiciar el motivo referente a la condición de sujeto pasivo del contribuyente, señala la recurrente que carece de dicha condición porque las obras se iniciaron por la mercantil Rosso, quien realizó una parte significativa de la obra y, en consecuencia, el sujeto pasivo debería ser el promotor de la obra.

Sin embargo dicha alegación debe ser desestimada por cuanto 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 realicen las construcciones, instalaciones u obras.

En este sentido la Jurisprudencia (por todas sentencias de 24 de julio de 1999, de la Sala Tercera del Tribunal Supremo) señala "...que a tenor de lo establecido en el artículo 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 aquel...".

Asimismo añade la citada sentencia que "...Pese a que el analizado artículo 32 de la Ley General Tributaria determine que "el concepto se aplica 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".

Finalmente concluye, en lo que aquí importa, que "...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 artículo 102.1 de la Ley de Haciendas Locales -, estableciéndose una única relación tributaria entre la Administración y el petionario de la licencia o el constructor de la obra - artículo 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".

Aplicando la anterior doctrina al caso enjuiciado se puede concluir que siendo el sustituto obligado principal -y hasta único- tributario, por lo dicho, y no responsable subsidiario del impuesto, el motivo ha de ser desestimado, pues de la documentación obrante en el expediente, se comprueba que la recurrente tiene la condición de "contratista". Así se acredita tanto en el contrato de ejecución de las obras suscrito el 13 de octubre de 2008 con la mercantil Parquesol en calidad de promotora, como en el acta de recepción de las obras del edificio terminado, de fecha 31 de julio de 2009, en la que consta como constructora la sociedad Constructora San José. En consecuencia la sociedad recurrente cuando finalizaron las obras ostentaba la condición de sustituto del contribuyente por ser el contratista, de modo que la Administración tributaria municipal actuó correctamente cuando, una vez finalizadas las obras, inicio de actuaciones inspectoras con el fin de regularizar la situación tributaria del ICIO por la realización de las mismas. Como consecuencia de la sustitución tributaria es al sustituto al que corresponde cumplir la obligación tributaria principal y las consiguientes obligaciones formales".

## **SEGUNDO.- La sentencia de instancia.**

1. Frente a la citada resolución desestimatoria del Juzgado, CONSTRUCTORA SAN JOSÉ, S.A. interpuso recurso de apelación, que fue desestimado por la sentencia de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de fecha 4 de abril de 2019.

Razona la sentencia, entre otras cosas, lo que a continuación reflejamos:

" SEGUNDO.- El primer argumento impugnatorio de la recurrente consiste en negar su condición de obligada tributaria, pues aunque admite que, en su calidad de constructora de la obra, resultaría la sustituta del contribuyente conforme al art. 101 TRLHL, sin embargo, en los casos, como aquí ocurre, en que la licencia de obras ha sido solicitada por el dueño de la obra, desaparece la figura del sustituto, supuesto en que las actuaciones inspectoras y liquidatorias deben entenderse con el solicitante de la licencia. Cita en su apoyo la STS de 10 de noviembre de 2005 (RC 9131/1998 ) y las resoluciones de otros Tribunales Superiores de Justicia.

Como hemos dicho, la solución que ofrece el Juez de instancia a este problema es la correcta, y asimismo la jurisprudencia en que se basa.

El art. 101.2 TRLHL hace surgir el sustituto del contribuyente de una de estas circunstancias alternativas: primero, haber presentado la petición de licencias, declaraciones responsables o comunicaciones, y, segundo, realizar materialmente las obras. Basta con que se dé una de estas dos situaciones en una persona ajena al contribuyente para asumir la posición de sustituto. Lógicamente, en una sola persona, el dueño de la obra, no pueden concurrir las dos figuras de contribuyente y sustituto del contribuyente. Este ha de serlo siempre una persona ajena al dueño de la obra, por ello debe interpretarse que el art. 101.2 confiere la condición de sustituto del contribuyente a quien solicita la licencia solo en caso de que no lo haga el contribuyente mismo.

Dado que la adquisición de dicha cualidad de sustituto depende de una expresa atribución legal, y por su mera existencia este ocupa la posición del contribuyente en su relación con la Administración, los órganos tributarios carecen de potestades discrecionales para exigir la deuda a uno u otro obligado y, por tanto, para elegir el sujeto contra el que dirigir su actividad de comprobación o inspección. Es doctrina reiterada que el sustituto desplaza al sujeto pasivo contribuyente de la relación jurídico-tributaria, ocupando su lugar y residenciando en su persona la totalidad de las obligaciones materiales y formales con la Administración tributaria, de manera que es el sustituto quien se obliga al cumplimiento de las obligaciones principales y accesorias, materiales y formales, y recaen sobre su persona todas las consecuencias, incluida la posibilidad de verse sometido a los procedimientos de aplicación de los tributos. A tales efectos, es irrelevante que el contribuyente hubiera tomado la iniciativa en cumplir alguna o algunas de las obligaciones que pesan sobre el sustituto.

La STS de 10 de noviembre de 2005 que invoca la apelante se refería a un caso muy distinto al actual. Se trataba de la liquidación provisional del ICIO que tiene lugar con la solicitud de la licencia urbanística, y en el momento de exigirse tal liquidación provisional no existía sustituto del contribuyente porque la adjudicación de la obra aun no se había realizado. Así pues, al no existir, al tiempo de girarse la liquidación provisional, un solicitante de la licencia, contratista o encargado de realizar las obras o construcciones distinto del dueño de la obra, en ausencia de sustituto la liquidación se dirigió al contribuyente. En el supuesto de autos estamos ante la liquidación definitiva del ICIO en la que ya hay una contratista que, por esta sola condición, adopta la posición de sustituto".

2. En resumen, la sentencia impugnada considera que, en el caso enjuiciado, la entidad recurrente tiene la condición de sustituto del contribuyente en el ICIO con fundamento en que (i), de conformidad con el artículo 101.2 TRLRHL, puede ser tal cualquier persona ajena al dueño de la obra que, o bien haya presentado la solicitud



de licencias, declaraciones responsables o comunicaciones, o bien haya realizado materialmente las obras; (ii) que la Administración tributaria carece de la facultad de elegir si exige la deuda o comprueba o investiga al contribuyente o al sustituto, aunque el primero haya cumplido alguna de las obligaciones que pesan sobre el segundo; y (iii) que la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 2005 no resulta aplicable porque examina un supuesto diferente al aquí enjuiciado.

### **TERCERO.- Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. La representación procesal de CONSTRUCTORA SAN JOSÉ, S.A. preparó recurso de casación mediante escrito presentado el 6 de junio de 2019.

2. En dicho escrito, la representación procesal de la entidad recurrente identificó como normas infringidas los artículos 100.1 y 102.4 del texto refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004 ["TRLRHL"] y 9.3 y 31 de la Constitución Española ["CE"].

3. La Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 8 de junio de 2019, y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 12 de diciembre de 2019, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia prevista en el apartado 2, letras a) y c), del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), precisando que las cuestiones que presentan ese interés son las siguientes:

*" a) Determinar si la figura del sustituto del contribuyente, prevista en el artículo 101.2 del texto refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales , aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004 ["TRLRHL"] puede ser atribuida a un tercero, cuando el dueño de la obra y sujeto pasivo, a título de contribuyente, fue quien solicitó la licencia de obras.*

*b) En caso de que se diera respuesta afirmativa a la anterior pregunta, determinar si un tercero a quien se le encarga la ejecución de las obras con posterioridad a la solicitud de la licencia puede incurrir en algún presupuesto legal que le haga ocupar la posición del sustituto del contribuyente, conforme al expresado precepto".*

El citado auto identifica como normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas, los artículos 100.1 y 101 del TRLRHL.

### **CUARTO.- Interposición del recurso de casación.**

1. La representación procesal de CONSTRUCTORA SAN JOSÉ, S.A. interpuso el recurso de casación mediante escrito de 4 de febrero de 2020, que observa los requisitos legales.

En dicho escrito, comienza argumentando porqué la sentencia impugnada infringe los artículos 100.1 y 101 del TRLRHL, en la medida en que "la misma se separa de una interpretación finalista, sistemática y literal de la norma" (pág. 5).

2. En lo que se refiere a la interpretación finalista o teleológica del artículo 101 del TRLRHL, comienza señalando que "el sujeto pasivo del ICIO a título de contribuyente es el dueño de la obra, considerándose como tal a quienes soporten los gastos o el coste derivados de su realización", pero "para las Corporaciones Locales no siempre resulta sencillo identificar quien es el dueño de la obra", motivo por el cual "el legislador consideró oportuno crear la figura del sustituto, configurándose como tal a quien solicite la licencia o realice las obras, siendo estos sujetos fácilmente identificables por parte de los Ayuntamientos" (pág. 6). Se cita, en este sentido, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 7 de julio de 2000 (rec. núm. 19/2000).

Con carácter general -se dice-, "la figura del sustituto responde a una finalidad eminentemente práctica: lograr la regularización y exacción del tributo de la forma más rápida y sencilla para la Administración, y ello a pesar de que la persona que haga frente al pago del tributo no sea la que manifieste capacidad económica alguna" (pág. 6).

Se razona que "en caso de que se trate de una obra en la que la licencia ha sido solicitada por su dueño (tal y como ocurre en el caso de autos), la identificación de esa persona física o jurídica" es "automática, en tanto que las referidas licencias son emitidas por las propias Corporaciones Locales", por lo que "en aquellos supuestos en los que el dueño de la obra ha solicitado la licencia, la figura del sustituto se vacía de contenido", ya que "la Administración ya ha logrado identificar al sujeto pasivo a título de contribuyente que manifiesta la capacidad económica gravada por el ICIO (el dueño de la obra, es decir, quien soporta los gastos para su realización) (pág. 7). Así lo habría entendido el Tribunal Superior de Justicia de Galicia en su sentencia de 31 de enero de 2003 (rec. núm. 8251/1998).



Para el recurrente, carece "de absoluto sentido que los Ayuntamientos se dirijan a quienes han realizado las obras" cuando "ya ha sido solicitada previamente la correspondiente licencia", porque en "estos supuestos la Administración tiene ya, desde un principio, identificado al sujeto pasivo a título de sustituto y, si además coincide con el dueño de la obra, también al contribuyente" (pág. 7). Por ello, el mero hecho de que la entidad recurrente haya "ejecutado las obras, no implica que, en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo contribuyente ha sido identificado (en el caso de autos, la entidad Parquesol), la Administración esté obligada a dirigirse a es[a] parte (como "sustituto" del contribuyente) a efectos de liquidar la deuda" (pág. 8). Así lo habría entendido el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura en su sentencia de 12 de junio de 2006 (rec. núm. 546/2006).

Además, se hace hincapié en que "el Ayuntamiento de Madrid no solo era conocedor de que la entidad Parquesol era la dueña de la obra por haber sido ésta la que solicitó la licencia, sino que también era conocedor de dicha circunstancia por haber sido ésta la que presentó tanto la autoliquidación provisional como definitiva del ICIO"; en que "el Ayuntamiento de Madrid inició actuaciones de comprobación frente a la referida entidad por el mismo concepto impositivo y hecho imponible que aquí nos ocupa"; y en que "el Ayuntamiento decidió que las referidas actuaciones de comprobación debían finalizar y que la cuota tributaria debía exigirse a" la sociedad recurrente, pese a que la entidad Rosso Columbari Obras y Proyectos, S.A. "fue la que realizó la práctica totalidad de las obras" (pág. 8).

A juicio de la recurrente, su interpretación quedaría reforzada "si atendemos a la regulación inicial de la figura del sustituto contenida en el artículo 102.2 de la derogada Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales", a tenor del cual "[t]ienen la consideración de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o realicen las construcciones, instalaciones u obras, si no fueran los propios contribuyentes". Con la anterior redacción de la norma -se subraya- "la figura del sustituto del contribuyente únicamente existía en caso de que el contribuyente no reuniese también en su persona cualquiera de los supuestos de sustitución", y "[n]o hay nada en la nueva redacción de la normativa reguladora del ICIO que permita alcanzar una conclusión diferente a la que se derivaba de la anterior normativa" (pág. 9).

**3.** En cuanto a la interpretación sistemática y literal del artículo 101 del TRLRHL, se dice que de "una lectura conjunta de los artículos 100.1 y 101 del TRLHL se desprende que, en caso de que las Corporaciones Locales no hayan conseguido identificar al sujeto pasivo a título de contribuyente (artículo 101.1 del TRLHL), éstas se encontrarán facultadas para exigir el pago del tributo al solicitante de la licencia (primer supuesto de sustitución previsto en el artículo 101.2 del TRLHL) y, en el caso de que se trate de obras en las que la licencia no se haya solicitado, a quien haya ejecutado las mismas (segundo supuesto de sustitución previsto en el artículo 101.2 del TRLHL)", conclusión que "se acentúa si tenemos en cuenta que el artículo 100.1 del TRLHL considera que el hecho imponible del ICIO se entiende realizado con independencia de si se ha obtenido la preceptiva licencia o no" (pág. 9).

Que de una "interpretación conjunta de los referidos artículos 100.1 y 101 del TRLHL, se debe concluir necesariamente que en aquellos casos en los que el dueño de la obra es quien solicita la licencia, no existe la figura del sustituto" (pág. 10), es algo que habría reconocido el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía en diversas sentencias, entre las que se destaca la de 1 de junio de 2015 (rec. núm. 244/2014).

Esa misma conclusión se desprendería también de nuestra sentencia de 10 de noviembre de 2005 (rec. núm. 9131/1998), en la que si bien se analiza un supuesto diferente al que aquí nos ocupa. se concluye que "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".

Opina la entidad recurrente que "[e]sta interpretación sistemática debe ser conjugada de forma necesaria con una interpretación literal/gramatical del artículo 101.2 del TRLHL con la que también alcanzaríamos la misma conclusión", pues "el citado precepto contiene la conjunción "o" en lugar de la conjunción "y" a la hora de enumerar los distintos supuestos en los que cabría considerar a una persona como sustituto del contribuyente", lo que implicaría que debe "cumplirse el primero de los presupuestos para considerar a una persona física o jurídica como sujeto pasivo a título de sustituto, resulta totalmente innecesario comprobar quien sea el que ejecute las obras, pues la Administración ya tiene identificada a una persona a la que puede dirigirse para lograr la exacción del tributo y ello con independencia de si el que cumple el primer presupuesto es el dueño o no de la obra. Una interpretación contraria -se afirma- carecería de sentido pues el legislador estaría previendo dos sujetos pasivos a título de sustitutos alternativos, esto es, quien solicita la licencia y quien realice las obras" (págs. 10-11). Así lo habría estimado el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en su sentencia de 5 de febrero de 2001 (rec. núm. 59/2000).

**4.** Finalmente, se propone otra posible interpretación del artículo 101 del TRLRHL, para lo cual se sostiene que, "incluso en el caso de que finalmente se llegue a considerar que la coincidencia subjetiva entre el dueño de la



obra y quién solicita la correspondiente licencia no produciría la extinción de la figura del sujeto pasivo a título de sustituto del contribuyente, podríamos defender que la figura del contribuyente y del sustituto se aúnan en una misma persona (física o jurídica), esto es, el dueño de la obra que solicita la oportuna licencia" (pág. 11).

Cree la recurrente "que teóricamente no existe ninguna incompatibilidad para que coincidan subjetivamente la calidad de sujeto pasivo a título de contribuyente y a título de sustituto pues" la "figura del sustituto en un determinado impuesto constituye una medida en aras a facilitar la recaudación por parte de las Corporaciones Locales. Consecuentemente, que tenga lugar este fenómeno -se dice- supone manifiestamente una situación más ventajosa para el Ayuntamiento pudiendo este proceder fácilmente a la exacción del tributo, concretamente cuando éste liquida el ICIO mediante liquidación, teniendo ya plenamente identificado al solicitante de la licencia de obras que, en nuestro caso, coincide con el verdadero sujeto pasivo a título de contribuyente, esto es, el dueño de la obra" (pág. 12). En este sentido se habría manifestado la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 6 de marzo de 2018 (rec. núm. 8/2018).

5. En la segunda parte del escrito de denuncia la infracción por la sentencia impugnada de los principios de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, capacidad económica, seguridad jurídica, buena fe y buena administración ( artículos 9.3 y 31 de la CE).

A este respecto, se dice que la "capacidad económica seleccionada por el legislador reside en quien soporte los costes derivados de las construcciones, instalaciones u obras que se realicen sobre el inmueble"; que "no es la mera titularidad del bien inmueble la muestra de capacidad económica gravada por el ICIO"; que el sustituto del contribuyente "no realiza el hecho imponible, sino que lleva a cabo un presupuesto de hecho fijado por la ley distinto al hecho imponible ( artículo 36.3 de la LGT)"; que la "realización de este presupuesto no implica manifestación de capacidad económica alguna, pero en su figura concurre una circunstancia que establece la ley y cuya realización guarda relación con el hecho imponible", porque los sustitutos "efectúan operaciones (solicitar licencia o construir) directamente relacionadas con el hecho imponible, puesto que ambas actuaciones son elementos, bien de la configuración legal del impuesto (que grava la realización de obras o construcciones que precisen de licencia), o bien de su realización física" (pág. 13).

Partiendo de las anteriores premisas, se afirma que "no se puede admitir que en un supuesto en el que las Corporaciones Locales tienen perfectamente identificado al sujeto pasivo contribuyente (sin que se haya cuestionado su solvencia), la Administración pueda dirigirse y exigir el pago del tributo a una persona en la que no se ha puesto de manifiesto capacidad económica alguna", porque "se estaría vulnerando los principios de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y seguridad jurídica ( artículo 9.3 de la CE) y el principio de capacidad económica ( artículo 31 de la CE). La figura del sustituto no puede servir como un instrumento para que la Administración liquide de forma discrecional y arbitraria a quien ella considere oportuno"; y que "resulta cuanto menos sorprendente que estando perfectamente localizado el contribuyente (al haber sido éste el que solicitó las licencias y presentó las declaraciones del ICIO), y habiéndose iniciado un procedimiento de comprobación frente a éste, se acuerde concluir este procedimiento de comprobación para iniciar uno nuevo ante un supuesto sustituto del contribuyente que, una vez localizado al contribuyente, no tiene ninguna razón de ser" (pág. 14).

En opinión de la recurrente, "la tesis del TSJ de Madrid y del Ayuntamiento no puede quedar salvada por el hecho de que el artículo 101 del TRLHL prevea que el sustituto puede "exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha", porque es "contrario a los principios de buena fe y buena administración que, una vez identificado el contribuyente, el Ayuntamiento pueda exigir la cuota tributaria al sustituto, en la medida en que se le obligaría a incurrir en unos costes (como por ejemplo, asesoramiento jurídico o los propios recursos internos de la compañía) que podrían haber sido evitados de una forma sencilla: exigiendo la cuota tributaria a quien manifiesta realmente una capacidad económica y que además ha sido perfectamente identificado por el Ayuntamiento" (pág. 14).

Seguidamente, se sostiene "que la Sala de instancia ha partido de la errónea consideración de que, en un supuesto en el que el Ayuntamiento ha identificado al contribuyente que ha solicitado la licencia y a quien ha realizado las obras, la Administración única y exclusivamente puede dirigirse y exigir el pago del tributo a este último (y no al contribuyente que ha solicitado la licencia, es decir, a quien manifiesta la capacidad económica gravada por el tributo)", porque "dicha afirmación carece de todo sustento legal y jurisprudencial y, además, supone una flagrante vulneración de lo dispuesto en el artículo 101 del TRLHL y de los artículos 9.3 y 31 de la CE". En cualquier caso, "la Administración no puede elegir arbitrariamente en caso de un eventual conflicto entre sustitutos (la entidad Parquesol como dueño de la obra y la entidad Rosso Columbari Obras y Proyectos, S.A., y mi representada como constructores), debiendo ser el primero que realice el presupuesto de hecho de la sustitución quien ostente tal condición" (pág. 15), como habría sostenido el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sede de Granada), en su sentencia de 2 de junio de 2003 (rec. núm. 251/2002).



6. Para terminar, "se solicita de esta Sala se pronuncie afirmando que la figura del sustituto del contribuyente no puede ser atribuida a un tercero ([su] representada) cuando el dueño de la obra y, por ende, sujeto pasivo a título de contribuyente, fue quien solicitó la licencia de obras"; y, en caso contrario, que "rechaza la posibilidad de que un tercero a quien se le encarga la ejecución de las obras con posterioridad a la solicitud de la licencia pueda incurrir en algún presupuesto legal que le haga ocupar la posición de sustituto del contribuyente conforme al artículo 101.2 del TRLHL" (págs. 16-17).

#### **QUINTO.- Oposición al recurso de casación del demandado en la instancia.**

1. La letrada del Ayuntamiento de Madrid, en nombre y representación de este, se ha opuesto al recurso de casación mediante escrito de 17 de mayo de 2020, que observa los requisitos legales.

2. En dicho escrito, tras una breve narración de los hechos, comienza alegando que, de acuerdo con el artículo 101.2 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo), vigente en el momento que viene al caso, "el sujeto pasivo contribuyente del ICIO es el dueño de la obra, debiendo legalmente tenerse por tal a quien soporta los gastos o el coste que comporta su realización", en este caso, "la entidad PARQUESOL, cuya condición legal de contribuyente resulta, por tanto, indubitable y realmente no se cuestiona". Y que tampoco "se cuestiona el hecho de que la referida entidad mercantil no realizó la construcción (del edificio de nueva planta ubicado en la calle Marqués de Monteaugudo núm. 20) por la que se liquidó el impuesto, sino que la contrató con fecha 13 de octubre de 2008 y confió la realización de las obras como contratista principal a la recurrente (CONSTRUCTORA SAN JOSÉ, S.A.), sin perjuicio de que, inicialmente, las obras se ejecutasen por la empresa ROSSO COLUMBARI, OBRAS Y PROYECTOS, S.A." (pág. 4).

3. A continuación, se aduce que se atribuye "a la recurrente la condición de sujeto pasivo, sustituto del contribuyente, porque fue quien, efectivamente, construyó el edificio de nueva planta, si bien la entidad interesada rechaza tal condición alegando que el sujeto pasivo es la entidad PARQUESOL quien, además, de tener la condición de dueño de la obra, ostenta también la condición de sustituto por solicitar la licencia urbanística". Pero -se dice- "no es este el criterio que resulta de la doctrina que reiteradamente ha establecido el Tribunal Supremo interpretando y aplicando la ley" (pág. 4); a este respecto, se trae a colación las sentencias del Tribunal Supremo de 7 de marzo de 1995 y 18 de diciembre de 1999 (recurso de casación núm. 2525/1995), así como la de 19 de septiembre de 2002, (recurso de casación núm. 6279/1997).

4. Se aduce por la recurrente -se prosigue-, "en sentido contrario a la doctrina del Tribunal Supremo, que era necesario continuar el procedimiento Inspector y girar la liquidación al contribuyente (Parque sol) promotor de la obra, que a su vez solicitó la licencia urbanística y abonó las autoliquidaciones, criterio jurisprudencial este que fue seguido por algunos Tribunales Superiores de Justicia que a tenor del artículo 102 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales, mantenían que la sustitución por el constructor solo se realizaba respecto a las obras que no tenían licencia. Sin embargo -se opone-, prescinde de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de Reforma de la Ley 39/1988, de 28 de Diciembre que modifica la redacción concerniente al "sujeto pasivo", tal y como se indica en la Exposición de Motivos con el fin de "Clarificar la determinación del sujeto pasivo del impuesto, en consonancia con la jurisprudencia del Tribunal Supremo"; redacción que se mantuvo en el artículo 101 del TRLRHL, vigente entonces, y que supera esta teoría puesto que, de acuerdo con la Jurisprudencia del Alto Tribunal, anteriormente expuesta, la sustitución se produce siempre que la obra no la realice el promotor (dueño de la obra)" (págs. 6-7).

Así pues, a juicio de la letrada del Ayuntamiento de Madrid, "se entiende que no se producirá la sustitución prevista en el artículo 101 del TRLRHL, vigente entonces, y en el artículo 36" LGT cuando la condición de contribuyente y de sustituto concurren en la misma persona, es decir, cuando el solicitante de la licencia fuese el dueño de la obra o, aun siendo un tercero, actuase por mandato de aquel", por lo que "para determinar si un sujeto tiene la condición de sujeto pasivo sustituto resulta irrelevante que las obras se realicen o no con licencia, así como quién haya solicitado ésta, pues la circunstancia por la que la ley atribuye tal condición no es otra que la de ser el sujeto que ejecuta o realiza la construcción, produciéndose legalmente la sustitución tributaria siempre que la construcción, instalación u obra no se realiza por el contribuyente, esto es, por el dueño de la obra" (pág. 7). Así se desprendería, por lo demás, de la propia literalidad del artículo 102.2 TRLRHL, que atribuye la "condición de sustituto del contribuyente a quien -no siendo el propio contribuyente, obviamente- solicita la licencia de obras para poder realizarlas o las realizan sin licencia o bajo la licencia obtenida por el propio contribuyente" (págs. 7-8). En fin, entiende la letrada del Ayuntamiento de Madrid que "[h]aciendo la interpretación que postula el reclamante podría en hipótesis llegarse a la conclusión absurda de producirse la sustitución tributaria, pero sin que haya sujeto pasivo sustituto cuando el dueño de la construcción, instalación u obra no la realiza pero es quien ha pedido la licencia para realizarlas" (pág. 8).





5. Por otro lado, se considera que la entidad recurrente hace de la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 2005 (rec. cas. núm. 9131/1998) "una interpretación sesgada y subjetiva de sus pronunciamientos, pues la misma se refiere a un supuesto completamente distinto al presente, ya que en la citada sentencia se practicó una liquidación provisional al dueño de la obra, porque cuando se giró la misma, no existía contratista y la obra se adjudicó transcurridos seis meses desde el momento de la liquidación provisional", y "en ningún caso declara que la liquidación definitiva del ICIO deba girarse al contribuyente sino al sustituto del contribuyente, para afirmar a continuación que cuando se gire la liquidación provisional deberá efectuarse al sustituto del contribuyente de existir en ese momento" (pág. 8).

En consecuencia -se concluye-, "existiendo el constructor como persona distinta al dueño de la obra, es éste el obligado tributario al que debe notificarse la liquidación" (pág. 8). Se cita, en esta línea, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 24 de julio de 2008 (recurso núm. 42/2008), la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias de 21 de enero de 2009 (recurso núm. 161/2008), la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 27 de febrero de 2015 (recurso núm. 175/2014), y las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 18 de septiembre de 2013 (recurso de apelación núm. 1352/2012) y de 1 de septiembre de 2014 (recurso núm. 272/2014).

6. Además, "en el ICIO, en el momento de finalización de las obras se conoce el coste real y efectivo de la obra", por lo que "las consecuencias jurídicas derivadas de la realización del hecho imponible deben imputarse a quien, por mandato de la ley, tiene la obligación de soportarlas al tiempo de dictarse la liquidación definitiva del Tributo -el sustituto en este caso-, sin que la Administración tenga capacidad de elección alguna para dirigirse a otro sujeto -el contribuyente-, debiendo limitarse a seguir los mandatos legales previstos en la gestión tributaria del Impuesto" (pág. 10). Se alude, para reforzar la tesis, al artículo 17.4 LGT.

7. Por último, se rechaza "la supuesta infracción de los principios de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, capacidad económica, seguridad jurídica, buena fe y buena administración ( artículos 9.3 y 31 de la C.E.) ya que la Sentencia recurrida, en modo alguno, infringe tales principios, antes bien respeta en su justa medida el ordenamiento jurídico y, en concreto, los preceptos que regulan la materia aquí debatida como ya se ha expuesto anteriormente, interpretando correctamente los mismos, y conjugándola con la doctrina fijada al respecto por el Alto Tribunal, interpretación que siguen, también, otros Tribunales Superiores de Justicia" (pág. 11).

#### **SEXTO.- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.**

1. Por providencia de 11 de junio de 2020, de conformidad de lo previsto en el artículo 92.6 de la Ley de esta Jurisdicción, se acordó no haber lugar a la celebración de vista pública, al considerarla innecesaria atendiendo a la índole del asunto.

2. Mediante providencia de 22 de julio de 2020, se designó como ponente al Excmo. Sr. don Ángel Aguillo Avilés, fijándose como fecha para la deliberación, votación y fallo de este recurso el día 17 de noviembre de 2020, en el que efectivamente se deliberó, votó y falló el asunto por los medios tecnológicos disponibles por esta Sección como consecuencia de las disfunciones generadas por el COVID-19, con el resultado que ahora se expresa.

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

##### **PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación, cuestión casacional objetiva y posiciones de las partes.**

1. El presente recurso de casación tiene por objeto la sentencia de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de fecha 4 de abril de 2019, desestimatoria del recurso de apelación núm. 141/2018 interpuesto por la entidad "CONSTRUCTORA SAN JOSÉ, S.A." contra la sentencia del Juzgado Contencioso-Administrativo núm. 2 de Madrid, desestimatoria del procedimiento ordinario núm. 459/2016, deducido contra la liquidación girada a dicha sociedad en calidad de sustituto del contribuyente por el concepto de ICIO, por un importe de 40.873,40 euros, derivada del acta de disconformidad núm. 1166305, y sanción tributaria por importe de 20.262,69 euros, derivada de expediente sancionador núm. 195/2012/3264. La sentencia impugnada considera que, en el caso enjuiciado, la entidad recurrente tiene la condición de sustituto del contribuyente en el ICIO con fundamento en que (i), en primer lugar, de conformidad con el artículo 101.2 TRLRHL, puede ser tal cualquier persona ajena al dueño de la obra que -alternativamente-, o bien haya presentado la solicitud de licencias, declaraciones responsables o comunicaciones, o bien haya realizado materialmente las obras; (ii) en segundo lugar, que la Administración tributaria carece de la facultad de elegir si exige la deuda o comprueba o investiga al contribuyente o al sustituto, aunque el primero haya cumplido alguna de las obligaciones que pesan sobre el segundo; y (iii) en



tercer lugar, que la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 2005 no resulta aplicable porque examina un supuesto diferente al aquí enjuiciado.

**2.** Antes de nada, procede recordar que, de acuerdo con el auto de la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2019, las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia son las siguientes:

"a) Determinar si la figura del sustituto del contribuyente, prevista en el artículo 101.2 del texto refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004 ["TRLRHL"] puede ser atribuida a un tercero, cuando el dueño de la obra y sujeto pasivo, a título de contribuyente, fue quien solicitó la licencia de obras.

b) En caso de que se diera respuesta afirmativa a la anterior pregunta, determinar si un tercero a quien se le encarga la ejecución de las obras con posterioridad a la solicitud de la licencia puede incurrir en algún presupuesto legal que le haga ocupar la posición del sustituto del contribuyente, conforme al expresado precepto".

El citado auto identifica como normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas, los artículos 100.1 y 101 del TRLRHL.

**3.** Los preceptos concernidos en este proceso, bien porque los cita el auto de admisión, bien porque se traen a colación por la sentencia impugnada o por las partes, son los que a continuación reproducimos.

El artículo 36 LGT establece:

"1. Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.

(...)

2. Es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible.

3. 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.

El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa".

Por su parte, el artículo 100.1 TRLRHL señala:

"1. 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".

Y el artículo 101 TRLRHL, bajo la rúbrica "Sujetos pasivos", dispone:

"1. 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, 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".

**4.** La entidad recurrente apoya su escrito de interposición, básicamente, en los siguientes razonamientos: (i) el sustituto del contribuyente en el ICIO se crea porque no siempre es fácil saber quién es el dueño de la obra, lo que no sucede cuando este último ha solicitado la licencia de obras, supuesto en el que el "la figura del sustituto se vacía de contenido" y no se puede liquidar la deuda a quien ha ejecutado las obras; (ii) la anterior conclusión se refuerza cuando, además de haber solicitado la licencia, el dueño de la obra ha presentado las autoliquidaciones, la Administración municipal le comenzó a comprobar, y, además, es otra sociedad distinta



a la designada como sustituta la que ejecutó casi todas las obras; (iii) su interpretación se confirmaría por la redacción del artículo 102.2 de la derogada Ley 39/1988, a tenor del cual "[t]ienen la consideración de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o realicen las construcciones, instalaciones u obras, si no fueran los propios contribuyentes", no habiendo "nada en la nueva redacción de la normativa reguladora del ICIO que permita alcanzar una conclusión diferente a la que se derivaba de la anterior normativa"; (iv) de los artículos 100.1 y 101 del TRLRHL se infiere que, siempre que no se haya identificado al dueño de la obra, se puede nombrar sustituto a quien ha solicitado la licencia de obras, y solo cuando dicha solicitud no ha tenido lugar, a quien haya ejecutado las mismas; (v) en nuestra sentencia de 10 de noviembre de 2005 (rec. cas. núm. 9131/1998) hemos dicho que el sustituto "no existe cuando la solicitud de la licencia se realiza por el dueño de la obra o contribuyente"; (vi) que el artículo 101.2 TRLRHL emplee la conjunción "o" en lugar de la "y" implicaría que si se cumple "primero de los presupuestos para considerar a una persona física o jurídica como sujeto pasivo a título de sustituto, resulta totalmente innecesario comprobar quien sea el que ejecute las obras"; (vii) finalmente, propone que cuando el dueño de la obra solicite la licencia sea declarado contribuyente y sustituto.

Por su parte, la letrada del Ayuntamiento, en síntesis, arguye: (i) que no se puede otorgar al contribuyente, dueño de la obra, además, la condición de sustituto, por el hecho de haber solicitado la licencia de obras, como habríamos declarado en nuestras sentencias de 7 de marzo de 1995, de 18 de diciembre de 1999 y de 19 de septiembre de 2002; (ii) que la entidad recurrente prescinde de la Ley 51/2002, que modifica la redacción concerniente al "sujeto pasivo", tal y como se indica en la Exposición de Motivos con el fin de "[c]larificar la determinación del sujeto pasivo del impuesto, en consonancia con la jurisprudencia del Tribunal Supremo"; redacción que se mantuvo en el artículo 101 TRLRHL, vigente entonces; (iii) que el artículo 102.2 TRLRHL atribuye la condición de sustituto del contribuyente a quien -no siendo el propio contribuyente, obviamente solicita la licencia de obras para poder realizarlas o las realizan sin licencia o bajo la licencia obtenida por el propio contribuyente; (iv) y que en el ICIO, en el momento de finalización de las obras se conoce el coste real y efectivo de la obra", por lo que "las consecuencias jurídicas derivadas de la realización del hecho imponible deben imputarse a quien, por mandato de la ley, tiene la obligación de soportarlas al tiempo de dictarse la liquidación definitiva del Tributo -el sustituto en este caso-, sin que la Administración tenga capacidad de elección alguna para dirigirse a otro sujeto -el contribuyente-, debiendo limitarse a seguir los mandatos legales previstos en la gestión tributaria del Impuesto.

#### **SEGUNDO.- Resolución de la cuestión casacional objetiva.**

1. La entidad recurrente sostiene que el sustituto del contribuyente en el ICIO se crea porque no siempre es fácil saber quién es el dueño de la obra, lo que le lleva a concluir que cuando este último es conocido porque ha solicitado la licencia de obras (mucho más cuando, como ha sucedido en este caso, ha presentado las autoliquidaciones y se le ha iniciado un procedimiento de aplicación de los tributos), "la figura del sustituto se vacía de contenido" y no se puede liquidar la deuda a quien ha ejecutado las obras. Su argumento, sin embargo, además de que -en seguida lo explicaremos- contradice la letra de la Ley, carece de fuerza suasoria porque, como reconoce en otra parte de su escrito, la verdadera finalidad de la figura de la sustitución es la de facilitar la recaudación a la Administración tributaria.

2. Defiende, asimismo, la sociedad que interpone el recurso, que de los artículos 100.1 y 101 del TRLRHL se desprende que, siempre que no se haya identificado al dueño de la obra, se puede nombrar sustituto a quien ha solicitado la licencia de obras, y únicamente cuando dicha solicitud no ha tenido lugar, a quien haya ejecutado las mismas. Y afirma, concretamente, que la circunstancia que el artículo 101.2 TRLRHL utilice la conjunción "o" en lugar de la "y" implica que si se cumple "primero de los presupuestos para considerar a una persona física o jurídica como sujeto pasivo a título de sustituto, resulta totalmente innecesario comprobar quien sea el que ejecute las obras".

Pero del artículo 100.1 TRLRHL en general, que se limita a señalar que el hecho imponible del ICIO "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", no se deduce que solo cabe calificar como sustituto a quien ejecuta las obras cuando el dueño de las mismas no ha solicitado la licencia. Tampoco puede derivarse tal cosa de su conexión con el artículo 101.2 TRLRHL, que dispone que "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", siempre que, en este último caso, no haya sido el propio contribuyente.

Olvida la recurrente que en nuestro idioma la conjunción "o" puede expresar, como aquí sucede, la opción o alternativa inclusiva entre dos o más personas, cosas o ideas.



3. Entiende la recurrente que su interpretación se confirmaría por la redacción del artículo 102.2 de la derogada Ley 39/1988, a tenor del cual "[t]ienen la consideración de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o realicen las construcciones, instalaciones u obras, si no fueran los propios contribuyentes"; y dice que no hay "nada en la nueva redacción de la normativa reguladora del ICIO que permita alcanzar una conclusión diferente a la que se derivaba de la anterior normativa". Nada -debemos objetar- salvo la literalidad del artículo 101.2 TRLRHL, que tras su modificación ya no especifica "si no fueran los propios contribuyentes", lo que parece indicar una voluntad de la Ley contraria a la tesis de la demandante.

4. Se afirma también que en nuestra sentencia de 10 de noviembre de 2005 (rec. cas. núm. 9131/1998) hemos dicho que el sustituto "no existe cuando la solicitud de la licencia se realiza por el dueño de la obra o contribuyente". Pero tienen razón la Sala de instancia y la letrada del Ayuntamiento cuando oponen que dicha sentencia no puede servir de referencia porque examina un caso muy diferente al que aquí enjuicamos. Como advierte la sentencia impugnada:

*" Se trataba de la liquidación provisional del ICIO que tiene lugar con la solicitud de la licencia urbanística, y en el momento de exigirse tal liquidación provisional no existía sustituto del contribuyente porque la adjudicación de la obra aun no se había realizado. Así pues, al no existir, al tiempo de girarse la liquidación provisional, un solicitante de la licencia, contratista o encargado de realizar las obras o construcciones distinto del dueño de la obra, en ausencia de sustituto la liquidación se dirigió al contribuyente. En el supuesto de autos estamos ante la liquidación definitiva del ICIO en la que ya hay una contratista que, por esta sola condición, adopta la posición de sustituto".*

A lo anterior debemos añadir: (1º) que la mencionada sentencia fija su criterio apoyándose en el derogado artículo 102.2 LHL; y (2º) que señala inequívocamente que en el momento de la liquidación provisional del ICIO "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 que "cuando la solicitud de la licencia se realiza por el dueño de la obra o contribuyente" es "éste el destinatario de la notificación de la liquidación provisional que se practica, como disponía el artículo 104.1 LHL", "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" (FJ 5º).

5. Y se propone que cuando el dueño de la obra solicite la licencia sea declarado contribuyente y sustituto. Pero acierta la letrada del Ayuntamiento recurrido cuando objeta que no se puede otorgar al contribuyente, dueño de la obra, además, la condición de sustituto, por el hecho de haber solicitado la licencia de obras, como habríamos declarado en nuestras sentencias de 7 de marzo de 1995, de 18 de diciembre de 1999 y de 19 de septiembre de 2002, a las que hay que añadir la tantas veces citada de 10 de noviembre de 2005, en la que puede leer:

"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 y 19 de septiembre de 2002.

*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 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. 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 éste 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, sí 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" (FJ 5º).

Y no debe soslayarse que, de acuerdo con la Exposición de Motivos de la Ley 51/2002, "[p]or lo que atañe al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, pueden señalarse [entre otras] las siguientes novedades": "[s]e clarifica la determinación del sujeto pasivo del impuesto, en consonancia con la jurisprudencia del Tribunal Supremo" (IV).

6. Finalmente, se queja la recurrente de que "la Administración no puede elegir arbitrariamente en caso de un eventual conflicto entre sustitutos (la entidad Parquesol como dueño de la obra y la entidad Rosso Columbari Obras y Proyectos, S.A., y [su] representada como constructores), debiendo ser el primero que realice el presupuesto de hecho de la sustitución quien ostente tal condición". Pero, como acertadamente indica la letrada del Ayuntamiento, "en el ICIO, en el momento de finalización de las obras se conoce el coste real y efectivo de la obra", por lo que "las consecuencias jurídicas derivadas de la realización del hecho imponible deben imputarse a quien, por mandato de la ley, tiene la obligación de soportarlas al tiempo de dictarse la liquidación definitiva del Tributo -el sustituto en este caso-, sin que la Administración tenga capacidad de elección alguna para dirigirse a otro sujeto -el contribuyente-, debiendo limitarse a seguir los mandatos legales previstos en la gestión tributaria del Impuesto".

#### **TERCERO.- Criterios interpretativos sobre los artículos 100.1 y 101.2 del TRLRHL.**

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y según ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación del precepto legal concernido en este litigio:

De conformidad con los artículos 100.1 y 101.2 del TRLRHL, en el ICIO se puede otorgar la condición de sustituto del contribuyente a quien ejecuta las obras, con independencia de que el dueño de las mismas haya solicitado previamente la licencia de obras o presentado las autoliquidaciones, o se hubiera iniciado con él un procedimiento de aplicación de los tributos.

#### **CUARTO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

A luz de los anteriores criterios interpretativos, procede desestimar el recurso de casación deducido por la representación procesal de CONSTRUCTORA SAN JOSÉ, S.A., pues la sentencia recurrida ha interpretado de manera correcta el ordenamiento jurídico al considerar que la entidad recurrente tiene la condición de sustituto del contribuyente en el ICIO con fundamento en que (i), en primer lugar, de conformidad con el artículo 101.2 TRLRHL, puede ser tal cualquier persona ajena al dueño de la obra que -alternativamente-, o bien haya presentado la solicitud de licencias, declaraciones responsables o comunicaciones, o bien haya realizado materialmente las obras; (ii) en segundo lugar, que la Administración tributaria carece de la facultad de elegir si exige la deuda o comprueba o investiga al contribuyente o al sustituto, aunque el primero haya cumplido alguna de las obligaciones que pesan sobre el segundo; y (iii) en tercer lugar, que la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 2005 no resulta aplicable porque examina un supuesto diferente al aquí enjuiciado.

#### **QUINTO.- Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en costas por dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.



## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

**1.-** Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto.

**2.-** Desestimar el recurso de casación núm. **4291/2019**, interpuesto por CONSTRUCTORA SAN JOSÉ, S.A. contra la sentencia de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de fecha 4 de abril de 2019, desestimatoria del recurso de apelación núm. 141/2018 interpuesto por la citada entidad contra la sentencia del Juzgado Contencioso-Administrativo núm. 2 de Madrid, desestimatoria del procedimiento ordinario núm. 459/2016, deducido contra la liquidación girada a la sociedad en calidad de sustituto del contribuyente por el concepto de ICIO, por un importe de 40.873,40 euros, derivada del acta de disconformidad núm. 1166305, y sanción tributaria por importe de 20.262,69 euros, derivada de expediente sancionador núm. 195/2012/3264, sentencia que se confirma.

**3.-** Sin imposición de imposición de las costas causadas en el recurso de casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguillo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Ángel Aguillo Avilés, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.