

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081862

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de abril de 2021

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 3224/2018

#### SUMARIO:

**IVA. Operaciones no sujetas. Concesiones y autorizaciones administrativas. ITP y AJD. Transmisiones patrimoniales onerosas. Hecho imponible y calificación.** *Concesiones administrativas. Negocio jurídico que no tiene naturaleza de concesión administrativa.* En el caso analizado, el interesado argumenta que no procede la liquidación del TPO porque el contrato no es una concesión administrativa, sino que se trata de un contrato de servicios públicos.

Pues bien, cuando la gestión de un determinado servicio se realiza a través de una sociedad de derecho privado, aun cuando su capital sea íntegramente de titularidad pública, el contrato queda excluido de la categoría de contrato de carácter administrativo. De acuerdo con lo dispuesto en el art. 8 del RDLeg. 3/2011 (TR de la Ley de Contratos del Sector Público), el contrato de gestión de servicios públicos sólo puede ser suscrito por una Administración Pública, conforme a la delimitación que se hace en la propia Ley -art. 3.2-, así como por las Mutuas que cita el precepto, pero en ningún caso por sociedades privadas, aun cuando tengan capital íntegramente público. En el presente caso, no cabe considerar que se ha constituido una concesión administrativa porque quien pretende celebrar el contrato no tiene competencia para otorgar concesiones administrativas.

En el presente caso, al no ser la entidad una Administración Pública en el sentido anteriormente apuntado, estamos ante un contrato privado, no administrativo, que se rige por el Derecho privado sin perjuicio de que al ser suscrito por una entidad del sector público y, por tanto, coadyuvar, en última instancia, a satisfacer un interés público, deba regirse en cuanto a su preparación y adjudicación por el RDLeg. 3/2011 (TR de la Ley de Contratos del Sector Público).

Lo anterior debe llevarnos a considerar que, al no estar ante una concesión administrativa ni tratarse de actos o negocios administrativos sino de un contrato privado, no concurre el hecho imponible del ITP conforme a lo dispuesto en el art. 7.1 del RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD) ni en el art. 15 del RD 828/1995 (Rgto. ITP y AJD), sin perjuicio de la tributación que, en su caso, correspondiera a efectos del IVA. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 7.

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), arts. 7 y 13.

RD 828/1995 (Rgto. ITP y AJD), art. 15.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 68, 148, 150 y 189.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 87, 178 y 184.

RDLeg. 3/2011 (TR de la Ley de Contratos del Sector Público), arts. 3, 8, 19 y 20.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la reclamación económico-administrativa contra el acuerdo de 26 de septiembre de 2017, dictado por la Oficina Técnica de la Inspección de Tributos de la Comunidad de Madrid, por el que se confirma la liquidación propuesta en el Acta de disconformidad A02-...2, en relación con el concepto tributario Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, periodo 2014, por importe de 3.009.642,15 euros y contra el acuerdo de imposición de sanción por la comisión de la infracción prevista en el artículo 191.1 de la LGT, calificada como grave, en relación con el ITPAJD, ejercicio 2014, por un importe total de 2.056.533,16 euros.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

RECLAMACIÓN	F. INTER.	F. ENTRA.
-------------	-----------	-----------

00-03224-2018	10/11/2017	17/01/2018
00-04675-2018	05/04/2018	19/04/2018

Las presentes reclamaciones fueron interpuestas contra los siguientes actos dictados por la Oficina Técnica de la Inspección de Tributos de la Comunidad de Madrid:

- Acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad nº A02- ...2, correspondiente al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ejercicio 2014, del que deriva un importe a ingresar de 3.009.642,15 euros, siendo ésta la cuantía a efectos de procedimiento e instancia.

- Acuerdo sancionador derivado del acto anterior, del que resulta un importe a ingresar de 2.056.533,16 euros.

### **Segundo.**

Con fecha 13 de agosto de 2015 la Subdirección General de Inspección de Tributos de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Consejería de Economía, Empleo y Hacienda de la Comunidad de Madrid (en lo sucesivo, "la Inspección"), inició procedimiento de inspección mediante la notificación de la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de fecha 29 de julio de 2015 en la que se indicaba el número de expediente 2015-T-AC-26 y los conceptos y periodos a los que se extendían las actuaciones, Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en lo sucesivo, ITPAJD), ejercicio 2014, al objeto de comprobar la tributación por el ITPAJD del contrato suscrito en el año 2014 entre la **QR, S.A.** (en adelante, "QR") y la reclamante (actuando como sucesora de la **UTE TW U.T.E.**), relativo a la "PRESTACIÓN DE SERVICIOS EN LA MODALIDAD DE CONCESIÓN PARA EL DISEÑO FABRICACIÓN SUMINISTRO INSTALACIÓN CONSERVACIÓN EXPLOTACIÓN TRASLADO, RETIRADA MANTENIMIENTO ...".

### **Tercero.**

En el desarrollo de las actuaciones de comprobación e investigación tuvieron lugar comparencias en las oficinas de la Inspección con fechas 5 de octubre, 11 de noviembre y 11 de diciembre de 2015, las cuales quedaron debidamente documentadas en diligencias extendidas por el actuario encargado del procedimiento.

Asimismo, la Inspección realizó, en el marco del procedimiento de comprobación, solicitudes de información tributaria al Ayuntamiento de el 11 de febrero de 2016 y 5 de abril de 2016 en relación con el objeto inspeccionado.

Con fecha 8 de junio de 2016 tiene entrada en el Registro de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Consejería de Economía, Empleo y Hacienda de la Comunidad de Madrid, escrito emitido por el Ayuntamiento de MUNICIPIO\_1 en contestación al requerimiento realizado.

### **Cuarto.**

Con fecha 27 de marzo de 2017 se emite nueva comunicación de inicio del procedimiento inspector con mismo número de expediente 2015...T-AC-26 y por igual concepto y periodo (ITPAJD, ejercicio 2014), reiterando el actuario encargado de las actuaciones previas que el objeto del procedimiento es comprobar la situación tributaria de la reclamante relativa al ITPAJD en relación con el contrato mencionado en el antecedente segundo. Asimismo, se indica la normativa aplicable al procedimiento, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e Inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio. En particular, se pone en conocimiento del obligado tributario la interrupción del plazo legal de prescripción del derecho de la Administración para determinar las deudas tributarias mediante la oportuna liquidación y de la acción para imponer sanciones tributarias por el incumplimiento de cualesquiera obligaciones o deberes afectados por las actuaciones inspectoras.

Dicha comunicación fue notificada a la reclamante el 29 de marzo de 2017.

### **Quinto.**

Como consecuencia de las actuaciones llevadas a cabo por el concepto ITPAJD, en fecha 14 de junio de 2017 se formalizó Acta de Disconformidad (nº de referencia A02-...2), dictada por la Inspección, en la que se formula una propuesta de liquidación de la que resulta una deuda a ingresar de 3.009.642,15 euros sobre la base de los siguientes motivos:

"El artículo 7 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto, dispone, en su apartado primero, que son transmisiones patrimoniales sujetas "la constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o instalaciones en puertos y en aeropuertos" (...).

En el presente caso, es evidente, tanto a tenor de las "Estipulaciones de la concesión" de 11 de abril de 2014, como del "Pliego de cláusulas que han de regir el concurso público para la concesión", que nos encontramos ante un contrato típico de concesión administrativa, por el que la Administración, en este caso **QR**, faculta a la entidad obligada a aprovechar de forma específica bienes de dominio público, por lo que deberá tributar en función de lo previsto en el artículo señalado.

Por ello, y en orden a determinar la Base imponible, el artículo 13.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto dispone (...).

La base imponible se determina por lo tanto aplicando de forma acumulativa las reglas establecidas en el apartado b) y c) que resultan aplicables en base al artículo 13 mencionado (...)

c-2):Gastos para la reversión, En el curso de las actuaciones no se han aportado dichos gastos, ni se han cuantificado, no obstante de acuerdo con el criterio establecido por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, en resoluciones de fechas 27 de agosto, 23 y 24 de septiembre de 2002 y 25 de febrero de 2003 y confirmado posteriormente por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en Sentencias de fecha 20 y 27 de octubre, 22 de diciembre de 2006, 9 de febrero, 30 de marzo, 13 de abril de 2007, y 14 de marzo de 2008 entre otras, e igualmente confirmada recientemente por el Tribunal Supremo en Sentencia de fecha 17 de marzo de 2011, para la determinación del importe de los gastos de la reversión de los activos revertibles a la Administración, "debe estimarse ajustada a una correcta técnica contable fijar dichos gastos en un porcentaje en relación con el valor total de las instalaciones y, más concretamente, en el del 10% del presupuesto de ejecución de las obras que figura recogido en el acta incoada, cantidad ésta que debe considerarse como Fondo de reversión que debería haber sido dotado por la concesionaria y, por consiguiente, es la que debe tenerse en cuenta como base imponible e efectos de la liquidación a girar ...".

En el presente caso, la cuantificación de los Gastos de Reversión, de acuerdo con la Sentencia del Tribunal Supremo, considerando como tal el importe de los gastos de la reversión de los activos revertibles a la Administración vendrá constituida, por el 10% del presupuesto de inversión mínima correspondiente a la concesión, que tal y como consta, asciende a 26.054.355,66 euros por lo que el importe de los gastos de la reversión de los activos asciende a un importe total de 2.605.435,56 euros. (...)."

Asimismo, en la propuesta de liquidación, aun no habiéndose presentado alegaciones por parte de la reclamante, la Inspección recoge su parecer en cuanto a un informe aportado por aquella al que se refiere la diligencia extendida el 21 de abril de 2017 en el seno del procedimiento inspector. A tal efecto, en el informe de referencia se incide en que para todo tipo de concesiones se dan dos características sin las cuales no es posible el nacimiento del hecho imponible:

- a) Deben recaer sobre bienes de dominio público.
- b) Deben ser otorgadas por la Administración titular del bien, previo el procedimiento público pertinente.

Se concluye en el citado informe que tales características no concurren por cuanto que el contrato es suscrito por la reclamante con una sociedad mercantil privada que, aunque esté íntegramente participada por el Ayuntamiento, este último no interviene ni en la formalización ni en la ejecución del mismo.

Por su parte, la Inspección considera que la sociedad mercantil de capital íntegramente municipal, conforme al texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, forma parte del sector público y al tener la consideración de medio propio y servicio técnico para la realización de las prestaciones objeto del encargo quedará sometida a dicha normativa.

Asimismo, la Inspección señala, por un lado, que, de acuerdo con la Directiva 2014/24/CE, de 26 de febrero, la sociedad mercantil de capital íntegramente municipal tiene la consideración de poder adjudicador y, por otro lado, que la consideración de la sociedad mercantil como ente instrumental u órgano técnico jurídico de la administración de la que depende, implicaría que es la propia administración la que estaría realizando, en última instancia, el contrato público, el cual quedaría sujeto también al impuesto.

El acta se acompaña del preceptivo informe ampliatorio en el que se expresan los hechos consignados en el Acta de referencia, resaltando los artículos de pertinente aplicación que apoyan los argumentos de la Inspección actuaria, insistiendo en las normas a aplicar sobre cada una de las cuestiones que se suscitan en el expediente y ratificando la liquidación propuesta.

**Sexto.**

Disconforme con la propuesta de liquidación contenida en el acta, la reclamante presentó escrito de alegaciones con fecha 28 de julio de 2017, en el que, en síntesis, se manifiesta lo siguiente:

Que la tramitación del procedimiento inspector no resulta acorde a las normas establecidas en los artículos 145 a 158 de la LGT y los Títulos 111 y V del RGGI, considerando que las actuaciones presiden una evidente finalidad recaudatoria, produciendo, en su opinión, indefensión al sujeto pasivo.

Manifiesta el obligado tributario que el contrato suscrito no tiene la calificación de concesión administrativa, y, por tanto, añade que la Inspección no puede sujetar el contrato al ITPAJD, dado que el objeto del contrato, en su opinión, no entra dentro de los supuestos de hecho del artículo 7 del Real Decreto 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 este sentido, se manifiesta que la **QR** en el Pliego expresamente califica el contrato suscrito como "contrato de prestación de servicios, considerando que el contrato no es una concesión administrativa que encierra un desplazamiento patrimonial, sino que tiene por objeto una prestación de servicios que la **QR** encomienda ejecutar a la UTE en interés de la propia **QR**, siendo ésta la entidad obligada a la gestión directa del servicio público y quien debería llevar la implantación de las marquesinas y su explotación publicitaria.

Señala, asimismo, que el Consejo de Estado ha exigido la presencia indispensable de una Administración Pública para aplicar las reglas de la contratación administrativa; concluyendo que en ningún caso cabe considerar a la **QR** como una Administración Pública, con lo que los contratos que celebre no se han de considerar como administrativos sino privados, regidos por el Derecho Privado.

Adicionalmente, considera el sujeto pasivo en su escrito de alegaciones la vulneración, en su opinión, de los principios de libre competencia e igualdad tributaria en la medida en que, ante la misma actividad de explotación publicitaria, se aplica una diferente tributación en función de que el emplazamiento de las carteleras se realice en suelo público o privado. A juicio del alegante, se produciría un tratamiento discriminatorio en favor de los competidores que emplazan sus carteleras y elementos publicitarios en suelo privado ya que, la operación quedaría sujeta a IVA.

Por último, manifiesta la falta de motivación en la determinación de la base imponible realizada por la Inspección, en lo relativo a la regla del artículo 13.3.c) del TRLITPAJD, es decir, en relación a los gastos de reversión estimados por la Inspección, determinados, a juicio del interesado, de forma arbitraria.

## Séptimo.

Con fecha 26 de septiembre de 2017 se dicta acuerdo de liquidación en el que se desestiman las alegaciones de la reclamante y se confirma la propuesta de liquidación contenida en el Acta de disconformidad de acuerdo, en síntesis, con la siguiente fundamentación jurídica:

*"Indicar, en primer lugar, que desde un punto de vista estrictamente jurídico, la concesión administrativa es una institución mediante la que una Administración pública faculta a un particular para desarrollar su actividad en una esfera de actuación originariamente administrativa. Mediante la concesión, la Administración concedente encomienda la realización o gestión de un determinado servicio público a un particular. En el presente caso, el Ayuntamiento de MUNICIPIO\_1, que es quién tiene la obligación de prestar los mencionados servicios, a través de la **QR**, en su condición de órgano técnico-jurídico del Ayuntamiento de MUNICIPIO\_1 en orden a la explotación y gestión de dicho servicio, otorga a la entidad obligada la gestión de un servicio público cuya prestación es obligatoria para el Ayuntamiento de MUNICIPIO\_1 en función del artículo 25.2 de la Ley 7/1985. Lógicamente, como no puede ser de otra forma al tratarse de un servicio de prestación obligatoria para el Ayuntamiento de MUNICIPIO\_1, es el titular del servicio quién en último extremo mantendrá el control y será responsable de la existencia y subsistencia del servicio, y ello es independiente de que sea la entidad contratante la que efectivamente preste el servicio público.*

*A tenor de lo indicado, el contrato suscrito por la entidad obligada y la **QR**, en nombre y por cuenta del Ayuntamiento de MUNICIPIO\_1, es equiparable a una concesión administrativa, puesto que se otorgan facultades de gestión de un servicio público (...)*

*Indicar, por otro lado, que la conclusión alcanzada no se ve afectada porque la gestión del servicio público mencionado se haga a través de una entidad íntegramente de capital público participada por el Ayuntamiento de MUNICIPIO\_1. Este tipo de entidades, al margen de que, tal y como manifiesta el alegante, tengan una personalidad jurídica independiente del ente territorial que las crea, no dejan de ser órganos técnico jurídicos de éste último, y así lo ha señalado el Tribunal Supremo en Sentencia de 12 de junio de 2001, basándose en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, indicando que "la realidad es que las sociedades mercantiles constituidas por la Administración como socio único, se hallan más cerca de la fundación de un servicio público que de una figura asociativa", añadiendo que su fin es "gestionar con más eficacia las actividades industriales, comerciales y de servicios que se venían realizando mediante determinados organismos autónomos".*

(...)

Además, en el presente caso, la propia naturaleza de concesión administrativa se deriva no sólo del propio contrato, sino directamente de las condiciones de adjudicación mediante procedimiento abierto, tal y como se dispone en el Exponendo I del Contrato; así como de su sometimiento a la Ley de Contratos del Sector Público, estableciéndose así expresamente en Clausula Primera del Contrato.

Por otra parte el contrato supone la atribución al particular, en este caso a la UTE, la gestión de un servicio público al que coadyuva mediante las marquesinas utilizadas en el transporte público con las atribuciones que ostentaba la Administración concedente, lo que implicaba un desplazamiento patrimonial al concesionario, que a partir de la constitución de la concesión obtiene para su patrimonio un nuevo derecho cuyo valor es totalmente cuantificable al reflejar el mismo una porción distinta respecto de las empresas del mismo sector, que le permite garantizar un nivel de ingresos mediante la publicidad autorizada y por ende de beneficios a lo largo del periodo concesional en uso de sus derechos concesionales plasmados en el Pliego de Condiciones y en el contrato suscrito.

(...)

A la vista de lo expuesto, cabe concluir que, el obligado tributario suscribió en su día un contrato de concesión, siendo su finalidad la satisfacción de unos intereses públicos para lo que se concede al adjudicatario, la UTE, una serie de facultades tal y como se suscribe en el propio contrato, para lo cual, gestionó, a su riesgo y ventura, el servicio público que se le adjudicó beneficiándose de sus efectos y régimen jurídico (...)

En el supuesto en concreto, es evidente que la finalidad de la UTE es la de satisfacer unas necesidades generales en la medida en que, tal y como se dispone en el propio contrato, Clausula Dos: "El fin prioritario del mobiliario a instalar es prestar el servicio público de señalización de todas las paradas conforme se describe en el Proyecto de Explotación, mediante la instalación de ...".

(...)

En relación a las manifestaciones efectuadas en el escrito de alegaciones relativas a la cuantificación de la base imponible del Impuesto derivada de la aplicación del art. 13.3 del Real Decreto Legislativo 1/1993, invocando el alegante su disconformidad, en concreto, "con la estimación de los gastos de reversión por parte de la Inspección", es preciso señalar lo siguiente:

La base imponible se determina, por tanto, aplicando el sumatorio de aquellas reglas que responden a las características de la concesión conforme al citado artículo 13.3 del Impuesto. Existiendo, en el presente supuesto, un canon que debe satisfacer el concesionario anualmente, regla a que se refiere el citado artículo 13.3.b); y, existiendo, asimismo, la obligación de revertir a la Administración bienes determinados a efectos de la determinación de la base imponible se computa también el valor neto contable estimado de dichos bienes a la fecha de reversión, más los gastos previstos para la reversión, de acuerdo a la regla del citado artículo 13.3. c).

(...)

En relación con la estimación de los gastos de reversión por parte de la Inspección, (...) es preciso recordar que paradójicamente en el curso de las actuaciones el obligado tributario no ha aportado a la Inspección documentación alguna que pudiera servir de base para cuantificar su obligación de reversión y determinar así la parte de base imponible derivada de la debida aplicación del apartado c) del artículo 13 de la Ley del Impuesto (...).

La dificultad tanto para el obligado tributario como para la Administración de fijar dichos gastos necesarios para la entrega de los bienes quedó zanjada, como indica la Inspección actuarial con el criterio establecido por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid y las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 20 y 27 de octubre de 2006, de 22 de diciembre de 2006, de 9 de febrero de 2007, de 20 junio de 2008, de 16 de julio de 2008, de 26 octubre de 2008, entre otras; e igualmente confirmadas por el Tribunal Supremo en Sentencia de 17 de marzo de 2011, que no cuestionaron dicho criterio ratificando la liquidación practicada por este concepto, considerando como necesarios que los gastos debían tenerse en cuenta como base imponible; en concreto, el 10% de los presupuestos de ejecución de las obras, y, por consiguiente, es la que debe tenerse en cuenta como base imponible a efectos de la liquidación a girar.

A mayor abundamiento, en reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 2017 expresamente dispone que para la determinación del importe de los gastos de la reversión de los activos revertibles a la Administración, "debe estimarse ajustada a una correcta técnica contable fijar dichos gastos en un porcentaje en relación con el valor total de las instalaciones y, más concretamente, en el del 10% del presupuesto de ejecución de las obras que figura recogido en el acta incoada, cantidad ésta que debe considerarse como Fondo de reversión que debería haber sido dotado por la concesionaria y, por consiguiente, es la que debe tenerse en cuenta como base imponible e efectos de la liquidación a girar ... ". (...).

El acuerdo de liquidación fue notificado a la entidad reclamante el 16 de octubre de 2017.

## Octavo.

Con fecha 14 de junio de 2017, la Inspección dictó Acuerdo de inicio de expediente sancionador (con Núm. Procedimiento Sancionador: ...). Posteriormente, en fecha 16 de octubre de 2017, se dictó Propuesta de Resolución

de Expediente Sancionador por la comisión de la infracción prevista en el artículo 191.1 de la LGT, calificada como grave, en relación con el ITPAJD, ejercicio 2014, por un importe total de 2.056.533,16 euros.

Ante dicha propuesta de imposición de sanción, la reclamante presentó el 28 de diciembre de 2017 escrito de alegaciones en las que, en síntesis, manifestaba ausencia de elemento objetivo del tipo sancionador, al considerar que no procedía la tributación por el ITPAJD en relación con el contrato suscrito con la **QR** al no tener la consideración de concesión administrativa; asimismo, manifestó ausencia de culpa o ánimo defraudatorio, al haber actuado conforme a una interpretación razonable de la norma tributaria.

Con fecha 19 de marzo de 2018 se dicta acuerdo de imposición de sanción confirmando la propuesta anterior.

## **Noveno.**

Disconforme con el acuerdo de liquidación y el acuerdo de imposición de sanción, la reclamante interpone sendas reclamaciones económico-administrativas en fecha 10 de noviembre de 2017 y 5 de abril de 2018 solicitando su acumulación conforme a lo dispuesto en el artículo 230.1.d) de la LGT y, alegando, en síntesis, lo siguiente:

### a) Respecto del acuerdo de liquidación:

- Anulabilidad del acuerdo de liquidación por haberse superado el período máximo legalmente establecido para las actuaciones de inspección.
- Nulidad del acuerdo de liquidación por derivar de un procedimiento iniciado sin haber finalizado uno previo por el mismo concepto, alcance y período.
- Nulidad de pleno derecho del procedimiento debido a la inexistencia en el expediente de orden de carga en plan de inspección.
- Nulidad de la liquidación propuesta. sujeción a IVA de la operación y no sujeción a TPO por falta de realización del hecho imponible por cuanto que el contrato suscrito entre la UTE y la **QR** no tiene la calificación de concesión administrativa.
- Incorrecta calificación del negocio jurídico por la inspección y vulneración del artículo 14 de la LGT que prohíbe la analogía en materia tributaria.
- Vulneración de los principios de libre competencia e igualdad tributaria
- Falta de motivación de la determinación de la base imponible. Improcedente aplicación del artículo 13.3.c) TRLITPAJD respecto a los gastos de reversión.

### b) Respecto del acuerdo sancionador:

- Ausencia de elemento objetivo del tipo infractor al considerar que el contrato suscrito entre la UTE y la **QR** no tiene la calificación de concesión administrativa.
- Ausencia del elemento subjetivo de la infracción tributaria por falta de culpabilidad e inexistencia de ocultación.
- Falta de motivación del acuerdo sancionador.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

### **Segundo.**

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

### **Tercero.**

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si resultan ajustados a Derecho el acuerdo de liquidación y el acuerdo de imposición de sanción referenciados en el encabezamiento.

#### Cuarto.

Con carácter previo a analizar las cuestiones de fondo planteadas en el expediente, es necesario atender a las de índole formal.

Así, en relación con la duración del procedimiento inspector, se debe partir de lo dispuesto en el artículo 150 de la LGT, según redacción vigente en el momento de iniciarse las actuaciones a que se refiere el presente supuesto, esto es, el 29 de julio de 2015. El mencionado precepto disponía en sus apartados 1 y 2 lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

*"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley.(...)"*

*2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:*

*a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.*

*En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.*

*(...).".*

El desarrollo reglamentario de dicho precepto se contiene en el artículo 184 del 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 lo sucesivo, RGAT), aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que, en su redacción vigente aplicable a este caso, establecía en sus apartados 6 y 7 lo siguiente:

*"6. El cómputo del plazo de seis meses de interrupción injustificada establecido en el artículo 150.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se iniciará de nuevo por la realización de cualquier actuación respecto de alguna de las obligaciones tributarias o períodos objeto del procedimiento.*

*7. La reanudación de actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones después de transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento, tendrán efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a que se refiera el procedimiento."*

El 13 de agosto de 2015 se comunicó a la reclamante el inicio de las actuaciones inspectoras de carácter general, de acuerdo con el artículo 148 de la LGT y 178 del RGAT, por ITPAJD, ejercicio 2014. Dicho procedimiento debería haber finalizado en el plazo de 12 meses, contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del procedimiento de inspección, de conformidad con lo establecido en el artículo 150.1 de la citada LGT según redacción vigente en la fecha de inicio del procedimiento. En la comunicación de inicio de 29 de julio de 2015 se expresa que, con arreglo a lo establecido en los artículos 68.1.a), 68.2.a) y 189.3 a) de la LGT y el artículo 87.3 del RGAT, queda interrumpido el plazo de prescripción de los derechos y acciones de la Administración respecto de los conceptos y periodos indicados.

La inspección, con fecha 27 de marzo de 2017, realizó una nueva comunicación de inicio del procedimiento inspector, notificada a la reclamante el día 29 del mismo mes, con expresión del mismo número de expediente, concepto y periodo afectado, ITPAJD del ejercicio 2014, siendo realizada igualmente por idéntico actuario. En dicho escrito se pone de manifiesto la interrupción del plazo legal de prescripción del derecho de la Administración para

determinar las deudas tributarias mediante la oportuna liquidación y de la acción para imponer sanciones tributarias por el incumplimiento de cualesquiera obligaciones o deberes afectados por las actuaciones inspectoras.

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación realizadas, en fecha 14 de junio de 2017 se formalizó Acta de Disconformidad (nº de referencia A02-...2), siendo la propuesta de liquidación en ella contenida confirmada en el acuerdo de liquidación de fecha 26 de septiembre de 2017 que fue notificado el 16 de octubre de 2017.

De acuerdo con lo anterior, resulta evidente que la duración del procedimiento inspector iniciado el 13 de agosto de 2015 se excedió de doce meses por lo que, conforme señala el transcrito artículo 150.2 de la LGT, los efectos que ello conllevó fueron, entre otros, que ni la comunicación de inicio emitida el 29 de julio de 2015 ni ninguna otra de las actuaciones desarrolladas durante ese plazo máximo de duración de 12 meses interrumpieron la prescripción del tributo y periodo inspeccionado. Ahora bien, en tanto que no se produce la caducidad del procedimiento inspector, podrá reanudarse y continuar el mismo hasta su terminación con arreglo a las previsiones legales.

Ante un incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, según la interpretación jurisprudencial del artículo 150.2 de la LGT (Sentencias de 12 de marzo de 2015 (Rec. Cas. 4074/2013), 3 de mayo de 2016 (Rec. Nº. 240/2014), 23 de mayo de 2016 (Rec. Nº. 789/2014) , 21 de junio de 2016 (Rec. Nº 159/2015), 24 de marzo de 2017,(Rec. núm. 213/2016), 23 de marzo de 2018 (Rec. Nº 176/2017), se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado, considerando el Alto Tribunal a estos efectos como tal, *"sólo una actuación formal de la Inspección informando al obligado tributario de la reanudación del procedimiento, tras el transcurso del plazo máximo de duración, tiene entidad suficiente para entender interrumpida la prescripción". "No se trata de que una mera actuación ulterior sin más "reviva" un procedimiento ya fenecido, sino de una decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no realizó en el tiempo legalmente requerido. Por ello el precepto matiza en su segunda parte que "el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse". No se trata, por tanto, de cualquier diligencia, sino de una reanudación formal de las actuaciones inspectoras."*

Por su parte, en la referida sentencia de 23 de marzo de 2018, el Tribunal Supremo señaló lo siguiente:

*"En efecto, si la exigencia contenida en el artículo 150.2 de la Ley General Tributaria , en la redacción aquí aplicable ratióne temporis , no puede en modo alguno entenderse cumplida mediante una "mera actuación sin más", sino que requiere una "decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no se realizó en el tiempo legalmente requerido", es evidente que la diligencia del actuario tenida en cuenta por la Sala de instancia no reúne tal condición.*

*Según consta en autos, la diligencia de 5 de septiembre de 2012 -por más que refleje en su parte inicial que el procedimiento se refiere a IVA e IS de los ejercicios 2007 y 2010 y retenciones a cuenta- se limita a constatar la aportación de determinada documentación que fue requerida al contribuyente en dos diligencias anteriores (de 8 de junio y 5 de julio de ese mismo año) y a recoger la autorización del interesado para entrar en su domicilio fiscal.*

*A nuestro juicio, esa actuación no da cumplimiento suficiente a la exigencia contenida en el artículo 150.2 de la Ley General Tributaria , no ya porque no manifieste expresamente que "reanuda las actuaciones" sino, fundamentalmente, porque se limita a continuar con el procedimiento y no contiene la precisa información que aquel precepto establece; dicho de otro modo, no informa al contribuyente sobre los "conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse", exigencia que -desde luego- no se llena de manera satisfactoria con la pura referencia general, en el encabezamiento de la diligencia, a los ejercicios y a los tributos objeto de comprobación e inspección, expresión mucho más genérica que la relativa a los "conceptos" reseñados en la norma.*

*En consecuencia, debemos responder a la cuestión que nos suscita el auto de admisión en el sentido que se desprende de nuestra jurisprudencia, de suerte que, una vez excedido el plazo del procedimiento inspector, no "cualquier actuación enderezada a la regularización tributaria del contribuyente" interrumpe la prescripción, sino solo aquéllas que pongan de manifiesto una clara voluntad de reanudar el procedimiento y que informen al contribuyente, de manera clara, precisa y completa de los conceptos y períodos a los que van a alcanzar las actuaciones que van a realizarse después de tal actuación."*

Este criterio ha sido asumido por este Tribunal Central en diversas resoluciones como la de 13 de enero de 2016 (R.G. 5229/2012), 5 de abril de 2018 (R.G. 676/2015), y, más recientemente, de 29 de junio de 2020 (R.G. 4880/2017).

En el presente supuesto, transcurrido el plazo de doce meses desde el inicio del procedimiento inspector por el concepto ITPAJD y periodo 2014, con la notificación de la comunicación de inicio de 27 de marzo de 2017, el actuario procede a reanudar formalmente dicho procedimiento poniendo en conocimiento de la reclamante nuevamente el inicio del mismo con indicación del alcance, concepto y periodo afectado así como la interrupción de la prescripción del derecho de la Administración a dictar liquidación referente a los mismos.

Por tanto, dicha comunicación de inicio notificada el 29 de marzo de 2017, que en última instancia no supone iniciar un nuevo procedimiento sino reanudar el anterior, que por ministerio de la Ley no caduca, al cumplir los requisitos administrativos y jurisprudenciales exigidos, tiene virtualidad suficiente para interrumpir el plazo de prescripción previsto en el artículo 66 de la LGT.

Esta circunstancia se puso, asimismo, de manifiesto a la entidad reclamante en su comparecencia ante la Inspección el 21 de abril de 2017 en la que, mediante diligencia, en la que consta el concepto, ITPAJD, el periodo, ejercicio 2014, y el objeto del procedimiento, se informa de lo siguiente:

*"Con anterioridad se realizaron actuaciones por esta Inspección.*

*En este acto se inician nuevamente las actuaciones inspectoras, a estos efectos se le reiteran los derechos y deberes que asisten al contribuyente, que manifiesta conocer, y se incorpora la documentación obrante en esta Inspección (...)."*

Pues bien, es criterio de este Tribunal para estos supuestos el expuesto en su resolución de 20 de diciembre de 2012 (R.G. 120/2011) a tenor del cual:

*"(...) si en el curso de una actuación inspectora se supera el plazo máximo de doce meses (o veinticuatro si ha existido ampliación), el efecto querido por el legislador es que las actuaciones anteriores al incumplimiento no surtan efectos interruptivos de la prescripción. Por tanto, si la primera actuación tras el incumplimiento se produce una vez transcurridos cuatro años desde la finalización del plazo de presentación de la correspondiente declaración, dicha actuación no surtirá efecto alguno por haber prescrito el derecho de la Administración a regularizar ese concepto tributario.*

*Ahora bien, si transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento inspector pero aún dentro del plazo general de prescripción de cada concreto concepto tributario se producen actuaciones en el marco del mismo de las que pueda predicarse efecto interruptivo en los términos señalados por la jurisprudencia, la actuación podrá proseguir hasta la finalización de la misma. Debiendo exigirse, en todo caso, con posterioridad al incumplimiento del plazo máximo:*

- que existan actuaciones con valor interruptivo de la prescripción de forma que no pueda apreciarse paralización de las actuaciones inspectoras por periodo superior a seis meses;*
- que tras la primera actuación posterior al incumplimiento no se supere el plazo máximo de duración establecido en el artículo 150.1 LGT, para cuyo cómputo no se tendrán en cuenta ni las dilaciones ni las interrupciones justificadas;*
- que si se supera nuevamente el plazo máximo puedan continuarse las actuaciones únicamente si en el momento de realizarse la primera actuación con valor interruptivo de la prescripción no se hubiera superado el plazo general de prescripción, operando otra vez el límite de doce meses".*

Considerando que el acuerdo de liquidación fue notificado a la reclamante el 16 de octubre de 2017, se cumple el plazo de doce meses para la finalización del procedimiento mediante liquidación, plazo que se computa desde la comunicación de fecha 27 de marzo de 2017, actuación con capacidad interruptiva de la prescripción tal y como se señaló, notificada, según documentación que obra en el expediente, el 29 de ese mismo mes.

## **Quinto.**

En relación con lo manifestado por la entidad reclamante en relación con la ausencia en el expediente de la orden de carga en plan y su incidencia en la validez de las actuaciones inspectoras, este Tribunal Central, en resolución de 2 de febrero de 2012 (R.G. 4221/2010), ha señalado lo siguiente:

"CUARTO: Alega en tercer lugar la reclamante la falta de motivación de la orden de carga en plan como defecto invalidante del acuerdo de liquidación.

Tal y como ya se ha puesto de manifiesto en el fundamento de derecho tercero y tal y como establece el TEAR en su resolución existe una numerosa y consolidada jurisprudencia que sostiene que la orden de carga en plan de inspección de un contribuyente es un acto de mero trámite cuya omisión en el expediente así como los posibles defectos formales de que pueda adolecer no conllevan la nulidad del procedimiento salvo que se acredite que la carga se hizo al margen de la norma.

En este sentido señala el Tribunal Supremo:

Como avanzábamos anteriormente, esta Sala, en Sentencias de 25 de febrero, 30 de septiembre y 28 de octubre de 2010 (rec. de casación 779/05, 5276/05 y 2359/08 respectivamente), ha establecido una doctrina

inequívoca en torno a la cuestión de la inclusión de los obligados tributarios en los Planes de Inspección, cuando señala:

*"CUARTO . No mejor suerte ha de correr el motivo segundo, submotivo A.*

*Aunque de acuerdo con el art. 29 a) del antiguo Reglamento inspector un sujeto pasivo sólo podía ser inspeccionado si así estaba previsto en el plan específico de cada actuario, equipo o unidad (o elaborado de acuerdo con los criterios del Plan Nacional), o cuando existía autorización escrita y motivada del Inspector Jefe, teniendo derecho el contribuyente a conocer los motivos del inicio de la Inspección, al objeto de poder reaccionar, en su caso, y denunciar una posible actuación arbitraria de la Administración, sin embargo, la simple omisión de la documentación relativa al inicio del procedimiento inspector no puede comportar las consecuencias invalidantes que se propugnan, salvo que se alegue y se pruebe que la selección de un determinado contribuyente se realizó al margen de la normativa establecida.*

*Esta Sala así lo ha considerado en la sentencia de 3 de Abril de 2008, rec. de casación 7.874/2002 .*

*En el presente caso, el debate no se planteó por entender el recurrente que había existido un incumplimiento de la normativa establecida, sino a que se refería la comunicación de inicio del mismo, habiéndose esgrimido esta circunstancia por primera vez en demanda, pero sin poner de manifiesto la recurrente una supuesta arbitrariedad de la Administración al dirigirse contra ella, y sin interesar prueba a fin de acreditar que el inicio de la comprobación había tenido lugar al margen del procedimiento establecido, por no venir avalado por planes de inspección, ni por acuerdo motivado del Inspector Jefe respectivo, que era lo realmente trascendente.*

*Por todo lo expuesto, y con independencia de la argumentación de la Sala de instancia, el defecto denunciado no puede acarrear la nulidad del acto "*

*De acuerdo con lo expuesto, la omisión de la orden de carga en plan no es un defecto invalidante por lo que sería ilógico sostener que su falta de motivación si lo sería."*

Este criterio ha sido reiterado por el Alto Tribunal en sentencias posteriores a las citadas y, asimismo, se ve reforzado por la línea seguida en sus recientes sentencias de 19 de febrero de 2020 (Rec. Nº 240/2018) y de 23 de julio de 2020 (Rec. Nº 2188/2018), en las que, con carácter previo a la resolución del fondo de la cuestión que le es planteada, sienta la siguiente premisa:

*"La introducción de los planes de actuación, de Control, parciales, pueden tener la finalidad de facilitar a la Administración Tributaria su funcionamiento, especialmente mediante la aplicación de programas informáticos que permitan un tratamiento más ágil de la fiscalización de un determinado sector de contribuyentes, pero su previsión, quizá no muy acertada, en normas legales y reglamentarias, no puede traducirse sin más en un derecho subjetivo del contribuyente a no ser investigado si no se encuentra incluido en dichos planes y programas, pues ello supondría el incumplimiento por parte de la Administración del deber de fiscalización de que todos los ciudadanos cumplan con el deber de contribuir, previsto en el artículo 31.1 de nuestra norma constitucional."*

En consecuencia, no habiéndose probado que la selección de la reclamante es contraria a la normativa aplicable al caso, procede desestimar sus alegaciones en este punto.

#### **Sexto.**

Entrando a analizar ya las cuestiones materiales que plantea el expediente, en primer lugar, en relación con el acuerdo de liquidación, el reclamante argumenta que no procede la liquidación del TPO porque el contrato no es una concesión administrativa, sino que se trata de un contrato de servicios públicos.

A este respecto, procede traer a colación la resolución de este Tribunal Central de 24 de octubre de 2001 (R.G. 6549/2000), en la que conocía de un contrato celebrado entre un Ayuntamiento y una sociedad mercantil para el diseño, instalación, y conservación de ... mediante explotación publicitaria.

Señala así el Tribunal en sus 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, que plantea la cuestión de si el contrato celebrado entre el Ayuntamiento de y puede calificarse de concesión administrativa.*

*SEGUNDO. La primera cuestión que plantea el presente expediente versa sobre la calificación jurídica que haya de darse al contrato celebrado entre el Ayuntamiento de y la entidad, ya que su calificación como concesión administrativa conllevaría su gravamen por el Impuesto, en su modalidad transmisiones patrimoniales onerosas. El artículo 13.2 del Texto Refundido del Impuesto de 1.993 "establece que equiparán a las concesiones administrativas, a los efectos del impuesto, los actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación, por lo que, como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o*

de la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial a favor de particulares". Se distingue así entre la concesión de dominio público y de servicio público, aunque en la práctica también se contemplan los llamados contratos mixtos, como pudiera ser este caso. El artículo 25.1 II) de la Ley 7/85, Reguladora de Bases de Régimen Local, establece entre las competencias atribuibles al Municipio el "transporte público de viajeros" y no cabe duda que la instalación de marquesinas en las paradas se engloban dentro de esta prestación, (la propia recurrente reconoce su accesoriadad al servicio de transporte), pues van encaminadas a resguardar al viajero de las inclemencias del tiempo, proporcionarle una comodidad en la espera y ofrecerle información sobre el servicio, buena cuenta de ello es que en las mencionadas marquesinas una parte queda reservada a la exposición de esta información. Por otra parte, la instalación de las mismas se hace sobre la vía pública, esto es, para la prestación del servicio el concesionario está utilizando un bien de dominio público. Por ambas razones, en el supuesto examinado la calificación del negocio jurídico como concesión no ofrece dudas en base al razonamiento expuesto, y, en contra de la opinión de la recurrente, no queda desvirtuada por el hecho de que las marquesinas se destinen también a la explotación publicitaria, pues el beneficio que obtenga el concesionario aporta el equilibrio económico propio de toda concesión. A mayor abundamiento, los términos del pliego de condiciones son determinantes al respecto, pues de él se desprende una tradición de otorgar este tipo de contrato calificándolos como concesión administrativa, al indicar que "Este planteamiento de diseño, instalación, y conservación de ... mediante explotación publicitaria ha sido objeto de diversas concesiones administrativas en a lo largo de las últimas décadas". Además, el propio contrato se denomina como concesión administrativa y se refiere a la figura del concesionario, se establece un canon y el Ayuntamiento se reserva poderes de ordenación, intervención y control, tales como la ubicación de las marquesinas, plan de instalación, inspección del servicio prestado y de las obras de ejecución e instalación y la posibilidad de imponer sanciones. En consecuencia, el negocio debe quedar gravado por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

TERCERO. En cuanto a la sanción impuesta, el artículo 79 de la Ley General Tributaria califica de infracción grave, dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria y teniendo en cuenta, además, que las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia, dicha negligencia y así, el Tribunal Supremo a partir de la sentencia de 8 de mayo de 1.987, construye una doctrina en el ámbito sancionador tributario, en el sentido de vincular, en el presente caso, se aprecia la existencia de una conducta culpable, por la grave falta de diligencia de la interesada, que debió presentar la correspondiente autoliquidación, máxime cuando al final del contrato se indicaba que el adjudicatario "se compromete bajo su exclusiva responsabilidad a presentar este documento en la Delegación de Hacienda para su liquidación o declaración de exención", por lo que debiera haberlo hecho, aunque fuera indicando la no sujeción, si así lo estimaba procedente, y no ocultar el hecho imponible hasta que fuera la actuación inspectora la que lo descubriera, debiendo, en consecuencia, confirmarse la sanción impuesta."

Este criterio mantenido por el TEAC fue posteriormente ratificado por el Tribunal Supremo en sentencia de ... (Rec. Nº ...), como consecuencia del recurso de casación interpuesto por la entidad antecesora de la reclamante, en la que se concluyó (el subrayado es de este Tribunal):

"Para esta Sala no existe duda alguna de que el contrato realizado por la entidad recurrente con el Ayuntamiento de MUNICIPIO\_1 es una concesión administrativa. En este sentido, esta Sala, al examinar en sentencia de 20 de noviembre de 1998 el concurso por el que se adjudicó a la compañía "... la concesión administrativa del servicio público de instalación y explotación de marquesinas y mobiliario urbano de interés general en la ciudad de Zaragoza" calificó la adjudicación de concesión, como medio de gestión indirecta del servicio público. En dicha sentencia no se pone en duda, en ningún momento que el negocio realizado sea una concesión administrativa.

Si consideramos por servicio público en sentido amplio las concretas prestaciones administrativas a los particulares, destinadas a satisfacer necesidades o conveniencias sociales, resulta evidente que, en el caso que nos ocupa, el Pliego de Prescripciones Técnicas contempla esta finalidad, al señalar que el objeto del concurso es el diseño, instalación, conservación y explotación de los elementos de mobiliario urbano denominados marquesinas, que, situadas en las paradas de autobuses, sirven fundamentalmente para proteger a los usuarios, que esperan la llegada de éstos, de las inclemencias del tiempo, proporcionales una comodidad en la espera y suministrarles información sobre mapas y rutas de los transportes públicos en la ciudad.

La recurrente reconoce que las marquesinas pueden considerarse elemento accesorio al servicio de transportes colectivos urbanos de viajeros. Este transporte de viajeros es un servicio público de carácter local, ampliamente reconocido como tal en los artículos 26 y 86 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de Bases de Régimen Local. En este sentido en el Pliego de prescripciones técnicas particulares se establece, como hemos visto, que su objeto es "el diseño, instalación, conservación explotación de los elementos de mobiliario urbano denominados marquesinas que situadas en las paradas de autobús sirven fundamentalmente para proteger a los usuarios que esperan la llegada de éstos, de las inclemencias del tiempo".

Son notas características que determinan cuándo una actividad constituye un servicio público la pertenencia a una esfera de actuación de competencia administrativa y la satisfacción de necesidades generales.

(...)

En el presente caso, no cabe duda que el contrato celebrado es una concesión como se pone de manifiesto en el pliego de condiciones administrativas y en el propio contrato de fecha 9 de mayo de 1996, los que no sólo utilizan insistentemente los términos concesión y concesionario sino que de sus cláusulas se prevé un control por parte del Ayuntamiento en la prestación de servicio público pues el Ayuntamiento se reserva poderes de ordenación, intervención y control, tales como la ubicación de las marquesinas, plan de instalación, inspección del servicio prestado y de las obras de ejecución e instalación y la posibilidad de imponer sanciones.

Con independencia de las referencias que, bien en el propio contrato celebrado o bien en los Pliegos de Condiciones aplicables en la contratación, se hacen a la figura de la concesión o a la del concesionario, lo determinante, a los efectos fiscales, es si de la celebración del contrato con el Ayuntamiento se origina un desplazamiento patrimonial en favor de la entidad contratante al colocarla en situación de obtener un beneficio especial con motivo de la prestación de un servicio público o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, circunstancias éstas que debe entenderse que concurren en el caso del presente recurso, donde con ocasión del servicio público del transporte de viajeros por vías urbanas, aunque éste no sea explotado por la recurrente sí se concede al contratista la facultad de explotar bienes que se incorporan de hecho al dominio público, permaneciendo unidos al mismo durante todo el tiempo de duración del contrato, bienes que quedan indisponibles para todos los usuarios del transporte urbano de viajeros, pudiendo solamente la contratante disponer de ellos y a los limitados fines de publicidad establecidos en el contrato.

De otra parte, las marquesinas, cuyo diseño, propiedad y conservación corresponda a la mercantil recurrente, se asientan en las vías urbanas, en suelo público y, en definitiva, en bienes de dominio público, cuya utilización está sujeta a concesión administración de carácter demanial, a tenor de lo dispuesto en el artículo 78 del Reglamento de Bienes de las Entidades Locales aprobado por Real Decreto 1373/1986, de 13 de junio, y cuyo artículo 80 establece, además, las cláusulas con arreglo a las cuales debe otorgarse toda concesión sobre bienes de dominio público, como son el objeto de la concesión y límites; obras e instalaciones; plazo de utilización; deberes y facultades; tarifas y subvenciones, en su caso; canon a satisfacer; conservación de las obras; reversión o no de las mismas; deberes, derechos y sanciones. El pliego de condiciones técnicas de 8 de noviembre de 1995 se ajusta a tales cláusulas.

En conclusión, nos encontramos ante una concesión mixta de servicio público y demanial, en la que el concesionario para la prestación del servicio público está utilizando un bien de dominio público, dando lugar al fenómeno de la accesividad concesional, subordinándose la concesión del dominio a la del servicio.

En estos casos, el hecho imponible es único y debe calificarse de concesión de servicio público. (...)

En el presente caso, resulta evidente que el contrato suscrito por el Ayuntamiento de MUNICIPIO\_1 es un contrato administrativo que concede a **TW** un uso privado o aprovechamiento especial de las vías públicas, al establecer en ellas marquesinas, que le permiten obtener un desplazamiento patrimonial a su favor a través de la explotación de los espacios destinados a publicidad que pagan los empresarios o entidades anunciantes y no los usuarios del transporte urbano de viajeros, sin que pueda aceptarse, por tanto, que el dominio público vial no está sometido a la utilización privada del concesionario **TW** como explotador publicitario y que sólo están afectas al uso general de los usuarios del transporte urbano.

En consecuencia, se ha realizado el hecho imponible y resulta procedente la liquidación girada."

En el presente caso, el contrato controvertido es el contrato para la prestación de servicios en la modalidad de concesión para el diseño, fabricación, suministro, instalación, conservación, explotación, traslado, retirada, mantenimiento de ... en LOCALIDAD\_1, y explotación publicitaria de las instalaciones, suscrito el 11 de abril de 2014 entre la **QR, S.A.** (en lo sucesivo, **QR**) y **TW, UTE** (posteriormente sucedida por la entidad reclamante).

Por tanto, si bien el objeto del mismo coincide con el referido en la resolución y sentencia parcialmente transcritas, no así las partes contratantes. En el contrato a que se refería la sentencia y resolución mencionadas, que se calificó como concesión de servicios públicos (al ser la concesión demanial accesoria al mismo), la contraparte de la entidad antecesora de la reclamante era un Ayuntamiento. En el presente caso, sin embargo, el contrato es suscrito por una sociedad mercantil íntegramente participada por el Ayuntamiento de MUNICIPIO\_1, la **QR**.

En este sentido, debemos tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 8 del texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público (en lo sucesivo, **TRLCSP**), aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, en el que se regula el contrato de gestión de servicios públicos, aplicable *ratione temporis*. Dispone el mencionado precepto (el subrayado es nuestro):

"1. El contrato de gestión de servicios públicos es aquél en cuya virtud una Administración Pública o una Mutua de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social, encomienda a una persona,

natural o jurídica, la gestión de un servicio cuya prestación ha sido asumida como propia de su competencia por la Administración o Mutua encomendante.

*Las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales sólo podrán realizar este tipo de contrato respecto a la gestión de la prestación de asistencia sanitaria.*

*2. Las disposiciones de esta Ley referidas a este contrato no serán aplicables a los supuestos en que la gestión del servicio público se efectúe mediante la creación de entidades de derecho público destinadas a este fin, ni a aquellos en que la misma se atribuya a una sociedad de derecho privado cuyo capital sea, en su totalidad, de titularidad pública".*

La Inspección pretende calificar el contrato como concesión administrativa de gestión de servicios públicos considerando que la **QR**, en su condición de órgano técnico-jurídico del Ayuntamiento de MUNICIPIO\_1, actúa en nombre y por cuenta de dicho Ayuntamiento, teniendo, además, la consideración de poder adjudicador.

No obstante lo anterior, a tenor de la dicción del precepto transcrito, los contratos de concesión de servicios públicos sólo pueden ser suscritos por las Administraciones Públicas y las Mutuas citadas, y aun cuando la **QR** tenga la consideración de poder adjudicador no es administración pública a efectos de otros contratos, el de gestión de servicios públicos no puede suscribirlo. Esto es así porque sólo pueden suscribirlo quienes tengan la consideración de Administración Pública a efectos de la Ley de Contratos del Sector Público, que según su artículo 3.2 son:

*"a) Los mencionados en las letras a) y b) del apartado anterior.*

*b) Los Organismos autónomos.*

*c) Las Universidades Públicas.*

*d) Las entidades de derecho público que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley, tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad, y*

*e) las entidades de derecho público vinculadas a una o varias Administraciones Públicas o dependientes de las mismas que cumplan alguna de las características siguientes:*

*1.ª Que su actividad principal no consista en la producción en régimen de mercado de bienes y servicios destinados al consumo individual o colectivo, o que efectúen operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional, en todo caso sin ánimo de lucro, o*

*2.ª que no se financien mayoritariamente con ingresos, cualquiera que sea su naturaleza, obtenidos como contrapartida a la entrega de bienes o a la prestación de servicios.*

*No obstante, no tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.*

*f) (Suprimido)*

*g) Las Diputaciones Forales y las Juntas Generales de los Territorios Históricos del País Vasco en lo que respecta a su actividad de contratación."*

Por tanto, ninguno de los entes, organismos y entidades que según la Ley de Contratos del Sector Público tienen la consideración de Administraciones Públicas a los efectos de lo regulado en ella es equiparable a la sociedad mercantil **QR** por lo que, tratándose de una sociedad que no es una Administración pública de las definidas en el artículo 3.2 del TRLCSP, no podría celebrar este tipo de contrato de gestión de servicios públicos, como pretende la Inspección.

Por consiguiente, si no estamos ante un contrato de gestión de servicios públicos como califica la Inspección, no cabe considerar que estamos ante una concesión administrativa.

Tampoco cabe considerar como hace la Inspección que el Ayuntamiento de MUNICIPIO\_1, que es quién tiene la obligación de prestar el servicio público implicado, a través de la **QR**, en su condición de órgano técnico-jurídico del mismo, y en orden a la explotación y gestión de dicho servicio, otorga a la entidad obligada la gestión de un servicio público cuya prestación es obligatoria para el Ayuntamiento. Esto es, la Inspección considera que la **QR** está actuando en nombre y por cuenta del Ayuntamiento para otorgar la referida concesión. Y no podemos entenderlo así porque, en cualquier caso, en el Pliego aparece como órgano contratante la **QR**, y al no poder celebrar contratos de concesión administrativa, no podemos considerar estar ante una concesión administrativa.

Este criterio ha sido el seguido por este Tribunal Central en su resolución de 17 de marzo de 2016 (R.G. 1408/2015).

De otra parte, el artículo 13.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en referencia a actos equiparados a concesiones, establece lo siguiente:

*"Se equiparan a concesiones administrativas, a los efectos del impuesto, los actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación, por los que, como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o de la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial en favor de particulares."*

A efectos de determinar el tipo contractual a que se refiere el presente expediente, como ya se ha puesto de manifiesto anteriormente, debe tenerse en cuenta, entre otras circunstancias, la naturaleza de la entidad encargada de la ejecución de la prestación.

En este sentido, el TRLCAP distingue entre contratos administrativos y contratos privados en los siguientes términos (el subrayado es de este Tribunal):

*"Artículo 19. Contratos administrativos.*

1. Tendrán carácter administrativo los contratos siguientes, siempre que se celebren por una Administración Pública:

a) *Los contratos de obra, concesión de obra pública, gestión de servicios públicos, suministro, y servicios, así como los contratos de colaboración entre el sector público y el sector privado. No obstante, los contratos de servicios comprendidos en la categoría 6 del Anexo II y los que tengan por objeto la creación e interpretación artística y literaria y los de espectáculos comprendidos en la categoría 26 del mismo Anexo no tendrán carácter administrativo.*

b) *Los contratos de objeto distinto a los anteriormente expresados, pero que tengan naturaleza administrativa especial por estar vinculados al giro o tráfico específico de la Administración contratante o por satisfacer de forma directa o inmediata una finalidad pública de la específica competencia de aquélla, siempre que no tengan expresamente atribuido el carácter de contratos privados conforme al párrafo segundo del artículo 20.1, o por declararlo así una Ley.*

2. *Los contratos administrativos se regirán, en cuanto a su preparación, adjudicación, efectos y extinción, por esta Ley y sus disposiciones de desarrollo; supletoriamente se aplicarán las restantes normas de derecho administrativo y, en su defecto, las normas de derecho privado. No obstante, a los contratos administrativos especiales a que se refiere la letra b) del apartado anterior les serán de aplicación, en primer término, sus normas específicas.*

*Artículo 20. Contratos privados.*

1. Tendrán la consideración de contratos privados los celebrados por los entes, organismos y entidades del sector público que no reúnan la condición de Administraciones Públicas.

*Igualmente, son contratos privados los celebrados por una Administración Pública que tengan por objeto servicios comprendidos en la categoría 6 del Anexo II, la creación e interpretación artística y literaria o espectáculos comprendidos en la categoría 26 del mismo Anexo, y la suscripción a revistas, publicaciones periódicas y bases de datos, así como cualesquiera otros contratos distintos de los contemplados en el apartado 1 del artículo anterior.*

2. *Los contratos privados se regirán, en cuanto a su preparación y adjudicación, en defecto de normas específicas, por la presente ley y sus disposiciones de desarrollo, aplicándose supletoriamente las restantes normas de derecho administrativo o, en su caso, las normas de derecho privado, según corresponda por razón del sujeto o entidad contratante. En cuanto a sus efectos y extinción, estos contratos se regirán por el derecho privado.*

*No obstante, serán de aplicación a estos contratos las normas contenidas en el Título V del Libro I, sobre modificación de los contratos."*

Por tanto, de acuerdo con la literalidad de los preceptos anteriores, cuando la gestión de un determinado servicio se realiza a través de una sociedad de derecho privado, aun cuando su capital sea íntegramente de titularidad pública, el contrato queda excluido de la categoría de contrato de carácter administrativo.

En el presente caso, al no ser la **QR** una Administración Pública en el sentido anteriormente apuntado, estamos ante un contrato privado, no administrativo, que se rige por el Derecho privado sin perjuicio de que al ser suscrito por una entidad del sector público y, por tanto, coadyuvar, en última instancia, a satisfacer un interés público, deba regirse en cuanto a su preparación y adjudicación por la Ley de Contratos del Sector Público.

Lo anterior debe llevarnos a considerar que, al no estar ante una concesión administrativa ni tratarse de actos o negocios administrativos sino de un contrato privado, no concurre el hecho imponible del ITP conforme a lo dispuesto en el artículo 7.1 del TRLITPAJD ni en el artículo 15 del Reglamento de dicho impuesto, sin perjuicio de la tributación que, en su caso, correspondiera a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

## Séptimo.

En relación con el acuerdo sancionador, no concurriendo hecho imponible del ITP en los términos expuestos en el fundamento de derecho anterior, no procede la imposición de sanción alguna por cuanto decae el elemento objetivo del tipo infractor.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

## ACUERDA

ESTIMAR la presente reclamación, anulando los actos impugnados.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.