

TRIBUNAL SUPREMO**Sentencia n.º 1359/2025 de 28 de octubre de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 6161/2023****SUMARIO:**

ITP y AJD. Transmisiones patrimoniales onerosas. Normas especiales. Concesiones administrativas y negocios asimilados. Contratos de gestión de servicios públicos. El objeto de este recurso consiste en determinar si los contratos de gestión de servicios públicos constituyen el hecho imponible del ITP y AJD en la modalidad de TPO al amparo del art. 13.2 TR Ley ITP y AJD, o solamente determinan una prestación de servicios sujeta a IVA; y en su caso, aclarar si, a los efectos del art. 13.2 TR Ley ITP y AJD, puede considerarse que existe desplazamiento patrimonial en un contrato de gestión de servicios públicos, por el solo hecho de que la Administración abone a la entidad adjudicataria una cantidad como precio por la prestación del servicio y porque se traslade a ésta la posesión de los espacios, titularidad de aquella Administración, sobre los que recae su actividad junto con sus instalaciones, así como la de otros medios e inmuebles auxiliares. La Sala parte de la doctrina del Tribunal respecto de la interpretación del art. 13.2 TR Ley ITP y AJD contenida en las SSTs de 7 de enero de 2025 recurso n.º 4830/2023, 4 de febrero de 2025 recurso n.º 4781/2023, y de 18 de septiembre de 2025, recurso n.º 8702/2023 que es aplicable a este caso aunque lo que aquí se ha gravado es la concesión, pero no demanial, sino de servicio público. En este caso, hay una cesión de funciones administrativas como la realización de todas las actividades de conservación y mantenimiento en los espacios verdes municipales, y de forma aneja a esta cesión existe un desplazamiento patrimonial del Ayuntamiento a la adjudicataria que consiste no solo en el pago de una cantidad por la prestación del servicio, sino también en la traslación de la posesión de los espacios sobre los que recae su actividad junto con sus instalaciones, así como la de otros medios e inmuebles auxiliares siendo la ejecución del contrato a riesgo y ventura del contratista. Lo relevante es que estamos ante una modalidad de gestión indirecta de un servicio público en la cual la Corporación municipal ha transferido a la recurrente una esfera de actividad prestacional que es de su propia competencia, con la consiguiente transmisión del conjunto de facultades o privilegios inherentes al servicio público que se cede. Sea cual sea la amplitud de estas facultades, no puede negarse que la contratista posee un notable margen de libertad para desarrollar la actividad. La cesión de la gestión del servicio a cambio de precio coloca a la UTE en situación de obtener un beneficio especial con motivo de la prestación de un servicio público. El Tribunal señala que el hecho imponible en la concesión 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. La sentencia recurrida no ha sido capaz de identificar dónde residiría ese desplazamiento patrimonial en favor del concesionario, que se da apodícticamente por producido; ni en qué habría consistido, ni las razones por virtud de las cuales un contrato administrativo por el que, al margen de su calificación, el contratista se obliga al mantenimiento y conservación de los espacios verdes municipales, llevaría consigo un disfrute o aprovechamiento privativo o especial del dominio público, expresivo de una capacidad económica indirecta; y, de ser así, por qué no estaría inherente esa posesión o utilización demanial al desarrollo del contrato. No es admisible jurídicamente que la posesión o utilización de tales elementos, bienes o espacios demaniales, en tanto medio necesario para desarrollar adecuadamente las prestaciones propias del contrato administrativo, lleve consigo el pago de un impuesto -ITP-, que necesariamente implica o reclama, de modo inexcusable, la existencia de una capacidad económica, aun indirecta, puesta de manifiesto como consecuencia de esa

Síguenos en...

posesión, en tanto beneficiaría o lucraría al contratista por razones ajenas o no embebidas en el contenido o desarrollo del contrato, por el cual satisface un precio el Ayuntamiento a aquél. En otras palabras, el uso o acceso a los jardines o a las dependencias municipales, a los solos efectos de cumplir el contrato administrativo, no supone en modo alguno un desplazamiento patrimonial en favor de éste que, no cabe olvidar, sería además una prestación económica limitativa del precio del contrato o canon, como contrapartida. La Sala fija como doctrina que la concesión de servicio público, en las condiciones del contrato administrativo examinado, por el que se encomienda a la recurrente la prestación del servicio de mantenimiento y conservación de los espacios verdes y jardines municipales, no implica un desplazamiento patrimonial como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos y, por lo tanto, no constituye el hecho imponible del ITPO, en aplicación de los arts. 7.1.B) y 13.2 TR ley ITP y AJD. El mero cumplimiento del contrato por la adjudicataria y la posesión, tenencia o puesta a disposición de la recurrente de los bienes o elementos de dominio público sobre los que recae ese servicio de mantenimiento, no permiten establecer que se haya llevado a cabo ese desplazamiento patrimonial. Finalmente, la equiparación que aparentemente efectúa el art. 13.2 TR Ley ITP y AJD entre las concesiones administrativas -por las que se constituye un verdadero derecho real *in re aliena*, sobre el demanio- y el 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, no significa que todo contrato administrativo de prestación de servicios públicos, por el hecho de serlo, conlleve el desplazamiento patrimonial que exige el precepto.

TRIBUNAL SUPREMO

SENTENCIA

Magistrados/as

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

ISAAC MERINO JARA

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS

SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

MARIA DOLORES RIVERA FRADE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.359/2025

Fecha de sentencia: 28/10/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6161/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/10/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.9

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6161/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1359/2025

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

Síguenos en...



D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente
D. Isaac Merino Jara
D.^a Esperanza Córdoba Castroverde
D. Manuel Fernández-Lomana García
D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos
D.^a Sandra María González de Lara Mingo
D.^a María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 28 de octubre de 2025.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **6161/2023**, interpuesto por la procuradora doña Sara Carrasco Machado, en nombre y representación de la **UNIÓN TEMPORAL DE EMPRESAS ORTIZ, CONSTRUCCIONES Y PROYECTOS S.A.U., INGENIERIA Y DISEÑOS TÉCNICOS, S.A.U. y EULEN, S.A. (UTE PARQUES FORESTALES Y VIVEROS)**, contra la sentencia nº 301/2023, de 30 de mayo, dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso nº 358/2021. Han comparecido como recurridos la **COMUNIDAD DE MADRID**, defendida por el Letrado de su Servicio Jurídico; y la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 30 de mayo de 2023, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] ESTIMAMOS EN PARTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el LETRADO DE LA COMUNIDAD DE MADRID contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 22 de diciembre de 2020, estimatoria de las reclamaciones núm. 28-10735-2018 y 28-24285-2018, anulando el pronunciamiento relativo a la primera de estas reclamaciones sobre la liquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales, sin imposición de costas [...]"

SEGUNDO.-Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia, la procuradora Sra. Carrasco Machado, en nombre y representación de la recurrente (UTE PARQUES FORESTALES Y VIVEROS), presentó escrito de preparación de recurso de casación el 25 de julio de 2023.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifica como infringidos:

- Los artículos 7.1.B) y 13.2 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 (TRLITPAJD) en relación con el artículo 2.1 de la citada Ley y con el 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

3. La Sala *a* *quotu*vo por preparado el recurso de casación mediante auto de 1 de septiembre de 2023, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. La procuradora Sra. Carrasco Machado, en la citada representación, ha comparecido como recurrente, el 13 de septiembre de 2023; el Letrado de la Comunidad de Madrid y el Abogado del Estado, como recurridos, lo han hecho el 5 de octubre de 2023 y el 25 de septiembre de 2023, respectivamente, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.

La Sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 5 de junio de 2024, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] 1.1 Determinar si los contratos de gestión de servicios públicos constituyen el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas al amparo del artículo 13.2 TRLITPAJD, o, solamente determinan una prestación de servicios sujeta a IVA.

1.2. En su caso, aclarar si, a los efectos del artículo 13.2 TRLITPAJD, puede considerarse que existedesplazamiento patrimonial en un contrato de gestión de servicios públicos, por el solo hecho de que la Administración abone a la entidad adjudicataria una cantidad como precio por la prestación del servicio y porque se traslade a ésta la posesión de los espacios, titularidad de

aquella Administración, sobre los que recae su actividad junto con sus instalaciones, así como la de otros medios e inmuebles auxiliares [...]".

2. La procuradora Sra. Carrasco Machado interpuso recurso de casación en escrito de 18 de julio de 2024, en el que se solicita lo siguiente:

"[...] Se solicita un pronunciamiento estimatorio de este motivo, casando la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, anulándola, dejando sin efecto la liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas girada por la Comunidad de Madrid sobre el contrato "de gestión integral del servicio público de parques y viveros municipales lote 3" celebrado entre mi representada y el Ayuntamiento de Madrid en fecha 27 de diciembre de 2013 [...]".

CUARTO.-Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado presentó escrito de 2 de octubre de 2024, en que dice:

"[...] Que, dentro del plazo concedido y previa autorización, manifiesta que SE ABSTIENE DE FORMULAR OPOSICIÓN [...]".

Por su parte, la Comunidad de Madrid no ha formulado escrito de oposición, dejando transcurrir el plazo conferido al efecto para dicho trámite.

QUINTO.-Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria, en este asunto, la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 21 de octubre de 2025, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si los contratos de gestión de servicios públicos constituyen el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas al amparo del artículo 13.2 TRLITPAJD, o solamente determinan una prestación de servicios sujeta a IVA; y en su caso, aclarar si, a los efectos del artículo 13.2 TRLITPAJD, puede considerarse que existe desplazamiento patrimonial en un contrato de gestión de servicios públicos, por el solo hecho de que la Administración abone a la entidad adjudicataria una cantidad como precio por la prestación del servicio y porque se traslade a ésta la posesión de los espacios, titularidad de aquella Administración, sobre los que recae su actividad junto con sus instalaciones, así como la de otros medios e inmuebles auxiliares.

En este asunto, la Comunidad de Madrid interpuso recurso judicial frente a la resolución de 22 de diciembre de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo Regional -TEAR- de Madrid, que estimó las reclamaciones formuladas contra la liquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales -ITP-, y contra el acuerdo sancionador, dictados a la entidad "Ortiz Construcciones y proyectos S.A.U., Ingeniería y Diseños Técnicos S.A.U. y Eulen, S.A. Unión Temporal de Empresas" (en adelante, UTE Parques Forestales y Viveros o UTE).

La Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid dictó sentencia el 30 de mayo de 2023, estimatoria en parte del recurso nº 358/2021, entablado por la Administración autonómica y, en su virtud, anuló la resolución del TEAR en cuanto a la liquidación. La sentencia entiende que el contrato suscrito entre la UTE y el Ayuntamiento de Madrid sobre gestión integral del servicio público de parques y viveros municipales queda sujeto al impuesto, en virtud del artículo 13.2 del TRLITPAJD. En cambio, se anula la sanción.

En su recurso, la Comunidad de Madrid consideró que era equiparable, a efectos fiscales, el contrato de concesión y el que habían concertado el Ayuntamiento de Madrid y la UTE el 27 de diciembre de 2013, por el que se adjudicaba a ésta la «*gestión integral del servicio público de parques y viveros municipales, lote 3*».

Frente a la mencionada sentencia, la UTE Parques Forestales y Viveros preparó el actual recurso de casación.

Debe significarse que, en este asunto, el Abogado del Estado, coherente con la posición sostenida por el TEAR de Madrid, en tanto estimó la reclamación deducida por la UTE reclamante, se abstiene de formular oposición.

Además de ello, la Comunidad de Madrid, autora de la liquidación, ha dejado transcurrir el plazo conferido sin formular escrito de oposición.

Ello significa que, aunque no estemos en rigor ante un allanamiento procesal, no formalizado en todo caso, en tanto determinante en principio de la estimación del recurso, resulta que ninguna de las dos administraciones competentes, ni la autonómica (autora del acto de liquidación del ITP) ni la estatal (TEAR, en su función de revisión), ha defendido en casación la procedencia de la sentencia de instancia.

SEGUNDO.-Consideraciones de la Sala sobre el asunto, a partir de la doctrina precedente de este Tribunal Supremo respecto de la interpretación del art. 13.2 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados -TRLITPAJD -. Remisión a la jurisprudencia contenida en las sentencias de 7 de enero de 2025 (rec. casación nº. 4830/2023) y 4 de febrero de 2025 (rec. de casación nº. 4781/2023), así como a la más reciente de 18 de septiembre de 2025 (rec. casación 8702/2023).

Aunque la cuestión litigiosa aquí, referente a la determinación de si los contratos de gestión de servicios públicos constituyen el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, al amparo del artículo 13.2 TRLITPAJD, difiere en alguna medida de los precedentes citados -la diferencia esencial radica en que lo que aquí se ha gravado es la concesión, pero no demanial, sino de servicio público-, esto es, varían en cuanto a las circunstancias concurrentes de los asuntos que hemos decidido recientemente, unos y otros apelan a la exégesis del artículo 13.2 del Texto Refundido, que regula ciertas reglas especiales en relación con el gravamen de la concesión administrativa, por lo que cabe una remisión a nuestra doctrina.

Para mejor comprensión de los precedentes, se reflejan los principales argumentos de las sentencias referidas, partiendo de cuanto dijimos en la de 7 de enero de 2025, rec. casación nº 4830/2023, primera de las dictadas (FFJJ 5º y 6º):

"[...] QUINTO.- Consideraciones jurídicas de la Sala.

1.- Es preciso poner el acento, para una adecuada comprensión del conflicto jurídico que despliega este recurso de casación, en la naturaleza cedida del impuesto indirecto exigido, como figura tributaria de titularidad estatal, que debe reclamar necesariamente una interpretación uniforme en toda España, bajo la función unificadora que corresponde a la Administración del Estado cedente, siendo transcendente a tal efecto el papel de los tribunales económico-administrativos, a través de los cuales el Estado retiene legalmente la competencia revisora, en los términos de la legislación sobre cesión de tributos.

2. Además, también cabe hacerse eco de la ciertamente confusa regulación del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprobó el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados -TR-. Es preciso, a fin de dilucidar las cuestiones capitales que se suscitan, aquilatadas ya en el auto de admisión, indagar si en el asunto debatido se ha producido el hecho imponible, conforme a las normas que lo definen. En particular, no es incongruente, tal como se denuncia, que se lleve a cabo una exégesis de las normas reguladoras del hecho imponible.

3.- A tal efecto, se impone como tarea primordial la delimitación del hecho imponible del impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas, en aplicación de los artículos 7.1.B) y 13.2 del TRITPAJD y la necesaria calificación negocial a tal efecto. Puede anticiparse que esa interpretación no es tan simple ni clara como parece postular la Administración gestora del impuesto en su recurso de instancia, secundada en su posición, únicamente, por los votos particulares.

El punto cardinal del interés casacional objetivo establecido por el auto de admisión consiste en determinar si el aprovechamiento especial del dominio público, otorgado por autorización administrativa y que permite la actividad de restauración en la vía pública, constituye un hecho imponible del ITPAJD -modalidad TPO- por equiparación a las concesiones administrativas, puesto que los otros puntos de interés casacional planteados tienen como premisa la respuesta (positiva) a dicha cuestión principal. Para ello es preciso despejar primero la incógnita acerca de si esa equiparación a la concesión lo es en todo caso o únicamente en presencia de circunstancias especialmente concurrentes.

Así, el artículo que define el hecho imponible, es el art. 7 TR:

"1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

A) Las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

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 inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos".

El primer requisito para gravar estas operaciones es, por tanto, que se trate de transmisiones patrimoniales, esto es, de actos de transmisión o traslación patrimonial de bienes o derechos (art. 1.1.1º del TR).

El apartado a) del artículo 7.1 se refiere a las transmisiones inter vivos de bienes o derechos. Da a entender que esas transmisiones se refieren a actos traslativos de la propiedad, operada mediante compraventa, permuta, etc.

El apartado b) complementa esas operaciones gravadas con otras en las que aparecen citadas las concesiones administrativas, en una enumeración numerus apertus o ejemplificativa, tras la mención a derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones, añadiendo concesiones administrativas.

La única interpretación posible del precepto es que el art. 7.1.b) TRLITP incluye las concesiones administrativas en tanto negocio jurídico en que se trasfiere un derecho real sobre el dominio ajeno(en el caso, el dominio público).

Sentado esto, solo es factible una interpretación del art. 13.2 TRLITP armonizadora con lo anterior:

"Se 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 en favor de particulares".

Se trata de una norma ciertamente extraña, porque no se ubica sistemáticamente dentro de la regulación propia del hecho imponible, donde debería estar -si atendemos a la coherencia interna de la tesis recurrente-, sino como reglas especiales, después de la regulación de la cuota. La idea principal que debe presidir esa exégesis es que, junto a las concesiones administrativas gravadas -porque son objeto de equiparación-, se incluyen figuras análogas.

Así, la mención de actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación..., parece hacer referencia a ciertos negocios innominados, o sea, no concertados bajo nomen iuris de concesión, pero que la entrañen o supongan, como modalidad de atribución por la Administración, mediante precio, del uso privativo del dominio público (esta idea la incluye acertadamente la sentencia). Por tanto, la norma parece aludir a varios grados o modalidades diferentes de la utilización del demanio, en este caso municipal, que en el propio enunciado del artículo 13.2 TR se especifican:

- 1.- Actos que otorguen facultades de gestión de servicios públicos.
 - 2.- Actos que atribuyan el uso privativo de bienes de dominio o uso público.
 - 3.- Actos que atribuyan el aprovechamiento especial del dominio público.
- El inicio del párrafo, con su referencia a "cualquiera que sea su modalidad o denominación..." incluiría las citadas concesiones materiales o innominadas. No habría, en tal hipótesis, problema conceptual para su gravamen, pues la equiparación de ellas con la concesión es evidente y la inclusión derivaría de modo directo del principio de calificación (arts. 13 LGT y art. 2.1 TR).

Por su parte, el citado punto primero no afecta al caso, ya que se refiere a la concesión de servicios públicos, que es esencialmente distinta de la demanial. Aquí no se transfiere, con toda evidencia, la gestión de servicios públicos.

La segunda alusión es sumamente extraña, pues un acto que atribuya el uso privativo del demanio -siempre que verse sobre inmuebles- requiere por lo común una concesión administrativa, lo que ya de por sí determina el desplazamiento patrimonial que está implícito en el gravamen por el art. 7.1 TR.

El último caso es que resulta ser más problemático, pues se refiere, de un modo ampliatorio, al aprovechamiento especial -compatible con el uso por terceros- del dominio público, pero "...siempre que se origine un desplazamiento patrimonial en favor de particulares". De la mera enunciación de la norma, atendiendo, como punto de partida, a su puro tenor gramatical, resulta con claridad que la posición esgrimida en el recurso de casación es equivocada, pues el precepto no equipara, a todo trance, la concesión y la autorización que recae sobre el aprovechamiento especial como modalidades comunes de gravamen, sino que lo condiciona y subordina a la concurrencia probada de la existencia de ese desplazamiento patrimonial que, obviamente, no está presente en todos los casos de aprovechamiento especial, sino que es un requisito cuya concurrencia debe ser probada..."

...5. Es importante precisar, además, que el desplazamiento patrimonial a que se refiere el art. 13.2 TRLITP debe guardar una relación directa y exclusiva, de necesidad causal, con la facultad de uso especial que se otorga, mediante licencia o permiso, del dominio público, en el sentido de que el uso especial que se autoriza -por el Ayuntamiento, sobre dominio municipal- entrañe,

como consecuencia de las facultades otorgadas, (que) se origine un desplazamiento patrimonial en favor de particulares.

En otras palabras, no cabe interpretar, como se hace en el recurso de casación, que todo aprovechamiento especial lleva consigo de modo ineluctable un desplazamiento patrimonial pues, de ser así, esta autorización, no concesión, de uso o de intensidad de uso debería figurar en el art. 7.1.B) TR, como modalidad natural y propia de la concesión -ante el carácter absoluto que se confiere a esa equiparación-. Tal interpretación no es admisible, en absoluto...

...7. La posición de la Administración recurrente, secundada en su postura por los votos particulares, entraña dialécticamente una petición de principio, en tanto da por demostrado aquello que, precisamente, se pretende demostrar. Así, el argumento repetido de que la Administración gestora, al igual que los jueces, deben partir, como premisa necesaria de su actividad, de la interpretación de la ley, incluso de una exégesis que no desborde sus términos literales, conduce a resultados opuestos a los que con esa exposición se pretenden.

Ello es así porque no es concebible la extensión del hecho imponible a situaciones y casos no comprendidos en sus contornos propios lo que, trasladado al caso debatido, nos obliga a considerar que no existe una equiparación absoluta, a efectos puramente fiscales, entre el uso privativo del demanio que se obtiene mediante concesión y el uso -común- especial, porque el propio tenor del art. 13.2 TR no permite el gravamen indiscriminado de todo derecho de uso especial del demanio adquirido mediante autorización administrativa, sino únicamente, por vía de excepción, de los derechos que, por su especial significación, cumplan el requisito del desplazamiento patrimonial.

Expresado de otro modo, la equiparación que efectúa la Administración recurrente supone una aplicación extensiva, o aun analógica, del hecho imponible a casos que, con nitidez, quedan extra muros de sus linderos, lo que se realiza asignando al aprovechamiento especial sobre el demanio obtenido mediante mera autorización, siempre, un efecto de desplazamiento patrimonial. Pero de ser así, es de reiterar que carecería de lógica que ese derecho, como tal, investido del efecto inherente y automático de desplazamiento patrimonial, no figurase entre las transmisiones que conforman el hecho imponible.

Esto es, el principio de legalidad, anclado en el aforismo *nullum tributum sine lege*, lejos de abonar la tesis actora, la desactiva por completo, pues la legalidad no impone la interpretación extensiva y correctora, descartable por contraria a la lógica, de que todos los casos de utilización especial del dominio público mediante autorización entrañan de suyo un desplazamiento patrimonial.

8.- A nuestro juicio, esta extraña y oscura equiparación legal que suministra el art. 13.2 TR debe ser objeto de una interpretación incompatible con la que, de modo ciertamente inconsistente, ha determinado la exigencia del tributo en un caso no previsto en la norma, extensivamente. A lo sumo, esta regla especial del art. 13.2 TR debería servir, únicamente, para gravar ciertas actuaciones administrativas que, a pesar de tener el mismo o semejante contenido material que una concesión, no requieren de ese título habilitante; o en los casos en que se confieren facultades relacionadas con la utilización del dominio público con ocasión de la prestación de servicios públicos.

Por el contrario, esta norma no debería conducir a una ampliación indebida del hecho imponible que grave situaciones que nunca podrían encajar en el concepto de concesión administrativa, como podrían ser las siguientes:

I) Actuaciones de mero control administrativo de la actividad de particulares en un determinado sector sometido a la supervisión o intervención.

En relación con este tipo de actos administrativos, debemos recordar la controversia que se generó respecto la naturaleza de la autorización para operar en el sistema eléctrico puesto que, hasta la Ley 54/1997, del Sector Eléctrico, la producción de energía eléctrica tenía la consideración de servicio público, lo que determinó que la referida autorización se equiparase a las concesiones a efectos de la tributación por ITPAJD. Sin embargo, una vez que la nueva ley dejó de considerar tal cosa, esto es, dicha actividad como servicio público, se ha estimado que el acto de autorización administrativa no está sujeto a tributación.

II) Situaciones en las que no existe transferencia de facultades administrativas de gestión de un servicio público.

III) Actuaciones administrativas realizadas fuera del ámbito de la gestión de servicios de titularidad pública y en las que se actúa como un operador más en el tráfico jurídico, como podría ser el caso del arrendamiento de industria.

Así, sería admisible la aplicación del art. 13.2 TR cuando la Administración pública y el particular han utilizado indebidamente una determinada calificación (como autorización, permiso o licencia)

en lugar de la procedente concesión administrativa, por lo que debería prevalecer la verdadera naturaleza de lo cedido, según el principio de calificación que deriva de los artículos 2 y 3 del TR. Además, el artículo 13.2 LGT obliga a exigir el impuesto de acuerdo con la verdadera naturaleza de los actos o contratos, con independencia de su denominación y de los defectos que puedan afectar a su validez y eficacia.

Las conclusiones anteriores resultan conformes con la jurisprudencia de esta Sala Tercera.

9.- Dentro de los factores que cabe ponderar para apreciar la equiparabilidad al régimen concesional, figura la identificación de una contraprestación del particular en favor de la Administración, que encuentra su reflejo en el régimen de determinación de la base imponible (artículo 13.3 TRLIPAJD); este atiende cabalmente a la forma de contraprestación por el concesionario o beneficiario de las facultades de utilización o aprovechamiento que se le trasladan, que aquí sencillamente, no las hay pues, desde luego, no se conoce en el marco típico legal la equiparación pretendida por la actora entre precio o canon concesional y tasa. No en vano, el apartado mencionado se refiere solo a la concesión.

En otras palabras, es sintomático de la inviabilidad de gravamen del aprovechamiento especial del dominio público por la vía oblicua del art. 13.2 TR el hecho de que no se haya previsto modo alguno de cálculo de la base imponible ni de la cuota que no se refiera a las concesiones administrativas estrictamente tales -alusión que no es posible extender más allá de sus propios y precisos términos jurídicos-. Así, el art. 13.3 TR se limita al objetivo de determinar la base imponible, con remisión a la aplicación de la regla o reglas que, en atención a la naturaleza de las obligaciones impuestas al concesionario, resulten aplicables de las que se indican a renglón seguido.

Al margen de que la referencia a la concesión excluye la autorización, por imperativo del principio de legalidad tributaria, es de recordar que la propia Administración gestora ha desdeñado la relevancia de cualquiera de las circunstancias concurrentes a los efectos del gravamen, ya que en modo alguno se analizan -aceptando, a efectos polémicos, la ampliación postulada a las autorizaciones en un precepto reducido a determinar la base imponible en las concesiones-, sin indicar las circunstancias de la autorización administrativa ni las características de intensidad de la ocupación o de la exclusión de terceros.

Los apartados a) a c) del propio artículo 13.2 TR refuerzan esa idea, pues la determinación de la base imponible mediante el señalamiento de un canon, precio, participación o precio mínimo -letra a)- hacen alusión exclusiva al gravamen de las concesiones, no de otros derechos no conferidos por esa vía; así, es ciertamente extravagante la consideración como base imponible del ITPO sobre simples autorizaciones administrativas de la tasa municipal que abona el licenciario, lo que en absoluto autoriza el art. 13.3 TR ni ningún otro precepto. Los votos particulares no justifican, en modo alguno, ese peculiar modo de fijar la base imponible por extensión o analogía".

Por tanto, ya hemos tenido oportunidad de interpretar el artículo 13.2 de la LITP en las sentencias precedentes, en relación con la ausencia de desplazamiento patrimonial en ciertas modalidades de aprovechamiento del dominio público en terrazas; o en el derecho a utilizar la vía pública para carga o descarga.

Como ya hemos declarado con reiteración, el art. 13.2 TR exige, para que opere la equiparación con las concesiones administrativas que se patrocina, un desplazamiento patrimonial a favor de particulares como consecuencia de un acto o negocio administrativo que otorgue facultades de gestión de servicios públicos. En este sentido, la sentencia recurrida concluye que el contrato controvertido está sujeto al impuesto liquidado y argumenta, a tal efecto, en los siguientes términos (FJ 4º):

"[...] PRIMERO.- [...] La ...Comunidad de Madrid había considerado que era equiparable a efectos tributarios el contrato de concesión y el que había concertado el Ayuntamiento de Madrid y la mencionada UTE el 27 de diciembre de 2013, por el que se adjudicaba a ésta la «gestión integral del servicio público de parques y viveros municipales, lote 3». El fundamento legal de este criterio residía en el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, regulador del impuesto, el cual sujeta a la modalidad de ITP las concesiones administrativas en su art. 7.1.B), y el art. 13.2 equipara a las concesiones «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 [...] se origine un desplazamiento patrimonial en favor de particulares.

Por el contrario, el TEAR, basándose en la doctrina del TEAC recogida en la resolución de 13 de julio de 2017..., apreció que estábamos ante un contrato de prestación de servicios a la Administración y no ante un contrato de gestión de servicios públicos, pues se daban estas

condiciones: es la Administración quien recibe la prestación del contratista y quien paga al contratista por el servicio de mantenimiento contratado; la relación es exclusivamente del contratista con el Ayuntamiento; no existe desplazamiento patrimonial a favor del contratista ni hay relación con los usuarios ni tarifas que cobrarles, y, por último, el concesionario no asume los riesgos característicos de la concesión. Por tanto, el contrato no comparte la naturaleza de las concesiones administrativas y no está sujeto al ITP...

...SEGUNDO.- El contrato administrativo al que nos referimos constituye el lote 3 del denominado en el pliego de cláusulas administrativas particulares «contrato de gestión integral del servicio público de parques y viveros municipales», y tiene por objeto «todas las actividades a desarrollar sobre los parques públicos y viveros» (Anexo I) comprendidos en dicho lote (la Casa de Campo, el área forestal de Tres Cantos, la Cuña Verde de O'Donnell y Fuente Carrantona, el parque forestal de Valdebebas y los viveros municipales y La Rosaleda, que incluyen seis diferentes espacios).

En el pliego se define el contrato como de gestión de servicios públicos «en la modalidad de concesión», y como concesión se califica al establecerse su objeto y en las múltiples referencias al contratista como concesionario. La duración del contrato es de ocho años prorrogables durante los cuales el Ayuntamiento de Madrid cede al concesionario las instalaciones fijas de titularidad municipal, tales como casetas, almacenes, vestuarios y otras. La cláusula doce del pliego establece que la ejecución del contrato se realizará a riesgo y ventura del contratista.

...La sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2010 (recurso de casación 1967/2005), destaca sobre ello:

Sin embargo, en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales es frecuente que el propio legislador desconozca la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato en otros sectores del ordenamiento y a efectos del Impuesto les imponga una calificación específica. Los ejemplos que ofrece el Texto Refundido son numerosos: los contratos de aparcería y subarriendo se equiparan a los de arrendamiento (artículo 7.4); el reconocimiento de deuda y el depósito retribuido se deben liquidar como préstamos personales (artículo 15.2); los contratos de cuentas en participación, la copropiedad de buques y determinadas comunidades de bienes se consideran sociedades, (artículo 22).

Estas calificaciones específicas que efectúa el legislador prevalecen sobre la verdadera naturaleza jurídica que el contrato de que se trate tenga en otras disciplinas jurídicas. La razón que justifica estas distorsiones reside en el principio constitucional tributario de capacidad contributiva. Se equiparan porque es similar la capacidad económica exteriorizada en los distintos supuestos.

Por igual motivo, la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2007 (recurso de casación 1007/2002) dice: «en Derecho Fiscal, incluso, el concepto de concesión administrativa tiene un ámbito mayor que en el derecho Administrativo, según ha entendido la jurisprudencia de esta Sala (cfr. STS de 31 de octubre de 1996), conforme resulta de los artículos 7.1 b), en relación con el artículo 13, ambos del TRITP y AJD, sin que ello suponga una extensión del hecho imponible prohibida por la LGT/1963 , puesto que se trata de un ejemplo de definición por el ordenamiento tributario previsto en el artículo 23.2 de dicha Ley y admisible desde la autonomía de esta rama del ordenamiento jurídico». Y en relación con la definición de concesión que recoge el art. 13.2 de la Ley del ITP y el art. 15 de su Reglamento, señala la misma sentencia que «se trata de un ejemplo perfectamente admisible, como antes hemos razonado, de definición por el ordenamiento tributario de un concepto que no tiene el mismo significado en el ámbito del Derecho Administrativo».

En virtud de esta doctrina, dicho Tribunal ha ofrecido la consideración de concesión administrativa, a los efectos tributarios analizados, a los contratos de servicio de aparcamiento de vehículos (sentencia de 28 de noviembre de 2003, casación 3675/1998), de servicio de recogida domiciliar de basura y limpieza viaria (sentencia de 5 de marzo de 2007 antes citada) y de «diseño, instalación y conservación» de marquesinas en las paradas de autobuses (sentencia de 18 de junio de 2010, casación 1967/2005). Debe aplicarse idéntica norma a los contratos que tienen por objeto el servicio municipal de mantenimiento y conservación jardines del municipio, en cuanto implican sin duda el desplazamiento a favor de la adjudicataria de las facultades de gestión de servicios públicos.

TERCERO.- En lo que respecta a este caso, la concurrencia de estas notas es evidente a juicio de la Sala.

Por un lado, hay una cesión de funciones administrativas como la realización de todas las actividades de conservación y mantenimiento en los espacios verdes municipales, y de forma aneja a esta cesión existe un desplazamiento patrimonial del Ayuntamiento a la adjudicataria que

consiste no solo en el pago de una cantidad por la prestación del servicio, sino también en la traslación de la posesión de los espacios sobre los que recae su actividad junto con sus instalaciones, así como la de otros medios e inmuebles auxiliares.

Por otro lado, aparte de las repetidas menciones a la concesión que contiene el pliego de cláusulas administrativas, en estas se promulga un principio que es propio del acto concesional como es la ejecución del contrato a riesgo y ventura del contratista.

Por último, no parece ser transcendente el hecho de que los ingresos de la adjudicataria no provengan directamente de los ciudadanos que visitan o hacen uso de los parques y jardines y de sus instalaciones.

Lo relevante, como hemos señalado en otras ocasiones, es que estamos ante una modalidad de gestión indirecta de un servicio público en la cual la Corporación municipal ha transferido a la UTE PARQUES FORESTALES Y VIVEROS una esfera de actividad prestacional que es de su propia competencia, con la consiguiente transmisión del conjunto de facultades o privilegios inherentes al servicio público que se cede. Sea cual sea la amplitud de estas facultades, no puede negarse que la contratista posee un notable margen de libertad para desarrollar la actividad. La cesión de la gestión del servicio a cambio de precio coloca a la UTE en situación de obtener un beneficio especial con motivo de la prestación de un servicio público».

Frente a esa tesis expansiva, nos resulta más convincente el razonamiento que se contiene en el acuerdo del TEAR de Madrid que estimó la reclamación frente a la liquidación del ITP como consecuencia del contrato de servicio público suscrito por la UTE demandante con el Ayuntamiento de Madrid. Dice así la citada resolución:

"[...] QUINTO.- El artículo 7.1.B) del Texto Refundido del ITP Y AJD , establece la sujeción al Impuesto, por la modalidad de transmisiones patrimoniales, de las concesiones administrativas, añadiendo el artículo 13.2 que "Se 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 en favor de particulares".

A estos efectos, hay que tener en cuenta lo establecido en el artículo 2.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto ..., según el cual "El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia".

A la vista de las alegaciones expuestas, procede determinar si se ha producido o no el hecho imponible liquidado por la Administración, es decir, si el contrato entre el Ayuntamiento de Alcalá de Henares y "UTE ORTIZ CONSTRUCCIONES y PROYECTOS S.A INGENIERÍA Y DISEÑOS TÉCNICOS S.A.U, Y EULEN S.A", descrito en los antecedentes expuestos, está sujeto al ITP Y AJD.

Como ha manifestado en no pocas ocasiones el Tribunal Económico Administrativo 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".

Asimismo, como viene manteniendo el Tribunal Económico Administrativo Central en numerosas resoluciones:

'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, TRLCAAPP).

A los efectos de la presente resolución, la importancia radica en bajo qué categoría englobar el contrato suscrito entre "UTE ORTIZ CONSTRUCCIONES y PROYECTOS S.A INGENIERA Y DISEÑOS TÉCNICOS S.A.U, Y EULEN S.A" y el Ayuntamiento de Madrid, pues si se considera, como defiende la reclamante, 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 [as 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, que, por otro lado, es la postura manifestada por la entidad reclamante.

En síntesis, podemos afirmar que la esencia de la decisión ha de situarse en relación a la condición de la facturación. Sobre este particular se expresa así el TEAC, también en numerosas resoluciones, entre ellas la Resolución de 13-072017, RG 00-03498-2014: "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 fundamentalmente la clasificación tradicional entre las formas directa e indirecta de gestión del servicio público es que el ente público soporte o no el 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 (...)"

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".

SEXTO.- Una vez expuestos [os razonamientos anteriores, procede analizar las condiciones del acuerdo suscrito entre "UTE ORTIZ CONSTRUCCIONES Y PROYECTOS S.A INGENIERÍA Y DISEÑOS TÉCNICOS S.A.U, Y EULEN S.A" y el Ayuntamiento de Madrid, para determinar si debe calificarse, a efectos tributarios, de concesión administrativa.

Con carácter previo es conveniente recordar que **el hecho imponible en la concesión 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.

Del examen del Expediente se aprecia que según la cláusula 3a y Anexo I del pliego de Cláusulas Administrativas Particulares, del contrato firmado el 27-12-2013, el servicio público a prestar por "UTE ORTIZ CONSTRUCCIONES y PROYECTOS S.A INGENIERÍA Y DISEÑOS TÉCNICOS S.A.U, Y EULEN S.A", consiste en la "Conservación de todos aquellos elementos contenidos en los parques y viveros municipales objeto del contrato, tanto aquellos considerados como principales, como los que formando parte de los mismos, interaccionan de alguna forma 'con los primeros e influyen directa o indirectamente en su estado, así como su limpieza, vigilancia, gestión de consumos, trabajos periódicos y todas las actividades que se desarrollen en su interior. De forma no exhaustiva se incluye igualmente la conservación de 'elementos vegetales, pavimentos, instalaciones y redes, infraestructuras, mobiliario y juegos, láminas de agua; edificaciones y otros de similar naturaleza, obedeciendo con ello a un mantenimiento integral". El régimen económico de la concesión consistirá en un precio a abonar por el Ayuntamiento de Madrid a los concesionarios más el IVA correspondiente (cláusula 5 y Anexo IV). es decir, a cambio de dicho servicio "UTE ORTIZ CONSTRUCCIONES y PROYECTOS S.A INGENIERÍA Y DISEÑOS TÉCNICOS S.A.U, Y EULEN S.A" cobra un precio directamente del Ayuntamiento. Por tanto, nos encontramos ante un acuerdo por el que la Administración (Ayuntamiento de Madrid) encomienda a una entidad privada ("UTE ORTIZ CONSTRUCCIONES y PROYECTOS S.A INGENIERÍA Y DISEÑOS TÉCNICOS S.A.U, Y EULEN S.A) el mantenimiento de unas instalaciones públicas, no existiendo desplazamiento patrimonial alguno. No se trata por tanto -según la clasificación que hace el TEAC, y que se señaló en el anterior Fundamento de Derecho- de un contrato para la gestión de servicios públicos, sino de un contrato de prestación de servicios a la Administración. En conclusión:

- Es la Administración quien recibe la prestación del contratista.
- La Administración paga al contratista por el servicio de mantenimiento contratado

- La relación es exclusivamente del contratista con el Ayuntamiento.
- No existe desplazamiento patrimonial a favor del contratista.
- No hay relación con los usuarios, ni tarifas que cobrar a los mismos.
- El concesionario no asume riesgo alguno, en los términos que son característicos de la concesión, ya que el precio abonado por el Ayuntamiento de Madrid al adjudicatario del contrato se ha fijado exclusivamente en función de los costes del contrato más el margen de beneficio y no en atención al mayor o menor número de usuarios, en este caso visitantes de los parques. En definitiva, el contrato suscrito entre la UTE ORTIZ CONSTRUCCIONES y PROYECTOS S.A INGENIERIA Y DISEÑOS TÉCNICOS S.A.U, Y EULEN S.A" y el Ayuntamiento de Madrid no puede tener la consideración de concesión administrativa (ni asimilado) sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas", en los términos expuestos. No existe, por tanto hecho imponible, siendo improcedente, por tanto, el Acuerdo liquidatorio..."

Por su parte, el escrito de interposición del recurso de la UTE recurrente tampoco parece enfocar bien la cuestión jurídica que se debate. No se centra en las cuestiones de interés casacional que fija el auto de admisión, sino que analiza otros dos puntos que son ciertamente tangenciales: el primero, que el contrato administrativo celebrado devenga el IVA, siendo su sujeto pasivo la UTE, que le repercute al Ayuntamiento de Madrid el impuesto, calculado sobre el precio del contrato. Sin embargo, el argumento no es decisivo para excluir *per se* el ITP, que recaería, de ser procedente, no sobre el precio del contrato, en favor del concesionario, sino que sería un pago de la UTE al Ayuntamiento como canon por la utilización de los bienes demaniales, en la medida en que ese uso fuera necesario para desarrollar las prestaciones propias del contrato de servicio público; por otra parte, el otro argumento utilizado se refiere a que el contrato de mantenimiento de parques y jardines no traslada el riesgo y ventura de la operación, porque no se transfiere en él la gestión de un servicio público.

Sin embargo, que se prevea que el contrato de servicios celebrado lo sea o no a riesgo y ventura del concesionario no es un elemento decisivo para fundamentar el gravamen a tenor de lo establecido en el art. 13.2 del Texto Refundido, a tenor del enunciado del precepto. Por el contrario, la clave para la resolución de este recurso reside, en armonía con la motivación que hemos reflejado en las sentencias sobre el ITP por la ocupación del dominio público, en que aquí está -también- ausente el elemento del desplazamiento patrimonial que requiere sin excusa dicho precepto.

Cabe señalar que la sentencia no ha sido capaz de identificar dónde residiría ese desplazamiento patrimonial en favor del concesionario, que se da apodícticamente por producido; ni en qué habría consistido, ni las razones por virtud de las cuales un contrato administrativo por el que, al margen de su calificación, el contratista se obliga al mantenimiento y conservación de los espacios verdes municipales, llevaría consigo un disfrute o aprovechamiento privativo o especial del dominio público, expresivo de una capacidad económica indirecta; y, de ser así, por qué no estaría inherente esa posesión o utilización demanial al desarrollo del contrato.

Al efecto, no es admisible jurídicamente que la posesión o utilización de tales elementos, bienes o espacios demaniales, en tanto medio necesario para desarrollar adecuadamente las prestaciones propias del contrato administrativo, lleve consigo el pago de un impuesto -ITP-, que necesariamente implica o reclama, de modo inexcusable, la existencia de una capacidad económica, aun indirecta, puesta de manifiesto como consecuencia de esa posesión, en tanto beneficiaría o lucraría al contratista por razones ajenas o no embebidas en el contenido o desarrollo del contrato, por el cual satisface un precio el Ayuntamiento a aquél. En otras palabras, el uso o acceso a los jardines o a las dependencias municipales, a los solos efectos de cumplir el contrato administrativo, no supone en modo alguno un desplazamiento patrimonial en favor de éste que, no cabe olvidar, sería además una prestación económica limitativa del precio del contrato o canon, como contrapartida.

TERCERO.-Jurisprudencia que se establece.

Consecuencia necesaria de lo precedentemente expuesto, la Sala fija la siguiente doctrina, respondiendo a las cuestiones de interés casacional, en consonancia con nuestra jurisprudencia, previamente establecida en relación con la interpretación acerca del contenido del artículo 13.2, en relación con el artículo 7.1.B) del Texto Refundido regulador del impuesto, que queda así ratificada y adaptada a las circunstancias de este caso:

1.-La concesión de servicio público, en las condiciones del contrato administrativo examinado, por el que se encomienda a la UTE recurrente la prestación del servicio de mantenimiento y conservación de los espacios verdes y jardines municipales, no implica un desplazamiento

patrimonial como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos y, por lo tanto, no constituye el hecho imponible del ITPO, en aplicación de los artículos 7.1.B) y 13.2 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados -TRLITPAJD-.

2.-El mero cumplimiento del contrato por la adjudicataria y la posesión, tenencia o puesta a disposición de la UTE de los bienes, elementos o espacios de dominio público sobre los que recae ese servicio de mantenimiento, no permiten establecer que se haya llevado a cabo ese desplazamiento patrimonial.

3.-La equiparación que aparentemente efectúa el artículo 13.2 del Texto refundido entre las concesiones administrativas -por las que se constituye un verdadero derecho real *in re aliena*, sobre el demanio- y el 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, no significa que todo contrato administrativo de prestación de servicios públicos, por el hecho de serlo, conlleve el desplazamiento patrimonial que exige el precepto.

Aplicada tal doctrina al proceso seguido, la consecuencia que se impone es la declaración de haber lugar al recurso de casación, por lo que procede casar y anular la sentencia de instancia, con estimación del recurso de instancia y anulación de los actos administrativos impugnados en dicho litigio.

CUARTO.-Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º)Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

2º)Ha lugar al recurso de casación deducido por la **UNIÓN TEMPORAL DE EMPRESAS ORTIZ, CONSTRUCCIONES Y PROYECTOS SAU, INGENIERIA Y DISEÑOS TÉCNICOS SAU y EULEN SA (UTE PARQUES FORESTALES Y VIVEROS)**, contra la sentencia nº 301/2023, de 30 de mayo, dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso nº 358/2021, sentencia que se casa y anula.

3º)Desestimar el recurso nº 358/2021, deducido por la Comunidad de Madrid contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 22 de diciembre de 2020, estimatoria de las reclamaciones deducidas contra la liquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales, acto que igualmente se anula, por ser disconforme con el ordenamiento jurídico.

4º)No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).