

# COMENTARIOS DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA

## INTRODUCCIÓN

En este número de la revista se incluye el comentario a la Contestación a consulta evacuada por la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias, de fecha 30 de marzo de 2011, en la que se analiza el ámbito de aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991 de 7 de junio, al objeto de determinar si las prestaciones de servicios públicos locales realizadas a través de sociedades mercantiles locales cuyo capital social es enteramente público se encuentran no sujetas al Impuesto General Indirecto Canario.

Para el comentario de jurisprudencia, se ha escogido una Sentencia del Tribunal

Superior de Justicia de Canarias de 15 de abril de 2011, en la que se plantea, respecto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por concesiones administrativas sobre bienes de dominio público, la problemática de determinar en qué momento se produce el devengo del impuesto, si en el momento en que se realiza el contrato administrativo concesional gravado (cuyo objeto consiste en la construcción y gestión de un centro de alto rendimiento deportivo), perfeccionado con la firma del mismo, o bien se considera que dicho contrato no se perfecciona hasta la ejecución de la obra.



# COMENTARIOS GENERALES DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

## EL RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES MUNICIPALES EN EL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

(COMENTARIO A LAS CONSULTA Nº 1390 DE 30 DE MARZO DE 2011  
DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DEL GOBIERNO DE CANARIAS)

**ADRIANA FABIOLA MARTÍN CÁCERES**

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de La Laguna

### SUMARIO

Introducción.

- I. El supuesto de hecho consultado: prestación de servicios públicos locales por una sociedad mercantil de titularidad municipal.
- II. Fundamento de la no sujeción al IGIC de las prestaciones de servicios realizadas por las sociedades mercantiles municipales. El cambio de criterio en la doctrina administrativa.
- III. La exclusión del ámbito del hecho imponible del IGIC de la prestación de servicios públicos locales realizada por el Ayuntamiento a través de sociedad mercantil municipal.

## INTRODUCCIÓN

Se aborda en la presente colaboración el estudio del ámbito de aplicación del artículo 9.º de la Ley 20/1991 de 7 de junio (en adelante Ley 20/1991) al objeto de determinar si las prestaciones de servicios públicos locales realizadas a través de sociedades mercantiles locales cuyo capital social es enteramente público se encuentran no sujetas al IGIC. La cuestión ha sido examinada recientemente en la Consulta vinculante nº 1.390 de 30 de marzo de 2011, en la que la Dirección General de Tributos resuelve que la prestación de los servicios públicos locales de alumbrado público, parques y jardines, recogida de residuos, cementerios, limpieza viaria y de espacio público y mantenimiento de vías públicas se encuentran no sujetas al impuesto si bien que modificando el razonamiento desarrollado en una contestación anterior, la nº 1.313 de 19 de octubre de 2009, que en aquella se cita expresamente.

El tema reviste una complejidad notable como siempre que se trata de delimitar las operaciones gravadas por este impuesto, pues a la necesidad de analizar de forma integrada la norma que establece y define el hecho imponible y la que regula los supuestos de no sujeción, se añade esa otra, particularmente relevante en el Impuesto General Indirecto Canario, consistente en dilucidar si el supuesto de hecho concreto presenta todos los rasgos propios del hecho imponible establecido en el artículo 4 de la Ley 20/1991 tal como dichos elementos quedan definidos en la propia Ley a los efectos específicos del impuesto.

## I. EL SUPUESTO DE HECHO CONSULTADO: PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES POR UNA SOCIEDAD MERCANTIL DE TITULARIDAD MUNICIPAL

La sociedad mercantil consultante es una empresa pública cuyo capital se encuentra íntegramente suscrito por un Ayuntamiento canario. Su objeto social es la prestación de los servicios públicos locales de alumbrado público, parques y jardines, recogida de residuos, cementerios, limpieza viaria y de espacios públicos y mantenimiento de vías públicas, actividad que, según expresa la consulta, son desarrolladas por la sociedad mediante gestión directa. Se consulta si están sujetas al IGIC las entregas de bienes o prestaciones de servicios que realiza a favor del Ayuntamiento titular de su capital social, cuál es el tipo impositivo aplicable en su caso y si son deducibles las cuotas del IGIC devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilice en las operaciones con el Ayuntamiento.

El supuesto de hecho objeto de la consulta ha de examinarse a la luz de lo establecido por el artículo 4.1 de la Ley 20/1991, a cuyo tenor: "Están sujetas al impuesto por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso con carácter habitual u ocasional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional". Ha de atenderse también a los siguientes artículos de la ley mencionada en los que se configuran, a los efectos de este impuesto, los conceptos de

actividad empresarial o profesional en su artículo 5 y el de prestación de servicios en su artículo 7. Por su parte, el artículo 9 enumera los supuestos de no sujeción y concretamente su apartado 9º establece que no están sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante prestación patrimonial de carácter público, restringiendo a continuación el ámbito de este supuesto de no sujeción para excluir del mismo las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por dichos entes públicos a través de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles.

Con base en los mismos, la citada Resolución de 30 de marzo de 2011 determina la no sujeción al IGIC de las actividades desarrolladas por la sociedad consultante al considerar que su condición de órgano técnico jurídico del Ayuntamiento, único titular de su capital social, no permite identificarla como actividad desarrollada por un empresario o profesional. Dichas actividades quedan fuera del concepto de hecho imponible definido en el artículo 4.1 de la Ley 20/1991 –se añade– siempre que se den una serie de condiciones, entre ellas que el destinatario exclusivo de sus servicios sea el propio ente territorial titular de su capital social.

## **II. FUNDAMENTO DE LA NO SUJECCIÓN AL IGIC DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS REALIZADAS POR LAS SOCIEDADES MERCANTILES MUNICIPALES. EL CAMBIO DE**

### **CRITERIO EN LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA**

La Resolución objeto del presente comentario confirma la no sujeción al impuesto de las actividades antes citadas realizadas por las sociedades mercantiles municipales como ya hiciera en una anterior de 19 de octubre de 2009 en relación con un supuesto –según se expresa– idéntico, pero apartándose, como también se señala expresamente, del razonamiento desarrollado para llegar a dicha solución. Reviste por ello interés examinar, siquiera sea someramente, esta última resolución que se adopta como punto de partida en la contestación evacuada.

En primer lugar, conviene precisar que el hecho objeto de la consulta últimamente citada consiste en que la sociedad mercantil, de capital íntegramente municipal, tiene como objeto social la ayuda y colaboración con el Ayuntamiento en la gestión y recaudación de los tributos municipales en todas aquellas actividades que no impliquen ejercicio de autoridad. Dicha sociedad dispone de medios propios y servicios técnicos del Ayuntamiento y su financiación procede en su totalidad de los Presupuestos Generales del Ayuntamiento titular. La consulta formulada es si los importes que le transfiere el Ayuntamiento para cubrir los gastos de personal y gastos generales, incluidos en su previsión de ingresos y en los presupuestos de gastos del Ayuntamiento pueden entenderse que no tienen la consideración de contraprestación de una operación sujeta al IGIC. En aquella ocasión, la Dirección General de Tributos resolvió que

no se produce la sujeción al IGIC porque las sociedades mercantiles municipales, cuando en sus relaciones internas y en su financiación dependen del Ayuntamiento titular, constituyen unos órganos técnico-jurídicos del propio ente local que confiere a los servicios por ellas prestados al Ayuntamiento el carácter de operaciones internas entre el ente local y la sociedad. Ahora bien, para que esa no sujeción se dé han de concurrir una serie de requisitos, cuales son: 1) Que el capital social está suscrito totalmente por el ente territorial; 2) Que la toma de decisión esté controlada por el ente territorial titular del capital social; 3) Que los servicios públicos los preste mediante la forma de gestión directa, conforme a lo establecido en el artículo 85.2 de la ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local; 4) que el destinatario exclusivo de sus servicios sea el propio ente territorial titular de su capital social y 5) que su financiación sea exclusivamente a través de la correspondiente consignación en los Presupuestos Generales del ente territorial titular de su capital social. Todo ello con la siguiente precisión: los servicios no sujetos son únicamente los que prestan estas sociedades municipales al propio Ayuntamiento pues solo en ese caso nos encontramos ante unas relaciones internas. De este modo se justifica la no sujeción en el hecho de que no nos encontramos ante "unas relaciones externas en la que un empresario presta un servicio y otro distinto los adquiere".

Por otro lado, es interesante destacar que la Resolución adoptada por el Centro Directivo en aquella ocasión se apoya en

la doctrina del Tribunal Supremo relativa a esta misma cuestión, dictada en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido. En su Sentencia de 10 de marzo de 2000, seguida después por otras muchas, el Alto Tribunal vino a declarar que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 85 de la Ley 7/1985 de 2 de abril, vigente cuando se promulgó la primera Ley del IVA, la prestación del servicio público de limpieza viaria y de recogida domiciliaria de residuos y aprovechamiento y eliminación de los mismos realizada por el Ayuntamiento de Sevilla por medio de una sociedad mercantil cuyo capital social ha sido suscrito íntegramente por dicho Ayuntamiento, es una modalidad de gestión directa de los servicios públicos locales que se encuadra en el supuesto de no sujeción establecido en el artículo 5.6º de la Ley 30/1985 de 2 de agosto, del IVA, según el cual: "No estarán sujetos al impuesto (...) 6º las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas directamente por el Estado, las Entidades en que se organiza territorialmente y sus Organismos autónomos cuando se efectúen sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria". En la citada sentencia se parte de la conceptualización de estas sociedades mercantiles con capital social íntegramente suscrito por el Ayuntamiento titular como un instrumento meramente jurídico u órgano técnico jurídico de gestión de los Ayuntamientos que permite una más eficaz gestión de los servicios públicos y si bien operan en sus relaciones externas con los usuarios bajo formas jurídicas propias del Derecho privado, internamente actúan casi como un órgano del ente público. Por ello, aunque

la actividad es realizada por una sociedad mercantil, no se realiza en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados, por cuanto es impensable que estos presten el servicio gratis y también porque un operador privado no se financia exclusivamente de transferencias de recursos, con cargo a los Presupuestos de gastos del ente público. Se concluye así que las transferencias hechas por el Ayuntamiento a la sociedad mercantil no son contraprestaciones debidas a relaciones jurídico-mercantiles entre ambos, sino aportaciones de naturaleza pública para financiar un mero instrumento de gestión directa del servicio público de limpieza viaria, recogida de basuras y tratamiento de residuos, al margen por completo del concepto de hecho imponible definido en la Ley del IVA.

Ahora bien, el razonamiento precedente se circunscribe a la interpretación de un precepto, el artículo 5.6º de la Ley 30/1985 ya derogada, cuyo contenido no se corresponde con el artículo 7.8º de la Ley 37/1992, según el cual no están sujetas al impuesto: "(...) 8º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria. Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando los referidos entes actúen por medio de empresa pública privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles". Con esta nueva redacción, que es idéntica a la del artículo 9.9º de la Ley 20/1991 reguladora del IGIC, el Tribunal Supremo entiende que la prestación de servicios públicos por

sociedades mercantiles, perteneciente íntegramente a los entes locales, sí está sujeta al IVA.

Es a la luz de esta interpretación que ha de analizarse, en nuestra opinión, la cuestión de la sujeción o no de las operaciones que, como las descritas, suponen la prestación de servicios públicos realizadas por los Ayuntamientos en la modalidad de gestión directa a través de sociedades mercantiles de carácter local cuyo capital –en la actual redacción del artículo 85.2 A) d) de la Ley 7/1985 de 2 de abril– son de titularidad pública.

Desde tal perspectiva, entendemos que efectivamente –y quizá por ello el Centro Directivo habla de un cambio de criterio– existen dificultades para considerar tales actividades como no sujetas al amparo del artículo 9.9º de la Ley 20/1991, pues con independencia de que la prestación de servicios públicos locales a través de sociedades mercantiles de titularidad íntegramente local constituya una modalidad de gestión directa de los mismos, la interpretación del mencionado artículo 9.9º en sus propios términos –al igual que la del artículo 7.8º de la Ley 37/1992– obliga a reconocer que el legislador ha querido excluir del ámbito del supuesto de no sujeción allí definido, en todo caso, las prestaciones de servicios realizadas a través de empresas mercantiles, constituyan estas una modalidad directa o indirecta de gestión, a diferencia de lo que acontecía bajo la vigencia de la regulación anterior. De este modo, el citado precepto condiciona la no sujeción de estas prestaciones de

servicios a la concurrencia de dos requisitos: Que se trate de servicios prestados sin contraprestación o mediante prestación patrimonial de carácter público y que los mismos sean prestados, sin mediación de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles.

Teniendo en cuenta lo que antecede, entendemos que la Resolución objeto del presente comentario no está operando realmente un cambio de criterio respecto del sostenido en la resolución anterior de 19 de octubre de 2009 porque el supuesto de hecho consultado es distinto. En efecto, en esta última se trata de una sociedad mercantil cuyo capital social está íntegramente constituido por el Ayuntamiento y cuyo objeto social es la prestación de servicios, exclusivamente al propio Ayuntamiento titular. Es en el contexto de esta relación entre el Ayuntamiento y el mismo ente local bajo forma mercantil como instrumento para desarrollar sus funciones de gestión y recaudación de los tributos municipales en todas aquellas actividades que no impliquen ejercicio de autoridad, que adquiere sentido la calificación de esa sociedad municipal como una figura sui generis dentro de las mercantiles. En tal sentido, su configuración como un instrumento técnico jurídico interno de la Administración local articulado para la más eficaz gestión de los servicios públicos locales sigue resultando de utilidad para superar, en los términos que luego se expondrán, las dificultades que plantea una interpretación apegada a los términos literales del artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

En cambio, la ya citada Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de marzo de 2000, sí se pronuncia sobre un supuesto muy similar al consultado en la resolución que ahora se analiza, puesto que se trata de una sociedad mercantil cuyo capital social es íntegramente municipal y cuyo objeto social es la recogida domiciliaria de residuos domésticos, la eliminación de residuos, limpieza viaria, etc. Sin embargo, la configuración de dicha sociedad mercantil como instrumento de gestión directa de servicios públicos locales pierde virtualidad a los efectos de incluir las prestaciones de servicios por ellas realizadas en el supuesto de no sujeción a que nos hemos venido refiriendo, como consecuencia de lo establecido el artículo 7.8º de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre. En consecuencia, lo mismo habría de afirmarse respecto de las prestaciones de servicios realizadas por la sociedad consultante en el caso analizado, a la vista de la regulación contenida en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

### **III. LA EXCLUSIÓN DEL ÁMBITO DEL HECHO IMPONIBLE DEL IGIC DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES REALIZADA POR EL AYUNTAMIENTO A TRAVÉS DE SOCIEDAD MERCANTIL MUNICIPAL**

Cuando la sociedad consultante afirma que desarrolla sus actividades mediante gestión directa y pregunta si están sujetas al IGIC las entregas de bienes o prestaciones de servicios que realiza a favor del Ayuntamiento está incurriendo, a nuestro juicio, en una formulación errónea, pues ni

es la sociedad la que desarrolla la actividad en gestión directa -sino que quien lo hace es el ente público- ni tales servicios se realizan a favor del Ayuntamiento, pues los destinatarios de tales servicios son los ciudadanos. En realidad, la cuestión de fondo que se está planteando es si está no sujeta al impuesto la prestación a los ciudadanos de los servicios públicos de referencia por parte del Ayuntamiento efectuada por el ente local a través de una sociedad mercantil cuyo capital social le pertenece íntegramente. Servicios públicos que se prestan por parte de esa sociedad a los usuarios sin recibir de estos contraprestación alguna, aunque la prestación de algunos de tales servicios -por ejemplo recogida de residuos sólidos-supone el devengo de las correspondientes tasas de acuerdo con el artículo 20.4 del RDLg 2/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales y los restantes se financian con cargo a impuestos, sin que puedan exigirse por ellos, de acuerdo con el artículo 21 de dicho texto normativo el pago de tasas. Ello lleva a plantearse, a su vez, si las transferencias presupuestarias realizadas por el ente local constituyen una contraprestación por los servicios prestados a los ciudadanos con ocasión de las cuales la sociedad mercantil pueda repercutir al Ayuntamiento el IGIC soportado en sus adquisiciones.

Pues bien, teniendo ello en cuenta, hay que señalar, en primer lugar, que el supuesto de no sujeción establecido en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991 se refiere a las prestaciones de servicios cuyos destinatarios son los ciudadanos, es decir, los

usuarios de los servicios públicos por los que podrían exigirse una prestación patrimonial de carácter público como contraprestación o de aquellos otros por los que no se exige contraprestación alguna en los términos expresados anteriormente. En una interpretación literal, dicho precepto está excluyendo del ámbito de la no sujeción los servicios prestados a los ciudadanos sin contraprestación o mediante contraprestación patrimonial de carácter público cuando sean prestados por sociedades mercantiles de titularidad municipal. La consecuencia que *prima facie* podría extraerse de dicha interpretación es que la prestación de tales servicios por empresas mercantiles municipales constituye hecho imponible del impuesto. Ha de reconocerse, empero, que una tal conclusión no guarda coherencia con la propia finalidad de la norma, además de introducir una complejidad quizá innecesaria en la mecánica de funcionamiento del propio gravamen. Ha de tenerse en cuenta que la razón de que se excluyan del supuesto de no sujeción establecido en la norma las prestaciones de servicios realizadas por los entes públicos a través de empresas mercantiles en general es evitar las distorsiones en la competencia que de otro modo se producirán, dado que tales empresas compiten en el mercado con el sector privado. Ahora bien, este riesgo existe cuando se trata de prestaciones de servicios que la sociedad mercantil presta en concurrencia con el sector privado y por las que recibe contraprestación -por ejemplo, cuando la sociedad mercantil de titularidad municipal tiene por objeto la prestación de servicios deportivos-, pero no es el caso de las prestaciones de

servicios realizadas por el ente público sin contraprestación o a cambio de prestaciones patrimoniales de carácter público, es decir, de tasas; al menos, no es el caso de las prestaciones de servicios objeto de la consulta comentada. Por otro lado, la consideración de tales servicios como sujetos al impuesto plantea dificultades técnicas notables, derivadas de la obligación de repercutir el impuesto, que en este caso no podría verificarse frente al destinatario del servicio en aquellos por los que no se realiza contraprestación. A ello ha de añadirse la complejidad que en estos casos reviste la tarea de determinar la base imponible, en la que resulta extremadamente complejo identificar una relación jurídica en la que se intercambien recíprocas prestaciones entre la sociedad mercantil municipal como prestadora del servicio y el usuario como destinatario que permita fijar el contravalor real del servicio prestado al destinatario, teniendo en cuenta que por tales servicios el destinatario no realiza contraprestación o, si la realiza, lo hace frente al ente público, pero en el marco de una relación jurídico tributaria, la de la tasa, que si bien incorpora ciertos elementos que permiten aproximar su importe al coste del servicio prestado mediante la aplicación del principio de equivalencia, se resiste por su propia naturaleza jurídico pública a ser explicada a través del esquema de las relaciones jurídicas sinalagmáticas.

En suma, la actual formulación del citado precepto, al exigir que los servicios sean prestados directamente por el ente público, sin mediación de empresa mercantil, y que lo sean sin contraprestación

o a cambio de prestación patrimonial de carácter público para que puedan considerarse no sujetos, deja fuera de su ámbito de aplicación una serie de servicios públicos locales que son prestados por sociedades mercantiles municipales, sin contraprestación o mediante prestación patrimonial de carácter público en relación con los cuales no existe el riesgo de distorsión de la competencia sencillamente porque tales servicios no se prestan en concurrencia con el sector privado. Por ello entendemos que sería conveniente modificar los términos del precepto mencionado de modo que la exclusión del ámbito de la no sujeción previsto en el mismo se limitara a aquellos casos en que la sociedad mercantil de capital enteramente público recibiera a cambio de las prestaciones de servicios que realiza, un precio público, porque la exigencia de tal contraprestación pondría de manifiesto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 24 de la Ley de 8/1989 de 13 de abril, que el servicio es de solicitud voluntaria por el administrado y se presta en concurrencia con el sector privado, circunstancia esta que justificaría la sujeción al impuesto por las razones ya aludidas.

En todo caso, como ya hemos adelantado, el examen de los supuestos de no sujeción constituye una forma de delimitación negativa del hecho imponible con la que no se agota su definición pues dicha tarea viene muy principalmente determinada por la descripción positiva del presupuesto de hecho del tributo. Dicho enfoque permite abordar, fuera del ámbito del artículo 9.9º de la Ley 20/1991, la cuestión relativa al

gravamen de las prestaciones de servicios realizadas por sociedades mercantiles municipales mediante el análisis dirigido a verificar la concurrencia de los elementos que configuran el hecho imponible del impuesto. Esta es la solución ofrecida en la Resolución objeto de comentario que, tras prescindir del artículo 9.º para resolver la cuestión planteada, concluye afirmando que las prestaciones de servicios realizadas por tales sociedades mercantiles municipales no pueden considerarse como una actividad realizada por un empresario o profesional. Tal solución se articula, sin embargo sobre la base de la doctrina dictada tanto en la sentencia ya mencionada como en la de 12 de junio de 2004, también del Tribunal Supremo, en torno la naturaleza de instrumento técnico jurídico interno para la gestión de los servicios públicos que presentan las sociedades mercantiles locales participadas en su totalidad por el ente público local; doctrina que, como se ha indicado concedía a esta calificación virtualidad para excluir la sujeción al IVA en la regulación de este supuesto de no sujeción contenido en la Ley 30/1985, pero que declara la sujeción al impuesto, aún admitiendo dicha naturaleza, a partir de la regulación establecida por el artículo 7.8º de la Ley 37/1992.

Ello no obstante, la exclusión del ámbito del hecho imponible definido en el artículo 4 y siguientes de la ley 20/199 puede hacerse derivar de la constatación de que en el supuesto de hecho consultado no nos encontramos propiamente ante una prestación de servicios realizada como tal actividad empresarial a título oneroso por

un empresario. Así, teniendo en cuenta la definición de actividad empresarial o profesional del artículo 5 de la Ley 20/1991, no puede identificarse en sentido estricto una ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos para intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, pues falta la asunción del riesgo y ventura por parte de la sociedad mercantil municipal, que comporta la ordenación por cuenta propia de tales medios. En la prestación de servicios públicos locales por parte del ente local a través de sociedad mercantil enteramente participada por ella, ni siquiera cabe pensar en el elemento de la rentabilidad, pues al tratarse de servicios que todo lo más se financian a través de prestaciones patrimoniales de carácter público, normalmente tasas, todo lo más a que puede aspirarse por parte del ente público impositor las exige es a cubrir el coste del servicio prestado, principio de equivalencia que no es el que define la esencia de la actividad empresarial o profesional. En segundo lugar la prestación de servicios públicos locales de alumbrado público, parques y jardines, recogida de residuos, cementerios, limpieza viaria y de espacio público y mantenimiento de vías públicas son prestadas por la sociedad mercantil a los vecinos, que son los destinatarios de los mismos, y son prestadas sin percibir de ellos contraprestación alguna, sin perjuicio de la tasas que eventualmente puedan devengarse por la recogida de residuos sólidos cuyo titular en todo caso será el ente público. Falta por tanto, también, la nota de la onerosidad en la prestación, entendida, como hace la doctrina, en el sentido de la existencia de

una relación jurídica entre quien realiza la operación y su destinatario en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y el precio percibido por quien realiza dicha operación constituye el contravalor efectivo del bien o servicio prestado<sup>1</sup>. Finalmente, la ausencia de las notas anteriores permiten considerar probado, a los efectos previstos en el artículo 5.2-2º de la Ley 20/1991 que no obstante la forma de sociedad mercantil, adoptada como instrumento para la prestación de los servicios públicos mencionados, dicha forma de personificación no tiene a los efectos del impuesto la consideración de empresario. En efecto, como señalan las sentencias citadas, tales actividades, integrantes del contenido de funciones públicas atribuidas por nuestro Derecho interno a los Ayuntamientos, son realizadas por una sociedad mercantil, pero no en las mismas

condiciones jurídicas que los operadores económicos privados, por cuanto es impensable que éstos presten el servicio gratis y también porque un operador privado no se financia exclusivamente de transferencias de recursos con cargo a los presupuestos de gastos. Por ello, se añade, las sociedades mercantiles constituidas por la Administración como socio único se hallan más cerca de la fundación de un servicio público que de una figura asociativa, pues no concurren en ellas las notas previstas en el Código de Comercio, cuyo artículo 116 establece: "El contrato de compañías, por el cual dos o más personas se obligan a poner en fondo común bienes, industria o alguna de estas cosas, para obtener lucro, será mercantil, cualquiera que fuese su clase, siempre que se haya constituido con arreglo a las disposiciones de este Código".

---

<sup>1</sup> A. Campo Hernando y otros: Todo IGIC, CISS, Valencia, 2009, págs. 64 y ss.

# ANEXO

## CONSULTA Nº 1390 EVACUADA CON FECHA 30 DE MARZO DE 2011 POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DEL GOBIERNO DE CANARIAS

<b>PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE</b>	<b>DOMICILIO</b>
<b>CONCEPTO IMPOSITIVO</b> Impuesto General Indirecto Canario	<b>NORMATIVA APLICABLE</b> Art. 5.1 y 2 Ley 20/1991 Art. 9.9º Ley 20/1991 Art. 19.1.1º Ley 20/1991 Art. 28.2 Ley 20/1991 Art. 29.4 Ley 20/1991
<b>CUESTIÓN PLANTEADA</b> <p>La sociedad mercantil consultante es una empresa pública cuyo capital se encuentra íntegramente suscrito por un Ayuntamiento canario. Su objeto social es la prestación de los servicios públicos locales de alumbrado público, parques y jardines, recogida de residuos, cementerios, limpieza viaria y de espacio público, y mantenimiento de vías públicas. Estas actividades las desarrolla la sociedad mediante gestión directa, conforme a lo previsto en el artículo 85.2.A).d) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.</p> <p>La sociedad consulta:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1.- Si están sujetas al IGIC las entregas de bienes o prestaciones de servicios que realiza a favor del Ayuntamiento titular de su capital social y, en caso afirmativo, cuál es el tipo impositivo aplicable.</li><li>2.- Si son deducibles las cuotas del IGIC devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilice en las operaciones con el Ayuntamiento.</li></ol>	
<b>CONTESTACIÓN VINCULANTE</b> <p>Primero.- La sociedad mercantil consultante es un órgano técnico-jurídico del Ayuntamiento, que está integrada en la propia estructura del ente público territorial, por lo que los servicios que le presta al Ayuntamiento constituyen operaciones internas entre el Ayuntamiento y la sociedad que están no sujetos al IGIC.</p> <p>Segundo.- La entidad mercantil, por estos servicios no sujetos, no desarrolla, a efectos del IGIC una actividad empresarial o profesional ni tampoco tiene la consideración de empresario o profesional, por lo que no podrá deducir las cuotas del IGIC devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios, cuando los bienes o servicios los utilice en estas operaciones no sujetas.</p>	

Visto el escrito presentado por ( ), en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en

la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante Ley 20/1991), en relación con el artículo

23.2.t) del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

**PRIMERO.-** La sociedad mercantil consultante es una empresa pública cuyo capital se encuentra íntegramente suscrito por un Ayuntamiento canario. Su objeto social es la prestación de los servicios públicos locales de alumbrado público, parques y jardines, recogida de residuos, cementerios, limpieza viaria y de espacio público, y mantenimiento de vías públicas. Estas actividades las desarrolla la sociedad mediante gestión directa, conforme a lo previsto en el artículo 85.2.A).d) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.

La sociedad consulta:

1º.- Si están sujetas al IGIC las entregas de bienes o prestaciones de servicios que realiza a favor del Ayuntamiento titular de su capital social y, en caso afirmativo, cuál es el tipo impositivo aplicable.

2º.- Si son deducibles las cuotas del IGIC devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilice en las operaciones con el Ayuntamiento.

**SEGUNDO.-** La contestación a la primera cuestión formulada exige partir de la doctrina mantenida por esta Dirección General en la consulta vinculante número 1313, que se refiere a un supuesto idéntico al que aquí nos ocupa, y que lleva fecha de

19 de octubre de 2009. En esta consulta se dice:

*"SEGUNDO.- El artículo 9.9º de la Ley 20/1991 establece:*

*"No están sujetas al Impuesto:*

*(...)*

*9º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante prestación patrimonial de carácter público.*

*Los supuestos de no sujeción a que se refiere este número no se aplicarán cuando los referidos entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles."*

*Son dos los requisitos que exige la Ley para que las entregas y prestaciones de servicios realizadas por los entes públicos estén no sujetas al IGIC:*

*- En primer lugar, es necesario que la operación la realice directamente el ente público en el ejercicio de una función pública, es decir, como sujeto de Derecho Público, con las prerrogativas típicas del poder de imperium del Estado.*

*- Y en segundo lugar, se exige también que la operación la efectúe el ente público sin contraprestación o mediante prestación patrimonial de carácter público.*

*Analizando estos requisitos, la doctrina ha señalado que la no sujeción al Impuesto de los entes públicos no debe limitarse al ente público en sentido estricto, sino que debe abarcar también a las sociedades instrumentales que utilizan los entes públicos para la gestión de los servicios*

públicos, ya que estas sociedades "no son sino órganos técnico-jurídicos del propio ente público territorial (Estado, Comunidad Autónoma o ente local)" que no realizan ninguna actividad empresarial. Así, para referirnos al ámbito local, que es al que se refiere la consulta formulada, debe tenerse en cuenta lo que establece la propia Ley de Bases de Régimen Local. En concreto, el artículo 85 señala:

"1. Son servicios públicos locales los que prestan las entidades locales en el ámbito de sus competencias.

2. Los servicios públicos de la competencia local podrán gestionarse mediante alguna de las siguientes formas:

*Gestión directa:*

*Gestión por la propia entidad local.*

*Organismo autónomo local.*

*Entidad pública empresarial local.*

*Sociedad mercantil local, cuyo capital social sea de titularidad pública.*

*Gestión indirecta, mediante las distintas formas previstas para el contrato de gestión de servicios públicos en la Ley de Contratos del Sector Público.*

3. En ningún caso podrán prestarse por gestión indirecta ni mediante sociedad mercantil de capital social exclusivamente local los servicios públicos que impliquen ejercicio de autoridad".

Por su parte, el artículo 85 *bis* de la Ley de Bases Régimen Local, con relación a la gestión directa de los servicios, dispone:

"1. La gestión directa de los servicios de la competencia local mediante las formas de organismos autónomos locales y de entidades públicas empresariales locales se

regirán, respectivamente, por lo dispuesto en los artículos 45 a 52 y 53 a 60 de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado en cuanto les resultase de aplicación, con las siguientes especialidades:

Su creación, modificación, refundición y supresión corresponderá al Pleno de la entidad local, quien aprobará sus estatutos. Deberán quedar adscritas a una Concejalía, Área u órgano equivalente de la entidad local, si bien, en el caso de las entidades públicas empresariales, también podrán estarlo a un organismo autónomo local.

Excepcionalmente, podrán existir entidades públicas empresariales cuyos estatutos les asignen la función de dirigir o coordinar a otros entes de la misma o distinta naturaleza.

El titular del máximo órgano de dirección de los mismos deberá ser un funcionario de carrera o laboral de las Administraciones públicas o un profesional del sector privado, titulados superiores en ambos casos, y con más de cinco años de ejercicio profesional en el segundo. En los municipios señalados en el título X, tendrá la consideración de órgano directivo.

En los organismos autónomos locales deberá existir un consejo rector, cuya composición se determinará en sus estatutos.

En las entidades públicas empresariales locales deberá existir un consejo de administración, cuya composición se determinará en sus Estatutos.

El secretario del Consejo de Administración, que debe ser un funcionario público al que se exija para su ingreso titulación superior, ejercerá las funciones de

fe pública y asesoramiento legal de los órganos unipersonales y colegiados de estas entidades.

La determinación y modificación de las condiciones retributivas, tanto del personal directivo como del resto del personal, deberán ajustarse en todo caso a las normas que al respecto apruebe el Pleno o la Junta de Gobierno, según corresponda.

Estarán sometidos a controles específicos sobre la evolución de los gastos de personal y de la gestión de sus recursos humanos por las correspondientes concejalías, áreas u órganos equivalentes de la entidad local.

Su inventario de bienes y derechos se remitirá anualmente a la concejalía, área u órgano equivalente de la entidad local.

Será necesaria la autorización de la concejalía, área u órgano equivalente de la entidad local a la que se encuentren adscritos, para celebrar contratos de cuantía superior a las cantidades previamente fijadas por aquélla.

Estarán sometidos a un control de eficacia por la concejalía, área u órgano equivalente de la entidad local a la que estén adscritos.

Cualquier otra referencia a órganos estatales efectuada en la Ley 6/1997, de 14 de abril, y demás normativa estatal aplicable, se entenderá realizada a los órganos competentes de la entidad local.

Las referencias efectuadas en el presente artículo a la Junta de Gobierno, se entenderán efectuadas al Pleno en los municipios en que no exista aquélla.

2. Los estatutos de los organismos autónomos locales y de las entidades públicas empresariales locales comprenderán

los siguientes extremos:

La determinación de los máximos órganos de dirección del organismo, ya sean unipersonales o colegiados, así como su forma de designación, con respeto en todo caso a lo dispuesto en el apartado anterior, con indicación de aquellos actos y resoluciones que agoten la vía administrativa.

Las funciones y competencias del organismo, con indicación de las potestades administrativas generales que éste puede ejercitar.

En el caso de las entidades públicas empresariales, los estatutos también determinarán los órganos a los que se confiera el ejercicio de las potestades administrativas.

El patrimonio que se les asigne para el cumplimiento de sus fines y los recursos económicos que hayan de financiar el organismo.

El régimen relativo a recursos humanos, patrimonio y contratación.

El régimen presupuestario, económico-financiero, de contabilidad, de intervención, control financiero y control de eficacia, que serán, en todo caso, conformes con la legislación sobre las Haciendas Locales y con lo dispuesto en el capítulo III del título X de esta Ley.

3. Los estatutos deberán ser aprobados y publicados con carácter previo a la entrada en funcionamiento efectivo del organismo público correspondiente”.

Con relación a las sociedades mercantiles locales, el artículo 85 ter establece asimismo que:

1. Las sociedades mercantiles locales se regirán íntegramente, cualquiera que

sea su forma jurídica, por el ordenamiento jurídico privado, salvo las materias en que les sea de aplicación la normativa presupuestaria, contable, de control financiero, de control de eficacia y contratación, y sin perjuicio de lo señalado en el apartado siguiente de este artículo.

2. La sociedad deberá adoptar una de las formas de sociedad mercantil de responsabilidad limitada, y en la escritura de constitución constará el capital, que deberá ser aportado íntegramente por la entidad local o un ente público de la misma.

3. Los estatutos determinarán la forma de designación y el funcionamiento de la Junta General y del Consejo de Administración, así como los máximos órganos de dirección de las mismas.

A la vista de estas disposiciones transcritas, la sujeción o no al IGIC de las sociedades mercantiles municipales plantea algunos interrogantes, ya que –como se ha visto– estas sociedades no están sujetas al Derecho Público en todos sus extremos. Se hace preciso, por tanto, para resolver esta cuestión, el determinar cuál es su régimen jurídico. Existe una abundante jurisprudencia aclaratoria de esta cuestión, que aunque referidas al Impuesto sobre el Valor Añadido, a nuestro juicio, son plenamente aplicables al IGIC, pudiendo citarse como más significativas las sentencias del Tribunal Supremo de 10 de marzo de 2000, 25 de septiembre de 2002, 24 de junio de 2003, 23 de abril de 2004 y 12 de junio de 2004. Precisamente, la fundamental sentencia de 10 de marzo de 2000 establece la siguiente doctrina que siguen todas las sentencias citadas:

*“La realidad es que las sociedades mercantiles constituidas por la Administración como socio único, se hallan más cerca de la fundación, que de una figura asociativa (art. 1665 del Código Civil, art. 116 del Código de Comercio, etc.), tan es así que el artículo 10, párrafo segundo, de la Ley de 17 de julio de 1951, de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, han tenido que “exceptuar de lo establecido en el apartado anterior (número de socios fundadores no inferior a tres) a las sociedades constituidas por el Estado, Comunidades Autónomas o Corporaciones Locales, o por organismos o entidades de ellos dependientes.*

*Es cierto que externamente estas sociedades mercantiles se relacionan con los usuarios bajo formas jurídicas propias del Derecho privado, pero en cambio internamente actúan como un órgano del ente público. En especial, desde punto de vista de su régimen económico-financiero forman parte del Sector público y se hallan sometidas a determinadas disposiciones de la Ley General Presupuestaria, de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas de 18 de mayo de 1995 y quedan sometidas a la fiscalización del Tribunal de Cuenta, y particularmente, es menester traer a colación el Texto articulado de la Ley especial para el Municipio de Barcelona, aprobado por Decreto de 23 de mayo de 1960, cuyo artículo 3, apartado 1, disponía: “1. Las Entidades municipales autónomas y las Sociedades municipales, excepto las de economía mixta, estarán consideradas como órganos técnico jurídicos de gestión del Ayuntamiento, les serán aplicables los*

beneficios reconocidos a éste por las Leyes, especialmente disfrutarán de las exenciones y bonificaciones fiscales, prestación de créditos y demás que correspondan a las Corporaciones municipales”, régimen que es fiel expresión de la consideración interna de las sociedades municipales (participadas al 100 % por el Ayuntamiento), como gestión directa de los servicios, o sea como prestados por un órgano técnico-jurídico del mismo. (...)

En el caso de autos es indiscutible que la limpieza viaria, la recogida de basuras y el tratamiento de residuos es un servicio público municipal, que de acuerdo con nuestro Régimen Local se presta directamente por una sociedad municipal, como mero instrumento técnico, que permite agilizar y prestar dicho servicio público con mayor eficacia, relacionándose el Ayuntamiento con los usuarios del servicio, mediante formas propias del Derecho privado mercantil, pero respetando en sus relaciones internas, y sobre todo en su financiación, un régimen jurídico-público, dicotomía que permite prestar el servicio a los usuarios sin contraprestación mercantil y a la vez exigirles por el Ayuntamiento la Tasa correspondiente, de conformidad con el régimen tributario local.

Como hemos expuesto (...) la sociedad municipal no cumple los requisitos esenciales del artículo 1665 del Código Civil y del artículo 116 del Código de Comercio, por cuanto no existen dos o mas personas que se obliguen a poner en común dinero, bienes o industria, con ánimo de partir entre sí las ganancias, sino que se trata de un instrumento meramente jurídico, cuya personación, es decir centro de imputación

de los derechos y obligaciones, permite prestar el servicio de acuerdo con formas mercantiles, pero de modo gratuito, lo que implica desde el punto de vista económico, que deba ser financiada todos los años por el Ayuntamiento de Sevilla, mediante las transferencias de fondos precisas. (...).

Es incuestionable que las transferencias hechas por el Ayuntamiento de Sevilla a la Sociedad Mercantil ...no son contraprestaciones debidas a relaciones jurídicas-mercantiles entre ambos, sino aportaciones de naturaleza pública para financiar un mero instrumento de gestión directa del servicio público de gestión directa del servicio de limpieza viaria, recogida de basuras y tratamiento de residuos, al margen por completo del concepto de hecho imponible definido en el artículo 3, apartado 1, de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del IVA (el subrayado es nuestro).“

Como fácilmente puede apreciarse de su simple lectura, esta sentencia establece de una forma concluyente que las sociedades mercantiles municipales –cuando en sus relaciones internas y en su financiación dependen del Ayuntamiento titular- constituyen unos órganos técnico-jurídicos del propio ente local, titular del capital social. Desde el punto de vista del IGIC, esta naturaleza de las sociedades municipales implica que los servicios “que presten” al Ayuntamiento constituyen unas operaciones internas entre el ente local y la sociedad que no están sujetas al Impuesto, siempre que se den estas cinco condiciones:

- Que el capital de la sociedad esté suscrito totalmente por el ente territorial.

- Que la toma de decisión esté controlada por el ente territorial titular del capital social.

- Que los servicios públicos los preste mediante la forma de gestión directa, conforme a lo establecido en el artículo 85.2 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.

- Que el destinatario exclusivo de sus servicios sea el propio ente territorial titular de su capital social.

- Y, por último, que su financiación sea exclusivamente a través de la correspondiente consignación en los Presupuestos Generales del ente territorial titular de su capital social.

Dos precisiones hay que hacer, no obstante, a este respecto:

1) primera, que los servicios no sujetos son únicamente los que prestan estas sociedades municipales al propio Ayuntamiento del que dependen, ya que, como se ha dicho, en estos casos, no nos encontramos ante unas relaciones externas entre un empresario que presta un servicio y otro distinto que lo adquiere, sino ante unas relaciones internas entre dicho Ayuntamiento y la sociedad mercantil a la que se le ha encomendado la prestación de servicios propios de dicho ente local;

2) y segunda, que sí están sujetas al IGIC las operaciones que realicen estas sociedades municipales que tengan la naturaleza de entregas de bienes, cualquiera que sea su destinatario, igual que todas aquellas que realicen cuyo destinatario sea un tercero y no el Ayuntamiento del que depende.

**TERCERO.-** Por todo ello, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que no está sujeta al IGIC la prestación de servicio, bajo la forma de gestión directa, de ayuda y colaboración en la gestión y recaudación de los tributos locales, que realice una sociedad mercantil municipal al Ayuntamiento, titular único de su capital social, cuando la única fuente de financiación de la sociedad sean las subvenciones concedidas por el Ayuntamiento del que depende.”

Esto sentado, parece evidente que la sociedad consultante tiene la consideración de órgano técnico-jurídico del Ayuntamiento titular de su capital social. Por eso su actividad –que realiza por gestión directa- de los servicios públicos locales de alumbrado público, parques y jardines, recogida de residuos, cementerios, limpieza viaria y de espacio público, y mantenimiento de vías públicas, está no sujeta al IGIC, pero no por el artículo 9.9º de la Ley 20/1991, como decíamos en la consulta número 1313, de 19 de octubre de 2009, sino porque nos encontramos – en este sentido cambiamos el criterio de esta Dirección sobre las sociedades que tienen la consideración de órgano técnico jurídico de un Ayuntamiento- ante una actividad que no es realizada por un empresario o profesional.

En efecto, el artículo 4.1 de la Ley 20/1991 establece que:

“Están sujetas al Impuesto por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso,

*con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.”*

No es posible examinar aquí con detenimiento el hecho imponible del IGIC por operaciones interiores. Nos conformamos con señalar que la realización del hecho imponible del IGIC exige fundamentalmente que se den dos condiciones: en primer lugar, que la operación constituya una entrega de bien o una prestación de servicio; y en segundo lugar, que la operación la realice un empresario o profesional.

En el presente caso, no cabe hablar, a juicio de esta Dirección General, de entregas de bienes o de prestaciones de servicios al ayuntamiento por parte de la sociedad mercantil, dado que, en todos estos supuestos, la sociedad mercantil actúa como mero órgano técnico-jurídico del Ayuntamiento que está integrado en la propia estructura del ente público territorial. De ahí que la operación no pueda calificarse como entrega de bienes o prestación de servicio, pues nos encontramos ante unas operaciones internas entre el Ayuntamiento y la sociedad que difícilmente puede entenderse como empresariales o profesionales, ya que la sociedad municipal es un órgano técnico del Ayuntamiento.

Nada obsta a lo que acabamos de decir que el artículo 5.2º de la Ley 20/1991 disponga que *“a los efectos de este Impuesto se reputarán empresarios o profesionales: (...) 2º. Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario”,* sobre

todo si tiene en cuenta, como ha dicho la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de junio de 2004 en un caso relativo al IVA, pero es que plenamente aplicable a este Impuesto, que estas sociedades participadas al 100 por 100 por un Ayuntamiento no son, sin más, unas sociedades mercantiles idénticas a las pertenecientes a socios privados en todo o en parte, ya que, según precisa esta Sentencia del Tribunal Supremo, se tratan de órganos técnico jurídicos de gestión del Ayuntamiento y, por tanto, sus operaciones están al margen del IGIC, es decir, no sujetas, por no ser empresariales.

Sentada esta base, es claro que no cabe plantearse en esta contestación cuál es el tipo impositivo aplicable ya que las actividades de esta sociedad quedan fuera del concepto de hecho imponible definido en el artículo 4.1 de la Ley 20/1991, siempre que se den, como dijo la consulta 1313 de esta Dirección, de 19 de octubre de 2009, estas cinco condiciones:

- Que el capital de la sociedad esté suscrito totalmente por el ente territorial.
- Que la toma de decisión esté controlada por el ente territorial titular del capital social.
- Que los servicios públicos los preste mediante la forma de gestión directa, conforme a lo establecido en el artículo 85.2 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.
- Que el destinatario exclusivo de sus servicios sea el propio ente territorial titular de su capital social.

- Y, por último, que su financiación sea exclusivamente a través de la correspondiente consignación en los Presupuestos Generales del ente territorial titular de su capital social.

**TERCERO.-** La segunda cuestión que plantea la sociedad es si son deducibles las cuotas del IGIC devengadas y soportadas por la sociedad en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilice en las operaciones no sujetas al IGIC.

No vamos a examinar aquí en toda su extensión el régimen de deducción de las cuotas devengadas y soportadas en el IGIC, sino que nos limitaremos a señalar que la sociedad consultante no tiene derecho a la deducción de estas cuotas, entre otras razones, porque, de acuerdo con el artículo 28.2 de la Ley 20/1991, *"solo podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos que, teniendo la condición de empresarios o profesionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley, hayan iniciado efectivamente la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales. (...)"*, y esta consideración, como ya hemos indicado, no la tiene la sociedad consultante, que ni siquiera realiza entregas de bienes ni prestaciones de servicios.

**CUARTO.-** De acuerdo con lo expuesto, es criterio de esta Dirección General de Tributos que:

Primero.- La sociedad mercantil consultante es un órgano técnico-jurídico del Ayuntamiento, que está integrada en la propia estructura del ente público territorial, por lo que los servicios que le presta al Ayuntamiento constituyen operaciones internas entre el Ayuntamiento y la sociedad que están no sujetos al IGIC.

Segundo.- La entidad mercantil, por estos servicios no sujetos, no desarrolla, a efectos del IGIC una actividad empresarial o profesional ni tampoco tiene la consideración de empresario o profesional, por lo que no podrá deducir las cuotas del IGIC devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios, cuando los bienes o servicios los utilice en estas operaciones no sujetas.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.



# COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

## EL DEVENGO DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES – TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS – POR CONCESIONES ADMINISTRATIVAS SOBRE BIENES DE DOMINIO PÚBLICO

(COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS DE 15 DE ABRIL DE 2011)

**SONSOLES MAZORRA MANRIQUE DE LARA**

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de La Laguna

### SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Los hechos.
- III. Problemática planteada.
- IV. El hecho imponible del ITPO: constitución de concesiones Administrativas.
- V. Concepto de concesiones administrativas.
- VI. El devengo del ITPO.
- VII. Conclusión.

## I. INTRODUCCIÓN

En la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 15 de abril de 2011 (sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Primera, con sede en Santa Cruz de Tenerife, siendo ponente D. Ángel Acevedo y Campos) se plantea, respecto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (en adelante ITP), en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por concesiones administrativas sobre bienes de dominio público, la problemática de determinar en qué momento se produce el devengo del impuesto, si en el momento en que se realiza el contrato administrativo concesional gravado (cuyo objeto consiste en la construcción y gestión de un centro de alto rendimiento deportivo), perfeccionado con la firma del mismo, o bien se considera que dicho contrato no se perfecciona hasta la ejecución de la obra.

## II. LOS HECHOS

La entidad recurrente (...) y el Ayuntamiento concedente de (...) suscribieron contrato administrativo concesional el día 2 de agosto de 2006 cuyo objeto consistía en la utilización privativa de una parcela de (...) m<sup>2</sup>, considerada terreno de dominio público, situada en el término municipal de dicho Ayuntamiento, para la construcción y gestión de un Centro de Alto Rendimiento Deportivo. La citada empresa recurrente consideró que el contrato concesional, aunque perfeccionado con su firma, no se consumaba hasta la conclusión de la construcción del Centro de Alto Rendimiento Deportivo indicado anteriormente.

Todo ello determinó que la entidad recurrente considerase que la perfección del contrato concesional estaba sujeta a la condición suspensiva de la ejecución de la obra y que, por tanto, el devengo del ITP no había que situarlo temporalmente en el momento de la celebración del contrato, sino en el de la ejecución de la obra, pues estimaba que dicho contrato, aunque perfeccionado con su firma, no se consumaba hasta la terminación de la construcción del centro deportivo citado. Por esta razón no presentó, en su día, la autoliquidación correspondiente al ITP por la concesión administrativa.

La Administración, a través de Resolución de 25 de marzo de 2008 impuso a la entidad actora una sanción pecuniaria por infracción tributaria grave, como consecuencia de no haber autoliquidado el ITP correspondiente a una concesión administrativa de 2 de agosto de 2006 otorgada por el mismo Ayuntamiento. La representación de la parte demandante presenta reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias (en adelante TEARC) que fue desestimada a través de la Resolución de 24 de marzo de 2010.

La representación de la entidad demandante interpuso recurso contencioso-administrativo, formalizando demanda, con la súplica de que se dictara sentencia estimando el recurso y, por tanto, anulando la resolución recurrida, por considerarla no conforme a Derecho. Por su parte las Administraciones demandadas contestaron a la demanda oponiéndose a la misma e

interesando una sentencia desestimatoria de todas las pretensiones formuladas, por considerar que la resolución recurrida era conforme a Derecho.

El TSJC desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad demandante, contra el acto administrativo impugnado, considerándolo conforme a Derecho, dictando sentencia el 15 de abril de 2011.

### III. PROBLEMÁTICA PLANTEADA

La cuestión que se suscita en el proceso contencioso-administrativo que da lugar a la sentencia de 15 de abril de 2011, de acuerdo con los datos aportados en la misma, es la de determinar el hecho imponible y, más concretamente el elemento temporal del mismo, es decir, cuando se considera realizado el presupuesto de hecho fijado por la Ley para el caso de concesiones administrativas, sometidas al ITP, en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (en adelante ITPO), dando lugar al nacimiento de la obligación tributaria, o lo que es lo mismo, al devengo del tributo. Ya que para la actora, partiendo de la consideración de que el objeto de la concesión administrativa estaba constituido por la utilización privativa del terreno de dominio público para la construcción y gestión del Centro Directivo de Alto Rendimiento, la perfección de dicho contrato tendría lugar una vez ejecutada la obra, y no en el

momento de la firma del contrato concesional. Sin embargo, a juicio del Tribunal Superior canario, con ello la actora lo que hace es introducir una condición suspensiva, con el ánimo de situar el devengo del ITPO en el momento de la ejecución de la obra y no en el momento de la celebración del contrato, olvidándose de que, cuando la Administración le adjudica el uso privativo de una parcela de dominio público, para los fines citados, es en ese momento cuando la concesionaria pasó, de inmediato, a detentar el dominio público, sin sometimiento a condición suspensiva alguna.

Tradicionalmente, en el ámbito del Derecho Tributario se ha reservado la denominación de "hecho imponible" para referirse al presupuesto de hecho que, al igual que en el caso de cualquier otra norma jurídica, produce, cuando se realiza unos efectos o consecuencias de carácter jurídico, resumidamente, el nacimiento o devengo de la obligación tributaria<sup>1</sup>. El hecho imponible cumple así el cometido fundamental de definir jurídicamente el elemento cuya realización determina el nacimiento de la obligación de pago del tributo, la obligación tributaria principal<sup>2</sup>.

Hoy en día es una cuestión pacífica que la obligación tributaria principal se caracteriza, entre otras notas, por ser una obligación "ex lege" y por su carácter jurídico-público, lo que determina, en el primer caso, que sea la Ley quien establezca

<sup>1</sup> Vid. J. Martín, C. Lozano, J.M. Tejerizo y G. Casado, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 21ª edición, Ed. Tecnos, Madrid, 2010, pág. 222.

<sup>2</sup> Vid. L.M. Cazorla Prieto, *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, 10ª edición, ARANZADI-THOMSON REUTERS, Navarra, 2009, pág. 227.

el presupuesto de hecho generador de la misma, el hecho imponible, así se deriva del precepto contenido en el art. 20.1 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT) cuando establece que “el hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”.

En segundo lugar, del carácter jurídico público de la obligación tributaria principal se desprende la indisponibilidad de la misma, tal como se establece en los arts. 17.4 y 18 de la LGT, al disponer de forma expresa, respectivamente, que “los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos y convenios de los particulares...” y que “el crédito tributario es indisponible...”. Es decir, el ente público acreedor de la obligación, y mucho menos el obligado tributario, no puede disponer de los elementos esenciales de la obligación tributaria, entre ellos el devengo, lo que determina la exclusión de la autonomía de la voluntad en su regulación<sup>3</sup>.

El devengo es así, uno de los elementos esenciales en la estructura de la obligación tributaria, siendo definido su concepto en el art. 21.1 de la LGT como “...el momento en el que se entiende realizado el hecho y se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal...”. Como tal elemento esencial está sometido al principio de reserva de ley, según lo establecido en el art. 8 de LGT en relación con el art. 31.3 de la Constitución (C.E.) ( SSTC 37/1981, 6/1983, 179/1985, 19/1987).

Los razonamientos anteriores nos llevan al análisis del hecho imponible fijado por el legislador en el ITPO en el supuesto de concesiones administrativas.

#### **IV. EL HECHO IMPONIBLE DEL ITPO: CONSTITUCIÓN DE CONCESIONES ADMINISTRATIVAS**

El art. 7.1.B) del vigente Texto Refundido de la Ley del ITP sujeta a gravamen la constitución de concesiones administrativas, salvo cuando tengan por objeto el derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos. Queda claro que la primera cuestión a tener en cuenta es la de determinar el concepto de concesión administrativa, para así conocer si estamos o no ante el hecho imponible que determina el nacimiento de la obligación tributaria en el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas al que se refiere el legislador.

#### **V. CONCEPTO DE CONCESIONES ADMINISTRATIVAS**

En el Derecho Administrativo (arts. 6 y ss. y 223 y ss. de la L.30/2007 y arts. 25.2 y 85 -redacción L. 30/ 1997- de la L. 7/1985), la concesión administrativa es una institución que agrupa distintos negocios jurídicos presididos por la idea de cesión a un particular de una esfera de actuación originariamente administrativa, incluyendo el concepto a todos aquellos actos de las Administraciones públicas por las que se faculta a los particulares para la realización o gestión de determinado servicio público o

<sup>3</sup> Vid. L.M. Cazorla Prieto, obra ya citada, pág. 229.

**se le atribuye el aprovechamiento específico y exclusivo de bienes de dominio público.** En este último caso estamos ante la denominada "concesión demanial"<sup>4</sup>. Las diversas especies que pretende abarcar el concepto jurídico de "concesión administrativa" han sido agrupadas por el Tribunal Supremo (STS de 11 de marzo de 1969) en el concepto único de "todos aquellos actos que transfieren a un particular facultades originariamente administrativas"<sup>5</sup>.

En el Derecho Fiscal, el concepto de concesión administrativa tiene un ámbito más amplio, por cuanto que se equiparan a las concesiones administrativas, a efectos del ITP, aquellos actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación, por los que, como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos **o de la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio público o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial en favor de los particulares**<sup>6</sup>.

De acuerdo con el art. 7.1.B) de la LITP anteriormente citado, son transmisiones patrimoniales sujetas, en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, la constitución de una concesión administrativa, con la salvedad citada anteriormente (infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos). Por tanto, el elemento que determina

la sujeción al ITPO, por concesiones administrativas, está constituido por la constitución de la concesión lo cual implica la transferencia a los particulares de esferas de actuación originariamente administrativas o la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio público, siempre que se acompañe de un desplazamiento patrimonial a favor del concesionario o beneficiario, como ha establecido el Tribunal Supremo, en la sentencia de 17 de mayo de 2010 y así lo ha entendido concretamente, y de forma expresa, la Dirección General de Tributos para el caso de una concesión administrativa del uso y aprovechamiento de una parcela de dominio público ubicada en el ámbito de un Plan Especial (DGT 23.10-98)<sup>7</sup>.

De los datos contenidos en la sentencia del TSJC que ahora examinamos, se deduce que la cuestión debatida no se limita a determinar si las concesiones administrativas están o no sometidas a gravamen por el ITPO, pues ambas partes (entidad actora y Administraciones demandadas) así lo consideran; las diferencias se centran en precisar en qué momento se entiende producido el hecho imponible definido en el art. 7.1.B) de la LITP, como "constitución de concesiones administrativas", es decir, en qué momento la concesión administrativa se considera perfeccionada determinando el devengo del tributo. Por ello vamos a centrar nuestra atención en el devengo del tributo y, más concretamente, en el devengo

<sup>4</sup> Memento Fiscal, CAP. 17, Concesiones administrativas, referencia 12610, 2011, Ediciones Francis Lefebvre, PORTAL SOLUCIONES, MEMENTO.

<sup>5</sup> Vid. A. Martínez Lafuente, *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, MARCIAL PONS, Madrid, 1996, pág. 347.

<sup>6</sup> Memento fiscal, cit.

<sup>7</sup> Memento fiscal, cit, marginales 1625, 1626 y 1647.

del ITPO en el caso de constitución de concesiones administrativas demaniales.

## VI. EL DEVENGO DEL ITPO

El devengo del tributo, como hemos expuesto líneas más arriba, se trata del “momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal...” (art. 21.1 de la LGT) y, siendo uno de los elementos esenciales en la estructura de la obligación tributaria está sometido al principio de reserva de ley (arts. 8 de la LGT y 31.3 de la CE) (SSTC 37/1981, 6/1983, 179/1985, 19/1987). El devengo, asimismo, es relevante para determinar la norma aplicable que, a su vez, es la norma vigente al realizarse el hecho imponible (STS de 27 de junio de 2005) y que, generalmente, es la norma que se sigue aplicando, con independencia de su modificación o derogación<sup>8</sup>.

La determinación del devengo de la obligación tributaria está relacionada con la clasificación de los tributos en instantáneos y periódicos, sin embargo, como tendremos ocasión de comprobar seguidamente, en el caso de los primeros no se presentan mayores problemas para la determinación del momento en que se considera realizado

el hecho imponible. El devengo de los tributos instantáneos, como es el caso del ITPO, normalmente coincide con la realización del hecho imponible definido legalmente, dado que se trata de un hecho que se agota en el acto mismo de su realización y, porque además, generalmente, existe una coherencia o concordancia natural entre la definición del hecho imponible y el devengo<sup>9</sup>; o dicho con los términos utilizados por el Tribunal Constitucional (STC 197/1992, de 19 de noviembre), en los hechos imposables instantáneos el elemento material y el devengo lógicamente coinciden.

Es evidente que en el supuesto de la sentencia comentada, nos hallamos ante un impuesto instantáneo, es decir, un impuesto cuyo hecho imponible se agota por su propia naturaleza en cierto período de tiempo y es tenido en cuenta por la ley sólo en cuanto se ha realizado completamente<sup>10</sup>.

A tenor del art. 49.1.a) del TRLITP “el impuesto se devengará en las transmisiones patrimoniales, el día en que se realice el acto o contrato gravado”<sup>11</sup>. Ahora bien, la noción de transmisión es más amplia en Derecho Tributario en donde también se gravan las traslaciones de derechos (STS de 11 de mayo de 1990), frente al campo civil en donde no existe transmisión hasta

<sup>8</sup> AA. VV., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, Director A. Menéndez Moreno, 11ª edición, Lex Nova, Valladolid, 2010, pág. 194.

<sup>9</sup> F. Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas-Thomson Reuters, 2010, 20ª edición, págs. 144 y 145.

<sup>10</sup> J. J. Ferreiro Lapatz, *Curso de Derecho Financiero Español – Instituciones* –, 25ª edición, Marcial Pons, Madrid, 2006, pág. 344.

<sup>11</sup> Como afirma A. Martínez Lafuente, “esta referencia al día en que se celebró el acto o contrato gravado es lo suficientemente amplia por albergar a todo tipo de adquisiciones a título oneroso que comportan el incremento del patrimonio del sujeto pasivo a título traslativo”. Vid. A. Martínez Lafuente, “*Manual del Impuesto sobre Transmisiones ...*”, cit., pág. 609.

que se produce el concurso del título y el modo. Sin embargo, en el ámbito tributario es diferente la definición de este concepto (STS de 21 de diciembre de 1991), es decir, el ITPO lo que tiene en cuenta son las transmisiones onerosas y no las adquisiciones de bienes, por ello hay que estar a la existencia de contraprestación o, si se prefiere, a la adquisición de derechos a cambio de un precio.

Consecuentemente con lo expuesto anteriormente hemos de entender que el contrato concesional produce sus efectos a partir del momento de su realización (RTEAC de 23 de marzo de 2000), es decir, como bien considera el Tribunal Superior canario en la tantas veces citada sentencia que ahora comentamos, a partir del momento de la adjudicación del uso privativo del terreno público. Ya que es a partir de ese instante cuando efectivamente la entidad cesionaria detenta el dominio público municipal, sin sometimiento a condición suspensiva alguna de sus efectos, de acuerdo con la norma del art. 1113 del C.C., pues es partir de la firma del contrato (el 2 de agosto de 2006) cuando accedió a la ocupación de aquél, y, por tanto, la concesionaria, no sólo perfeccionó el contrato concesional<sup>12</sup>, sino que además quedó obligada a la ejecución de las obras del Centro de Alto Rendimiento Deportivo en el plazo de los 24 meses siguientes. Ello es así, porque en los contratos traslativos de dominio hay que diferenciar dos momentos distintos, el

de la perfección que se produce con el consentimiento sobre la cosa y el precio y el de la consumación, cuando tiene lugar la tradición real de la cosa (traditio ficta)<sup>13</sup>.

Por lo tanto, lo que hay que tener en cuenta es el momento de la entrega que es la que produce los derechos reales, al margen del acto de enajenación y ello, aunque esta última conste en documento privado, pues lo importante, como ya hemos adelantado, es la entrega del título de adquisición justificativo de la propiedad<sup>14</sup>. Hemos de atender así, a la fecha de 2 de agosto de 2006 como fecha determinante del devengo del ITPO, porque, a tenor del art. 49.1.a) de la Ley reguladora del mismo, es cuando se entiende realizado el acto o contrato gravado, sin tener en cuenta si el mismo se instrumentó a través de un contrato privado, pues a partir de ese momento la entidad concesionaria detentó el uso del terreno de dominio público.

En otro orden de cosas, hay que atender también al apartado 2 del art. 21 de la LGT cuando determina que “la ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar ... en un momento distinto al del devengo del tributo”. Con esta norma el legislador tributario introduce un concepto diferente en la vida de la obligación tributaria, el de la exigibilidad, que podemos definir como el momento que la ley de cada tributo señala para que se realice el pago de la cuota<sup>15</sup>

<sup>12</sup> El TEAC, en la resolución de 11 de noviembre de 1993, considera que el devengo del ITPO tiene lugar el día en que se perfecciona el acto o contrato.

<sup>13</sup> La misma Sala, explica, en el Fundamento de Derecho Primero, es cuando tiene lugar la transformación del originario “ius ad rem” en “ius in re”.

<sup>14</sup> El TSJC se basa en la STS de 24 de mayo de 1980.

<sup>15</sup> E. Eserverri, *Derecho Tributario. Parte General*, 3ª edición, Tirant lo Blanch, Valencia 2010, pág. 113.

que, a tenor del último precepto de la LGT citado, puede o no coincidir en el tiempo con el devengo de la obligación tributaria.

En definitiva, el momento de la adjudicación a la entidad demandante por parte de la Administración del uso privativo de la parcela, aunque la finalidad era destinarla a la ejecución de la obra reseñada, determinó, no solamente la perfección del contrato, sino también que la concesionaria detentara, a partir de ese momento, el dominio público, y ello, sin sometimiento a condición suspensiva alguna, puesto que, como considera el Tribunal Superior canario, el hecho de que la actora tuviera que ejecutar las obras citadas en un plazo determinado<sup>16</sup>, al margen de que la demora podría determinar la resolución del contrato, pero lo cierto es que la parcela objeto de la concesión administrativa demanial ya había quedado a disposición de la entidad demandante, desde la misma firma del contrato, a través de la "traditio ficta", porque, desde ese momento, la entidad podía llevar a cabo los actos preliminares a la edificación, consolidando el "ius in re".

Sin embargo, otra cosa bien distinta es que para facilitar el abono del canon concesional correspondiente se le concediera a la actora el aplazamiento del pago del citado canon hasta la firma del acta de recepción provisional de las obras por el Ayuntamiento, pues, a tenor de los arts. 65 de la LGT y 44 y ss. del RGR, se trata de un incidente que puede presentarse en el procedimiento de recaudación, siendo objeto

de una decisión administrativa en el curso del mismo<sup>17</sup>, previa solicitud del obligado, y cuyo fundamento consiste en facilitar el pago de las deudas tributarias en los casos en que el deudor se encuentra en una situación económico-financiera que le impida, transitoriamente, efectuar el pago dentro del plazo previsto.

Por lo tanto es imprescindible que la deuda cuyo pago se aplaza, sea una deuda ya nacida y exigible, lo cual quiere decir que no tiene caso plantearse la cuestión del devengo de la obligación a la hora de solicitar el aplazamiento, porque lo que supone el aplazamiento es que la exigibilidad de la deuda tributaria se produzca más allá del plazo establecido para su pago, en período voluntario o en período ejecutivo (art. 62 de la LGT).

En resumen, una cosa es el devengo del impuesto, otra es la exigibilidad de la obligación correspondiente al mismo, y otra bien distinta es el aplazamiento del pago de la obligación tributaria. Y, de acuerdo con ello, podemos afirmar que la deuda tributaria del supuesto planteado en la STSJC de 15 de abril de 2011, ya existía desde el 2 de agosto de 2006 (fecha del devengo), al margen de si era o no exigible desde ese mismo momento. El aplazamiento se trata así, de un mecanismo que entra en juego en el procedimiento de recaudación y comporta un diferimiento en el momento del pago, por lo tanto, habrá que estar en esa fase de la obligación tributaria, y lo que aquí se discute es el momento del nacimiento.

<sup>16</sup> En los 24 meses siguientes a la firma del acta de comprobación de replanteo del proyecto de ejecución.

<sup>17</sup> Vid. F. Pérez Royo, *Derecho Financiero* ..., cit., págs. 346 a 348.

## VII. CONCLUSIÓN

Consideramos, siguiendo al Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en la sentencia de 15 de abril de 2005, que están sometidas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, las concesiones administrativas. Es evidente que el contrato administrativo concesional que suscribió la empresa (...) con el Ayuntamiento (...) el 2 de agosto de 2006, para la construcción de un Centro de Alto Rendimiento Deportivo en la parcela (...) del plan parcial (...), para lo que se le cedió el uso privativa de esta última, se trata de uno de los supuestos contemplados en la definición del hecho imponible del ITPO en el art. 7.1B) del TRLITP, concretamente, "la constitución de concesiones administrativas".

Sin embargo, la discrepancia entre la entidad demandante y las administraciones demandadas se centra en la determinación del devengo del ITPO, es decir, en qué momento se considera configurado el elemento temporal del hecho imponible, en el caso de concesiones administrativas demaniales, si en el momento de la celebración de dicho contrato o, posteriormente, en el momento de la ejecución de la obra, como mantiene la entidad demandante, lo cual determinaría el sometimiento a una condición suspensiva en la perfección de dicho contrato.

Interesa tener en cuenta, como lo hace la sentencia del TSJC comentada

(FUNDAMENTO DE DERECHO PRIMERO), que la Administración municipal, en virtud de la concesión otorgada, adjudicó a la entidad actora el uso privativo de la parcela de dominio público antedicha, para llevar a cabo la gestión y construcción del citado Centro Deportivo en un plazo determinado, a cuya ocupación accedió la empresa recurrente desde el momento mismo de la firma del contrato privado.

A tenor del artículo 21 de la LGT, hay que estar al momento en que se entiende realizado el hecho imponible para considerar producido el devengo del tributo, siendo este momento determinante de la norma aplicable. Consecuentemente con lo anterior, hay que acudir al precepto contenido en el art. 49.1.a) del TRLITP que fija, para las transmisiones patrimoniales onerosas (así son consideradas expresamente las concesiones administrativas en el art. 7.1B) del TRLITP), como momento del devengo del impuesto "el día en que se realice el acto o contrato gravado", es decir, el día de la transmisión onerosa, que de acuerdo con el TSJC, consideramos que tiene lugar con la adjudicación del uso privativo del terreno de dominio público municipal objeto de la concesión, o lo que es lo mismo, el día de la entrega, al margen de que la finalidad consistiera en destinarla a la ejecución de las obras y al margen de que la actora tuviera que ejecutarlas en un plazo determinado, porque a partir del momento de la adjudicación la entidad demandante detentó el dominio público.



# ANEXO

## FUNDAMENTOS DE DERECHO DE LA SENTENCIA 81/2011, DE 15 DE ABRIL, DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS

(SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE SANTA CRUZ DE TENERIFE)

Ponente: Ilmo. Sr. Magistrado D. Ángel Acevedo y Campos

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.** Impuesta a la entidad actora (...) una sanción tributaria por haber omitido la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales devengado por el contrato administrativo concesional que suscribió dicha empresa con el Ayuntamiento de (...) en 2 de agosto de 2006 para la construcción y gestión de un Centro de Alto Rendimiento Deportivo en la parcela 5-D del Plan Parcial (...) (término municipal de ...), es de significar, a la vista de las alegaciones y argumentos jurídicos que se formulan en el escrito de demanda respecto al instante en que se configura el elemento temporal del hecho imponible del referido ITP o, lo que es lo mismo, el devengo del tributo, que constituido el objeto de la concesión antedicha por la utilización privativa de una superficie de 53.620 m<sup>2</sup> con una edificabilidad de 2000 m<sup>2</sup> y uso de centro deportivo, sita en la Parcela 5D del Plan Parcial La Caleta, para su destino a la construcción y gestión del Centro de

Alto Rendimiento Deportivo antes indicado (cláusula segunda del contrato concesional), ninguna duda cabe que en virtud de la concesión otorgada por la Administración Municipal, lo que adjudicó a la entidad actora no se contrajo solamente a la gestión y construcción del Centro de Alto Rendimiento Deportivo, sino que además le fue cedido el uso privativo de la parcela en la que debía de asentarse tal edificación, por lo que habiendo accedido a la ocupación de un terreno integrado en el dominio público municipal la empresa recurrente desde el mismo momento de la firma de contrato privado de concesión de 2 de agosto de 2006, no es posible admitir, como se sostiene en la demanda, que el referido contrato simplemente se perfeccionó con su firma en la fecha indicada, pero no se consumó en tanto no se construyera el Centro Deportivo, introduciendo la actora, a modo de conveniencia, una condición suspensiva en el sentido de que las obligaciones de la concesionaria no podían desplegar eficacia mientras no se cumpliera el hecho de la

construcción y ello con el ánimo de situar el devengo del ITP no en el momento de la celebración del contrato concesional, sino en el de la ejecución de la obra, al identificarse con ello el surgimiento de la condición suspensiva, postura de la demanda a la que ha de objetarse que si bien es una realidad que en los contratos traslativos de dominio hay que distinguir el momento de la perfección, producido por la coincidencia del consentimiento sobre la cosa y el precio de la consumación, emanante de la tradición real o ficta de la cosa, que determina la transformación del originario "ius ad rem" mediante el cual se transmite el dominio de lo adquirido, pues en el orden jurídico una cosa es el acto de enajenar, significado por el convenio obligacional manifestado al efecto, y otra la entrega, productora de derechos reales de ella derivados –sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) de 24 de mayo de 1980-, no cabe, sin embargo, obviar que pudiendo producirse la tradición fingida del párrafo segundo del art. 1462 del Código Civil, como así lo declaran expresamente las sentencias del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) de 16 de febrero de 1970 y 22 de abril de 1980, aunque la venta conste en documento privado, siempre que se entregue dicho título de adquisición justificativo de la propiedad de quien transmite, resulta innegable que observado desde esta óptica el contrato administrativo privado de concesión de 2 de agosto de 2006, con especial atendimiento al contenido del antecedente quinto y de la cláusula segunda, se advierte fácilmente que la Administración, al adjudicar a la sociedad demandante el uso privativo de la parcela 5 D del Plan Parcial La Caleta para ser

destinada a los fines ya aludidos, dio lugar, aparte de perfeccionarse el contrato, a que la concesionaria pasara a detentar de inmediato el dominio público sin sometimiento a condición suspensiva alguna, generándose, por tanto, para aquélla obligaciones de las denominadas puras que no están sujetas a circunstancia alguna limitativa de sus efectos (art. 1113 del Código Civil), en cuanto no revistió carácter de condición suspensiva sino parte integrante de la misma concesión en el la actora tuviera que ejecutar las obras del Centro de Alto Rendimiento Deportivo en los 24 meses siguientes a la firma del acta de comprobación de replanteo del proyecto de ejecución aprobado (cláusula tercera), hecho demostrativo, abstracción de que la demora podía abrir paso a la resolución del contrato (cláusula octava) de que la parcela cedida en concesión había quedado a disposición de la recurrente desde la propia firma del contrato por obra del mecanismo de la "traditio ficta" y podía desde ese instante operaren aquélla acometiendo los actos preliminares a la edificación, consolidando, en consecuencia, un verdadero "ius in re" que en nada lo podía entorpecer el que, en aras de facilitar el abono del canon de la concesión, quedase diferida la obligación de su pago hasta la firma del acta de recepción provisional de las obras por el Ayuntamiento y a partir del inicio de la explotación del Centro de Alto Rendimiento Deportivo, pues una cosa es que la concesión administrativa de la parcela 5 D del Plan Parcial (...) se instrumentara en el repetido contrato privado de 2 de agosto de 2006, pasando desde entonces la concesionaria a detentar en uso un terreno de dominio público, y otra bien

distinta que en dicho convenio se aplazara el pago del canon concesional por razones de gracia o cortesía.

**SEGUNDO.** Corolario de todo lo anterior es que siendo transmisiones patrimoniales sujetas las “concesiones administrativas”, al así establecerlo el artículo 7.1.B) del Texto refundido de la Ley del ITPAJD, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, unido ello a que el referido impuesto se devenga, tratándose de transmisiones patrimoniales onerosas, el día en que se realice el acto o contrato gravado (art. 49.1 a de la citada normativa, claramente se infiere que constituido el hecho imponible por la concesión administrativa de 2 de agosto de 2006, se devengó en este día el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, con las resultas de que al no haberlo autoliquidado la recurrente incidió, al menos, a título de negligencia, en la infracción tributaria grave del art. 191.1, en relación con el art. 184.2 de la vigente Ley General Tributaria.

**TERCERO.** No se ha infringido por la entidad lo establecido en el art. 45.2 d) de la Ley Jurisdiccional, ya que el Secretario del Consejo de Administración de aquélla ha acreditado que este órgano de la sociedad acordó el ejercicio de la acción contencioso-administrativa frente a la resolución del TEAR de 24 de marzo de 2010, desestimatoria de la reclamación entablada contra el acto sancionador en materia

tributaria objeto de litigio, facultando al efecto a la Procuradora y Letrada intervinientes en este recurso y constando la correspondiente representación otorgada por el apoderado solidario de la empresa accionante.

**CUARTO.** Al no advertirse temeridad o mala fe determinante de la imposición de costas procesales (art. 139.1 de la Ley Jurisdiccional), no procede hacer expresa condena de las mismas.

#### **FALLAMOS**

Desestimar el recurso contencioso interpuesto por la representación de la entidad (...) contra el acto administrativo impugnado, al ajustarse el mismo a Derecho, sin hacer expresa imposición en costas.

Notifíquese esta resolución a las partes, haciéndole saber que contra la misma no cabe interponer recurso de casación.

Así por esta sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada fue la anterior sentencia, por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando la Sala celebrando audiencia pública, de lo que como Secretario/a de la Sala doy fe. En Santas Cruz de Tenerife, a 15 de abril de 2011.

