



Roj: **STSJ M 7609/2019 - ECLI:ES:TSJM:2019:7609**

Id Cendoj: **28079330092019100358**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **9**

Fecha: **04/04/2019**

Nº de Recurso: **141/2018**

Nº de Resolución: **214/2019**

Procedimiento: **Recurso de apelación. Contencioso**

Ponente: **JOSE LUIS QUESADA VAREA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

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

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Novena C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33010280

NIG: 28.079.00.3-2016/0024531

Recurso de Apelación 141/2018

Recurrente: CONSTRUCTORA SAN JOSE, S.A.

PROCURADOR D./Dña. JORGE LAGUNA ALONSO

Recurrido: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO MUNICIPAL DE MADRID

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA No 214

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN NOVENA

Ilmos. Sres.

Presidente:

D. Ramón Verón Olarte

Magistrados:

Da. Ángeles Huet de Sande

D. José Luis Quesada Varea

D. Joaquín Herrero Muñoz Cobo

En la Villa de Madrid a cuatro de abril de dos mil diecinueve.

Visto por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-administrativo de este Tribunal Superior de Justicia, constituida por los expresados Magistrados, el presente recurso de apelación número 141/2018 contra la



sentencia 427/2017, de 23 de noviembre, dictada en el procedimiento ordinario 459/2016 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo 2 de Madrid, en el que es apelante CONSTRUCTORA SAN JOSÉ SA, representada por el Procurador D. Jorge Laguna Alonso, y apelada la Letrada del Ayuntamiento de Madrid.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La sentencia recurrida contiene el siguiente fallo:

Que debía DESESTIMAR Y DESESTIMO, el recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por CONSTRUCTORA SAN JOSÉ, S.A., frente a la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Madrid en sesión celebrada el 28 de septiembre de 2016 al considerar que la misma es ajustada a derecho, con expresa condena en costas a la recurrente.

SEGUNDO.- Contra dicha resolución, el Procurador D. Jorge Laguna Alonso, en la mencionada representación de CONSTRUCTORA SAN JOSÉ SA, interpuso recurso de apelación en el que solicitaba la revocación de la sentencia recurrida, así como de los actos administrativos de que la misma trae causa.

TERCERO.- La Letrada del Ayuntamiento de Madrid solicitó la desestimación del recurso.

CUARTO.- Se señaló para votación y fallo el 21 de febrero de 2019, en que tuvo lugar.

QUINTO.- En la tramitación de esta segunda instancia se han observado las prescripciones legales esenciales.

Es ponente el Magistrado D. José Luis Quesada Varea.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La sociedad CONSTRUCTORA SAN JOSÉ combate en apelación la sentencia dictada por el Juzgado sobre la liquidación del ICIO de las obras de la calle Marqués de Monteagudo, 20, de Madrid, y la sanción tributaria impuesta a la recurrente.

En realidad, la recurrente se limita en segunda instancia a reiterar los motivos de impugnación que dedujo en la primera, adicionándolos con una breve crítica de los fundamentos de la sentencia del Juzgado.

Así, insiste en que carece de la condición de sustituto de contribuyente, en que debe minorarse la base imponible del impuesto con el importe de los gastos generales y el beneficio industrial y otras partidas de obra, en que la Administración ha omitido el procedimiento legalmente establecido para la comprobación de valores y en que es improcedente la imposición de la sanción.

Todas estas cuestiones fueron resueltas detenidamente en la sentencia de instancia acogiendo los criterios que viene manteniendo la Sala, por lo que sus fundamentos deben darse por reiterados, añadiendo las razones que seguidamente expondremos.

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.

TERCERO.- Sobre la segunda de las cuestiones suscitadas, debemos partir de que la sentencia apelada en ningún momento niega, sino que corrobora la postura de la recurrente acerca de la deducibilidad de la base imponible del ICIO de los importes correspondientes a gastos generales y beneficio empresarial. Lo que ocurre, como en muchos otros casos, es que la prueba sobre estos gastos es inexistente o manifiestamente débil.

En relación al problema probatorio que plantean tales gastos se ha manifestado la Sección en reiteradas ocasiones: sentencias núm. 317/2017, de 11 de mayo (rec. 362/2016), 159/2017, de 3 de marzo (rec. 294/2016), 75/2018, de 1 de febrero (rec. 319/2017, y otras. En ellas hemos señalado que la acreditación de su existencia y cuantía exige la constancia de esos datos en los documentos que naturalmente habrían de constituir su soporte en el tráfico mercantil, tales como el presupuesto, el o los contratos de obra, las facturas o las certificaciones, y ello aunque no exista una obligación legal formal de desglosarlos en las facturas. La carga de la prueba de estos hechos recae sobre el contribuyente en virtud del art. 217 LEC y, en vía administrativa, del art. 105.1 LGT.

Pues bien, aquí no puede estimarse acreditado el pago de esos conceptos, y menos aun su importe.

Por un lado, pese a lo afirmado por la apelante, los gastos generales y el beneficio empresarial no figuran en las certificaciones que indica, las obrantes a los folios 116 y 170 del expediente administrativo. Por otro lado, en el contrato de obra concertado con la apelante sí se estipula que esta habría de correr, entre otros, con los gastos generales y el beneficio industrial conforme al presupuesto (folio 145), pero luego en el presupuesto no aparecen desglosados, de modo que no es posible conocer su cuantía o las bases para determinarla. Y lo mismo ocurre con la contabilidad analítica de la empresa (folios 427 y siguientes).

Prueba de esta indeterminación cuantitativa es que, como indica la propia recurrente, en la autoliquidación definitiva del ICIO se calcularon los importes acudiendo por analogía a los porcentajes que establece el Reglamento General de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas.

CUARTO.- Tampoco resulta desvirtuada la valoración probatoria de la instancia sobre el carácter no deducible de otras partidas y gastos de la obra.

Para identificar esos otros elementos que la apelante considera deducibles de la base imponible por no formar parte del coste de ejecución material de la obra, se remite al folio 470 del expediente, y cita a modo de ejemplo las siguientes partidas: "Legalización de instalación eléctrica", "legalización de instalaciones mecánicas", "felpudos de entrada", "gastos de seguridad y salud" y "factura duplicada".

Pero es insostenible que los conceptos que figuran en la relación de dicho folio 470 carezcan de la condición de costes de ejecución material de la obra. En su mayoría comprenden los costes de elementos destinados a hacer un jardín (tierras, plantas), de aparatos sanitarios y grifería (lavabos, inodoros, grifos) y de componentes de una instalación de energía solar, todos los cuales están destinados a formar parte integrante de la obra o instalación de forma dependiente e inseparable.

Por otro lado, no hay ningún elemento de prueba que permita determinar qué comprenden los costes definidos como de "legalización" de las instalaciones eléctricas y mecánicas, es decir, si se trata de la cumplimentación de un requisito meramente formal o ha sido preciso complementarlo con actividades de montaje, análisis de materiales, pruebas u otras comprobaciones destinadas a asegurar su buen funcionamiento.

Con la mera descripción de la partida relativa a "felpudos de entrada" podría creerse que estamos ante los felpudos o alfombrillas de entrada a las viviendas del nuevo edificio, elemento en principio excluyente de la base imponible del ICIO. Pero su alto importe, 9.476,88 euros para 28 unidades, y su inclusión en la partida más



general de "pavimentos" despejan dicha posibilidad, por lo que hubiera sido necesario contar con otros datos para valorar la función y el destino de esos elementos en la construcción.

Los denominados "gastos de seguridad y salud" del folio 464 del expediente no son tales, sino gastos de vigilancia y control de la obra, como prueba la factura que obra al folio 465.

Y en cuanto a la factura duplicada, a falta de otras explicaciones debemos atenernos al criterio del Tribunal Económico-Administrativo, que en el apartado 8 de su resolución indica: "Por último, en cuanto a la exclusión de la base imponible determinada de un importe de 3.942,97 euros, por un error en la contabilidad analítica; observado el expediente, debemos apreciar que, una vez realizado el ajuste negativo el día 31 de agosto de 2009, se produce un ajuste positivo en la misma fecha y por la misma cantidad tal y como queda reflejada en la contabilidad analítica. Razones que llevan a desestimar la presente alegación formulada por la reclamante". Nos hallamos, por tanto, ante una cuestión técnica de naturaleza contable que exigía de la parte recurrente la prueba del error en que ha incurrido la resolución administrativa, lo que no ha hecho.

QUINTO.- Tampoco puede apreciarse una vulneración del procedimiento por no haberse seguido el de comprobación de valores.

Como prevé el art. 57.4 LGT, la comprobación del valor de los elementos patrimoniales determinantes de la obligación tributaria puede efectuarse a través del procedimiento de gestión denominado de comprobación de valores de los arts. 134 y 135 LGT, que tiene lugar cuando tal comprobación es el único objeto del procedimiento, o bien como una actuación concreta practicada en el curso de otro procedimiento de aplicación de los tributos. Y puesto que el procedimiento de inspección comprende actos de comprobación del valor (art. 141.d), esta actividad no es más que una de las posibles actuaciones o diligencias inspectoras, no siendo necesario tramitar un procedimiento de comprobación de valores que corra paralelo al de inspección.

De todos modos, asiste razón al Juez de instancia cuando puntualiza que en el procedimiento inspector no se produjo una comprobación de valores propiamente dicha, pues la Inspección se limitó a determinar la base imponible del tributo con arreglo a los valores suministrados por la inspeccionada y sin cuestionarlos ni verificarlos por ningún medio. La única actividad que afectó a la cuantía de la base imponible residió en la incorporación del valor de ciertas partidas o gastos que pretendía deducir la obligada tributaria.

SEXTO.- En lo que respecta a la sanción, su cuantía impide el acceso a apelación al no alcanzar el límite de 30.000 euros que exige el art. 81.1.a) LJCA, como advirtió, también acertadamente, la sentencia del Juzgado.

La falta de tal requisito, por afectar al orden público procesal, imposibilita el enjuiciamiento en segunda instancia de la legalidad de la sanción aun en la hipótesis de que prosperara la anulación de la liquidación. En ese supuesto, la nulidad sobrevenida de la sanción habría de producir sus efectos en vía administrativa, ya como obstáculo a la ejecución, ya como motivo de revisión del acto sancionador, pero no produciría un alteración de la competencia de la Sala.

SÉPTIMO.- Con arreglo al art. 139.2 LJCA, las costas de esta apelación deben imponerse a la parte recurrente, aunque, en uso de la potestad que atribuye a la Sala el núm. 3 de dicho artículo, debemos limitar la condena por gastos de representación y defensa del Ayuntamiento apelado a la cantidad de 1.000 euros.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación.

FALLAMOS

DESESTIMAMOS el recurso de apelación interpuesto por CONSTRUCTORA SAN JOSÉ SA, representada por el Procurador D. Jorge Laguna Alonso, contra la sentencia 427/2017, de 23 de noviembre, dictada en el procedimiento ordinario 459/2016 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo 2 de Madrid, que confirmamos íntegramente, imponiendo a dicha recurrente las costas procesales de esta segunda instancia hasta la suma de 1.000 euros, más IVA, por gastos de representación y defensa de la parte apelada.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de **treinta días**, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente. Previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2583-0000-85-0141- 18 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo **concepto** del documento Resguardo de ingreso que se trata



de un "Recurso" 24 Contencioso- Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2583-0000-85-0141-18 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

D. Ramón Verón Olarte DÑA. Ángeles Huet de Sande

D. José Luis Quesada Varea D. Joaquín Herrero Muñoz Cobo

L

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ