

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ059137

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia de 17 de julio de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3865/2013

**SUMARIO:**

**ITP y AJD. Devengo. Regla especial. Adquisiciones de bienes cuya efectividad esté suspendida por alguna limitación. Concesiones administrativas. Recurso de casación para la unificación de doctrina.** La prohibición de iniciar la ejecución del contrato sin la previa formalización del mismo establecida en la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas constituye una limitación clara que tiene cabida en la regla especial prevista en el art. 49.2 RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), que aunque no altere el momento del devengo del tributo -que se produce con la adjudicación de la concesión-, sí constituye una regla especial respecto a la exigibilidad de la deuda tributaria correspondiente. [Vid., en el mismo sentido, STSJ de Madrid, de 28 de febrero de 2013, recurso nº 474/2010 (NFJ051196) y, en sentido contrario, STSJ de Madrid, de 13 de junio de 2013, recurso nº 154/2011 (NFJ059141), casada y anulada por esta sentencia].

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), arts. 2.2, 7.8, 13 y 49.

RD 828/1995 (Rgto. ITP y AJD), arts. 92.1 a) y 102.

RDLeg. 2/2000 (TR Ley de Contratos de las Administraciones Públicas), arts. 53 y 54.

Decreto 3410/1975 (Rgto. General de Contratación del Estado), art. 27.

**PONENTE:***Don Juan Gonzalo Martínez Micó.*

Magistrados:

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a diecisiete de Julio de dos mil quince.

Visto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Sres. Magistrados anotados al margen, el presente recurso de casación para la unificación de doctrina que con el núm. 3865/2013 ante la misma pende de resolución, interpuesto por la entidad AQUALIA GESTIÓN INTEGRAL DEL AGUA S.A., CANAL DE ISABEL II y SUFI S.A, UNIÓN TEMPORAL DE EMPRESAS, abreviadamente AGUAS DE ALCALÁ UTE representada por Procurador y dirigida por Letrado, contra la sentencia pronunciada, con fecha 13 de junio de 2013, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Novena, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 154/2011, en materia de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y su devengo en las concesiones administrativas, ejercicio 2004 y deuda a ingresar de 54.009,22 €.

Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado, y la Comunidad de Madrid representada y defendida por Letrado de su Servicio Jurídico

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

Con fecha 6 de febrero de 2008/ la Inspección de los Tributos de la Comunidad de Madrid extendió Acta modelo A02 de disconformidad nº 90218695 al obligado tributario por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, en la que se hace constar:

Con fecha 7 de mayo de 2004/ se adjudicó contrato administrativo regulador de la concesión administrativa de la explotación del servicio municipal de suministro de agua y del saneamiento en el término municipal de Alcalá de Henares, a "Aguas Alcalá U. T. E." (AQUALIA GESTIÓN INTEGRAL DEL AGUA S. A. CANAL DE ISABEL II y SUFI S.A., UNIÓN TEMPORAL DE EMPRESAS), por parte del Ayuntamiento.

Dicho contrato tiene la consideración de concesión administrativa, a efectos de la tributación por constitución de concesiones administrativas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (art. 7.1.B del Texto Refundido de la Ley).

La adjudicataria presentó declaración por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales ante la Oficina Liquidadora de Alcalá de Henares, sobre una base imponible de 27.002.640,00 €, ingresando una cuota de 1.080.105,60 € el 21 de julio de 2004.

La presentación de la declaración y el ingreso de la cuota tributaria se produjeron fuera de plazo de 30 días hábiles a contar desde el momento en que se causó el acto o contrato, conforme al artículo 102 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados pero dentro de los tres meses siguientes, por lo que se le aplicó el recargo del 5% conforme establece el artículo 27 de la actual Ley General Tributaria ( art. 61 de la anterior Ley General Tributaria).

En consecuencia, se formuló la siguiente propuesta: de liquidación:

Base del recargo: 1.080.105,60 €

Tipo del recargo: 5%

Deuda a ingresar: 54.009,22 €

Con fecha 18 de diciembre de 2007 se extendió diligencia en la que se comunicó al obligado tributario la apertura del trámite de audiencia y alegaciones que disponen los artículos 34.1.1 ) y m ) y 99.8 en relación con los artículos 156 y 157 de la Ley 58/2003 , de 17 de diciembre, General Tributaria , reservándose el obligado tributario el derecho a hacer alegaciones para un momento posterior.

**Segundo.**

En el preceptivo informe ampliatorio del Acta, tras exponer los antecedentes descritos, el Actuario se ratifica en la propuesta de liquidación contenida en el Acta.

**Tercero.**

En el apartado 6 de la mencionada Acta se advertía a la entidad interesada de su derecho a presentar ante el Jefe del Servicio de Inspección las alegaciones que considerase oportunas, presentando en fecha 20 de febrero de 2008 escrito de alegaciones en que se muestra disconforme con el contenido del Acta en cuestión, al entender que el momento del devengo no se corresponde con la adjudicación por el Pleno del Ayuntamiento el día 7 de mayo de 2004 de la explotación del servicio municipal de suministro de agua y del saneamiento en el término municipal de Alcalá de Henares sino con la firma del contrato de tal concesión administrativa el 17 de junio de 2004, conforme al artículo 49.1.a) del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD y 92.1.a) de su Reglamento de desarrollo, pues, tras la adjudicación por el Pleno del Ayuntamiento, debe notificarse dicha adjudicación a fin de que se constituya la correspondiente UTE en escritura notarial y prestar seguidamente la garantía definitiva ante el Ayuntamiento, y, posteriormente, el Ayuntamiento fija una fecha para la firma del contrato en documento administrativo, debiendo, además, la UTE obtener el NIF y las etiquetas fiscales, a fin de poder efectuar en forma la declaración-liquidación del impuesto, según previene el artículo 107.2 y 3 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados .

**Cuarto.**

Las mencionadas alegaciones fueron desestimadas por acuerdo de la Oficina Técnica de Inspección de los Tributos de la Comunidad de Madrid de fecha 14 de julio de 2008, en el que se acuerda confirmar la propuesta de liquidación contenida en el Acta de referencia, notificado a la obligada tributaria el 29 de julio de 2008.

**Quinto.**

Disconforme con el mencionado acuerdo de liquidación se interpuso por la entidad interesada en fecha 22 de agosto de 2008 reclamación económico administrativa, que fue seguida en todos sus trámites, incluida la puesta de manifiesto del expediente, reproduciendo en el escrito presentado el 13 de noviembre de 2008 las alegaciones aducidas en la propuesta de liquidación contenida en el Acta.

En resolución de fecha 9 de diciembre de 2010, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid acordó desestimar la reclamación, confirmando el acuerdo de liquidación impugnado.

**Sexto.**

Las mercantil AGUAS DE ALCALÁ UTE impugnó ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid la resolución del TEAR de Madrid de fecha 9 de diciembre de 2010 por la cual se practicó liquidación por el pago fuera de plazo de la deuda tributaria correspondiente al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

A la Sección Novena de la Sala de la Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Madrid le fue turnado el recurso contencioso-administrativo interpuesto, que fue resuelto en sentencia de 13 de junio de 2013, cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal "FALLAMOS: Que desestimando el presente recurso contencioso administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales Sr. Gómez Simón, en nombre y representación de la mercantil Aguas de Alcalá, U.T.E, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 9 diciembre 2010, debemos declarar y declaramos que la mentada resolución se encuentra ajustada a derecho. No ha lugar a hacer especial pronunciamiento sobre las costas causadas en esta instancia".

**Séptimo.**

Contra la citada sentencia AGUAS DE ALCALÁ UTE promovió recurso de casación para la unificación de doctrina directamente ante el Tribunal "a quo", que ha sido tramitado procesalmente conforme a las prescripciones legales, y formulados por el Abogado del Estado y por el Letrado de la Comunidad de Madrid sus escritos de oposición al recurso, se elevaron las actuaciones a esta Sala y se señaló por su turno, para votación y fallo, la audiencia del día 15 de julio de 2015, fecha en la que ha tenido lugar dicha actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martinez Mico, quien expresa el parecer de la Sección.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

Se impugna en este recurso de casación para la unificación de doctrina la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Novena, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, desestimatoria del recurso núm. 154/2011 seguido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 9 de diciembre de 2010 que desestimó la reclamación económico administrativa núm. 28/11886/08 interpuesta contra resolución de la Inspección de los Tributos por la Comunidad Autónoma de Madrid por la que se practicó liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, por importe de 54.005,28 €.

**Segundo.**

Para la resolución del litigio la sentencia recurrida puntualiza los siguientes hechos:

a) El Ayuntamiento de Alcalá de Henares adjudica, el 7 mayo 2004 la concesión administrativa de la explotación del servicio municipal de suministro de aguas y del saneamiento en el término municipal de Alcalá en favor de Aguas de Alcalá UTE.

b) La adjudicataria en su declaración por el ITP y AJD ante la Oficina Liquidadora de Alcalá de Henares, sobre una base imponible de 27.002.640 € ingresa una cuota de 1.080.105,60 €.

c) El ingreso se produjo después del plazo ordinario de 30 días hábiles a contar desde el momento en que se causó el acto o contrato y antes de los tres meses contados desde el mismo momento, por lo que le correspondía el recargo del 5%.

El TEAR basó su resolución en que el impuesto se devenga en el momento de la perfección del contrato por lo que el plazo de autoliquidación comenzó a correr al día siguiente del 7 mayo 2004, fecha de la adjudicación, habiendo transcurrido los 30 días del plazo sin que se hubiera presentado ante la Administración autonómica la copia del contrato ni la autoliquidación del impuesto. En el mismo sentido se expresa la Administración codemandada.

La parte recurrente alega, por el contrario, que existe una condición suspensiva de la ejecutividad del contrato administrativo hasta su formalización efectiva el 17 junio 2004, dado que a tenor del artículo 54.4 del Real Decreto Legislativo por el que sea aprueba el Texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, no se podrá iniciar la ejecución del contrato sin la previa formalización del mismo. Por tanto, a su juicio, resulta aplicable el artículo 2.2 de la Ley del Impuesto a cuyo tenor si la condición es suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla.

Habiendo quedado planteada la cuestión litigiosa como se acaba de exponer, el único tema decidendi del presente recurso jurisdiccional se refiere al momento en que se entiende devengado el impuesto. Esto es, si es el día de la adjudicación definitiva de la concesión administrativa o el día de la firma del contrato en que se formaliza aquella adjudicación.

Se ha de partir del artículo 53 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas a cuyo tenor: "Los contratos se perfeccionan mediante la adjudicación realizada por el órgano de contratación competente, cualquiera que sea el procedimiento o la forma de adjudicación utilizados", añadiendo el artículo siguiente en su párrafo primero que "1. Los contratos de la Administración se formalizarán en documento administrativo dentro del plazo de treinta días a contar desde el siguiente al de la notificación de la adjudicación, constituyendo dicho documento título suficiente para acceder a cualquier registro público (...)". Es decir, no cabe duda alguna de que para la Ley que regula de manera específica este tipo de contratos se distinguen claramente dos momentos: el de la perfección del contrato y el de su formalización. El contrato se perfecciona por su adjudicación definitiva independientemente de que, legalmente, su formalización se demore a un momento posterior. En efecto, según el Reglamento de Contratación de las Corporaciones Locales, el contrato se perfecciona por la adjudicación definitiva, sin que la formalización posterior en escritura pública tenga en modo alguno carácter constitutivo.

Por otro lado, el artículo 49 del Real Decreto Legislativo uno/1993, de 24 septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto, establece que dicho impuesto se devengará, en las transmisiones patrimoniales, el día en que se realice el acto o contrato gravado. Por ello, perfeccionándose el contrato en la fecha de la adjudicación definitiva, debe ser ésta la que se tenga en cuenta para fijar el devengo y para que comience a contarse el plazo de 30 días naturales para presentar la liquidación tributaria.

Frente a ello, sostiene la recurrente que concurre una condición suspensiva de la ejecutividad del contrato administrativo hasta su formalización efectiva el 17 junio 2004, dado que a tenor del artículo 54.4 del Real Decreto Legislativo por el que sea aprueba el Texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, no se podrá iniciar la ejecución del contrato sin la previa formalización del mismo. La Sala de instancia entiende que no nos encontramos ante una condición suspensiva si no, en todo caso, ante una de las denominadas condiciones legales o, dicho de otra manera, de un requisito impuesto por la norma. El contrato se perfecciona desde el mismo momento en que se adjudicó por parte del Ayuntamiento de Alcalá de Henares si bien su ejecución queda demorada a la formalización de dicha adjudicación a través del contrato que también la Ley regula. Pero tal obligación ni viene a elevar a requisito de forma ad solemnitatem, con fuerza constitutiva por tanto, la exigencia de formalización de la adjudicación, ni difiere a un momento posterior la perfección dicha adjudicación. Efectivamente, ese retraso en la posibilidad de ejecución del contrato puede conllevar un perjuicio para el adjudicatario que, sin duda, ha tenido en cuenta cuando ha presentado su propuesta, pero lo que no ofrece duda es que la perfección de la adjudicación coincide con su aprobación definitiva por parte del Ayuntamiento.

En segundo lugar, para la recurrente resulta sorprendente que se pretenda que el plazo de 30 días para practicar la autoliquidación comience en un momento en que, de ordinario, el adjudicatario no tiene conocimiento de su existencia por lo que, de hecho, se le está reduciendo el plazo de 30 días. Efectivamente, en la inmensa mayoría de las ocasiones el plazo de 30 días comenzará a correr antes de que se produzca la notificación de la publicación contractual, pero ello no puede dar lugar a una suspensión del plazo hasta que se produzca la notificación, como de hecho se pretende, pues existe una norma específica, como es la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas que concreta la perfección contractual así como la Ley del Impuesto, que establece el plazo para presentar la liquidación tributaria. El adjudicatario ha de estar, por tanto, atento al devenir de los acontecimientos conociendo, como debe conocer, los preceptos legales reguladores de la materia.

En su Fundamento de Derecho Quinto la sentencia recurrida precisa que Es cierto, asimismo, que cuando el adjudicatario es una UTE se ha de desarrollar una actividad distinta y específica consistente en la constitución de la UTE con aportación de la documentación exigida por la Administración adjudicataria, señalamiento de día para la firma del contrato y, posteriormente, la formalización del mismo. Todas estas actividades se desarrollan en el plazo de 30 días naturales a partir de la adjudicación por lo cual, en la práctica, cuando se firma el contrato, momento a partir del cual comienza la ejecución del mismo, ya ha solido pasar el mencionado plazo para presentar el contrato y la autoliquidación del impuesto.

El artículo 27 del Reglamento General de Contratación , aprobado por Decreto 3410/1975, de 25 de noviembre, en la redacción dada por el Real Decreto 2528/1986, de 28 noviembre, que modifica dicho Reglamento para adaptarlo al Real Decreto Legislativo 931/1986, de 2 de mayo, y a las Directivas de la Comunidad Económica Europea, establece que "cuando varias Empresas acudan a una licitación constituyendo una agrupación temporal, cada uno de los empresarios que la componen deberán acreditar su capacidad de obrar conforme establecen los artículos anteriores. Para su eficacia frente a la Administración, bastará que en el escrito de proposición se indiquen los nombres y circunstancias de los empresarios que la suscriban, la participación de cada uno de ellos y que se designe la persona o entidad que durante la vigencia del contrato ha de ostentar la plena representación de todos ellos frente a la Administración. Añade el precepto que "sólo en el caso de que la licitación sea adjudicada a la agrupación de Empresas deberán éstas acreditar la constitución de la misma ante el órgano de contratación". Pues bien, como recoge el TEAR, de lo expuesto se desprende que "la adjudicación se produce cuando se perfecciona el contrato y por lo tanto el día en que se realiza el acto o contrato gravado, es decir el 7 de mayo de 2004, debiendo rechazarse, por tanto, la procedencia de tomar como referencia cualquier fecha posterior -pues el acto gravado es la adjudicación con independencia de que con posterioridad hubiera de modificarse el Estudio de Detalle, definir las parcelas o se rectificase la garantía". Aparte de que el adjudicatario que pretenda constituir una UTE debe tener en cuenta su concreta posición y actuar en consecuencia.

### **Tercero.**

1. La recurrente arguye que en el recurso número 474/2010 visto por la misma Sección Novena de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, promovido también por una Unión Temporal de Empresas, en el que se formulaban pretensiones substancialmente iguales al recurso en el que se ha dictado la sentencia objeto de recurso, la Sala dictó, en fecha 28 de febrero de 2013 , sentencia (con el núm. 60473) parcialmente estimatoria, declarando que la exigibilidad se produce a partir del momento que se firma el contrato concesional.

La citada sentencia se asienta, en la parte que aquí interesa, en el siguiente razonamiento: "... consta que el Inspector Tributario: considera como devengo impositivo la fecha de la adjudicación de la concesión (17.12.01) y que los intereses han de aplicarse desde el 25 de enero de 2002. Sin embargo, el contrato concesional se firma el 4 de febrero de 2002, que es cuando se inicia la ejecución de la concesión, y conforme al artículo 49. 1. a) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ( Real Decreto Legislativo 1/1993 de 24 de septiembre) el impuesto se devenga, en las transmisiones patrimoniales, el día en que se realice el acto o contrato gravado, y el artículo 102 del Reglamento determina que el plazo de treinta días para la presentación de la correspondiente declaración tributaria se computa a partir del momento de realización del acto o contrato. Resulta así que procede rectificar la liquidación impositiva de autos en orden a que los correspondientes se apliquen a partir del transcurso de treinta días desde la fecha de 4 de febrero de 2002 de la firma del contrato concesional de que se trata".

2. Entre el proceso en el que se dictó la sentencia objeto de recurso y el proceso en el que se dictó la sentencia aportada como contradictoria se dan las identidades que exige el artículo 96.1 de la LJCA .

En efecto en ambos casos, las entidades actoras eran Uniones Temporales (de Empresa, que interpusieron recurso contencioso en méritos a hechos sustancialmente iguales, toda vez que los mismos derivaban de la impugnación, en vía contencioso-administrativa, de resoluciones desestimatorias dictadas por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, que confirmaban los actos administrativos de liquidación tributaria derivados de Actas de disconformidad levantadas por la Inspección de los Tributos de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid, como culminación! de actuaciones de comprobación e investigación efectuadas cerca del concepto Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

El objeto comprobado en ambos casos fue la constitución de concesiones administrativas, como hecho imponible previsto en el artículo 7.8 y tributable según el artículo 13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados . Aunque la pretensión anulatoria de la liquidación impositiva que dio lugar a la sentencia de febrero de 2013 se refería a cuota, intereses y sanción, pues no se había presentado autoliquidación, en tanto que en el presente caso se dilucida la legalidad del recargo girado por presentación extemporánea de la autoliquidación, lo relevante, en el concreto extremo interesado, es que en ambos casos se discute y dilucida el momento a partir del cual es exigible el ITP en la constitución de la concesión administrativa, es decir, si el día de la adjudicación de la concesión o el día de la firma del contrato administrativo.

En cuanto a la cuestión planteada sobre el momento de la exigibilidad del impuesto en la constitución de la concesión administrativa, la contradicción entre los pronunciamientos de una y otra sentencia es manifiesta. Resulta suficiente contrastar los respectivos razonamientos. En el párrafo tercero del Fundamento de Derecho Cuarto de la sentencia impugnada la Sala sentenciadora argumenta que "... el artículo 49 del Real Decreto Legislativo uno/1993, de 24 septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto ,

establece que dicho impuesto se devengará, en las transmisiones patrimoniales, el día en que se realice el acto o contrato gravado. Por ello, perfeccionándose el contrato en la fecha de la adjudicación definitiva, debe ser ésta la que se tenga en cuenta para fijar el devengo y para que comience a contarse el plazo de 30 días naturales para presentar la liquidación tributaria".

En cambio, en el Fundamento de Derecho Cuarto de la sentencia alegada en contradicción, la misma Sección y Sala sostuvo que "...consta que el Inspector Tributario considera como devengo impositivo la fecha de la adjudicación de la concesión (17.12.01) y que los intereses han de aplicarse desde el 25 de enero de 2002. Sin embargo, el contrato concesional se firma el 4 de febrero de 2002, que es cuando se inicia la ejecución de la concesión, y conforme al artículo 49.1.a) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ( Real Decreto Legislativo 1/1993 de 24 de septiembre) el impuesto se devenga, en las transmisiones patrimoniales, el día en que se realice el acto o contrato gravado, y el art. 102 del Reglamento determina que el plazo de treinta días para la presentación de la correspondiente declaración tributaria se computa a partir del momento de realización del acto o contrato. Resulta así que procede rectificar la liquidación impositiva de autos en orden a que los correspondientes intereses de demora se apliquen a partir del transcurso de treinta días desde la fecha de 4 de febrero de 2002 de la firma del contrato concesional de que se trata".

Conforme a la sentencia de 28 de febrero de 2013 el plazo de autoliquidación del ITP por la constitución de la concesión administrativa sería de treinta días desde la fecha de la firma del contrato concesional mientras que, conforme a la sentencia de fecha 13 de junio de 2013 , el plazo de treinta días para presentar la liquidación tributaria se contaría a partir de la fecha de la adjudicación definitiva.

#### **Cuarto.**

La determinación del momento en que se produce el devengo en los distintos tributos que configuran nuestro sistema tributario es esencial para cumplir con las obligaciones tributarias y no incurrir en recargos o sanciones.

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el artículo 49.1.a) del Texto Refundido de la Ley, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1 993, de 24 de septiembre, (BOE de 20 de octubre), establece que "1. El impuesto se devengará: a) En las transmisiones patrimoniales, el día en que se realice el acto o contrato gravado.". En términos idénticos se pronuncia el artículo 92.1.a) del Reglamento, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (BOE de 22 de junio)".

La realidad es que el artículo regulador del devengo no está pensado para ningún caso concreto, sino que da una solución genérica para todos los hechos imposables del impuesto que son mucho más amplios que la simple transmisión de bienes, ya que comprende también la constitución o ampliación de derechos reales, y la conclusión de ciertos contratos consensuales de derecho privado (préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones) o negocios de derecho público (concesiones administrativas).

Ahora bien, el apartado 2 del artículo 49 del Texto Refundido de la Ley establece una regla especial para las adquisiciones de bienes cuya efectividad esté suspendida por alguna limitación. La cuestión que plantea el apartado 2 del artículo 49 es determinar si en realidad se trata de una regla especial de devengo, o se trata de una regla especial respecto a la exigibilidad de la deuda tributaria correspondiente.

La Sala se muestra conforme con el criterio de la recurrente de que dicha regla especial actúa simplemente como una regla que afecta a la exigibilidad de la deuda tributaria, pero no al devengo del tributo correspondiente, de suerte que habrá que aplicar lo dispuesto en el artículo 2.2 del TRJTP y AJD, es decir, "... no se liquidará el impuesto hasta que ésta (la condición Suspensiva) se cumpla...".

El apartado 4 del artículo 54 del Real Decreto Legislativo 2/2000 de 16 de junio , texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, establecía una limitación de especial importancia en los contratos públicos: "No se podrá iniciar la ejecución del contrato sin, la previa formalización, excepto en los casos previstos en los artículos 71 y 72 ".

De ese modo, sostenía la recurrente que cabía aplicar el artículo 2.2 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ("Si (la condición) fuere suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla,...") por tratarse de una limitación hasta su formalización que puede calificarse de condición suspensiva de la ejecutividad del contrato administrativo o de condición legal en cuanto requisito impuesto por la norma.

Más allá de la denominación, lo cierto es que la prohibición de iniciar la ejecución del contrato sin la previa formalización del mismo constituye una limitación clara que tiene cabida en la regla especial prevista en el apartado 2 del artículo 49 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados , que aunque no altere el momento del devengo del tributo, sí constituye una regla especial respecto a la exigibilidad de la deuda tributaria correspondiente.

Nótese que los sujetos pasivos del Impuesto están obligados a presentar los documentos comprensivos de los hechos imposables junto con la autoliquidación del Impuesto. Por tanto, no tiene sentido contar el plazo de ingreso desde el día de la adjudicación.

El Pleno del Ayuntamiento puede adjudicar en una fecha (en mayo) pero no notificárselo a la empresa hasta días después (en nuestro caso en junio), por lo que no tiene sentido establecer la exigibilidad del Impuesto en una fecha que el sujeto pasivo no conoce. Como advierte la recurrente, entonces sería fácil que no se pudiese cumplir en plazo con la autoliquidación. Además, no tendría sentido que en las oficinas liquidadoras del Impuesto se exija un contrato que todavía no se ha firmado.

En virtud de lo expuesto, el recurso objeto de estudio debe de ser estimado.

#### **Quinto.**

No ha lugar a la imposición de costas ni en este recurso de casación ni en la instancia.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN

### **FALLAMOS**

**1º)** Que debemos estimar y estimamos el presente recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 3865/2013 interpuesto por AQUALIA GESTIÓN INTEGRAL DEL AGUA, CANAL DE ISABEL II y SUFI S.A., UNIÓN TEMPORAL DE EMPRESAS contra la sentencia de 13 de enero de 2013 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Novena, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso núm. 154/2011 , sentencia que se casa y anula.

**2º)** Que debemos estimar y estimamos el recurso contencioso-administrativo núm. 154/2011.

**3º)** Sin costas.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .- Manuel Vicente Garzon Herrero.- Emilio Frias Ponce.- Angel Aguallo Aviles.- Joaquin Huelin Martinez de Velasco.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Manuel Martin Timon.- Juan Gonzalo Martinez Mico.- Rafael Fernandez Montalvo.- PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.