

# Tribunal Superior de Justicia

de Navarra, (Sala de lo Contencioso-Administrativo) Sentencia num. 1104/2000 de 22 junio

[JT\2000\1616](#)



**RECAUDACION:** Obligados al pago: sustitutos: concepto: concurrencia de dos presupuestos de hecho: el hecho imponible y el presupuesto de hecho de la obligación del sustituto: cuando concurre el segundo el sustituto reemplaza absolutamente al contribuyente a todos los efectos ante la Hacienda Pública, siendo el único obligado frente a ella: exigencia de la deuda al contribuyente con carácter solidario: improcedencia: no obsta a ello lo dispuesto en el art. 11.2 RGR; mecanismos para el resarcimiento del sustituto frente al contribuyente: sustitución con retención y derecho a repetición en el supuesto de sustitución sin retención: carácter privado de la relación que une al sustituto con el contribuyente. **TASAS MUNICIPALES Y DE OTROS ENTES LOCALES:** Obligados al pago: tasas por la prestación de servicios: consideración del propietario del inmueble como sustituto en las tasas que se establezcan por razón de servicios o actividades que afecten a sus ocupantes: exigencia de la tasa al inquilino: improcedencia: no obsta a ello su carácter de contribuyente.

**Jurisdicción:** Contencioso-Administrativa

Recurso contencioso-administrativo 1170/1997

**Ponente:** Ilmo. Sr. D. Francisco Javier Pueyo Calleja

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ Navarra **desestima** el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra Resolución del Tribunal Administrativo de Navarra de 1-4-1997, estimatoria de recurso de alzada interpuesto contra la Resolución del presidente de la Mancomunidad de la comarca de Pamplona de 5-3-1992, sobre tasa de basuras.

En Pamplona, a veintidós de junio de dos mil.

**Vistos** por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra, constituida por los Ilustrísimos Señores Magistrados expresados, **los autos del recurso contencioso-administrativo núm. 1170/1997** interpuesto contra la Resolución de 1 de abril de 1997 dictada por el Tribunal Administrativo de Navarra estimatoria del recurso de alzada núm. 445/1992 interpuesto por don Eduardo B. F. contra la Resolución del Presidente de la Mancomunidad de la Comarca de Pamplona de fecha 5-3-1992 sobre tasa de basuras, en los que han sido partes como demandante la Mancomunidad de la Comarca de Pamplona representada y defendida por el Abogado señor P. R., y como demandada la Comunidad Foral de Navarra representada y defendida por su Asesor Jurídico, **venimos en resolver en base a los siguientes.**

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO

Interpuesto el recurso contencioso-administrativo y seguidos los oportunos trámites prevenidos por la [Ley de la Jurisdicción \( RCL 1956, 1890 y NDL 18435\)](#) , se emplazó a la parte demandante para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y

fundamentos de derecho que estimaba de aplicación, terminaba suplicando se dictase sentencia estimatoria de sus pretensiones.

## SEGUNDO

El Abogado de la parte demandada contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dictase sentencia desestimatoria por la que se confirmase el acto recurrido.

## TERCERO

Habiendo quedado el recurso pendiente de señalamiento para votación y fallo cuando por turno le correspondiera así se verificó, como obra en autos, teniendo lugar el día 22-6-2000.

Es ponente el Ilmo. Sr. Magistrado Especialista de lo Contencioso-Administrativo D. Francisco Javier Pueyo Calleja, quien expresa el parecer de la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO

A través de este recurso contencioso-administrativo se impugna la Resolución de 1 de abril de 1997 dictada por el Tribunal Administrativo de Navarra estimatoria del recurso de alzada núm. 445/1992 interpuesto por don Eduardo B. F. contra la Resolución del Presidente de la Mancomunidad de la Comarca de Pamplona de fecha 5-3-1992 sobre tasa de basuras.

a) El demandante solicita que se dicte Sentencia estimatoria del recurso, en base, fundamentalmente, a los siguientes argumentos:

1.-La figura del sustituto fue introducida en el ordenamiento con el fin de facilitar la actividad recaudadora de la administración encomendándole el cumplimiento de las obligaciones formales que originalmente corresponden al contribuyente, si bien la relación jurídico-tributaria sigue gravitando sobre éste, de tal manera que aquél no es sino un mero intermediario.

2.-Una interpretación acorde con los principios que informan tanto la interpretación de las normas como la actuación de la Administración propugna no acudir a la figura del sustituto en el caso de arrendamientos de inmuebles que han contratado voluntariamente el abastecimiento y saneamiento de agua.

3.-Atendiendo tanto a la citada interpretación finalista como a la redacción del art. 11.2 del [Reglamento General de Recaudación \( RCL 1991, 6 y 284 \)](#), la doctrina ha calificado al sustituto y al contribuyente como solidariamente obligados frente a la Administración, lo que significa que ésta puede exigir a cada uno de ellos indistintamente el importe total de la deuda.

b) El demandado solicitó la desestimación del recurso.

### SEGUNDO

La demanda debe ser desestimada íntegramente por las siguientes razones:

1.-El señor B. fue hasta el día 27-6-1995, arrendatario de la vivienda ubicada en Beriáin, calle Miravalles núm. ... La Mancomunidad le giró tasa de basuras y el señor B. recurrió ante el TAN al estimar que el pago corresponde al sustituto (el propietario del inmueble). El TAN estimó su recurso y la Mancomunidad interpone demanda contenciosa contra dicha Resolución.

2.-El artículo 15 de la [Norma sobre reforma de las Haciendas Locales \( RN 1981, 87 \)](#) (aplicable al caso dada la fecha del devengo de la tasa y que es reproducido por los artículos 20 y 21 del [Reglamento de las Haciendas Locales de Navarra \[ RN 1981, 168 \]](#) ) establece: 1. Son sujetos pasivos de las tasas, en concepto de contribuyentes, las personas físicas y jurídicas usuarios de los bienes o instalaciones y los que resulten beneficiados por los servicios o actividades municipales o concejiles... 2. En las tasas que se establezcan... por razón de servicios o actividades que beneficien o afecten a sus ocupantes (viviendas o locales) serán sustitutos del contribuyente los propietarios de dichos inmuebles, quienes podrán repercutir las cuotas, en su caso, sobre los respectivos

beneficiarios.

En el mismo sentido se recoge ahora por el artículo 104 de la [Ley Foral 2/1995 \( RCL 1995, 2000 y LNA 1995, 102\)](#) .

Así la desestimación de la demanda debe partir de la adecuada interpretación de la naturaleza del sustituto tributario.

3.–La técnica de la sustitución, tiene su concreción conceptual en nuestro ordenamiento jurídico-tributario actual, en el art. 32 [LGT \( RCL 1963, 2490 y NDL 15243\)](#) , según el cual: «Es sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que por imposición de la Ley y en lugar de aquél está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria. El concepto se aplica especialmente a quienes están obligados a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación de realizar su ingreso en el Tesoro».

Veamos, pues, ahora, qué notas caracterizan al sustituto en nuestro ordenamiento positivo tal y como este sujeto pasivo aparece configurado por el art. 32 LGT (aplicable a todos los tributos con carácter general).

a.–De este artículo se desprende claramente, y en primer lugar, que el nacimiento de la obligación del sustituto requiere la realización de dos presupuestos de hecho diferentes: el hecho imponible del que nace la obligación tributaria a cargo del contribuyente y otro presupuesto de hecho que engloba al hecho imponible y del que nace la obligación del sustituto de pagar a la Administración financiera las cuotas del impuesto. En los supuestos de sustitución se dan, pues, dos presupuestos de hecho: el hecho imponible y el presupuesto de hecho de la obligación del sustituto.

Es, precisamente, esta dualidad de presupuestos de hecho y de sujetos la primera de las notas características de la sustitución tal y como esta técnica se ha reflejado y concretado en el art. 32 LGT.

b.–El art. 32 LGT señala, en segundo lugar, que la necesidad de que el sustituto, como todo sujeto pasivo, y de acuerdo con las exigencias del principio de legalidad, haya de estar determinado por una norma con rango de Ley. En efecto, las obligaciones del sustituto, como establece de modo expreso este artículo, sólo pueden ser exigibles «por imposición de la Ley».

c.–El sustituto, en fin, «está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria», «en lugar» del contribuyente. Es ésta la tercera de las notas características esenciales que atribuye al sustituto el art. 32 LGT y es sin duda la que más dificultades presenta a la hora de delimitar su alcance y contenido.

El texto del art. 32 LGT es, sin embargo, suficientemente expresivo y claro en este punto. El sustituto, cuando así lo impone la Ley, se coloca en lugar del contribuyente en el momento del cumplimiento y no del nacimiento de la obligación tributaria. La Ley impone la transmisión de la deuda del contribuyente al sustituto, de tal modo que éste está obligado a cumplir la obligación del contribuyente como propia.

La realización del hecho imponible determina el nacimiento de la obligación tributaria con cargo al contribuyente, es decir, a la persona que, situada en las circunstancias que configuran el elemento subjetivo del hecho imponible, realiza, según la Ley, este hecho. Con relación a él, en consecuencia, y como ya hemos indicado, debe determinarse la existencia y cuantificación de tal obligación, las posibles exenciones, etc. La realización del presupuesto de hecho de la sustitución, siempre lógicamente posterior a la realización del hecho imponible, determina la transmisión de la obligación tributaria del contribuyente al sustituto y la asunción por éste y por mandato de la Ley, de tal obligación como una obligación propia.

Ahora bien, la Ley puede ordenar una sustitución completa y total del contribuyente por el sustituto, lo cual determinará, está claro, un cambio en el sujeto pasivo de la obligación tributaria; o bien puede ordenar una sustitución sin efectos tan radicales de tal modo que más que un cambio se produzca una ampliación de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, ya que el contribuyente no

desaparece del lado pasivo de esta obligación, sino que responde de ella en determinados supuestos. El art. 32 LGT, ordena, sin duda alguna, la sustitución total y completa del contribuyente por el sustituto al establecer que éste está obligado en lugar de aquél al cumplimiento de las «prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria», sin aludir en modo alguno a posibles responsabilidades del contribuyente frente a la Hacienda Pública una vez operada la sustitución.

Debe hacerse notar sin embargo, que el art. 9.3 del [RGR de 1968 \( RCL 1968, 2261 y NDL 25666\)](#) entendió que: «La falta de pago por parte del sustituto no libera al contribuyente del débito para con la Administración, salvo que demuestre haberse realizado retención del tributo por aquél». La doctrina ya había señalado en su día la ilegalidad de este precepto reglamentario en cuanto extendía al contribuyente unas responsabilidades que la Ley imputaba únicamente al sustituto. El actual RGR de 1990 parece haber recogido tal crítica al no incluir precepto alguno similar al art. 9.3 RGR de 1968 que acabamos de transcribir privando así de apoyo a cualquier interpretación en el sentido apuntado por este precepto, antes de su derogación, del claro texto de la Ley.

Hay que entender ahora que la sustitución ordenada por el art. 32 LGT lo es en su sentido más completo. El sustituto reemplaza al contribuyente a todos los efectos ante la Hacienda Pública. Sólo el sustituto está obligado frente a ella. Efectuada la sustitución el contribuyente desaparece del campo de los obligados frente a la Hacienda Pública.

Naturalmente, la LGT no ignora que en los casos de sustitución la Ley señala con toda claridad al contribuyente como el sujeto al que ella quiere gravar. Y por ello reconoce el derecho del sustituto a percibir, en cualquier caso, del contribuyente las cantidades ingresadas por él en el Tesoro. Lo reconoce y protege indicando, en primer lugar y en general, que el sustituto paga en lugar del contribuyente. Señala así, con toda claridad y de modo expreso que es éste, el contribuyente, «la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible». Y que, para que esta imposición sea efectiva el contribuyente ha de reintegrar al sustituto las cantidades que éste ha ingresado en su lugar. Como concreción de esta regla general, que evita el enriquecimiento injusto del contribuyente y satisface el principio constitucional de capacidad económica que debe inspirar la elección del contribuyente, la LGT atribuye de modo expreso al sustituto el derecho de retener el importe del tributo que ha de ingresar en el Tesoro «con ocasión de los pagos» que realice al contribuyente.

La LGT concreta y explicita así la regla general de reintegro con referencia al supuesto de mayor importancia y más normal de sustitución: la sustitución con retención.

En ella, el sustituto retiene las cantidades a ingresar en el Tesoro de los pagos (en el caso más frecuente por sueldos, salarios y servicios profesionales) que ha de realizar al contribuyente. Aclaremos ya aquí que en los supuestos de sustitución con retención ésta se efectúa normalmente por una persona física o jurídica distinta del ente público acreedor del tributo, generalmente un particular, calificándose en estos casos la retención como retención indirecta para aludir al hecho de que, en ella el ente público acreedor cobra el tributo indirectamente, a través del sustituto; y para diferenciar estos supuestos de retención de aquellos en que, siendo quien paga al contribuyente el propio ente público acreedor, éste retiene directamente, y no a través de otra persona, el importe del tributo. Supuestos estos que reciben el nombre de retención directa.

La retención se configura así como la vía más normal para que el contribuyente reintegre al sustituto en las cantidades que éste, en su lugar, ha ingresado en el Tesoro.

Naturalmente, si el sustituto ingresa estas cantidades en el Tesoro sin haber efectuado la retención tiene derecho, sobre la base del art. 32 LGT, a repetir lo pagado del contribuyente.

Aunque ciertamente hubiera sido deseable que la LGT explicitase de modo más claro este derecho de repetición o reembolso, no puede decirse, que el art. 32 LGT no proporcione la base suficiente para su exigencia. Exigencia que ha sido reconocida de modo indirecto en su procedencia por las normas que regulan, las reclamaciones económico-administrativas (arts. 15 [RDLeg 2795/1980 \[ RCL 1980, 2857 y ApNDL 8293\]](#) y 117 [RD 391/1996 \[ RCL 1996, 1072 y 2005\]](#) ).

Existen, sin embargo, ciertos supuestos en que el mecanismo de la retención no puede ser

utilizado. En estos casos, como es lógico, el ordenamiento debe conceder al sustituto la facultad de cobrar al sustituido la cantidad correspondiente antes de su ingreso en el Tesoro o, en otro caso, la facultad de repetir lo ya pagado. Nuestro Derecho utiliza en ocasiones la palabra «repercutir» para aludir a ambas posibilidades en los casos, regulados en él, de sustitución sin retención.

Así, por ejemplo, el art. 23 [LHL \( RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851\)](#) nos dice que tendrán la condición de sustituto del contribuyente, «en las tasas establecidas por razón de servicios o actividades que beneficien o afecten a los ocupantes de viviendas o locales» (que son los contribuyentes) «los propietarios de dichos inmuebles, quienes podrán repercutir, en su caso, las cuotas sobre los respectivos beneficiarios». Y así se recoge también en la legislación Foral antes señalada de aplicación al presente caso (artículo 15 de la Norma sobre reforma de las Haciendas Locales, que es reproducido por los artículos 20 y 21 del Reglamento de las Haciendas Locales de Navarra y recogida ahora por el artículo 104 de la Ley Foral 2/1995).

Debemos aclarar, en fin, que tanto en los casos de sustitución sin retención como en los supuestos de sustitución con retención la relación que une al sustituto con el contribuyente, y que puede servir de base, entre otras, a la acción de reembolso del sustituto frente al contribuyente, tiene, en general, y dada la naturaleza jurídica privada de ambos sujetos, naturaleza jurídica privada. Sólo la naturaleza jurídica pública de una, o de ambas, de estas dos personas, calificación en principio ajena a la normativa tributaria, puede atribuir, en los supuestos en que esto ocurra, naturaleza jurídica pública a la relación.

4.–En definitiva el sustituto es el obligado frente a la Hacienda Pública (una vez realizados los presupuestos de hecho señalados en la ley y ya reseñados «ut supra») sin que exista vínculo de solidaridad entre contribuyente-sustituto. A esto no obsta la alegación del artículo 11 del RGR que señala que «2. Según el art. 34 de la Ley General Tributaria, la concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible determinará que queden solidariamente obligados frente a la Hacienda Pública, salvo que la Ley propia de cada tributo dispusiere lo contrario». Ya que como se ha señalado el sustituto no realiza el hecho imponible (éste es realizado por el contribuyente) y por otro lado en cualquier caso tal solidaridad debe entenderse respecto de cada grupo de sujetos pasivos entre sí (solidaridad de los contribuyentes entre sí en caso de ser varios, solidaridad entre sí de los sustitutos en caso de ser varios...), es decir entre aquellos que realizan el presupuesto de hecho que determina el nacimiento de su obligación.

### TERCERO

En consecuencia, y en base a los fundamentos expuestos, se debe desestimar el recurso contencioso-administrativo planteado, toda vez que el acto impugnado se estima ajustado a Derecho.

### CUARTO

Dados los términos del artículo 131 de la [Ley Jurisdiccional \( RCL 1956, 1890 y NDL 18435\)](#) no se aprecia temeridad ni mala fe, por lo que no procede hacer especial pronunciamiento en cuanto a las costas causadas en este procedimiento.

En atención a los Antecedentes de Hecho y Fundamentos de Derecho expuestos, en nombre de Su Majestad El Rey, y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo Español, nos confiere la [Constitución \( RCL 1978, 2836 y ApNDL 2875\)](#) y vistos los preceptos legales citados, concordantes y demás de especial y general aplicación al caso de autos

### FALLAMOS

Que desestimando como desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Mancomunidad de la Comarca de Pamplona representada y defendida por el Abogado señor P. R. contra la Resolución de 1 de abril de 1997 dictada por el Tribunal Administrativo de Navarra estimatoria del recurso de alzada núm. 445/1992 interpuesto por don Eduardo B. F. contra la Resolución del Presidente de la Mancomunidad de la Comarca de Pamplona de fecha 5-3-1992 sobre tasa de basuras, debemos declarar y declaramos la mencionada resolución ajustada a Derecho, y todo ello sin hacer especial pronunciamiento en cuanto a las costas.

---

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la [Ley Orgánica del Poder Judicial \( RCL 1985, 1578, 2635 y ApNDL 8375\)](#) , expresando que contra la misma no cabe recurso.

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

**PUBLICACION.** –Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Francisco Javier Pueyo Calleja en el día de su fecha, estando constituida la Sala en Audiencia Pública de lo que como Secretario de la misma doy fe.