

R. CASACION núm.: 1619/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 1471/2023

Excmos. Sres. y Excmo. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 17 de noviembre de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 1619/2022, interpuesto por la mercantil **RECICLAJES MÉRIDA Y OTROS SERVICIOS, S.I.**, representada por la procuradora de los tribunales doña Rocío Arduán Rodríguez, bajo la dirección letrada de don Jesús Rodríguez Márquez, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, de fecha 10 de febrero de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 281/2021, en el que se impugna la resolución de la Junta Económico-administrativa de la Comunidad Autónoma de Extremadura, de fecha 15 de abril de 2021, que desestima la reclamación contra el acuerdo de liquidación resultante de un procedimiento de inspección



sobre regularización del impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero referida a los años 2014, 2015 y 2016.

Se ha personado en es te recurso como parte recurrida la JUNTA DE EXTREMADURA, representada y dirigida por la Letrada de sus servicios jurídicos.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. *Resolución recurrida en casación.*

En el recurso contencioso-administrativo núm. 281/2021 la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, con fecha 10 de febrero de 2022 dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

«FALLAMOS:

DESESTIMAR el recurso interpuesto por la procuradora D^a ROCÍO ARDUÁN RODRÍGUEZ en nombre y representación de RECICLAJES MÉRIDA Y OTROS SERVICIOS S.L., con la asistencia letrada de D^a. JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ contra la resolución de la Junta Económico-administrativa de la Comunidad Autónoma de Extremadura (nº de reclamación REA-0022/2019), de fecha 15/04/2021, que CONFIRMAMOS. Sin costas».

SEGUNDO. *Preparación del recurso de casación.*

Contra la referida sentencia preparó la representación procesal de RECICLAJES MÉRIDA Y OTROS SERVICIOS, S.I., recurso de casación que por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura tuvo por preparado mediante Auto de 23 de febrero de 2022,



que, al tiempo, ordeno remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento a las partes.

TERCERO. *Admisión de recurso.*

Recibidas las actuaciones y personadas las partes, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, con fecha 29 de septiembre de 2022, dictó Auto precisando que:

«[...] 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si la administración tributaria puede girar la liquidación directamente al contribuyente, como sujeto pasivo de la obligación tributaria, en lugar de al sustituto del contribuyente, en aquellos impuestos en los 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 del contribuyente.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 8, 36, 38, 141, 145 y 227 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA. [...]».

CUARTO. *Interposición del recurso de casación.*

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la representación procesal de RECICLAJES MÉRIDA Y OTROS SERVICIOS, S.L., interpuso recurso de casación mediante escrito en el que termina suplicando a la Sala que:

«...1º) Que con estimación del presente recurso de casación se anule la Sentencia núm. 71/2022, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura en el recurso contencioso-administrativo núm. 281/2021, con imposición de las costas del recurso a la parte recurrida.

2º) Que como consecuencia de la estimación del recurso de casación y la consiguiente anulación de la Sentencia impugnada, el Tribunal Supremo se sitúe en la



posición procesal propia del Tribunal de instancia, y entre al examen del fondo del asunto, procediendo a la resolución del litigio.

3º) En consecuencia, se solicita de la Sala que anule, asimismo, la resolución de la Junta Económico-administrativa de la Comunidad Autónoma de Extremadura, de fecha 15 de abril de 2021 y, con ello, el acuerdo de liquidación resultante del procedimiento de inspección sobre regularización del impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero referida a los años 2014, 2015 y 2016».

QUINTO. *Oposición al recurso de casación.*

La representación procesal de la JUNTA DE EXTREMADURA se opuso al recurso de casación interpuesto de contrario y suplica en su escrito a la Sala que «...dicte resolución **desestimando el presente recurso de casación**, con imposición de costas del recurso a la parte recurrente».

SEXTO. *Señalamiento para deliberación del recurso.*

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 14 de noviembre de 2023, en cuya fecha han tenido lugar dichos actos procesales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. *Sobre el debate.*

Siguiendo los dictados del auto de admisión, señalar que los datos más importantes del debate son los siguientes:



1.º) El 15 de marzo de 2019 el Servicio de Inspección Fiscal dependiente de la Dirección General de Tributos de la Junta de Extremadura dictó liquidación definitiva 80190010058963, por importe de 21.377,06 euros, practicada en concepto del Impuesto autonómico sobre la eliminación de residuos en vertedero, ejercicios 2014 a 2016, tras el Acta de disconformidad n.º 1195 levantada a Reciclajes Mérida y Otros Servicios, S.L.

2.º) Frente al acuerdo de liquidación, la contribuyente planteó reclamación económico-administrativa ante la Junta Económico-Administrativa de Extremadura, siendo desestimada por resolución de 15 de abril de 2021.

3.º) Contra la mencionada resolución la reclamante interpuso recurso contencioso-administrativo, que se tramitó con el número 281/2021 ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, siendo desestimado por sentencia de 10 de febrero de 2022.

La *ratio decidendi* de la sentencia se contiene en el fundamento de derecho segundo con el siguiente tenor literal:

«[...] la Sala, en efecto, se ha pronunciado con carácter previo sobre la cuestión debatida, llegando, en nuestra sentencia de 19/02/2021, nº 67/2021, a la conclusión de que estamos en un supuesto en los que el contribuyente no queda completamente desligado de la relación tributaria, quedando obligado al cumplimiento de la prestación material de abonar el tributo que no ha satisfecho, en el caso de que el sustituto ha cumplido, como es el caso, todas las exigencias formales que le imponen la normativa.

Y esta conclusión debemos mantenerla por pura coherencia y en aplicación de los principios de igualdad y unidad de doctrina.

Para nosotros, el planteamiento del actor no tiene en cuenta la desregulación que de la figura del sustituto hace la Ley en su artículo 29, al remitir al reglamento (artículo 5.2 de la Orden) las consecuencias de que el contribuyente no abone el impuesto que le es repercutido, de tal forma que cuando el sustituto cumple todas las exigencias establecidas, el contribuyente se convierte en el único obligado de la



relación tributaria. Y no cabe dudar de la posibilidad de que la Ley remita al reglamento dicha desregulación.

La interpretación que la actora realiza del artículo 5.2 de la Orden es completamente forzada, por cuanto en ningún momento menciona que se esté refiriendo a sanciones, sino a “responsabilidades en relación con las deudas tributarias”, expresión que nosotros concretamos en el ingreso del importe del tributo, tal y como se deduce del número 3 de dicho precepto, cuando establece que “ 3. Las cantidades devengadas en concepto de Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero que no hayan sido repercutidas, ingresadas o debidamente justificadas por la entidad titular de la explotación del vertedero constituirán deuda tributaria de és“a y deberán ser ingresadas ante la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma de Extremadura junto con la autoliquidación que corresponda al siguiente periodo de liquidación”.

Lo expuesto determina la desestimación del recurso».

SEGUNDO. *Pronunciamiento sobre la cuestión de interés casacional.*

En caso similar al que nos ocupa, en el que se planteaba idéntica cuestión de interés casacional objetiva a la que se formula en el presente recurso, también referida al impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero, en referencia al sustituto del contribuyente al que corresponden las obligaciones materiales y formales, se ha dictado sentencia por este Tribunal en la que se concluyó que la Administración no puede regularizar en procedimiento tributario dirigidos contra el contribuyente los débitos de facturas emitidas por el sustituto del contribuyente; baste, pues, para resolver el presente recurso de casación reproducir, en lo que ahora interesa, lo dicho en la sentencia de 17 de febrero de 2023, rec. cas. 1965/2021. En la misma después de recoger el conjunto de normas aplicables, se dijo entonces que:

«Como hemos declarado en reiterada jurisprudencia [por todas, SSTs de 10 de noviembre de 2005 (rec. cas. para la unificación de doctrina 9131/1998) y de 19 de noviembre de 2020 (rec. cas. 1547/2020)] 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. 35 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 art. 36.2 LGT 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. Aunque no es un rasgo definitorio, la previsión legal es que el sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa.

En el caso que nos ocupa, la Ley 2/2012, de 28 de junio, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y de juego de la Comunidad Autónoma de Extremadura, cuyo Capítulo III establece la regulación de este Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos. Del contenido de sus normas resulta incuestionable que el sustituto del contribuyente desplaza completamente de la relación jurídico tributaria al contribuyente. Ninguna obligación material o formal, más allá de la soportar la repercusión del tributo, establece la ley a cargo del contribuyente. Esta previsión legal introduce cierta confusión entre las instituciones de la sustitución y la repercusión, al contemplar expresamente la obligación del sustituto de repercutir al contribuyente las cuotas del impuesto devengadas, confusión que se acrecienta por la previsión en el art. 5.3 de la Orden de 1 de agosto de 2012, por la que se regula la repercusión del Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero, al configurar una suerte de "exoneración" del sustituto del contribuyente en el caso de deudas tributarias repercutidas "correctamente" pero no satisfechas por el contribuyente. Pero por más que la disposición reglamentaria, con una inexistente base legal, proclame la "exoneración" del sustituto del contribuyente en tales situaciones, ello no significa que la obligación material de pago se desplace hacia el contribuyente. La Orden de 1 de agosto de 2012 no llega a afirmar tal cosa, y no podría hacerlo en ausencia de una previsión de rango legal (principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria garantizados por el art. 31 CE y art. 7 y 8 LGT), pero esa situación de "exoneración" del sustituto del contribuyente, se ha utilizado por la Administración para sostener que,



exonerado el sustituto del contribuyente, puede la Administración dirigir una regularización contra el contribuyente. No es así. La Administración se ha dirigido contra el obligado tributario, sobre la base de esta “exoneración” del sustituto del contribuyente, sin ninguna base legal en que sustentar la regularización tributaria. Ha liquidado la deuda tributaria que exige al contribuyente sobre la base de las facturas presentadas por el sustituto del contribuyente, y por medio de una aparente “estimación indirecta”, como si se hubiera incumplido una obligación formal de declarar, cuando tal obligación no existe para el contribuyente. La Administración se ha limitado a revestir del aparente manto procedimental de “regularización tributaria” a la mera compilación de la relación de facturas repercutidas “sin pago”, que le sirve para fijar una “base imponible” y exigir una obligación tributaria material de pago al contribuyente, al margen de la ley, con infracción del principio de legalidad y reserva de ley tributaria.

SEXTO. -*Fijación de criterio interpretativo sobre la cuestión de interés casacional.*

La doctrina jurisprudencial que establecemos es que la administración tributaria no puede girar la liquidación directamente al contribuyente, como sujeto pasivo de la obligación tributaria, en lugar de al sustituto del contribuyente, en aquellos impuestos en los que por imposición de la ley y en lugar del contribuyente es el sustituto del contribuyente quien resulta obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma».

Aplicando la anterior doctrina al caso que nos ocupa, ha de convenirse que la sentencia recurrida infringe los artículos 8, 35 y 36 de la Ley General Tributaria, así como el art. 25 y 29 de la Ley 2/2012, de 28 de junio, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y de juego de la Comunidad Autónoma de Extremadura. Por tanto, debe ser casada y anulada, y en su lugar estimar el recurso contencioso-administrativo y dejar sin efecto la resolución económico-administrativa y la liquidación impugnada.

TERCERO. *Sobre las costas.*

Respecto a las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 LJCA. En cuanto a las de la instancia, no ha





lugar a hacer imposición a ninguna de las partes, al apreciar serias dudas de derecho (art. 139.1 LJCA).

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 expuestos en la sentencia dictada en el recurso de casación 1965/2021.

2. Haber lugar al recurso de casación núm. 1619/2022, interpuesto por la mercantil RECICLAJES MÉRIDA Y OTROS SERVICIOS, S.I., representada por la procuradora de los tribunales doña Rocío Arduán Rodríguez, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, de fecha 10 de febrero de 2022; sentencia que se casa y anula.

3. Estimar el recurso contencioso-administrativo registrado ante la Sala de instancia con el número 281/2021, en el que se impugna la resolución de la Junta Económico-administrativa de la Comunidad Autónoma de Extremadura, de fecha 15 de abril de 2021, que desestima la reclamación contra el acuerdo de liquidación resultante de un procedimiento de inspección sobre regularización del impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero referida a los años 2014, 2015 y 2016. Anular la resolución económico-administrativa y la liquidación impugnada, y declararlas sin valor ni efecto.

4. Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expuestos en el último fundamento.





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

Así se acuerda y firma.

