Roj: **STSJ CL 4764/2021** - **ECLI:ES:TSJCL:2021:4764**

Id Cendoj: **47186330022021100234**
Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Valladolid**
Sección: **2**
Fecha: **23/12/2021**
Nº de Recurso: **585/2020**
Nº de Resolución: **1436/2021**
Procedimiento: **Procedimiento ordinario**
Ponente: **RAMON SASTRE LEGIDO**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

FONDO DOCUMENTAL CE

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN

Sala de lo Contencioso-administrativo de

VALLADOLID

Sección Segunda

SENTENCIA: 01436/2021

Equipo/usuario: JVA

Modelo: N11600

N.I.G: 47186 33 3 2020 0000592

PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000585 /2020

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De RESIDENCIAS ASISTENCIALES EL NIÑO JESUS, S.L.

ABOGADO D.ª DOLORES BLANCO PEREZ

PROCURADOR D. JUAN MANUEL GAGO RODRIGUEZ

Contra TEAR, CONSEJERIA DE HACIENDA

ABOGADO DEL ESTADO, LETRADO DE LA COMUNIDAD

SENTENCIA N.º 1436

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE DE LA SECCIÓN:

DON JAVIER ORAÁ GONZÁLEZ

MAGISTRADOS:

DON RAMÓN SASTRE LEGIDO

DOÑA ADRIANA CID PERRINO

En Valladolid, a 23 de diciembre de 2021.

Visto por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, el presente recurso en el que se impugna: La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León de 31 de enero de 2020 que desestima las reclamaciones económico-administrativas acumuladas números 47/01671-2017, 47/01672-2017 y 47/01673-2017 interpuestas contra los acuerdos de la Jefa del Servicio de Inspección y Valoración Tributaria de la Consejería de Hacienda de la Junta de Castilla y León que en ellas se mencionan, referidos a la liquidación nº 49-INV9-TPA-LIN-16-000010,

girada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados con una cuantía a ingresar de 55.261,50 €, y a la sanción de multa impuesta por importe de 38.270,37 € por infracción tributaria dictada en el expediente número 49-INV9-SAN-LSA-16-000008 con reducción de ese importe con un total a ingresar de 28.702,78 €, así como a la exigencia de la reducción por importe de 9.567,59 € por incumplimiento de los requisitos del art. 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Son partes en dicho recurso: como *recurrente* RESIDENCIAS ASISTENCIALES EL NIÑO JESÚS, S.L., representada por el Procurador D. Miguel Gago Rodríguez, bajo la dirección de la Letrada Dª María Dolores Blanco Pérez.

Como *demandada* LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Como *codemandada* LA ADMINISTRACIÓN DE LA COMUNIDAD AUTONOMA DE CASTILLA Y LEON, representada y defendida por Letrada de sus Servicios Jurídicos.

Ha sido ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. Ramón Sastre Legido.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Interpuesto y admitido a trámite el presente recurso, y recibido el expediente administrativo, la parte recurrente dedujo demanda en la que, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia estimatoria de la demanda en su integridad anulando y dejando sin efecto el Acuerdo de fecha 31 de enero de 2020 dictado por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León en el expediente número de referencia 47/01671-1672-1673 acumuladas relativo al impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ITP-AJD, objeto del presente recurso, con el resto de pronunciamientos favorables y expresa condena en costas a la demandada.

SEGUNDO.- En el escrito de contestación de la Abogacía del Estado, en base a los hechos y fundamentos de derecho expresados en el mismo, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime el recurso e imponga las costas a la parte actora.

TERCERO.- En el escrito de contestación de la Letrada de la Administración Autonómica codemandada, en base a los hechos y fundamentos de derecho expresados en el mismo, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia que desestime el recurso con imposición de costas a la parte recurrente.

CUARTO.- Por auto de 15 de septiembre de 2021 se denegó el recibimiento del pleito a prueba por las razones que en el mismo se expresan.

QUINTO.- Se concedió a las partes el trámite de conclusiones, que se practicó por todas ellas con los escritos que obran en autos.

Declarados conclusos los autos, se señaló para votación y fallo el día 21 de diciembre de 2021.

SEXTO.-En la tramitación de este recurso se han observado las prescripciones legales esenciales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna en el presente recurso contencioso-administrativo por la representación procesal de la entidad mercantil Residencias Asistenciales El Niño Jesús, S.L., la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional - TEAR- de Castilla y León de 31 de enero de 2020 que desestima las reclamaciones económico-administrativas acumuladas números 47/01671-2017, 47/01672-2017 y 47/01673-2017 interpuestas contra los acuerdos de la Jefa del Servicio de Inspección y Valoración Tributaria de la Consejería de Hacienda de la Junta de Castilla y León que en ellas se mencionan, referidos a la liquidación nº 49-INV9-TPA-LIN-16-000010 girada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados con una cuantía a ingresar de 55.261,50 €, y a la sanción de multa impuesta por importe de 38.270,37 € por infracción tributaria dictada en el expediente número 49-INV9-SAN-LSA-16-000008 con reducción de ese importe por ingreso en periodo voluntario con un total a ingresar de 28.702,78 €, así como a la exigencia del importe de 9.567,59 € correspondiente a esa reducción por incumplimiento de los requisitos del art. 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), y se pretende por la parte actora que se anulen la resolución impugnada y los acuerdos del citado Servicio de Inspección a los que se refiere esa resolución.

Frente a ello, tanto la representación de la Administración General del Estado como la de la Administración de la Comunidad de Castilla y León han solicitado la desestimación del presente recurso.

SEGUNDO.- Para la resolución del presente recurso ha de destacarse lo siguiente:

a) El 23 de mayo de 2016 se notificó a la mercantil aquí recurrente el inicio de actuaciones inspectoras en relación con el contrato de gestión de servicio público de la Residencia de Tercera Edad Virgen del Carmen en el municipio de Peleas de Abajo (Zamora), del que había sido adjudicataria en virtud del contrato formalizado el día 19 de septiembre de 2014.

b) El 21 de septiembre de 2016 se extendió acta de disconformidad por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, con una deuda tributaria de 55.261,50 €, de los que 51.027,16 € corresponden a la cuota y 4.234,34 € a los intereses de demora.

c) En el acta y en el informe ampliatorio a la misma se considera que la adjudicación del contrato de gestión del servicio público de residencia de tercera edad a través de la modalidad de concesión administrativa constituye una operación sujeta al citado impuesto, en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (ITP). También se señala que el obligado al pago del mismo es "el concesionario" y que la base imponible se ha calculado teniendo en cuenta el plazo de 25 años de duración de la concesión, capitalizando al 10% el canon anual conforme a los siguientes parámetros: 90.000 € durante los diez primeros años y 60.000 € en los quince años siguientes.

d) Después del trámite de alegaciones, se giró el 20 de octubre de 2016 por la Jefa del Servicio de Inspección y Valoración Tributaria la liquidación nº 49-INV9-TPA-LIN-16-000010 por el importe antes mencionado de 55.261,50 €, siendo la base imponible 728.959,41 € y el tipo aplicable el 7%.

e) El recurso de reposición interpuesto contra dicha liquidación fue desestimado por acuerdo de la mencionada Jefa del Servicio de Inspección y Valoración Tributaria.

f) Asimismo se inició procedimiento sancionador a dicha mercantil por la infracción prevista en el art. 191 LGT por haber dejado de ingresar la cuota tributaria. Después del trámite de alegaciones, se impuso a la recurrente una sanción de multa por importe de 38.270,37 € que, con la reducción del 25% para el caso de ingreso en periodo voluntario, queda limitada a 28.702,78 €. El citado Servicio por acuerdo de 16 de marzo de 2017 desestimó el recurso de reposición formulado por la aquí demandante a la que también se exigió el abono de 9.567,59 € correspondientes a la reducción que se contemplaba en la resolución sancionadora por incumplimiento de los requisitos del art. 188 LGT.

g) Las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los acuerdos antes mencionados fueron desestimadas, una vez acumuladas, por la resolución del TEAR aquí impugnada.

TERCERO.- Dispone el art. 7.1.B) 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 (TRLITP), que son transmisiones patrimoniales: *"La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y* ***concesiones administrativas****, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos"* .

En el art. 13 TRLITP se establece: *"1. Las concesiones administrativas tributarán con el tipo que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre , por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.*

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, las concesiones administrativas tributarán como constitución de derechos, al tipo de gravamen establecido en el artículo 11.a) para los bienes muebles o semovientes, cualesquiera que sean su naturaleza, duración y los bienes sobre los que recaigan.

2. Se equipararán 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.

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

a) Si la Administración señalase una cantidad total en concepto de precio o canon que deba satisfacer el concesionario, por el importe de la misma.

b) Si la Administración señalase un canon, precio, participación o beneficio mínimo que deba satisfacer el concesionario periódicamente y la duración de la concesión no fuese superior a un año, por la suma total de las prestaciones periódicas. Si la duración de la concesión fuese superior al año, capitalizando, según el plazo de la concesión, al 10 por 100 la cantidad anual que satisfaga el concesionario.

Cuando para la aplicación de esta regla hubiese que capitalizar una cantidad anual que fuese variable como consecuencia, exclusivamente, de la aplicación de cláusulas de revisión de precios que tomen como referencia índices objetivos de su evolución, se capitalizará la correspondiente al primer año. Si la variación dependiese de otras circunstancias, cuya razón matemática se conozca en el momento del otorgamiento de la concesión, la cantidad a capitalizar será la media anual de las que el concesionario deba de satisfacer durante la vida de la concesión.

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

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

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

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

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

También ha de citarse el art. 8 TRLITP que establece por lo que aquí importa que *"Estará obligado al pago del Impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:*

(...)

h) En la concesión administrativa, el concesionario; en los actos y contratos administrativos equiparados a la concesión, el beneficiario".

Sostiene la parte actora que ha de anularse la resolución del TEAR impugnada y la liquidación a la que se refiere porque su actividad, al gestionar la mencionada residencia de tercera edad, no se efectúa en virtud de una concesión administrativa.

Esta alegación no puede prosperar por las razones que se exponen a continuación.

En relación con el impuesto de que se trata, *respecto de concesiones administrativas*, el Tribunal Supremo en la sentencia de 15 de enero de 2016 (casación 4031/2014) se remite a lo señalado en las sentencias de 5 de marzo de 2007 (recurso 1007/2002) y de 17 de mayo (recurso 1645/2005) y 18 de junio de 2010 (recurso 1967/2005), indicando: *"En la primera de las sentencias señaladas se dijo lo siguiente:*

<<SEGUNDO.- Después de señalar que la cuestión planteada consiste en dilucidar si la adjudicación efectuada tiene o no naturaleza de concesión administrativa y si, por tanto, se da o no el hecho imponible del artículo 13 del TRITP y AJD/1993 y hacer referencia a los fundamentos jurídicos de la sentencia de instancia, la representación procesal de la recurrente fundamenta, en su primer motivo de casación, la infracción de los artículos 2,3,7 y 13 del TRITP y AJD/1993 señalando que el Pliego de condiciones redactado unilateralmente por el Ayuntamiento menciona reiteradamente en unos artículos la palabra concesionario y en otros, también reiteradamente la palabra adjudicatario y hace referencia a la Ley de Contratos del Estado (LCE), Reglamento General de Contratación del Estado (RCE) y Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales (RSCL). Y a la vista del artículo 48 de dicho Pliego y del régimen jurídico aplicable debe concluirse que se trata de un verdadero contrato de gestión del servicio de limpieza viaria y no de una concesión administrativa, por lo que no está sujeto al ITP.

El artículo 2 del TRITP y AJD/1993 establece que el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes de hayan dado; el artículo 7.1.B) del TRITP y AJD/1993 considera transmisiones patrimoniales sujetas la constitución de concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar inmuebles o instalaciones en puertos o aeropuertos; el artículo 7.5 dispone que no estarán sujetas al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, reguladas en el presente título, las operaciones enumeradas

anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA); y, en fin, el artículo 13.1 TRITP y AJD/1993 señala que las concesiones administrativas tributarán, en todo caso, al tipo de gravamen establecido en el artículo 11. b) cualquiera que sea su naturaleza, duración y los bienes sobre los que recaigan, y el número 2 del mismo artículo especifica que se equipararán a las concesiones administrativas, a los efectos del impuesto, los actos y negocios administrativos cualquiera que sea su modalidad o denominación, por los que, como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o de la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio público o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial a favor de los particulares.

Pues bien, sobre la base del artículo 23 de la Ley General Tributaria (LGT/1963) y de la jurisprudencia contenida en sentencias de este Tribunal de 31 de mayo de 1949 , 13 de mayo de 1950 y 15 de abril de 1951 , según la cual donde la Ley no distingue tampoco debe distinguirse y que las leyes fiscales por su naturaleza y alcance no pueden ser objeto de una interpretación extensiva, la parte recurrente afirma la siguiente tesis: "es claro que únicamente son transmisiones patrimoniales sujetas [al ITP] la constitución de concesiones administrativas que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar inmuebles o instalaciones, y esto no sucede en nuestro caso, en el que es objeto de concurso la simple prestación de los servicios de limpieza viaria". Es claro, añade la parte "que nos encontramos ante un supuesto de no sujeción al concepto de transmisiones patrimoniales, pues nos encontramos ante empresario sujeto en el ejercicio de su actividad profesional y ante prestaciones de servicios sujetas al IVA".

En el segundo motivo, se razona la vulneración de los artículo 114 y siguientes del RSCL reiterando que, a la vista del Pliego de condiciones, "no hay que ejecutar obras, la Corporación no entregó obras e instalaciones, ni existen tarifas que hayan de percibirse del público, ni el Ayuntamiento otorga subvenciones, ni el adjudicatario abona canon al Ayuntamiento, ni hay deber especial de mantener en buen estado las obras e instalaciones, ni se regulan las relaciones con los usuarios pues éstos no existen, ni existe régimen de transición referido al último período de duración del servicio, en garantía de las obras e instalaciones. Es decir, no existe una concesión de servicios, ya que se cumplen más de la mitad de las cláusulas que el art. 114 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales , exige como mínimo para poder establecerse o concederse una concesión de servicios" (sic).

En definitiva, según la recurrente, el Ayuntamiento de Jerez de la Frontera, al convocar el concurso lo ha sometido expresamente a la LCE, RCE y Reglamento de Contratación de las Corporaciones Locales (RCCL), recogiendo en su texto las prescripciones de estas normas, considerando, en todo momento, que se trata de un contrato de gestión de servicio de limpieza viaria y no una concesión administrativa.

TERCERO.- La tesis defendida en los dos motivos de casación no puede ser acogida teniendo en cuenta tanto el concepto de la concesión en Derecho Administrativo como la aplicación que de ella se hace en el Derecho tributario a los efectos de los impuestos de Transmisiones Patrimoniales e IVA.

En Derecho Administrativo, la concesión administrativa es una institución que agrupa distintas especies de negocios jurídicos presididos por la idea de cesión a un particular de una esfera de actuación originariamente administrativa. El concepto incluye todos aquellos actos de las Administraciones Públicas por los que se faculta a los particulares para la realización o gestión de determinado servicio público o se les atribuye el aprovechamiento específico y exclusivo de bienes de dominio público. La concesión es, por tanto, una institución jurídica compleja, susceptible de ser considerada como contrato y como derecho real ya que comprende dos modalidades: la de servicio público y la demanial.

En efecto, de acuerdo con la jurisprudencia de esta Sala, mediante la concesión la Administración obtiene la colaboración de un particular, bien para la prestación de un servicio público -concesión de servicios- bien para el aprovechamiento del dominio público -concesión demanial-.

La primera de dichas modalidades, que es la que importa en el presente recurso, se caracteriza por su naturaleza esencialmente contractual y por ser una forma de gestión indirecta de un servicio público, cuya titularidad corresponde a la Administración concedente. Si bien es cierto que pueden presentarse dificultades derivadas de la consideración de la actividad a desarrollar como auténtico servicio público y de la existencia de distintas formas de gestión.

Con carácter general, una actividad constituye servicio público, en sentido amplio, cuando se trata de la satisfacción de necesidades generales mediante una actividad prestacional que pertenece a la esfera de la competencia de la Administración otorgante. Y son, desde luego, servicios públicos, por antonomasia, los recogidos en la *Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local (LRBRL), en la que además de definirse como servicios públicos locales, en el artículo 85.1 , los que tienden a la consecución de los fines señalados como de la competencia de las entidades locales, en el artículo 25.2 se concretan determinadas materias constitutivas*

de servicios obligatorios, entre las que se encuentran, por lo que aquí interesa, los servicios de limpieza viaria y recogida y tratamiento de residuos.

Y en cuanto a gestión de los servicios públicos, el artículo 85.2 LRBRL distingue la forma directa de la indirecta, y dentro de ésta contempla, de manera especial, en el apartado 4.a) la concesión, cuya naturaleza contractual queda reflejada tanto en el artículo 156 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas , al señalar que la contratación de la gestión de los servicios públicos puede adoptar la modalidad de concesión, por la que el empresario gestiona el servicio a su riesgo y ventura, como en los artículos 114 y siguientes del RSCL.

CUARTO.- La aplicación del concepto de concesión en el Derecho Tributario ha de hacerse conforme al principio de calificación establecido en el artículo 2 del TRITP y AJD/1993. Esto es, exigiéndose el impuesto con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del acto, cualquiera que sea la denominación utilizada.

Por otra parte, ***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 jurídica.***

El TRITP y AJD, con el necesario rango normativo, dentro de las reglas especiales -art. 13.2- y después de expresar, en su redacción originaria, que las concesiones administrativas tributarán en todo caso como constitución de derechos, al tipo de gravamen establecido en el art. 11.b), cualquiera que sea su naturaleza, duración y bienes sobre que recaigan, añade que "se considerarán concesiones administrativas, a los efectos del impuesto, las autorizaciones o licencias que se otorguen con arreglo a las respectivas leyes y reglamentos para la explotación de servicios o bienes de dominio o titularidad pública". No puede, por tanto, atribuirse a una norma reglamentaria -aunque los supuestos equiparados a la concesión aparezcan también en el artículo 15 del Reglamento- la extensión indebida del hecho imponible a supuestos no específicamente contemplados en la norma legal. Es el Texto Refundido, en su art. 13.2, el que realiza la mencionada equiparación no ya solo a las autorizaciones administrativas, sino a "los actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación, por los que, como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o de la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial en favor de particulares". En este caso, 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>>.

(...)

Según hemos recordado en la ***sentencia de 17 de mayo de 2010*** (casación 1645/05 , *FJ 1º), conforme a la redacción originaria del texto refundido de 1993 [aplicable al presente supuesto dada la fecha del devengo (17 de septiembre de 1997) - véase el artículo 49.1.a) del texto refundido], quedaban sujetas al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas la constitución de concesiones administrativa [artículos 1.1.1º y 7.1.A) del mismo Texto], equiparándose a las concesiones los actos y negocios administrativos, cualquiera que fuese su modalidad y 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 del dominio o de uso público, se origine un desplazamiento particular a favor de particulares (artículo 13.2).*

De acuerdo con la jurisprudencia de esta Sala [véase la sentencia de 5 de marzo de 2007 (casación 1007/02 , FJ 3º)], mediante la concesión la Administración obtiene la colaboración de un particular, bien para la prestación de un servicio público -concesión de servicios- bien para el aprovechamiento del dominio público -concesión demanial-. La primera de dicha modalidades, que es la implicada en este debate, se caracteriza por su naturaleza esencialmente contractual y por ser una forma de gestión indirecta de un servicio público, cuya titularidad corresponde a la Administración concedente. ***En ese sentido, se ha de precisar que, con carácter general, se está ante un servicio público cuando se trata de la satisfacción de necesidades generales mediante una actividad prestacional que pertenece a la esfera de la competencia de la Administración otorgante. Se ha de tener en cuenta, además, que el artículo 13.2 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados utiliza una noción de concesión de perfiles más amplios que los que caracterizan a esa institución en el ámbito estrictamente administrativo, sin que ello suponga una indebida extensión del hecho imponible, puesto que se trata de un ejemplo de definición autónoma por la norma tributaria [artículo 23.2 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre)], perfectamente admisible desde la autonomía de esta rama del ordenamiento [sentencia de 31 de octubre de 1996 (casación 678/94 , FJ 1º)]".***

En el presente caso a la aquí demandante se le adjudicó por Acuerdo de 16 de septiembre de 2014 del Pleno del Ayuntamiento de Peleas de Abajo **el contrato de gestión del servicio del Centro Residencial municipal para personas mayores "Virgen del Camino" mediante "concesión"** con una duración de "veinticinco años improrrogables". En ese contrato -que consta en el expediente remitido- se fijan los derechos y obligaciones del "concesionario", entre ellas la prestación del citado servicio así como el abono del canon establecido en la cantidad de 90.000 € anuales durante los diez primeros años y 60.000 € anuales durante los quince años siguientes, "más el IVA vigente en cada año", siendo revisable el canon según el incremento del IPC anual del año natural inmediatamente anterior. Como se indica en el BOP de Zamora de 17 de septiembre de 2014, haciendo referencia a la adjudicación del citado contrato a la mercantil aquí demandante, se trata de un contrato de gestión del servicio público de Residencia de Tercera Edad "a través de la modalidad de concesión administrativa".

En consecuencia, de acuerdo con la jurisprudencia mencionada ha de concluirse que la concesión administrativa del mencionado servicio está sujeta al ITP y no es improcedente la liquidación litigiosa.

No impide la anterior conclusión el hecho de que la recurrente abone al Ayuntamiento de Peleas de Abajo el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), pues ese abono no supone que la concesión de que se trata no esté sujeta al ITP, que es lo que se examina en este recurso.

CUARTO.- Sostiene la parte actora que la falta del ingreso en concepto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales que se le imputa no puede determinar la imposición de la sanción de que se trata por falta de culpabilidad en su conducta. Esta alegación ha de ser estimada.

En efecto, como ha señalado el Tribunal Supremo en la sentencia de 18 de julio de 2013 (casación 2424/2010), con cita de otras, *"el principio de presunción de inocencia garantiza el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad, y comporta, entre otras exigencias, la de que la Administración pruebe y, por ende, motive, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de sanción (entre otras, SSTC 76/1990, de 26 de abril ; 14/1997, de 28 de enero ; 209/1999, de 29 de noviembre y 33/2000, de 14 de febrero); ausencia de motivación específica de la culpabilidad que, en el concreto ámbito tributario, determinó que en la STC 164/2005, de 20 de junio , se llegara a la conclusión de que la imposición de una sanción por la comisión de una infracción tributaria grave tipificada en el artículo 79.a) de la Ley General Tributaria sin motivación de la culpabilidad vulneraba el derecho de los recurrentes a la presunción de inocencia.*

Esta argumentación equivale a invertir la carga de la prueba, porque no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración la que demuestre la ausencia de diligencia, como se señalaba en la sentencia de 10 de Julio de 2007 (rec. para unificación de doctrina 306/2002), por lo que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad es cuando procede exigir al interesado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad.

La Sala de instancia entendió que este criterio, dadas las circunstancias y preceptos aplicados, es el aplicable en el caso de autos, al no estar acreditada la culpabilidad de la entidad en el sentido exigido por este criterio jurisprudencial, ***sin que el mero hecho de la regularización suponga la comisión de una infracción, así como ánimo defraudatorio alguno,*** *mientras que, al contrario, la interpretación de las normas aplicadas ha requerido un análisis profundo de las mismas, pudiendo concurrir interpretaciones diversas. Como ha recordado la sentencia de esta Sala y Sección de 28 de febrero de 2013 (cas. 2220/2010) ante un caso análogo,* ***el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad.*** *Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la STC 164/2005 , al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando "se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio" (Sentencias de 6 de junio de 2008 , -rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004 F.J Sexto-; de 18 de abril de 2007 -rec. cas. núm. 3267/2002, FD 8-; y de 2 de noviembre de 2002 -rec. cas. núm. 9712/1997, FD Cuarto-)".*

En el presente caso, la sanción se impone a la recurrente por la infracción del art. 191 LGT por dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, pero sin justificar ni acreditar la Administración la culpabilidad de la recurrente, lo que es contrario a la jurisprudencia mencionada. Por ello ha de anularse la sanción impuesta a la demandante.

No impide la anterior conclusión el acuerdo de 16 de marzo de 2017 de la Jefa del Servicio de Inspección y Valoración Tributaria, desestimatorio del recurso de reposición formulado contra la citada sanción, pues aunque en el mismo se hacen referencias a que la recurrente es una "sociedad consolidada" de manera que "no se puede presumir que pueda estar en la ignorancia de las obligaciones tributarias que comporta una concesión", no puede desconocerse que, como se alega por la demandante, ha estado abonando por la concesión de que se trata al Ayuntamiento de Peleas de Abajo -que es una Administración Pública- el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) al haberse establecido así en el contrato de concesión de servicios de que se trata, y en el art. 4.4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, se dispone que las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por todo ello, aunque se mantenga la liquidación girada a la recurrente, ha de anularse la sanción que le ha sido impuesta por la Jefa del Servicio de Inspección y Valoración Tributaria de la Consejería de Hacienda de la Junta de Castilla y León por importe de 38.270,37 euros, dictada en el expediente número 49-INV9-SAN-LSA-16-000008, con reducción de ese importe con un total a ingresar de 28.702,78 euros, así como la exigencia de la reducción por importe de 9.567,59 euros.

QUINTO.- Por lo anteriormente expuesto ha de estimarse en parte el presente recurso, por lo que no procede hacer una especial condena en costas a tenor de lo dispuesto art. 139.1 de la Ley Reguladora de esta Jurisdicción 29/1998.

SEXTO.- Contra esta sentencia puede interponerse el recurso de casación previsto en el artículo 86 de la Ley Jurisdiccional 29/1998, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS: Que **estimando en parte** el presente recurso contencioso-administrativo número 585/2020, interpuesto por la representación de la entidad mercantil Residencias Asistenciales El Niño Jesús, S.L., debemos:

1) Anular y anulamos la sanción de multa impuesta a la recurrente por la Jefa del Servicio de Inspección y Valoración Tributaria de la Consejería de Hacienda de la Junta de Castilla y León a la que se refiere la resolución impugnada del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León de 31 de enero de 2020, dictada al resolver las reclamaciones económico-administrativas acumuladas números 47/01671-2017, 47/01672-2017 y 47/01673-2017, así como esta última en cuanto mantiene dicha sanción.

2) Desestimar las demás pretensiones de la parte demandante.

3) No hacer una especial condena en costas.

Notifíquese esta resolución a las partes. Esta sentencia no es firme. Contra ella puede interponerse por razón de la cuantía el recurso de casación para la unificación de doctrina previsto los artículos 96 y siguientes de la Ley reguladora de esta Jurisdicción 29/1998.

Así, por esta nuestra sentencia, de la que se unirá testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ