

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ065571

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 9 de febrero de 2017

Vocalía 9.^a

R.G. 1471/2014

SUMARIO:

ITP y AJD. Devengo. *Contrato de concesión de obra pública.* En cuanto al devengo del Impuesto, y ante el planteamiento de la entidad obligada tributaria -el devengo del ITP y AJD se produce cuando «surge» el derecho a explotar la obra que no es en el momento de la firma del contrato sino desde el acta de comprobación que se levanta al finalizar la obra-, ha de exponerse, el criterio que, ante supuestos similares, viene defendiendo el Tribunal Central, que afirma que la concesión se constituye en el preciso momento en que el contrato es suscrito por las partes, sin que se encuentre sometido a ningún término o condición que retrase su eficacia, con independencia de que debido a la propia naturaleza del contrato sea necesaria la ejecución de la obra para poder iniciar su explotación. Así, el art. 49.2 del RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD) retrasa el devengo del Impuesto cuando existe una condición, un término o una limitación, que impide el perfeccionamiento del acto o contrato que contiene la «adquisición» sujeta a gravamen, es decir, el Impuesto no se devenga si existe una limitación que determina que el acto o contrato no se ha perfeccionado en el momento en que se realiza, sino que se perfeccionará en el momento en que desaparezca esa limitación; pero en el presente caso, el contrato, sus cláusulas, no contienen limitación alguna, el contrato esta perfeccionado desde el momento en que se suscribió por las partes, momento en el que tuvo lugar la constitución de la concesión, que es cuando el concesionario adquirió los derechos dimanantes de la misma -aunque la obtención de ingresos no tenga lugar hasta un momento posterior-. **(Criterio 1 de 2)**

Transmisiones patrimoniales onerosas. Base imponible. A la hora de sujetar a gravamen una concesión administrativa, cobra especial relevancia el desplazamiento patrimonial que, por ella, se produce a favor de la sociedad concesionaria y, por supuesto, la valoración de dicho derecho que será, dependiendo de las estipulaciones del contrato, el canon que se comprometa a pagar al organismo concedente, si es que éste existe, y, en todo caso, el valor neto de los activos revertibles, determinado, de acuerdo a la normativa vigente, según las tablas de amortización oficialmente aprobadas a efectos del Impuesto sobre Sociedades. En realidad, no es más que determinar la retribución que, en último término, recibe la Administración de la entidad concesionaria a cambio de permitirle, con las consiguientes autorizaciones y prerrogativas, llevar a cabo una explotación comercial directamente relacionada con el desarrollo de una actividad vinculada a un servicio público. Dicho esto, dado que lo esencial en el ITP y AJD que recae en la constitución de una concesión administrativa es la existencia de una «transmisión patrimonial onerosa», con el subsiguiente acrecentamiento patrimonial en la persona del concesionario, parece evidente que la existencia de una contraprestación a satisfacer por el organismo concedente -a la entidad concesionaria- ha de tener trascendencia a la hora de cuantificar dicha variación patrimonial derivada de la concesión que constituye el hecho imponible. Dicho pago debe suponer una minoración de la base imponible, ya que no encuentra acomodo en ninguno de las reglas de cuantificación recogidas en el art. 13.3 del RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD). **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 150, 179, 181, 183, 189 y 191.
RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), arts. 10, 13 y 49.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso de alzada que pende ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, promovido por **Y..., S.A.**, con domicilio a efectos notificaciones en ..., contra Resolución del Tribunal Económico – Administrativo Regional de Illes Balears, de 27 de noviembre de 2013, por la que se acuerda desestimar las reclamaciones (RG 07/136/11 y 07/137/11) previamente interpuestas contra sendos acuerdos, liquidatorio y sancionador, dictados por la Agencia Tributaria de Illes Balears por el Impuesto sobre

Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITP y AJD) por importe, el de mayor cuantía, de 2.310.112,53 €

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Mediante Resolución de 2 de agosto de 2005 la Conselleria de Obras Públicas, Vivienda y Transportes del Govern de les Illes Balears acuerda adjudicar la concesión de obra pública para la construcción del desdoblamiento de la carretera ... entre ... y ... a las empresas **X...**, **S.A** y **Z...**, **S.A**, recibiendo éstas la notificación el 8 de agosto de 2005. Las referidas entidades constiuyen, al efecto, la sociedad **Y...**, **S.A** (en adelante, **Y**).

El 7 de septiembre de 2005 se firma el contrato de dicha concesión entre la Secretaria General de la Conselleria de Obras Públicas, Vivienda y Transportes del Govern de les Illes Balears y el representante legal de **Y**. En dicho contrato se deja constancia de que la concesión tendrá una duración de 25 años, a contar desde el día siguiente a la firma, disponiendo la sociedad concesionaria de 2 meses – desde el mismo día de la firma – para elaborar la versión definitiva del Plan Económico Financiero (PEF), incluyendo el proyecto de construcción, los cuales, una vez aprobados por la Administración, serán incorporados al expediente de la concesión. Asimismo, se fija en 19 meses el plazo de ejecución de las obras a contar desde el día siguiente a la firma del acta de comprobación del replanteo.

Segundo.

Y presenta ante el Departamento Tributario de la Conselleria de Economía, Hacienda e Innovación del Govern de les Illes Balears, en fecha que no consta, un escrito firmado el 7 de octubre de 2005 en el que expone que en la referida concesión administrativa están previstas dos fases: la “fase de construcción”, que es la del esfuerzo financiero del concesionario, y la “fase de explotación”, en la que el concesionario percibirá su remuneración. Y, en este sentido, considerando las características básicas que ha de tener una concesión administrativa o un acto asimilado para quedar sujeta a gravamen en el ITP y AJD (que origine un desplazamiento patrimonial favor del particular concesionario derivado del aprovechamiento del dominio público o del otorgamiento de facultades de gestión del servicio público), entiende que en lo que corresponde a la “fase de construcción” no puede considerarse un acto sujeto a tributación pues aun no se habrá producido desplazamiento patrimonial alguno a su favor.

En definitiva, expone que, a su juicio, no puede entenderse devengado el ITP y AJD correspondiente a la concesión administrativa que le ha adjudicado la Conselleria de Obras Públicas, Vivienda y Transportes del Govern de les Illes Balears hasta que no haya finalizado la construcción de la obra, momento a partir del cual podrá empezar a recibir su remuneración.

Tercero.

El 14 de febrero de 2008 Y presenta, ante el mismo organismo tributario del Govern de les Illes Balears autoliquidación por el ITP y AJD devengado con la concesión administrativa de la carretera ... entre ... y ..., adjudicada en 2005, fijando la Base Imponible en 33.687.239,45 € y haciendo efectivo un ingreso de 1.347.489,58 €.

Cuarto.

Mediante comunicación, notificada a Y el 5 de mayo de 2009, el Servicio de Inspección de la Agencia Tributaria de les Illes Balears acuerda dar inicio a un procedimiento de inspección a cargo de la entidad adjudicataria al objeto de comprobar, verificar y, en su caso, regularizar su situación en relación a los hechos y tributo referidos.

Una vez desarrolladas tales actuaciones, el 14 de septiembre de 2010 se firma, en Disconformidad, el Acta **A02/...** en la que el actuario encargada del procedimiento recoge la propuesta de regularización que estima procedente. Dicha propuesta, que concreta una cuantía a ingresar de 2.143.800,01 € incluyendo los intereses de

demora previstos, encuentra su fundamento en la rectificación de la Base Imponible, con respecto a la declarada por la entidad obligada tributaria, incrementándola en 41.398.581,20 €.

Concretamente, y según se detalla en el ACTA, teniendo en cuenta las características de la concesión administrativa referida y, particularmente, la obligación de reversión impuesta al concesionario sobre determinados bienes, LA Inspección estima que la Base Imponible ha de calcularse siguiendo lo dispuesto en el artículo 13.3.c) del RD Legislativo 1/1993, de 14 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, TRLITPyAJD), esto es, calculando el valor neto contable estimado de los bienes objeto de reversión a la fecha de ésta, incluyendo los gastos previstos para llevarla a cabo. Reseñando que las inversiones a realizar por la empresa adjudicataria se detallan en la memoria explicativa del PEF, el actuario concreta en 75.085.820,65 € la Base Imponible del tributo a aplicar por la concesión administrativa.

Quinto.

El 30 de septiembre de 2010 Y presenta escrito de alegaciones frente al ACTA descrita, discutiendo, en primer lugar, una dilación de 103 días (del 28 de enero de 2010 al 11 de mayo de 2010) que le ha sido imputada por incomparecencia.

Expone que, en realidad, el contrato celebrado con el Govern de les Illes Balears no puede considerarse como una concesión administrativa a efectos tributarios sino que es un contrato de obras cuyo precio consiste en todo o en parte en una concesión, esto es, en el derecho a explotar una obra previamente construida durante un período determinado; asimismo, siguiendo el razonamiento expuesto en su escrito de octubre de 2005, plantea que se tome como fecha de devengo, en todo caso, la de la aprobación del acta de comprobación de las obras, pues es la que conlleva la autorización para la apertura al uso público de lo construido, comenzando en ese momento la fase de explotación y el desplazamiento patrimonial a su favor.

Por otro lado, se discute el criterio seguido por la Inspección para determinar la Base Imponible afirmando que el PEF – y los datos en él contenidos – es un “*simple modelo teórico, es decir una especulación o previsión, que no responde a datos reales, sino meramente prospectivos*” e incidiendo en que está fechado el 11 de abril de 2006, fecha posterior a la del devengo del tributo y al plazo señalado para autoliquidar el tributo. En este sentido, se resalta que con posterioridad al otorgamiento de la concesión y a la elaboración del PEF “*el túnel inicialmente previsto de 1.2 kilómetros quedó reducido a 600 metros, lo que supone que las inversiones en el túnel (tanto obra civil como instalaciones) sufrieron una importante reducción, que no ha sido tenida en cuenta por el actuario*”.

Con más detalle, el sujeto pasivo muestra su disconformidad con algunos de los criterios concretos seguidos por el actuario para la cuantificación de la Base Imponible (más exactamente, para fijar el valor neto contable estimado de los bienes objeto de reversión) como, por ejemplo, que no se hayan desglosado algunas partidas para aplicarles coeficientes de amortización específicos o que se haya utilizado, como coeficiente medio de amortización, el señalado para “edificios administrativos” y no el de las “obras complementarias” o que, para computar las reinversiones, se hayan tomado en consideración los euros corrientes – presumiendo una inflación del 3% anual – y no los euros constantes. Tampoco está de acuerdo en que se hayan computado, a estos efectos, determinadas partidas:

- los terrenos pues, en ningún caso, son propiedad del concesionario y no se pueden considerar parte de su activo material;
- las reposiciones (líneas eléctricas, líneas telefónicas, abastecimiento, saneamiento) y otros gastos variados, como la limpieza al finalizar la obra, pues son más bien gastos del ejercicio y no inversiones que vayan a ser objeto de la reversión;
- los gastos de control y vigilancia de las obras, los gastos financieros e, incluso, las tasas y tributos, pues no son partidas a activar como mayor valor de los activos revertibles.

Finalmente, expone la necesidad de tener en cuenta, a la hora de cuantificar la Base Imponible, el canon cobrado por el concesionario (minorándola) aunque no lo prevea expresamente el TRLITPyAJD.

Sexto.

El Jefe del Departamento de Aplicación y Revisión Tributaria de la Agencia Tributaria de Illes Balears adopta el correspondiente acuerdo liquidatorio a cargo de Y, desestimando sus alegaciones y confirmando una cuantía a

ingresar por el ITP y AJD – modalidad TPO a su cargo de 2.310.112,53 €, incluyendo los intereses de demora (654.169,28 €).

En cuanto a la duración de las actuaciones, el acuerdo recoge una serie de rectificaciones con respecto al ACTA. Así, señala que las actuaciones se iniciaron el 5 de mayo de 2009 (y no el 4 de agosto de 2009 que es la fecha que aparece en el acta) y que deben computarse como dilaciones e interrupciones justificadas un total de 99 días, distribuidos en los siguientes períodos:

| MOTIVO | INICIO | FIN | DÍAS |
|-------------------|------------|------------|----------------|
| Incomparecencia | 15/05/2009 | 22/05/2009 | 7 días |
| Aplazamiento | 19/06/2009 | 14/07/2009 | 25 días |
| Incomparecencia | 05/10/2009 | 26/10/2009 | 21 días |
| Solicitud Informe | 04/01/2010 | 16/01/2010 | 12 días |
| Aplazamiento | 11/08/2010 | 14/09/2010 | 34 días |
| | | | 99 días |

Teniendo en cuenta lo expuesto, el acuerdo reconoce que se ha producido un incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones pues, a pesar de tener que descontar los referidos 99 días, desde la fecha de inicio de las actuaciones (5 de mayo de 2009) han transcurrido más de 12 meses (*“el plazo de los 12 meses se cumplió el 12.08.2010”*). No obstante, teniendo en cuenta cuáles son los efectos que la Ley General Tributaria señala para dicho incumplimiento y considerando que la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ITP y AJD por la concesión administrativa de la obra pública para la construcción del desdoblamiento de la carretera ... entre ... y ... adjudicada a Y quedó interrumpida con la presentación, por ésta, de la autoliquidación el 14 de febrero de 2008, resulta procedente el presente acuerdo liquidatorio al no haber transcurrido más de cuatro años desde esa fecha.

La notificación del acto es efectiva el 17 de noviembre de 2010.

Séptimo.

Paralelamente al referido procedimiento inspector, y considerando el Servicio de Inspección de Illes Balears que la conducta del sujeto pasivo pudiera ser constitutiva de infracción tributaria, se procede a incoar el correspondiente expediente sancionador, el cual concluye mediante resolución del propio Jefe del Departamento de Aplicación y Revisión Tributaria, de 16 de noviembre de 2010, por la que se confirma que Y es reponsable de la infracción tributaria tipificada en el artículo 191.1 Ley General Tributaria (dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta liquidación) por lo que se le impone una sanción de 827.971,63 € sin perjuicio de la reducción que pudiera proceder por su ingreso en período voluntario.

Dicha resolución es también notificada al sujeto pasivo el 17 de noviembre de 2010.

Octavo.-

Contra ambos actos, Y interpone, ante el Tribunal Regional de Illes Balears las correspondientes reclamaciones económico – administrativas el 15 de diciembre de 2010, insistiendo en los argumentos ya planteados en el marco de las actuaciones tributarias realizadas (excesiva duración de las actuaciones inspectoras e irregularidad del procedimiento al haberse dejado sin efecto una propuesta de acta de conformidad; improcedencia de utilizar el PEF como base para el cálculo de la Base Imponible; desacuerdo con algunos de los criterios concretos empleados por la Inspección para cuantificar el valor neto contable estimado de los bienes objeto de reversión y pretensión de que se tenga en cuenta, como minoración de la Base, el canon cobrado por el concesionario). En cuanto a la sanción recibida, se hace referencia a la inexistencia de responsabilidad y, en todo caso, a la ausencia de motivación de la concurrencia de dicho elemento subjetivo en su conducta.

Noveno.

El 27 de noviembre de 2013 el Tribunal Regional de Illes Balears acuerda desestimar las reclamaciones, confirmando íntegramente ambos acuerdos.

En lo que se refiere a la duración de las actuaciones inspectoras, y una vez analizadas las circunstancias expuestas en el acuerdo, el TEAR concluye que *"(...) existen dilaciones a considerar por 7 + 25 + 12 + 34 días, es decir 78 días (21 menos de los considerados en el acuerdo de liquidación), lo que implica que las consecuencias son las mismas que las señaladas en dicho acuerdo (incumplimiento del plazo sin que haya prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria al no haber transcurrido más de cuatro años desde la presentación de la autoliquidación extemporánea de fecha 14/02/2008), con la única excepción de que la liquidación de intereses de demora debe finalizar no el 12/08/2010 sino 21 días antes, o sea el 22/07/2010"*. En cuanto a la existencia de irregularidades procedimentales por haberse dejado sin efecto una propuesta de acta de conformidad previamente a la firma del Acta en Disconformidad, la resolución señala que *"se trata como la propia reclamante refiere de un hecho del que no existe constancia en el expediente"*. Concretamente, se indica que *"Lo único que aduce la reclamante es que el 11/05/08 el actuario dio trámite de audiencia previo al acta (documento Nº 29 del expediente), y el 18/05/10 ese mismo actuario le requirió nueva documentación (doc. Nº 30), lo cual dio lugar a que tras su aportación se extendiese posteriormente otra diligencia de 28/07/10 donde se otorgó nuevo trámite de audiencia previo al acta (doc. nº 31), actuación que no supone infracción legal ni reglamentaria alguna"*.

Por otro lado, en lo que se refiere a la naturaleza (concesional o no) del contrato, el TEAR alude a que existe una resolución del TEAC (RG:7576/08 de 22 de septiembre de 2010) que confirma que un contrato por los que se adjudica a una entidad la construcción y explotación de una obra pública tiene naturaleza concesional. También se señalan las Sentencias del TSJ de Baleares de 10 de diciembre de 2012 (Rec. Nº 667/2010) y de 9 de abril de 2013 (Rec. Nº 653/2010) que mantiene el mismo criterio respecto a la adjudicación de la concesión para la construcción y explotación posterior de unas vías rápidas de circulación.

En base a los mismos antecedentes se rechaza la pretensión de la entidad reclamante sobre la posible existencia de una limitación determinante del retraso en el devengo del impuesto. Concretamente, el TEAR expone que el artículo 49.2 TRLITPyAJD retrasa el devengo del impuesto únicamente cuando existe una condición, un término o una limitación, que impide el perfeccionamiento del acto o contrato que contiene la "adquisición" sujeta a gravamen pero en este caso no existe tal limitación, estando perfeccionado el contrato desde que se suscribió por las partes. A este respecto, se citan como apoyo la Resolución del TEAC de 22 de julio de 2009 (RG 4889-08 y la Sentencia de 28 de enero de 2011 del TSJ Castilla y León (Rec. Nº 393/2009), confirmada en casación por el Tribunal Supremo mediante Sentencia de 9 de mayo de 2013 (Rec. Casación Nº 1287/2011).

Entrando ya en las cuestiones relativas a la Base Imponible, la Resolución, una vez analizada la situación y los fundamentos jurídicos aplicables, y confirmando que la regla de cálculo de la Base Imponible en una concesión como la descrita en la recogida en el artículo 13.3.c) del TRLITPyAJD, resalta que en el acuerdo consta debidamente realizado el cálculo del "valor neto contable estimado" de los bienes a revertir, sin que se hayan alegado cuestiones distintas a las ya planteadas, y contestadas, ante la propia Inspección tributaria. Se admite el PEF como documento de referencia para el cálculo de la cuota tributaria pues no es sólo un documento que deba ser presentado como parte de oferta económica en el procedimiento de licitación, sino que es, junto con su Memoria explicativa, un documento contractual de obligado cumplimiento para las partes (Cláusulas 3.2 y 10.2 del PCAP), indicando expresamente que *"Carece de relevancia quien lo ha elaborado, pues sea quien sea éste, lo cierto es que lo habrá hecho por encargo de la entidad que finalmente resultó adjudicataria del contrato, la cual lo presentó en nombre propio en el procedimiento de licitación, haciendo una estimación de las inversiones previstas que son las que deben tenerse en cuenta en el momento del devengo del Impuesto, que se produce con la formalización del contrato administrativo. Por tanto la reclamante no puede desvincularse o desdecirse del contenido del PEF alegando simplemente que no fue ella la que lo elaboró, pues al aportarlo en el proceso de licitación lo hizo suyo, formando parte del contrato de concesión que es "Ley entre las partes"*". En apoyo de su criterio cita las Sentencias del TSJ de Baleares ya reseñadas.

En cuanto a la pretensión de que se excluya de la Base Imponible la parte que se remunera en metálico a través del canon preestablecido que la Administración paga al concesionario, el TEAR lo rechaza porque, precisamente, se trata de un canon que satisface la Administración y no el concesionario, no estando previsto en el artículo 13.3.c) TRLITPyAJD que se deba restar de dicha base el canon cobrado por el concesionario.

En lo que se refiere a la sanción, el TEAR confirma que el acuerdo realiza una concisa y suficiente imputación de la culpabilidad a título de negligencia.

Décimo.-

Contra dicha resolución del TEAR de Illes Balears, Y promueve, ante este Tribunal Central, el presente recurso de alzada el 20 de diciembre de 2013.

En lo que se refiere a la duración del procedimiento, admitiendo el criterio del TEAR que fija, finalmente, las dilaciones e interrupciones justificadas del procedimiento en 78 días, discute que se señale como día final del cómputo de los intereses de demora el 22 de julio de 2010 pues el último supuesto de dilación establecido (34 días, entre el 11 de agosto de 2010 y la fecha de la firma del Acta) *“no puede generar intereses de demora, porque el plazo máximo de 12 meses había finalizado el 18 de junio anterior. Por tanto, los intereses han de computarse, como máximo, hasta el 18 de junio de 2010, y no hasta el 22 de julio, como afirma el TEAR”*. En todo caso, insiste en no admitir ninguna de las dilaciones computadas.

Eso sí, entiende que aun no estando prescrito el derecho a liquidar habida cuenta de la virtualidad interruptiva de la declaración tributaria presentada en febrero de 2008, sí debe considerarse prescrito el derecho a sancionar la infracción tributaria derivada pues *“la prescripción de la responsabilidad derivada de las infracciones no se interrumpe por la autoliquidación de febrero de 2008, ya que el arto 189.3 de la Ley General Tributaria no menciona las autoliquidaciones (ni ninguna actuación del particular) dentro de las causas de interrupción de esta prescripción”*.

En lo demás, se limita a insistir en los argumentos ya planteados ante el TEAR e, incluso, ante el Servicio de Inspección en el marco de las actuaciones de aplicación de los tributos desarrolladas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.-

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para la admisión del presente recurso de alzada, en los términos del **artículo 241 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria** (en adelante, LGT), siendo la cuestión debatida la conformidad a Derecho de la Resolución del Tribunal Económico – Administrativo Regional de Illes Balears, de 27 de noviembre de 2013, objeto del presente recurso.

Segundo.-

Planteadas la cuestión relativa a la duración de las actuaciones inspectoras desarrolladas por el Servicio de Inspección de la Agencia Tributaria de les Illes Balears, el TEAR tiene en cuenta que, efectivamente, se produjo un incumplimiento de su plazo máximo, admitido por el propio Inspector Jefe en el acuerdo liquidatorio aunque resalta que *“(...) ello no conlleva la apreciación de prescripción sino solo una minoración de los intereses de demora, pues el 14/02/08 se presentó una autoliquidación por el hecho imponible que interrumpió dicho plazo de prescripción y reinició su cómputo”*. Concretamente, la Resolución concreta las dilaciones del procedimiento a considerar en 78 días (reduciendo los 99 computados como tales en el acuerdo liquidatorio) pero mantiene las referidas consecuencias: incumplimiento del plazo sin que haya prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria al no haber transcurrido más de cuatro años desde la presentación de la autoliquidación extemporánea, pero admitiendo que la liquidación de los intereses de demora debe finalizar no el 12 de agosto de 2010 sino el 22 de julio de 2010 (es decir, 21 días antes), de conformidad con lo establecido en el **artículo 150.3 LGT**.

Ante este criterio, el recurrente plantea que se tenga en cuenta, además, al objeto de computar el plazo de devengo de los intereses de demora, que la última dilación (34 días, entre el 11 de agosto de 2010 y la fecha de la firma de las actas el 14 de septiembre de 2010) no puede generar intereses de demora, porque el plazo máximo de 12 meses, teniendo en cuenta las dilaciones anteriores (de 7 días, de 25 días y de 12 días según la propia Resolución del TEAR) había finalizado el 18 de junio, fecha anterior al inicio de la referida última dilación que comenzó el 11 de agosto de 2010.

Sin embargo, no puede admitirse tal planteamiento pues la duración máxima del procedimiento inspector es de 12 meses contados desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo sin que se tengan en cuenta, en dicho cómputo, los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente ni el conjunto de las dilaciones en el procedimiento que se hayan producido por causa no imputable a la Administración

Tributaria; además, debe tenerse en cuenta que el cálculo de los intereses de demora se realiza en la propia liquidación derivada del procedimiento inspector, una vez que se tiene la visión general y completa de las circunstancias y vicisitudes acaecidas en el curso de las actuaciones, teniendo especial incidencia, a este respecto, la existencia de dilaciones o de períodos de interrupción justificada. Tal y como recoge el **artículo 191 RD 1065/2007, de 27 de julio**, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGAIT), en el caso de que en el procedimiento inspector se firme un Acta de Disconformidad, como en el presente expediente, los intereses de demora se calcularán hasta la conclusión del plazo establecido para formular alegaciones, si bien debe tenerse en cuenta la limitación establecida en el **artículo 150.3 LGT** bien reproducido por el TEAR (*“El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento”*). Y para determinar el fin del plazo de duración de las actuaciones y, por tanto, la fecha final para el cómputo de los intereses, han de tenerse en cuenta todos los períodos que, según la normativa aplicable, deben excluirse, tal y como resalta el TEAR, realizando una afirmación que este Tribunal Central comparte y confirma: iniciado el procedimiento el 5 de mayo de 2009 y habiéndose producido dilaciones por un total de 78 días, la liquidación de intereses de demora debe finalizar el 22 de julio 2010, fecha en la que debe darse por incumplido el plazo de duración de las actuaciones a que debía haberse ajustado el Servicio de Inspección.

A pesar de que se reitera el desacuerdo con las dilaciones computadas y confirmadas por el TEAR, ante la ausencia de nuevos argumentos y habida cuenta de la extensa y precisa contestación dada por dicho TEAR en la resolución objeto de la presente alzada (FUNDAMENTO DE DERECHO SEGUNDO), este Tribunal Central no puede más que mantener los 78 días a excluir del cómputo del plazo de duración de las actuaciones.

Tercero.-

Se plantea, asimismo, por el recurrente que se declare prescrito el derecho de la administración a sancionar la responsabilidad derivada de la infracción apreciada por la falta de ingreso de la cuota regularizada ya que la prescripción de dicha responsabilidad no puede verse interrumpido *“por la autoliquidación de febrero de 2008, ya que el art. 189.3 de la Ley General Tributaria no menciona las autoliquidaciones (ni ninguna actuación del particular) dentro de las causas de interrupción de esta prescripción”*.

El **artículo 179.1 LGT** reconoce que *“Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos”* señalando en su siguiente apartado una serie de supuestos en los que se entiende que no existe tal responsabilidad. A su vez, el **artículo 181.1** identifica como “sujetos infractores” a *“las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes”*. En todo caso, únicamente pueden considerarse como infracciones tributarias *“las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley”*, **artículo 183.1 LGT**, debiendo imponerse la correspondiente sanción en el plazo máximo de 4 años (plazo de prescripción) a contar desde el momento en que se cometiera (**artículo 189.2 LGT**) si bien se señalan una serie de supuestos en los que puede entenderse interrumpido dicho plazo de prescripción:

“a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de la sanción tributaria.

Las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, así como por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichos procedimientos”.

El planteamiento que, en este punto, defiende la entidad reclamante es que, en este caso, dado que las actuaciones inspectoras se excedieron de su plazo máximo de duración – como así ha reconocido ya el propio TEAR – y, por tanto, perdieron su virtualidad interruptiva de la prescripción del derecho de la Administración no sólo a

liquidar el tributo sino también a imponer la correspondiente sanción, el plazo que señala el ya referido **artículo 189.2 LGT** debe entenderse cumplido pues la autoliquidación presentada el 14 de febrero de 2008 únicamente tiene virtualidad interruptiva del derecho a liquidar el tributo pero no a imponer la correspondiente sanción al no tener encaje en ninguno de los dos supuestos mencionados en el también aludido **artículo 189.3 LGT**.

Sin embargo, no puede estar más en desacuerdo con el obligado tributario, pues la infracción por la que es sancionado es la descrita en el **artículo 191.1 LGT** (dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo), siendo, como es obvio, un hito esencial de su conducta susceptible de ser considerada infractora la presentación de la autoliquidación que se produce el 14 de febrero de 2008. No es ya que se trate de una actuación susceptible de interrumpir el plazo que tiene la Administración para imponer una sanción por una conducta del sujeto pasivo sino que es, en sí misma, la conducta directamente sancionable pues supuso la autoliquidación del tributo que el sujeto pasivo entendía correcta y que, por comparación con lo que resultó del procedimiento de aplicación de los tributos que se instruyó con posterioridad, determinó la existencia del elemento objetivo de la infracción (la existencia de una cuantía debida dejada de ingresar). De hecho, las cuantías declaradas (Base Imponible, cuota tributaria) se tuvieron en cuenta a la hora de redactar la propuesta de regularización de la que resultó el acuerdo liquidatorio y, por tanto, incidieron de forma efectiva en la fijación de la Base de la Sanción. Procede, por tanto, desestimar el argumento expuesto por el recurrente y confirmar que al tiempo de notificarse el acuerdo sancionador (el 17 de noviembre de 2010) no estaba prescrito el derecho de la Administración a imponer a Y una sanción por una conducta realizada apenas 2 años antes (el 14 de febrero de 2008).

Cuarto.-

En cuanto a las alegaciones referidas a la irregularidad vinculada a que el Inspector Jefe hubiera dejado sin efecto un Acta de Conformidad que iba a firmarse, no puede más que mantenerse la contestación dada por el TEAR en su Resolución (FUNDAMENTO DE DERECHO TERCERO). Al tratarse de una cuestión respecto de la que no existe constancia en el expediente, no puede admitirse que existiera una propuesta "en firme" o "acta" que haya sido expresa o tácitamente dejada sin efecto, ni tampoco cabe deducir del acuerdo de liquidación que el inspector jefe haya aceptado implícitamente ninguna irregularidad.

Quinto.-

En cuanto a la existencia, o no, de concesión administrativa y, por tanto, sobre el planteamiento de que la adjudicación no constituyó una concesión administrativa por la que tributar en el ITP y AJD, ha de reiterarse cuál es el criterio que viene manteniendo este Tribunal Central cuando nos encontramos ante un contrato por el que un organismo administrativo adjudica a una entidad privada el contrato para construir una determinada obra pública y, posteriormente, llevar a cabo su explotación por un determinado período de tiempo: son, a efectos tributarios, concesiones administrativas que suponen, para la entidad privada que resulta adjudicataria, asumir la obligación de llevar a cabo, a su riesgo y ventura, la construcción de una determinada infraestructura u obra pública, con sus correspondientes instalaciones y zonas complementarias, pudiendo, posteriormente, realizar la explotación de lo construido por un período de tiempo determinado.

En este sentido, no es más que un ejemplo de contrato de concesión de obra pública, cuya definición aparecía recogida en la **Ley 13/2003** – que corresponde con el **artículo 7** de la hoy vigente **Ley 30/2007** – “(...) *aquel en cuya virtud la Administración Pública o entidad de derecho público concedente otorga a un concesionario, durante un plazo, la construcción y explotación, o solamente la explotación, de obras relacionadas en el artículo 120, o, en general, de aquellas que siendo susceptibles de explotación, sean necesarias para la prestación de servicios públicos de naturaleza económica o para el desarrollo de actividades o servicios económicos de interés general, reconociendo al concesionario el derecho a percibir una retribución consistente en la explotación de la propia obra, en dicho derecho acompañado del de percibir un precio o en cualquier otra modalidad establecida en este título*”.

Sexto.-

En cuanto al devengo del Impuesto, y ante el planteamiento de la entidad obligada tributaria (el devengo del ITP y AJD se produce cuando “surge” el derecho a explotar la obra que no es en el momento de la firma del contrato

sino desde el acta de comprobación que se levanta al finalizar la obra), ha de exponerse, nuevamente, el criterio que, ante supuestos similares, viene defendiendo este Tribunal Central, perfectamente expuesto por el TEAR en su resolución objeto de la presente alzada, y fijado en nuestra Resolución de 22 de julio de 2009 (RG:4889-08):

“QUINTO: Plantea por último la interesada, con carácter subsidiario pues considera la operación no sujeta, que al devengo del Impuesto le sería de aplicación el artículo 49.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 1/1993, de 24 de septiembre. Este artículo, en su número 1 fija la fecha del devengo del impuesto, en el caso de transmisiones patrimoniales onerosas, en el día en que se realice el acto o contrato gravado. Añade, en su número 2, que toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan. Sostiene la interesada que en este caso existe una limitación porque la explotación de la concesión está condicionada a la ejecución de la obra del hospital, lo cual retrasa el devengo hasta ese momento.

Este Tribunal comparte lo resuelto por el Tribunal Regional, el cual afirma que la concesión se constituyó en el preciso momento en que el contrato fue suscrito por las partes, sin que se encuentre sometido a ningún término o condición que retrase su eficacia, con independencia de que debido a la propia naturaleza del contrato sea necesaria la ejecución de la obra para poder iniciar su explotación”. En concreto, dicha Resolución del Tribunal Regional es la Resolución del Tribunal Regional de Castilla y León, de 28 de marzo de 2008 (RG 9/229/2007) en la que en lo referente al momento del devengo, se resolvía lo siguiente:

“VII. La segunda cuestión a decidir en la presente reclamación económico administrativa se refiere al devengo del impuesto.

El artículo 49 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales dispone:

1. El impuesto se devengará:

- a) En las transmisiones patrimoniales, el día en que se realice el acto o contrato gravado.*
- b) (...)*

2. Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan.

La entidad afirma que es de aplicación al presente contrato lo dispuesto en el artículo 49.2 citado ya que la redacción de dicho precepto está totalmente abierta a “cualquiera otra limitación” para posponer el devengo del impuesto; que en el presente caso no existe una condición en sentido estricto pero si existe un término o al menos una limitación que suspende la efectividad de la concesión y ello porque en la cláusula sexta del pliego de condiciones administrativas particulares en relación al plazo de ejecución se establece lo siguiente:

“El plazo de ejecución del contrato de concesión de obra pública para la construcción y explotación del nuevo Hospital de ... es de 30 años, computados desde el día siguiente a la firma del acta de comprobación del replanteo por la que se autorice el inicio de la ejecución de las obras.

El plazo correspondiente para la ejecución de las obras, para la dotación del equipamiento y para la consideración de las mismas como aptas para la puesta en servicio y funcionamiento es de 42 (cuarenta y dos) meses, computados desde el día siguiente a la firma del acta de comprobación del replanteo por la que se autorice el inicio de la ejecución de las obras.

La aprobación del acta de comprobación de las obras, mobiliario, equipos y equipamiento por el órgano de contratación llevará implícita la autorización para la apertura de las mismas al uso público, comenzando desde ese momento la fase de explotación.”

Es decir, según la reclamante, la explotación de la concesión esta condicionada a la ejecución de la obra del nuevo hospital, y la necesidad del acta de conformidad para que la obra pueda abrirse al público supone una limitación que retrasa el devengo del impuesto.

Sin embargo esta interpretación no es compartida por este Tribunal Económico Administrativo Regional; el artículo 49.2 retrasa el devengo del impuesto cuando existe una condición, un término o una limitación, que impide el perfeccionamiento del acto o contrato que contiene la "adquisición" sujeta a gravamen, es decir, el impuesto no se devenga si existe una limitación que determina que el acto o contrato no se ha perfeccionado en el momento en que se realiza, sino que se perfeccionará en el momento en que desaparezca esa limitación; pero en el presente caso, el contrato, sus cláusulas, no contienen limitación alguna, el contrato esta perfeccionado desde el momento en que se suscribió por las partes, momento en el que tuvo lugar la constitución de la concesión, que es cuando el concesionario adquirió los derechos dimanantes de la misma (aunque la obtención de ingresos no tenga lugar hasta un momento posterior); incluso tal y como afirma la Oficina Gestora, en el pliego de cláusulas administrativas se atribuye al concesionario desde la firma del contrato el derecho ceder e hipotecar la concesión, por tanto el contrato esta perfeccionado desde el momento de su firma y no está sometido a ningún término o limitación, con independencia que debido a la propia naturaleza del contrato sea necesaria la ejecución de la obra para poder iniciar su explotación.

Por tanto, en cuanto al devengo del impuesto, a tenor de lo dispuesto en el artículo 49.1.a) del Texto Refundido, se produce el día que se realice el acto o contrato gravado, que en el presente caso fue el 28 de abril de 2006. Por tanto, no puede acogerse la alegación formulada".

Ha de resaltarse que dicho criterio fue confirmado por el TSJ de Castilla y León (Sentencia Nº 18/2011, de 28 de enero, Rec. Nº 393/2009) donde se añade que buena prueba de que la concesión se constituyó cuando el contrato fue suscrito por las partes es que "desde ese momento se pone a disposición de la parte el solar en el que han de realizarse las obras".

Conforme a lo expuesto, tampoco pueden admitirse las pretensiones de Y sobre el devengo del Impuesto.

Séptimo.

Se plantea, asimismo, una serie de cuestiones sobre la Base Imponible a fijar a efectos de la regularización. Nuevamente deben mantenerse las conclusiones expuestas por el Tribunal Regional en el FUNDAMENTO DE DERECHO QUINTO de la Resolución y que determinan que haya de confirmarse el criterio seguido por la Inspección para fijar la Base Imponible: calcularla por valor contable de la totalidad de los bienes y elementos del complejo que quedaban sujetos a la obligación de reversión, al existir ésta, de acuerdo a lo dispuesto en el **artículo 13.3.c) RD Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre**, por el que se aprueba del **Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados** (en adelante, TRLITPyAJD).

No debe olvidarse que a la hora de sujetar a gravamen una concesión administrativa, cobra especial relevancia el desplazamiento patrimonial que, por ella, se produce a favor de la sociedad concesionaria y, por supuesto, la valoración de dicho derecho que será, dependiendo de las estipulaciones del contrato, el canon que se comprometa a pagar al organismo concedente, si es que éste existe, y, en todo caso, el valor neto de los activos revertibles, determinado, de acuerdo a la normativa vigente, según las tablas de amortización oficialmente aprobadas a efectos del Impuesto sobre Sociedades. En realidad, no es más que determinar la retribución que, en último término, recibe la Administración de la entidad concesionaria a cambio de permitirle, con las consiguientes autorizaciones y prerrogativas, llevar a cabo una explotación comercial directamente relacionada con el desarrollo de una actividad vinculada a un servicio público, en este caso, el sanitario.

Se trata, nuevamente, de una cuestión sobre la que ya se ha pronunciado este Tribunal Central (la citada Resolución de 17 de mayo de 2012 y otra, en la misma fecha). Cuando resulta de aplicación, para la fijación de la Base Imponible, las reglas de cuantificación recogidas en el **artículo 13.3.c) RD Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre**, por el que se aprueba el **Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados** (en adelante, TRLITPyAJD) ha de entenderse que el valor real del derecho originado por la concesión queda determinado por el valor neto contable estimado de los bienes a cuya reversión esté obligada la entidad concesionaria para la fecha en que ésta deba producirse más los gastos previstos para la reversión, señalando que para calcular aquel valor deben tomarse los coeficientes señalados en las tablas de amortización aprobadas a los efectos del Impuesto sobre Sociedades, en el porcentaje medio resultante. Concretamente, el precepto señala:

“3. Como norma general, para determinar la base imponible, el valor real del derecho originado por la concesión se fijará por la aplicación de la regla o reglas que, en atención a la naturaleza de las obligaciones impuestas al concesionario, resulten aplicables de las que se indican a continuación:

...

c) Cuando el concesionario esté obligado a revertir a la Administración bienes determinados, se computará el valor neto contable estimado de dichos bienes a la fecha de reversión, más los gastos previstos para la reversión. Para el cálculo del valor neto contable de los bienes se aplicarán las tablas de amortización aprobadas a los efectos del Impuesto sobre Sociedades en el porcentaje medio resultante de las mismas”.

Resulta aun más relevante, en este caso, citar nuestra Resolución de 16 de octubre de 2014 (RG 3154-2013) referida a un supuesto muy similar a éste: la tributación, en el ITP y AJD como concesión administrativa, del contrato de concesión de obras públicas para la construcción, conservación y explotación del Nuevo Hospital ... dispuesto por el propio Servicio de Salud de las Illes Balears. En este caso, al igual que en el presente, la Administración quedaba obligada a satisfacer un canon a la entidad concesionaria e, igual que, ahora, se planteó el tratamiento de dicho importe a efectos de la determinación de la Base Imponible. Según se recogió en dicha Resolución:

“CUARTO.-

(...)

Considerando que el Impuesto con el que se hace tributar la constitución de una concesión administrativa se establece para gravar una capacidad económica, la del concesionario, se ha de partir, para fijar dicha capacidad, del valor real del derecho que se constituye, procediendo, para ello, la utilización del método de cuantificar el aspecto material del hecho imponible que mejor resulte para ello. Como ya se ha dicho, son varias las reglas establecidas a este efecto en el artículo 13.3 TRLITPyAJD resultando aplicable, en este caso, la contenida en el apartado c), cuestión no discutida. Y, en este punto, es indiscutible, a juicio de este Tribunal Central, la claridad de la regla: ha de fijarse el valor neto contable de los bienes sujetos a la obligación de reversión considerando, en cuanto al método de amortización a emplear, que se debe calcular el valor neto contable considerando la amortización al tipo medio de las tablas (antes podía utilizarse cualquiera de los sistemas generalmente aceptados, que fueran adecuados a la naturaleza de los bienes de que se trate, sin que influyera el plazo concesional, que pudiera ser diferente del periodo de amortización). Cabe entender que ha sido intención del legislador que aquel valor se obtenga considerando una amortización lineal, estableciendo, además, el porcentaje exacto a aplicar: la media entre el máximo y mínimo derivado de las tablas de amortización; y ahora no es independiente del plazo de la concesión, sino que debe calcularse el valor neto contable considerando la disminución del valor contabilizado del activo por la amortización acumulada que corresponde a dicho tipo medio en el período concesional.

La norma del ITP y AJD, en este punto, se aparta de la normativa contable (sobre todo de la recogida en el Nuevo Plan General de Contabilidad de 2007, RD 1514/2007) considerando que hacer una remisión expresa a aquella – desaparece el concepto de “fondo de reversión” y se dispone que los bienes objeto de reversión deben amortizarse en el período concesional, o en un plazo inferior si la vida económica fuera menor, porque su vida útil no será nunca superior al plazo concesional – supondría, en la práctica, que la base imponible sería siempre cero (el valor neto contable de los bienes a revertir en la fecha de reversión es nulo), o, para ser más exactos, quedaría reducida, en su caso, a los gastos de reversión más el importe que resultara de aplicar las reglas previstas en el artículo 13.3 TRLITPyAJD. Cabe recordar que, en este punto, el Tribunal Supremo, en Sentencias de 17 de Marzo de 2011 (rec. 303/2009) y de 17 de Noviembre de 2011 (rec. 3625/2008) ha aclarado que «La lectura del art. 13.3.c) del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentales, en la redacción introducida por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, no puede suscitar duda alguna sobre que la base imponible del impuesto es el valor neto contable más los gastos previstos para la reversión. El legislador omite referirse al fondo de reversión, pero hay que reconocer que la magnitud que determina como integrante de la base imponible es idéntica al mismo, lo que significa que en la derogada redacción, aplicable al supuesto controvertido, el precepto tenía que interpretarse de la misma forma. Efectivamente, el Fondo de Reversión tenía que ser dotado de tal forma que al final de la concesión coincidiese con el valor neto contable del activo, y por valor neto contable se había de entender el precio de adquisición, más las mejoras y adiciones y las revalorizaciones, disminuido por

las amortizaciones acumuladas y por las actualizaciones de las mismas. Ahora ya no existe una remisión a norma contable alguna para la cuantificación del valor, pero la propia ley define el mismo>>.

*Por tanto para calcular la base imponible del impuesto debe tenerse en cuenta el “valor neto contable” estimado de los bienes revertibles a la fecha de reversión más los gastos previstos para ésta, pero para el cálculo de dicho valor neto contable no debe seguirse la previsión contable del concesionario (que tratará de acomodar en lo posible vida útil de los bienes al periodo concesional buscando un valor neto contable “cero” a la fecha de la reversión), sino que por expresa decisión del legislador, deberán aplicarse las tablas de amortización aprobadas a los efectos del Impuesto sobre Sociedades y el porcentaje medio previsto en ellas.
(...)”.*

Teniendo en cuenta lo anterior, y considerando la extensa y concisa contestación dada por el propio TEAR sobre las cuestiones concretas en el FUNDAMENTO DE DERECHO SEXTO (consideración de la amortización específica de la partida “estructuras y muros”; considerar la existencia de “edificios industriales” algunos elementos tratados como “edificios administrativos” con determinadas consecuencias en cuanto a sus porcentajes de amortización; no computar los terrenos expropiados como activos materiales del concesionario; no incluir en la Base Imponible las “reposiciones” ni los gastos en concepto de “varios” o los “financieros”; considerar el efecto de la inflación prevista durante el tiempo de la concesión; etc), procede desestimar todas las cuestiones planteadas y confirmar lo reflejado por la Inspección en el acuerdo liquidatorio.

Octavo.-

Sin embargo, sí debe analizarse con mayor profundidad la cuestión relativa a la existencia, en el negocio realizado entre Y y la Conselleria de Obhres Públics, Vivienda y Transportes del Govern de les Illes Balears, de un importe cobrado por el concesionario y, particularmente, determinar el efecto que ello puede producir en cuanto a la determinación Base Imponible. Concretamente, según recoge la CLÁSULA SÉPTIMA del referido Contrato de 7 de septiembre de 2005 y al objeto de cubrir el presupuesto de las expropiaciones a realizar para llevar a cabo la oferta propuesta por la entidad adjudicataria “*Durant el primer any de la concessió, la Conselleria (...) es dirigirà a la Societat Concessionaria per tal que aboni el pressupost per a expropiacions inclòs en la seva oferta, que ascendeix a 7.000.000 €. Aquest import s’haurà de satisfer en el termini màxim de dos mesos a comptar des del dia següent al dia en que es rebí la notificació*”.

Ciertamente, se trata de una obligación a cargo de la Administración concedente como consecuencia de la concesión administrativa establecida que, por tanto, no puede formar parte de la Base Imponible al no encontrar acomodo en ninguno de las reglas de cuantificación recogidas en el **artículo 13.3 TRLITPyAJD**.

Según señala el **artículo 10.1 TRLITPyAJD**, “*La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda*”, particularizando para las concesiones administrativas el artículo 13.3 del mismo texto legal que “*(...) el valor real del derecho originado por la concesión se fijará por la aplicación de la regla o reglas que, en atención a la naturaleza de las obligaciones impuestas al concesionario, resulten aplicables de las que se indican a continuación (...)*”

Dado que lo esencial en el ITP y AJD que recae en la constitución de una concesión administrativa es la existencia de una “transmisión patrimonial onerosa”, con el subsiguiente acrecentamiento patrimonial en la persona del concesionario, parece evidente que la existencia de una contraprestación a satisfacer por el organismo concedente (a la entidad concesionaria) ha de tener trascendencia a la hora de cuantificar dicha variación patrimonial derivada de la concesión que constituye el hecho imponible.

Conviene recordar que el hecho imponible de la concesión se basa en la cesión de derechos de la autoridad pública a un particular para el desempeño de funciones cuya titularidad originaria le corresponde a aquélla. A su vez la valoración del derecho que se cede, -que constituye en definitiva la base del impuesto- se cuantifica a efectos fiscales por la contraprestación que el particular satisface a la Administración (canon, reversión. etc) por dicha concesión.

En este caso, al existir una obligación de reversión de bienes del particular a la Administración a la finalización del periodo concesional, como ya se ha dicho, en principio, el valor que tuvieran dichos bienes al finalizar el periodo, es el importe que se considera que el particular retribuye a la Administración (y, por lo tanto, el valor que cabe asignar al derecho concesional a efectos de su tributación en el ITP y AJD). Ahora bien, no hay que olvidar que, como ha quedado expuesto, la Administración asumió el importe correspondiente a las expropiaciones precisas

para ejecutar la obra – 7 millones de euros según el contrato – “ahorrando” ese sacrificio patrimonial a la entidad concesionaria. De ahí que la contraprestación que el particular realmente satisface a la Administración por la obtención de la concesión, dato esencial para la cuantificación de la base imponible objeto de liquidación, debe tener en cuenta la cantidad que, efectivamente, es asumida por el organismo concedente, por lo que procede anular la liquidación y disponer la práctica de otra en la que se tenga en cuenta dicho pago como una minoración de la Base Imponible.

Noveno.-

En cuanto al acuerdo sancionador, y no obstante la anulación del acuerdo liquidatorio por lo expuesto en el Fundamento TERCERO previo con las consecuencias que se derivarían en la fijación de la Base de Sanción en su caso, procede analizar lo que se refiere a la existencia del elemento subjetivo de culpabilidad en la conducta de la sujeto pasivo; en este sentido, ha de recordarse cuál es la postura que debe defenderse: la vigencia del principio de culpabilidad en el ámbito del Derecho Tributario Sancionador, pues como ha reiterado este Tribunal Central “*la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales*” (Resoluciones de 21 de octubre de 1987, entre otras).

Así pues, admitiendo la existencia de la conducta tipificada, debe analizarse si concurre el elemento subjetivo necesario para que aquélla sea sancionable; y es que el elemento de la culpabilidad, y su requisito básico que es la imputabilidad, entendida como la capacidad de actuar culpablemente, están presentes en nuestro ordenamiento jurídico-fiscal, como resulta del artículo 183.1 LGT “*Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley*”.

En este sentido, pues, se ha admitido que la interpretación razonable o el error pudieran ser causas excluyentes de la culpabilidad, pero ello ha de ser precisado a fin de no amparar el abuso de la interpretación jurídica y del error de hecho o de derecho por parte de los obligados tributarios. Por ende la invocación de estas causas no operan de modo automático como excluyentes de la culpabilidad sino que han de ser ponderadas caso por caso, en función de las circunstancias concurrentes, de tal modo que excluyan la calificación de la conducta como negligente, ya sea por la existencia de una laguna legal, ya por no quedar clara la interpretación de la norma o porque la misma revista tal complejidad que el error haya de reputarse invencible. El **artículo 179.2.d)** LGT reconoce que no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria las conductas cuando “*se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y estos no hayan sido modificados*”.

En este caso consta que el sujeto pasivo, una vez presentada una autoliquidación por el ITP y AJD, sin fijar Base Imponible ni hacer ingreso efectivo alguno el 11 de octubre de 2005, presentó otra autoliquidación el 14 de febrero de 2008, esta vez sí cuantificando la Base Imponible, y haciendo efectivo un ingreso de 1.347.489,58 €. No obstante, el acuerdo sancionador dictado por el Servicio Inspector de la Agencia Tributaria de Baleares dejó adecuada constancia de que la entidad, al tiempo del devengo y más aun en el momento de presentar su autoliquidación, “*podía al menos haber autoliquidado basándose en la documentación que él mismo presentó*” al ofertar para acceder a la adjudicación.

Debe analizarse si, como entiende el TEAR, dicho razonamiento es suficiente para justificar la apreciación del elemento de culpabilidad en la conducta del sujeto pasivo.

A este respecto, la sentencia del Tribunal Supremo de 8 mayo de 2000 señaló expresamente que: “*con arreglo a la interpretación del principio de culpabilidad en el campo del Derecho tributario sancionador que se trasluce de la sentencia constitucional anteriormente mencionada y que esta Sala ha proclamado tradicionalmente –v. gr. Sentencias de 26 de julio y 9 de diciembre de 1997 y demás en ellas citadas–, e incluso de la interpretación contenida en la Circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988, la responsabilidad del sujeto a quien se impute la infracción funciona incluso en casos de mera negligencia y sólo queda exonerada cuando su conducta pueda ampararse en una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables ...*”. En este sentido, la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 10 de febrero

de 2000, ya sentó que "La negligencia, por otra parte, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma."

Por tanto, para apreciar la existencia de culpabilidad no es preciso que el contribuyente sea consciente de que obtiene el resultado prohibido, y que además dicha obtención sea deliberada (conciencia y voluntad que configuran el dolo), sino que basta con que no actúe de forma diligente en el cumplimiento de su deber de autoliquidación.

A juicio de este Tribunal ninguna de las razones esgrimidas para motivar la sanción justifica la imposición de sanción, máxime por proceder la liquidación de cuestiones que suscitan una frecuente controversia ante los órganos de Reclamación y ante los Tribunales de Justicia como son los criterios concretos para realizar la cuantificación de la Base Imponible en los supuestos de concesiones administrativas de obras públicas en los que se adjudica no sólo la explotación sino también la construcción de la obra, fijándose una contraprestación a satisfacer por la Administración al concesionario para sufragar, al menos en parte, la financiación de dicha obra, siendo éste uno de los motivos que el **artículo 179.1.d)** señala para eximir de responsabilidad infractora en el obligado tributario. En opinión de este Tribunal Central, la dificultad interpretativa aludida en relación a la fijación de la Base Imponible y la existencia de una autoliquidación por parte del sujeto pasivo (aunque fuera insuficiente) justifica la anulación de la sanción impuesta procediendo la estimación de la reclamación en este punto.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el Recurso de Alzada promovido por **Y..., S.A.**, contra Resolución del Tribunal Económico – Administrativo Regional de Illes Balears, de 27 de noviembre de 2013,

ACUERDA:

Estimarlo parcialmente, disponiendo la anulación de la liquidación que deberá sustituirse por otra en los términos expuestos, anulándose asimismo el acuerdo sancionador impugnado