

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092468

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de febrero de 2024

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 5252/2021

#### SUMARIO:

**ITP y AJD. Transmisiones patrimoniales onerosas. Concesiones administrativas.** La cuestión planteada se centra en determinar la procedencia de la calificación como concesión administrativa del contrato suscrito entre el Consorcio para la Gestión del Ciclo Urbano del Agua y UTE XZ, hecho imponible del concepto transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.

Pues bien, los rasgos esenciales que deben apreciarse en un acuerdo entre un órgano administrativo y una entidad mercantil adjudicataria para confirmar la existencia de una concesión administrativa a efectos tributarios se resumen en que pueda afirmarse que de dicho acuerdo se ha derivado cualquier desplazamiento patrimonial a favor de la entidad que lo suscribió como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión sobre algún servicio público o por la atribución del uso privativo, o, al menos, del aprovechamiento especial, de cualquier bien de dominio público.

En el presente caso, el objeto del contrato es la prestación por parte de UTE XZ del servicio de abastecimiento de agua, sumidero y depuración en las condiciones técnicas establecidas, incluyendo la captación de recursos hídricos y su gestión y tratamiento de potabilización, el suministro de agua potable hasta las instalaciones propias para el consumo por usuarios finales, y la recogida, transporte y depuración de aguas residuales. Como contraprestación por dichos servicios, la Administración contratante, es decir, el Consorcio, satisface a la contratista UTE XZ una tarifa de explotación con periodicidad bimensual.

Como previamente se indica, el hecho imponible en una concesión administrativa o acto asimilado viene determinado por la transmisión o cesión de un derecho de naturaleza público-administrativa a un particular con el fin de que, por éste, sea explotado cobrando un precio a los particulares -y no a la Administración-, a la cual, al contrario, se le retribuye en contraprestación por dicha cesión, mediante una cantidad alzada, un canon, o bien mediante la reversión de activos en uso, consistiendo precisamente dicha contraprestación la base del gravamen. No consta, en el presente caso, retribución por parte de la entidad contratista a la Administración por la cesión ni reversión de activos, sino que, por el contrario, es la Administración quien retribuye a la contratista por los servicios prestados.

La conclusión de lo expuesto es que en el presente caso el contrato ha de calificarse como contrato de servicios y no como contrato de gestión de servicios públicos. No existe, por tanto, un desplazamiento patrimonial derivado del otorgamiento de facultades de gestión sobre un servicio público.

No obstante, resulta evidente que unas instalaciones propiedad de los ayuntamientos consorciados y que se utilizan para el abastecimiento, potabilización, depuración y conducción del agua, se encuentran afectas a un servicio público, puesto que el abastecimiento de agua y la evacuación y tratamiento de aguas residuales constituyen servicios que obligatoriamente deben prestar los ayuntamientos, de acuerdo con el precepto anterior. En consecuencia, dichas instalaciones tienen la condición de bienes de dominio público. En ese sentido, el pliego de cláusulas administrativas particulares recoge, entre otras obligaciones esenciales del contratista, las de conservar en perfectas condiciones las instalaciones que se ponen a su disposición y proteger el dominio público que quede vinculado a su servicio.

Por tanto, debe concluirse que el contrato supone la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público que origina un desplazamiento patrimonial en favor del contratista. En efecto, la entidad adquirió el derecho a utilizar las instalaciones para la prestación del servicio en cuestión y este derecho supuso un desplazamiento patrimonial, al permitirle prestar el servicio sin tener que construir o disponer de unas instalaciones imprescindibles para el servicio, puesto que éstas eran facilitadas directamente por el Consorcio. Evidentemente, este derecho a utilizar las instalaciones tiene una valoración económica, puesto que permite que el contratista no haya de incurrir en los cuantiosos costes de adquirir, construir o adquirir el derecho a usar tales instalaciones, lo que a su vez repercute en un menor coste del servicio que presta al Consorcio. Se trata, por tanto, de un acto expresamente calificado por el RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD) como equiparado a una concesión administrativa y, por ello, sujeto a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

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

Ley 58/2003 (LGT), arts. 12, 178, 179, 211 y 241.

Ley 230/1963 (LGT), art. 77.  
Ley 9/2017 (Contratos del Sector Público), arts. 15 y 17.  
Ley 7/1985 (LRBRL), arts. 25 y 26.  
Constitución Española, arts. 31 y 132.  
Ley 33/2003 (LPAP), art. 5.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

## 1. ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

El 25 de junio de 2021 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada ordinario, interpuesto el 19 de abril de 2021 contra la resolución dictada el 4 de febrero de 2021 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de la reclamación económico-administrativa 54/01650/2018, formulada contra el acuerdo liquidación derivado de acta A02-...4 y el acuerdo de imposición de sanción con referencia ..., relativos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, dictados por la Delegación de MUNICIPIO\_1 de la Agencia Tributaria de Galicia.

### Segundo.

En relación con la entidad **TW SA Y QR SL, UNIÓN TEMPORAL DE EMPRESAS**, en adelante, UTE **XZ**, el 30 de octubre de 2017 se inicia por la Delegación de MUNICIPIO\_1 de la Agencia Tributaria de Galicia un procedimiento de comprobación e investigación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Formalizada acta de disconformidad A02-...4, el 25 de junio de 2018 se dicta acuerdo de liquidación del que resulta una deuda tributaria de 521.775,39 euros. La regularización consiste en la exigencia del concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de acuerdo con los artículos 7.1.B) y 13.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, respecto del contrato administrativo resultante de la adjudicación el ...de ...de 2013 a UTE **XZ** por el Consorcio para la Gestión del Ciclo Urbano del Agua ..., de la gestión del servicio público en régimen jurídico concesional para la gestión del ciclo urbano del agua ..., que se califica como concesión administrativa al implicar un desplazamiento patrimonial a favor de la entidad adjudicataria.

El acuerdo de liquidación se notifica a la entidad el 26 de junio de 2018.

### Tercero.

A partir de las actuaciones inspectoras descritas, se inicia expediente sancionador mediante la notificación de propuesta de imposición de sanción.

El acuerdo de imposición de sanción se dicta el 25 de junio de 2018 y del mismo resulta una sanción a ingresar de 330.844,73 euros.

La infracción atribuida a la entidad es la regulada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, se califica como grave y se sanciona con multa proporcional del 75% de la base de la sanción.

El acuerdo sancionador se notifica a la entidad el 26 de junio de 2018.

### Cuarto.

Disconforme con el acuerdo de liquidación y el acuerdo de imposición de sanción descritos en los antecedentes de hecho anteriores, la entidad interpone reclamación económico-administrativa 54/01650/2018 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia.

El Tribunal Regional dicta resolución el 4 de febrero de 2021 por la que estima la reclamación y anula los actos impugnados, al concluir en el fundamento de derecho quinto:

*"QUINTO. Siguiendo el criterio del TEAC y atendiendo al contrato administrativo celebrado entre el Consorcio para a Xestión do Ciclo Urbano da Agua ... y la hoy recurrente, el día ...de ...de 2013, para la ejecución de la gestión del servicio público en régimen concesional para la "gestión del ciclo urbano del agua ...", del que se desprende que es la Administración la que realiza la prestación del servicio a los destinatarios finales, pero la prestación material del mismo la efectúa el empresario que actúa en nombre y por cuenta de dicha Entidad, percibiendo de ésta a cambio una determinada contraprestación con repercusión del Impuesto sobre el Valor*

*Añadido, debe concluirse que no se ha realizado el hecho imponible liquidado y por consiguiente tanto el acuerdo de liquidación como el sancionador deben ser anulados".*

La resolución se notifica a la entidad el 12 de marzo de 2021 y a la Agencia Tributaria de Galicia el 23 de marzo de 2021.

## **Quinto.**

Contra la resolución referida en el antecedente de hecho anterior, el 19 de abril de 2021 la Directora de la Agencia Tributaria de Galicia interpone recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

En el recurso se alega, en síntesis, que concurren los elementos necesarios para calificar como concesión administrativa a la relación jurídica entre el Consorcio para la Gestión del Ciclo Urbano del Agua y UTE **XZ**, sujeta al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Tras la formalización del trámite de puesta de manifiesto del expediente administrativo, la reclamante reitera las alegaciones formuladas con la interposición del recurso.

Trasladadas las alegaciones de la reclamante a la interesada UTE **XZ**, el 25 de junio de 2021 la entidad alega extemporaneidad del recurso de alzada, improcedencia de la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales como concesión administrativa del contrato de explotación de la estación depuradora de aguas residuales, falta de adecuación a derecho de la liquidación e improcedencia de la sanción.

## **2. 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 y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

### **Segundo.**

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Conformidad a Derecho de la resolución impugnada.

### **Tercero.**

La cuestión planteada en la presente resolución se centra en determinar la procedencia de la calificación como concesión administrativa del contrato suscrito entre el Consorcio para la Gestión del Ciclo Urbano del Agua ... y UTE **XZ**, hecho imponible del concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

El artículo 7 del Real Decreto Legislativo 1/1993, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, dispone en su apartado 1.B):

*"1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:*

*(...)*

*B) 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 inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos.*

*Se liquidará como constitución de derechos la ampliación posterior de su contenido que implique para su titular un incremento patrimonial, el cual servirá de base para la exigencia del tributo".*

Entre las reglas especiales sobre Transmisiones patrimoniales reguladas en la citada norma, el artículo 13 establece en su apartado 2:

*"2. Se equiparan 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 en favor de particulares".*

En línea con los anteriores preceptos, este Tribunal Central ha señalado en resolución de 13 de julio de 2017 (00/03498/2014), a su vez basada en la de 28 de junio de 2011 (00/05865/2009), que los rasgos esenciales que deben apreciarse en un acuerdo entre un órgano administrativo y una entidad mercantil adjudicataria para confirmar la existencia de una concesión administrativa a efectos tributarios se resumen en que pueda afirmarse que de dicho acuerdo se ha derivado cualquier desplazamiento patrimonial a favor de la entidad que lo suscribió como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión sobre algún servicio público o por la atribución del uso privativo, o, al menos, del aprovechamiento especial, de cualquier bien de dominio público. Dispone la citada resolución en su fundamento de derecho tercero:

*"TERCERO. (...)*

*Procede, por tanto, analizar el acuerdo firmado entre el Ministerio de Medio Ambiente y UTE, descrito en los Antecedentes de Hecho, para, según las características que lo configuren, determinar si, verdaderamente, se debe considerar como un acto susceptible de quedar gravado por el Impuesto.*

*Como en no pocas ocasiones ha reseñado este Tribunal Central, los rasgos esenciales que deben apreciarse, en un acuerdo entre un órgano administrativo y una entidad mercantil adjudicataria, para poder afirmar la existencia de una concesión administrativa a efectos tributarios se resumen en que pueda afirmarse que, de él, se ha derivado cualquier desplazamiento patrimonial a favor de la entidad que lo suscribió como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión sobre algún servicio público o por la atribución del uso privativo (o, al menos, del aprovechamiento especial) de cualquier bien de dominio público.*

*Tal y como viene manteniendo este Tribunal Central (puede citarse la Resolución de 28 de junio de 2011, RG 5865-2009) "Una primera diferenciación básica, a efectos de la sujeción de un contrato suscrito con una Administración Pública al Impuesto, parte de considerar que una cosa son los contratos para la gestión de servicios públicos - aquellos mediante los cuales una Administración Pública 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 encomendante - y otra son los contratos de prestación de servicios (a la Administración) - que son los que tienen por objeto una prestación de hacer, consistente en el desarrollo de una actividad, o dirigidas a la obtención de un resultado distinto de una obra o un suministro, pudiendo tener por objeto, entre otros, servicios de mantenimiento o reparación, de transporte, servicios financieros, de informática, de contabilidad o auditoría, de publicidad, servicios jurídicos... - ambas figuras plenamente diferenciadas en la normativa reguladora de los contratos de las Administraciones Públicas, fundamentalmente y teniendo en cuenta la fecha en que se formalizó el acuerdo objeto del presente expediente, el RD Legislativo 2/2000, de 16 de Junio, que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (en adelante, TRLCAP)".*

*A los efectos de la presente resolución, por tanto, es especialmente trascendente determinar bajo qué categoría englobar el contrato suscrito entre UTE y el Ministerio de Medio Ambiente, pues si se considera, como defiende la recurrente, que es un contrato de servicios no podría calificarse como auténtica concesión administrativa pues de él no se derivaría, en ningún modo, la transferencia, a la entidad contratante, de ninguna facultad de gestión del servicio. Pero incluso considerándolo dentro de la categoría de contrato de servicios, a los efectos descritos, sería necesario distinguir si el mismo tiene por objeto un servicio de los calificados como públicos, según, fundamentalmente, los artículos 25.2.1 y 26 de la Ley 7/1985, de 2 de Abril, reguladora de las Bases del Régimen Local (en adelante, LBRL), en cuyo caso sería necesario, a su vez, discernir si el contrato supone la transferencia al contratista de las facultades administrativas de gestión del servicio (en cuyo caso estaríamos, finalmente, a estos efectos, ante un contrato sujeto al Impuesto, en la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas" por asimilación una concesión) o bien el contrato prevé que el contratista se relaciona exclusivamente con la Administración, siendo ésta la que presta el servicio público a los usuarios.*

*Y, en este punto, adquiere una especial relevancia atender a la condición de la facturación, pues éste es un elemento esencial para poder concretar y determinar si estamos ante un contrato de gestión de servicios públicos (siempre que el contratista, relacionándose directamente con los usuarios, les cobra, a éstos, las correspondientes tarifas), o ante un contrato de simple prestación de servicios, en virtud del cual el contratista se relaciona sólo con la Administración que le paga el importe acordado. Así se ha posicionado, reiteradamente la Dirección General de Tributos (entre otras, la Resolución de 5 de Febrero de 2004) indicando que "(...) deberá atenderse a los pactos o contratos existentes entre el Ayuntamiento y el prestador material del servicio, de los que podrán deducirse dos supuestos diferentes:*

a) El Ayuntamiento encomienda al prestador (contratista) la prestación del servicio, de manera que será el empresario el que lo preste en nombre propio y por su cuenta y riesgo, autorizándole incluso a la percepción de la tasa municipal como contraprestación de sus servicios. En este caso, el contratista deberá facturar a los destinatarios del servicio el importe total de la contraprestación (tasa o precio), repercutiendo el correspondiente Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) El Ayuntamiento realiza la prestación del servicio a los destinatarios finales mediante el cobro de una tasa, pero la prestación material del mismo la efectúa una empresa contratista que actúa en nombre y por cuenta del Ayuntamiento, percibiendo de éste a cambio una determinada contraprestación. En este supuesto, el Ayuntamiento deberá facturar al usuario el importe de la tasa o tasas sin Impuesto, dado que se trata de un servicio prestado por un Ente público mediante contraprestación tributaria; por otra parte, el contratista deberá facturar al Ayuntamiento el importe de la contraprestación del servicio prestado, que comprende todos los importes percibidos del ayuntamiento consultante con repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente".

En el último de los supuestos señalados, la Dirección General de Tributos confirma, entendiéndolo también así este Tribunal Central, que si la prestación del servicio la realiza el Ayuntamiento, es claro que la empresa contratista presta el servicio al Ayuntamiento, y por tanto no gestiona el servicio público, no pudiendo hablarse, a efectos tributarios, de concesión administrativa, independientemente de que en el contrato, propiamente dicho, se calificase el acuerdo como de "concesión administrativa".

A mayor abundamiento de lo anteriormente expuesto, cabe citar nuestra Resolución de 28 de Junio de 2006 en la que se señalaba que "(...) La esencia de la concesión reside en que cuando un servicio público cuya titularidad, por tanto, corresponde y se mantiene en la entidad administrativa, es susceptible de explotación económica, aquella cede su explotación a un tercero que lo gestionará directamente frente a los particulares usuarios del mismo, asumiendo los riesgos de esta explotación. Por el contrario, en el contrato administrativo de obras o servicios, es la propia Administración la que recibe la prestación del contratista... Lo mismo se puede decir del contrato con ... SA para la prestación del servicio de limpieza pública, recogida de basuras y tratamiento de residuos. El contratista se obliga a la realización de esas actividades a cambio de un precio que recibe del Ayuntamiento y que consiste en una cantidad alzada (en el caso de la limpieza pública) o de una cantidad variable (en el caso de la recogida de basuras, donde el precio se fija en función de las toneladas tratadas). Ni el usuario paga nada al contratista, ni de otra forma se relaciona directamente con él, como son las reclamaciones relacionadas con el servicio que son atendidas y resueltas por el propio Ayuntamiento. En ninguno de estos casos las empresas contratistas perciben de los usuarios, por razón del servicio prestado, una tarifa en función del consumo que pudiera calificarse como ingreso propio de la empresa, lo que permitiría apreciar la existencia de una concesión de la explotación económica del servicio y por tanto de una concesión para la gestión de un servicio público... Que los destinatarios del servicio público son siempre los particulares, es evidente. Pero lo que caracteriza y fundamenta la clasificación tradicional entre las formas directa e indirecta de gestión del servicio público es que el ente público soporta o no el riesgo económico derivado de la prestación del servicio. En la gestión directa éste se soporta por el ente público y en la gestión indirecta se soporta por el concesionario de la explotación; y para que pueda darse la disociación entre la titularidad del servicio y su gestión que caracteriza la forma indirecta de la prestación, es necesario que éste sea susceptible de explotación económica, lo que a su vez supone que el servicio se manifieste en prestaciones a favor de personas determinadas, que obtengan una utilidad concreta que justifique una contraprestación a su cargo y no el que se trate de servicios cuyo beneficiario sea la colectividad en abstracto. Esta contraprestación, cualquiera que sea su denominación, debe asociarse directamente a la utilidad del particular, pero también al concepto de ingresos propios del concesionario, para que éste pueda ser considerado como titular de la explotación y del riesgo(...)[1]".

De acuerdo con todo lo anterior y a modo de resumen puede afirmarse que el hecho imponible, en una concesión administrativa o acto asimilado, viene determinada por la transmisión o cesión de un derecho de naturaleza público-administrativa a un particular con el fin de que, por éste, sea explotado cobrando un precio a los particulares -y no a la Administración-, a la cual, al contrario, se le retribuye en contraprestación por dicha cesión, mediante una cantidad alzada, un canon, o bien mediante la reversión de activos en uso, consistiendo precisamente dicha contraprestación la base del gravamen".

#### Cuarto.

Una vez expuesto el criterio aplicable, corresponde analizar las condiciones del contrato suscrito el ...de ...de 2013 entre Consorcio para la Gestión del Ciclo Urbano del Agua ... y UTE XZ para determinar si debe calificarse, a efectos tributarios, como concesión administrativa.

En el citado contrato se hace constar la constitución por la Junta de Galicia del Consorcio para la Gestión del Ciclo Urbano del Agua ..., con personalidad jurídica propia y capacidad de obrar, cuya finalidad es la prestación de los servicios públicos relacionados con el uso del agua en el ámbito territorial de los ayuntamientos que lo componen, y cuya actividad se somete al texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011.

En la cláusula primera del contrato se establece la obligación de UTE **XZ** de la ejecución de la gestión del servicio público en régimen concesional para la gestión del ciclo urbano del agua ..., bajo la dirección facultativa e inspección del Comité del Consorcio y con estricta sujeción al pliego de prescripciones técnicas y al pliego de cláusulas administrativas particulares.

El precio a pagar por el Consorcio, según la cláusula segunda, asciende a ... euros más la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 21%. La cláusula tercera establece el plazo del contrato, fijado en 36 meses.

El pliego de cláusulas administrativas particulares define en su punto 6.1 el objeto del contrato que, en síntesis, consiste en el abastecimiento de agua incluyendo la captación de recursos hídricos y su gestión y tratamiento de potabilización, el suministro de agua incluyendo almacenamiento intermedio y suministro de agua potable hasta las instalaciones propias para el consumo por usuarios finales, la recogida, transporte y depuración de aguas residuales. El punto 9.5.1 regula el régimen de abonos al contratista a través de las tarifas de explotación, fijadas en función de una fórmula determinada y satisfechas por el Consorcio mediante certificaciones bimensuales. El punto 9.5.5. recoge las obligaciones esenciales del contratista, entre otras, prestar el servicio de abastecimiento de agua, sumidero y depuración en las condiciones técnicas establecidas, conservar en perfectas condiciones las instalaciones que se ponen a su disposición, y proteger el dominio público que quede vinculado a su servicio.

Para decidir sobre la cuestión planteada, y, como se indica en el fundamento de derecho anterior, es esencial establecer una primera diferenciación básica, a efectos de la sujeción a Transmisiones Patrimoniales Onerosas de un contrato suscrito con una Administración Pública; se trata de distinguir entre, por una parte, los contratos para la gestión de servicios públicos - aquellos mediante los cuales una Administración Pública 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 encomendante - y, por otra, los contratos de prestación de servicios (a la Administración) - que son los que tienen por objeto una prestación de hacer, consistente en el desarrollo de una actividad, o dirigidas a la obtención de un resultado distinto de una obra o un suministro (artículos 8 y 10 del derogado Real Decreto Legislativo 3/2011, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, y 15 y 17 de la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público).

En el presente caso, el objeto del contrato es la prestación por parte de UTE **XZ** del servicio de abastecimiento de agua, sumidero y depuración en las condiciones técnicas establecidas, incluyendo la captación de recursos hídricos y su gestión y tratamiento de potabilización, el suministro de agua potable hasta las instalaciones propias para el consumo por usuarios finales, y la recogida, transporte y depuración de aguas residuales. Como contraprestación por dichos servicios, la Administración contratante, es decir, el Consorcio, satisface a la contratista UTE **XZ** una tarifa de explotación con periodicidad bimensual.

En este punto corresponde distinguir si el contrato tiene por objeto un servicio público según la Ley 7/1985, Reguladora de las Bases del Régimen Local, teniendo en cuenta que el Consorcio está integrado por varios ayuntamientos. La cuestión debe ser atendida afirmativamente, al disponer el artículo 25.2.c) de la citada ley que "*El Municipio ejercerá en todo caso como competencias propias, en los términos de la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas, en las siguientes materias: (...) c) Abastecimiento de agua potable a domicilio y evacuación y tratamiento de aguas residuales*", y el artículo 26.1.a) que "*Los Municipios deberán prestar, en todo caso, los servicios siguientes: a) En todos los Municipios: (...), abastecimiento domiciliario de agua potable (...)*".

Procede seguidamente discernir si el contrato supone la transferencia al contratista de las facultades administrativas de gestión del servicio, o bien si implica una relación exclusiva del contratista con la Administración, que presta el servicio público a los usuarios. A estos efectos, es de especial relevancia atender a la condición de la facturación, elemento esencial para poder concretar y determinar si estamos ante un contrato de gestión de servicios públicos (siempre que el contratista, relacionándose directamente con los usuarios, les cobra, a éstos, las correspondientes tarifas), o ante un contrato de simple prestación de servicios, en virtud del cual el contratista se relaciona sólo con la Administración que le paga el importe acordado.

En el caso que analizamos, si bien resulta del pliego de prescripciones técnicas (punto 6) que el contratista realiza la gestión de la facturación a los destinatarios del servicio (lectura de contadores, cálculo de recibos y su impresión y ensobrado), no consta que perciba de los usuarios ninguna retribución por los servicios prestados, sino que la contraprestación de los servicios consiste en la tarifa de explotación que es satisfecha por la Administración contratante con periodicidad bimensual. UTE **XZ** aporta ante este Tribunal una factura emitida al Consorcio el 22 de julio de 2014 por los servicios prestados, así como diversas facturas emitidas por el Consorcio a destinatarios particulares. De lo anterior resulta que la entidad contratista no percibe de los destinatarios del servicio, por razón del servicio prestado, una tarifa que pueda calificarse como ingreso propio de la entidad.

Como previamente se indica, el hecho imponible en una concesión administrativa o acto asimilado viene determinado por la transmisión o cesión de un derecho de naturaleza público-administrativa a un particular con el fin de que, por éste, sea explotado cobrando un precio a los particulares -y no a la Administración-, a la cual, al contrario, se le retribuye en contraprestación por dicha cesión, mediante una cantidad alzada, un canon, o bien mediante la reversión de activos en uso, consistiendo precisamente dicha contraprestación la base del gravamen. No consta, en el presente caso, retribución por parte de la entidad contratista a la Administración por la cesión ni

reversión de activos, sino que, por el contrario, es la Administración quien retribuye a la contratista por los servicios prestados.

La conclusión de lo expuesto es que en el presente caso el contrato ha de calificarse como contrato de servicios y no como contrato de gestión de servicios públicos. No existe, por tanto, un desplazamiento patrimonial derivado del otorgamiento de facultades de gestión sobre un servicio público.

## Quinto.

No obstante la conclusión alcanzada en el fundamento de derecho anterior, no puede olvidarse que el artículo 13.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, antes transcrito, también considera un acto análogo a una concesión administrativa "*los actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación, por lo que, como consecuencia (...) 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*". Por tanto, ha de analizarse si concurre este supuesto, tal y como argumenta la Administración. A este respecto, el concepto de bien de dominio público no se encuentra definido por la normativa tributaria. Sin embargo, según el artículo 12.2 de la LGT:

*"2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda".*

Por tanto, ha de acudir al concepto jurídico de bienes de dominio público. A este respecto, según el artículo 132 de la Constitución española:

*"1. La ley regulará el régimen jurídico de los bienes de dominio público y de los comunales, inspirándose en los principios de inalienabilidad, imprescriptibilidad e inembargabilidad, así como su desafectación.*

*2. Son bienes de dominio público estatal los que determine la ley y, en todo caso, la zona marítimo-terrestre, las playas, el mar territorial y los recursos naturales de la zona económica y la plataforma continental".*

Este artículo se encuentra desarrollado por la Ley 33/2003, de Patrimonio de las Administraciones Públicas, cuyo artículo 5.1 establece:

*"1. Son bienes y derechos de dominio público los que, siendo de titularidad pública, se encuentren afectados al uso general o al servicio público, así como aquellos a los que una ley otorgue expresamente el carácter de demaniales".*

Por tanto, según el apartado 1 anterior, son bienes de dominio público, entre otros, aquellos que se encuentran afectos al servicio público.

Como se indica en el fundamento de derecho anterior, el artículo 25.2.c) de la Ley 7/1985, Reguladora de las Bases del Régimen Local, establece que:

*"El Municipio ejercerá en todo caso como competencias propias, en los términos de la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas, en las siguientes materias:*

(...)

*c) Abastecimiento de agua potable a domicilio y evacuación y tratamiento de aguas residuales".*

Por su parte, el artículo 26.1.a) de la citada ley dispone que:

*"Los Municipios deberán prestar, en todo caso, los servicios siguientes:*

*a) En todos los Municipios:*

*(...), abastecimiento domiciliario de agua potable (...)"*.

Por tanto, resulta evidente que unas instalaciones propiedad de los ayuntamientos consorciados y que se utilizan para el abastecimiento, potabilización, depuración y conducción del agua, se encuentran afectas a un servicio público, puesto que el abastecimiento de agua y la evacuación y tratamiento de aguas residuales constituyen servicios que obligatoriamente deben prestar los ayuntamientos, de acuerdo con el precepto anterior. En consecuencia, dichas instalaciones tienen la condición de bienes de dominio público.

Conviene recordar que el pliego de cláusulas administrativas particulares recoge en su punto 9.5.5., entre otras obligaciones esenciales del contratista, las de conservar en perfectas condiciones las instalaciones que se ponen a su disposición y proteger el dominio público que quede vinculado a su servicio.

Por tanto, debe concluirse que el contrato supone la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público que origina un desplazamiento patrimonial en favor del contratista. En efecto, la entidad adquirió el derecho a utilizar las instalaciones para la prestación del servicio en cuestión y este derecho supuso un desplazamiento patrimonial, al permitirle prestar el servicio sin tener que construir o disponer de unas instalaciones imprescindibles para el servicio, puesto que éstas eran facilitadas directamente por el Consorcio. Evidentemente, este derecho a utilizar las instalaciones tiene una valoración económica, puesto que permite que el contratista no haya de incurrir en los cuantiosos costes de adquirir, construir o adquirir el derecho a usar tales instalaciones, lo que a su vez repercute en un menor coste del servicio que presta al Consorcio.

Se trata, de acuerdo con lo expuesto, de un acto expresamente calificado por el Real Decreto Legislativo 1/1993 como equiparado a una concesión administrativa y, por ello, sujeto a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Cabe citar los pronunciamientos del Tribunal Supremo en diversas sentencias, como la de 15 de enero de 2016, recurso 4054/2014, que a su vez cita la de 17 de mayo de 2007, recurso 1645/2005, en la que, en relación con un contrato suscrito entre un Ayuntamiento y una entidad para la prestación del servicio público municipal de abastecimiento de agua potable, saneamiento y depuración de agua, se concluye:

*"Así las cosas, el debate sobre la naturaleza jurídica (concesión o arrendamiento de servicios) del contrato firmado el 22 de diciembre de 1993, que suscita la recurrente en el primer motivo, pasa a un segundo plano, pues cualquiera que fuere su índole resulta indubitado que el objeto era la gestión del servicio municipal de abastecimiento, saneamiento y depuración de agua, extremo que nadie discute, ni siquiera la compañía recurrente. De este modo, la clave para despejar la incógnita se sitúa en saber si el contrato en cuestión comportaba un desplazamiento patrimonial a favor de Seragua, S.A., pues de ser así, aun cuando no se tratase de una concesión, el negocio quedaría sujeto al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas. Pues bien, la Audiencia Nacional ha analizado el contenido del mismo (los artículos 1, 3, 5 y 27 ) para concluir que se produce un desplazamiento patrimonial. En suma, la Sala de instancia, pese a lo razonado por Aqualia, no ha afirmado que nos encontremos ante una concesión administrativa, sino que se trata de un contrato para la gestión de un servicio público (hecho no controvertido) que implica un desplazamiento patrimonial.*

(...;)

*En cualquier caso, se ha de tener presente que, como con rotundidad proclaman los jueces a quo , el contrato comporta la cesión de las instalaciones que conforman la estructura de los servicios, determinándose la retribución del contratista y pactándose el pago anticipado del canon. Estas previsiones, cuya realidad no ha negado Aqualia, evidencian la corrección de la conclusión obtenida en la sentencia".*

A partir de las conclusiones expuestas, este Tribunal debe acordar la anulación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia impugnada, por no ser ajustada a Derecho.

Una vez concluido que el contrato supone la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público que origina un desplazamiento patrimonial en favor del contratista, sujeto por tanto al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas, debemos atender la alegación de la entidad en la que manifiesta que la base imponible, determinada por el coste de los activos, es incorrecta, al no tener en cuenta la amortización que disminuye su valor.

Para la determinación de la base imponible, la liquidación aplica lo dispuesto en el artículo 13.4 del Real Decreto Legislativo 1/1993, que establece:

*"4. En los casos especiales en los que, por la naturaleza de la concesión, la base imponible no pueda fijarse por las reglas del apartado anterior, se determinará ajustándose a las siguientes reglas:*

*a) Aplicando al valor de los activos fijos afectos a la explotación, uso o aprovechamiento de que se trate, un porcentaje del 2 por 100 por cada año de duración de la concesión, con el mínimo del 10 por 100 y sin que el máximo pueda exceder del valor de los activos.*

*b) A falta de la anterior valoración, se tomará la señalada por la respectiva Administración pública.*

*c) En defecto de las dos reglas anteriores, por el valor declarado por los interesados, sin perjuicio del derecho de la Administración para proceder a su comprobación por los medios del artículo 52 de la Ley General Tributaria".*

Concretamente, la Administración aplica la letra a) del precepto transcrito, determinando una base imponible de 110.281.577,67 euros, valor que, según se indica en la liquidación, es el resultante de la información facilitada por la Confederación Hidrográfica (...), incorporada al expediente.

Consta en el expediente certificado de la citada Corporación, en el que se recoge el importe total de las obras incluidas en los proyectos señalados, de acuerdo con los datos obrantes en la Unidad de Dirección Técnica del Organismo de cuenca, así como el coste de los terrenos afectados por los mismos.

A juicio de este Tribunal, la base imponible se ha determinado a partir de una valoración realizada por organismo técnico basada en el importe de las obras, respecto del que desconocemos si es equivalente al coste, como señala la entidad, sin que, por otra parte, el apartado 4 del artículo 13, antes transcrito, contenga referencia alguna al valor neto contable, como parece pretender la interesada.

No obstante, cabe añadir que no consta que la cuestión fuera planteada por la entidad en el procedimiento de comprobación, cauce adecuado para decidir sobre la misma. Por el contrario, no es posible la realización de actuaciones de comprobación en el procedimiento económico-administrativo, limitado a la revisión de los actos impugnados.

Finalmente, respecto de la alegada extemporaneidad del recurso de alzada, solo cabe su desestimación, puesto que el recurso ha sido interpuesto en el plazo previsto en el artículo 241.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

## Sexto.

Corresponde a continuación decidir sobre la conformidad a Derecho del acuerdo sancionador. Para ello, es fundamental tener en cuenta que la existencia de la infracción tributaria viene determinada por la concurrencia de dos elementos esenciales: el elemento objetivo, la tipicidad, y el elemento subjetivo, la culpabilidad.

El elemento objetivo en el presente caso viene determinado por la conducta tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, consistente en dejar de ingresar en el 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.

Confirmada la liquidación provisional de la que deriva el acuerdo sancionador, debemos asimismo confirmar la concurrencia del elemento objetivo de la infracción.

Respecto al elemento subjetivo de las infracciones, es considerado inexistente por la reclamante, que alega falta de motivación del mismo e interpretación razonable de la norma.

El análisis de la culpabilidad debe realizarse en el procedimiento administrativo sancionador a través de la motivación, que permite, en su caso, concluir que la conducta del obligado tributario es culpable.

En virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, aquélla debe reflejar todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad, al desconocer las razones o valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción.

A este respecto, el artículo 211.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone:

*"La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta ley. En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad".*

Debe examinarse, por tanto, si el acuerdo sancionador contiene todos los elementos que exigen los preceptos citados, esto es, si la fundamentación jurídica del mismo es suficiente, acreditando de esta manera la culpabilidad del sujeto infractor.

Respecto a la culpabilidad debe señalarse que la Ley General Tributaria de 1963, en la redacción que le otorga la Ley 25/1995, y posteriormente la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, constituyeron avances en el proceso de asimilación del régimen sancionador administrativo al régimen penal, siguiendo las pautas marcadas por el Tribunal Constitucional en sus sentencias, entre otras, 55/1982, de 26 de julio, y 76/1990, de 26 de abril. 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 lo prueba la afirmación contenida en el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria de 1963, a cuyo tenor las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia, porque, en palabras del Tribunal Constitucional, "ello significa con toda evidencia, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave; y de otro, que más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados".

En términos análogos se pronuncia la actual Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, en sus artículos 178 y 179.

De todo lo expuesto se desprende que la culpabilidad y la tipicidad se configuran como los elementos fundamentales de toda infracción administrativa y también, por consiguiente, de toda infracción tributaria; y que el elemento subjetivo está presente cuando la Ley fiscal sanciona las infracciones tributarias cometidas por simple negligencia.

Conviene, por tanto, profundizar en el concepto de negligencia. Su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. Ese bien jurídico, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública y, a través de ellos, el progreso social y económico del país, intereses que se concretan en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos conforme establece el artículo 31 de la Constitución. En ese sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo, en sentencias, entre otras, de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998 y 17 de mayo de 1999, en las cuales se hace referencia a la Circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988 que, a su vez, se hace eco de la tendencia jurisprudencial de "vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, especialmente cuando la ley haya establecido la obligación, a cargo de los particulares, de practicar operaciones de liquidación tributaria".

La negligencia, por otra parte, como han indicado las sentencias del Tribunal Supremo anteriormente señaladas, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

Como resumen de lo expuesto, se reitera una vez más el criterio de este Tribunal Económico-Administrativo Central, recogiendo la doctrina expuesta del Tribunal Constitucional y la del Tribunal Supremo, en la materia, en el sentido de que no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia. En este aspecto se ha expuesto que sólo el error invencible supone una ausencia de culpabilidad, mientras que el vencible excluye el dolo pero no la culpa, debiendo el invencible alegarse y probarse por quien lo padezca, y teniendo en cuenta las circunstancias del infractor.

Es importante traer a colación la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de especial trascendencia respecto del asunto que estamos tratando, contenida en sentencias de 22 de octubre de 2009 (recurso de casación número 2422/2003) y 1 de febrero de 2010 (recurso de casación número 6906/2004), de las que ya se ha hecho eco este Tribunal en resoluciones anteriores (00/03232/2008, de 22 de junio de 2010; 00/07130/2008, de 21 de septiembre de 2010). En las indicadas sentencias, el Tribunal Supremo señala que la Administración debe desarrollar una actividad probatoria, no solo de los hechos que motivan la regularización, sino de la existencia de culpabilidad en la comisión de los mismos. La ausencia o insuficiencia de esta última actividad probatoria desemboca en una falta de motivación de la culpabilidad que vicia el acuerdo sancionador, en cuyo caso debe ser anulado. Mantiene el Tribunal Supremo que la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no pueden ser el resultado de cualquier incumplimiento, y la no concurrencia de alguno de los supuestos de exoneración de responsabilidad, no es suficiente para fundamentar la sanción porque el principio de presunción de inocencia no permite justificar la existencia de culpabilidad por exclusión.

El Tribunal Supremo ha seguido matizando y detallando esta doctrina en pronunciamientos posteriores, como en la sentencia de 12 de julio de 2010, recaída en el recurso 480/2007, que trata la cuestión relativa a la motivación de la existencia de culpabilidad así como la posibilidad prevista por la ley de sancionar cuando se aprecie culpabilidad en grado de simple negligencia.

Acudimos a la motivación de la culpabilidad contenida en el acuerdo sancionador impugnado:

*"Dos documentos incorporados ao expediente resulta que a conducta do obrigado tributaria foi voluntaria, polo que se aprecia o concurso de negligencia para os efectos do disposto no artigo 183.1 da Lei 58/2003 de 17 decembro, Xeral tributaria.*

*Non se aprecia a concurrencia de ningunha das causas de exclusión de responsabilidade previstas no artigo 179 apartados 2 e 3 da referida Lei Xeral Tributaria".*

En cuanto a la alegada interpretación razonable de la norma, dispone el acuerdo sancionador:

*"Tendo en conta a norma en vigor na data de devindicación do imposto, así como os feitos referidos que dan lugar a este expediente, a obrigada dispoñía ou podía disponer dos datos necesarios para o correcto cumprimento da súa obriga tributaria.*

*Así mesmo, podía presentar ante a administración tributaria as consultas vinculantes que considerase oportunas tal como resulta dos artigos 88 e 89 da Lei Xeral Tributaria.*

*(...;)*

*En virtude do indicado resulta, que aínda que sexa a título de simple negligencia deixou de cumprir a obriga tributaria devindicada e de ingresar a cota referida, polo tanto, de acordo co referido a conducta é típica, antixurídica e culpable".*

En el presente recurso, la entidad alega interpretación razonable de la norma, basada en resoluciones del Tribunal Central y de Tribunales Regionales.

A la vista de la motivación de la culpabilidad transcrita y de lo alegado por la interesada, este Tribunal considera que la motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador es insuficiente. Se limita la Administración a transcribir afirmaciones genéricas, sin realizar valoración alguna de la posible dificultad interpretativa de los preceptos aplicables como eventual causa de exoneración de responsabilidad, que sí aprecia este Tribunal, ni las circunstancias concurrentes en el caso planteado. Conforme lo indicado, solo cabe declarar insuficientemente acreditada la existencia de culpabilidad en la conducta de la reclamante, por lo que procede la anulación del acuerdo sancionador impugnado.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

## ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.