

**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Sala de lo**  
**Contencioso-Administrativo**  
Sección: SEGUNDA

**SENTENCIA**

**Fecha de Sentencia:** 29/06/2015

**RECURSO CASACION**

**Recurso Núm.:** 3826/2014

**Fallo/Acuerdo:** Sentencia Desestimatoria

**Votación:** 24/06/2015

**Procedencia:** AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 6

**Ponente:** Excmo. Sr. D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco

**Secretaría de Sala :** Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

**Escrito por:** DPP

**Nota:**

Impuesto sobre el valor añadido.- Base imponible.- Subvenciones de capital no vinculadas al precio de las cosas.- No se incluyen.- Contrato administrativo entre el Gobierno de Cantabria y Marina de Laredo, S.A., sobre la construcción del puerto de Laredo.- Aportación del Gobierno cántabro: en un determinado porcentaje (el relativo a las obras del puerto deportivo) constituye una subvención y en otro (el relativo al puerto pesquero) la contraprestación por las obras ejecutadas.

**RECURSO CASACION Num.: 3826/2014**

**Votación: 24/06/2015**

**Ponente Excmo. Sr. D.: Joaquín Huelin Martínez de Velasco**

**Secretaría Sr./Sra.: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo**

## **SENTENCIA**

**TRIBUNAL SUPREMO.  
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN: SEGUNDA**

**Excmos. Sres.:**

**Presidente:**

**D. Manuel Vicente Garzón Herrero**

**Magistrados:**

**D. Ángel Aguallo Avilés  
D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco  
D. José Antonio Montero Fernández  
D. Manuel Martín Timón  
D. Juan Gonzalo Martínez Micó  
D. Rafael Fernández Montalvo**

---

En la Villa de Madrid, a veintinueve de Junio de dos mil quince.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación 3826/14, interpuesto por el GOBIERNO DE CANTABRIA contra la sentencia dictada el 18 de septiembre de 2014 por

la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 618/13, relativo a la liquidación del impuesto sobre el valor añadido del ejercicio 2011. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO**.- La sentencia impugnada declaró que no había lugar al recurso contencioso-administrativo promovido por el Gobierno de Cantabria contra la desestimación presunta por silencio administrativo de la reclamación que instó el 17 de octubre de 2012 ante el Tribunal Económico-Administrativo Central frente a la liquidación del impuesto sobre el valor añadido del ejercicio 2011, practicada el 17 de octubre de 2012 a la Entidad Pública Empresarial Puertos de Cantabria (en adelante, «Puertos de Cantabria») por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cantabria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con un importe a devolver de 3.739.398,25 euros, incluidos los intereses de demora.

La *ratio decidendi* del pronunciamiento recurrido se encuentra en sus fundamentos cuarto y quinto:

«CUARTO-. Para la resolución del presente recurso conviene tener en cuenta que las partes reconocen el carecer mixto del contrato celebrado, y conviene también recordar que esta Sala en sentencia de fecha 22 de noviembre de 2.013, recurso 299/2012, ya se resolvió la cuestión litigiosa, entendiendo que las aportaciones del Gobierno de Cantabria no constituyen precio sino subvenciones de capital destinadas a mantener el equilibrio económico del contrato. Y en efecto ello se deduce de la cláusula 3 bis en relación con la cláusula M del mismo, de modo que no constituyen contraprestación conforme al art.78.dos.3º de la LIVA 37/1992, y ello en línea con lo expuesto en el art.120, 130 y 163.2 del RDL 2/2000, aplicable al caso, pues las subvenciones puede constituir una forma de mantenimiento del equilibrio de la concesión y hallarse destinadas a la financiación del mismo. La referencia contractual a “en concepto de precio percibido para obtener el equilibrio financiero de la concesión...” ha de

entenderse esencialmente referida a explotación del puerto deportivo otorgado en concesión, más que al contrato de obra.

Por consiguiente, las aportaciones realizadas por el Gobierno de Cantabria no constituyen esencialmente contraprestación, y por tanto encajan en el concepto de subvenciones otorgadas por el art.2.1 de la Ley 38/2003, sin que las demás previsiones contractuales o del Pliego, como la cláusula F o el estudio de viabilidad de la construcción del nuevo puerto pesquero, y demás documentos aportados con la demanda, desvirtúen lo expuesto.

En cuanto a la aplicación de la doctrina del TJUE sobre las entregas de bienes destinadas a transmitir la facultad de disposición a la Administración conforme al art.14 de la Directiva 2006/112/CEE tampoco desvirtúa lo expuesto, además de que la actora presupone que tales aportaciones responden a la idea de precio, lo que ha quedado desvirtuado. Y en cuanto a la doctrina del TJUE sobre la deducibilidad del IVA soportado por el concesionario antes del inicio de actividad también es un argumento que debe ser rechazado, pues ello ha de entenderse en el sentido de que ello no puede suponer que se incluyan tales subvenciones en el concepto de contraprestación y por tanto, en la base imponible dado que no están sujetos por previsión legal.

Por otro lado, la no inclusión en la base imponible del impuesto de las aportaciones de capital destinadas a mantener el equilibrio financiero de la concesión del puerto deportivo, conforme al art.78.dos.3º de la LIVA, no significa que no se haya tenido en cuenta que la concesión de la explotación del puerto deportivo sea una operación sujeta y no exenta, sino tan sólo que dichas subvenciones de capital del Gobierno de Cantabria no están sujetas.

Y en cuanto a la sentencia del TSJ de Cantabria de fecha 31 de julio de 2.011, recurso 485/2010, que ha sido aportada al expediente y mencionada en el acuerdo liquidatorio impugnado, y en la que se debatía una petición de reintegro de IVA, lo cierto es que no puede desvirtuar lo expuesto, admitiendo la plena competencia de esta Sala para el conocimiento del acto impugnado debatido en este recurso contencioso-administrativo.

QUINTO-. En cuanto a la determinación del porcentaje de dichas aportaciones destinadas a puerto pesquero, y por tanto, a contrato de obra, operación sujeta y no exenta y fijada en un 20,52% lo cierto es que el criterio de la Inspección responde a la determinación de la lámina de agua del puerto destinado a la actividad pesquera, criterio más razonable que la pericial aportada por la actora, pues la misma no razona suficientemente los porcentajes a los que ha llegado del 90,30% para el puerto construido y del 9,7% para el puerto deportivo, sobre todo si se

ignora por qué motivo los costes de infraestructuras básicas (folio 11 del dictamen, apartado a/) los incluye en el 90,30% y en relación con el puerto pesquero, en vez del puerto deportivo, sobre todo, cuanto los costes son mayores respecto del puerto deportivo que el pesquero, como se deduce de los apartados 2 y 3.

E igualmente tampoco dicha pericial desvirtúa el criterio seguido por la Administración demandada, que ha tenido en cuenta la lámina de agua ocupada en cada zona, en vez del valor de las obras de construcción, desestimándose así la segunda de las pretensiones formuladas por la recurrente.

De cuanto queda expuesto resulta la desestimación el recurso, confirmándose la resolución impugnada».

**SEGUNDO.-** El Gobierno de Cantabria preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 19 de diciembre de 2014, en el que invocó tres motivos de casación, el primero al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio), y los otros dos con arreglo a la letra d) del mismo precepto.

1º) En el primero achaca a la sentencia que combate carecer de una motivación suficiente y racional, con vulneración de los artículos 120.3 de la Constitución y 218.2 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil (BOE de 8 de enero), así como del 9.3 de aquella primera en cuanto prohíbe la arbitrariedad, desconociendo también el derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión del artículo 24 de la misma.

Afirma que la sentencia ignora las alegaciones de las partes y las pruebas documental y pericial practicadas, llegando a conclusiones distintas de las que habría alcanzado de haber tomado en consideración tales medios de prueba. Se refiere al contrato de concesión de obra pública para la construcción del nuevo puerto pesquero-recreativo deportivo en Laredo, así como para la explotación de las dársenas

recreativo-deportivas y el aparcamiento de vehículos, y también al acta de recepción y comprobación de 7 de junio de 2011. Considera que la prueba pericial pone de manifiesto que la actuación administrativa llevada a cabo supone la ejecución de dos contratos diferenciados, uno relativo a la construcción de la obra pública y otro a la concesión, con unos porcentajes diferentes a los señalados en la resolución tributaria impugnada.

Reconoce que la Sala de instancia puede resolver con arreglo a una valoración conjunta de la prueba, pero –sostiene- en este caso esa valoración no ha quedado reflejada en la sentencia.

**2º)** El segundo argumento del recurso denuncia la infracción de los artículos 340.1, 346 y 348 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, por ser vulneradas las reglas de la sana crítica al valorar la prueba pericial y, en general, los demás medios incorporados al proceso, de los que se infiere que la naturaleza del contrato es mixta y que la aportación fija del Gobierno de Cantabria constituye el precio por la ejecución de las obras del puerto pesquero y de la parte proporcional de las de abrigo y protección, que debe ser sometida al régimen general del artículo 75 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre).

**3º)** La última queja consiste en la infracción de los artículos 120 a 153, relativos al contrato de obra pública, y 236, que concierne al de concesión de obra pública, del texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2000, de 16 de junio (BOE de 21 de junio), del artículo 2.1 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (BOE de 18 de noviembre), y de los artículos 4, 8, 75, 98 y 99 de la Ley 37/1992.

Partiendo de que nos encontramos ante un contrato mixto de obra pública portuaria, referida al puerto de Laredo, y de concesión de obra pública, circunscrita al puerto deportivo-recreativo, considera que su

aportación –la del Gobierno de Cantabria- es la retribución por la ejecución del proyecto y de la obra del puerto de pesquero (también de las obras de abrigo), realizada en tres pagos, el último de las cuales se produjo una vez recibidos los trabajos. Subraya que la obra pública del puerto recreativo-deportivo se financió exclusivamente de forma privada por el concesionario.

Entiende que aquel pago queda sujeto al impuesto sobre el valor añadido con arreglo al artículo 4, en relación con el 8, ambos de la Ley 37/1992, produciéndose el devengo en virtud del artículo 75.Uno.2bis de la misma. Añade que debe tenerse presente el artículo 1 del texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, para determinar la noción de Administración Pública a efectos del último precepto citado de la Ley 37/1992, así como el artículo 147 del mismo texto refundido, para entender cuando se produce la recepción de la obra pública. Teniendo en cuenta todo lo anterior, insiste en que, de acuerdo con el artículo 75 de la Ley 37/1992, el pago de ese precio debe quedar sometido al régimen general del impuesto sobre el valor añadido.

Termina solicitando el dictado de sentencia que case y anule la recurrida.

**TERCERO.**- La Administración General del Estado se opuso al recurso en escrito registrado el 25 de febrero de 2015, en el que interesó su desestimación.

**1º)** El abogado del Estado inicia su escrito oponiéndose a un sedicente primer motivo en el que el Gobierno de Cantabria habría denunciado la infracción de los artículos 33 de la Ley de esta jurisdicción, 218 de la Ley de Enjuiciamiento civil y 24 de la Constitución.

Afirma que la sentencia discutida, «contrariamente a lo que pretende la recurrente, no incurrió en incongruencia *extra petitum*» [sic], habiéndose limitado a estimar –con o sin acierto- que los fondos

entregados por el Gobierno de Cantabria no constituían contraprestación por la obra ejecutada o a ejecutar, sino una aportación para mantener el equilibrio financiero de la concesión. «En lo que atañe a lo alegado “*informatio in peius*”» [sic], dice que no puede correr mejor suerte, pues no es soporte su simple invocación, sino que debe acreditarse, explicarse y demostrarse la medida en que se ha producido.

**2º)** Frente a lo que llama segundo motivo (que sería el primero del escrito de formalización del recurso), arguye que la sentencia en ningún momento ha cuestionado la doble dimensión del contrato, habiéndose limitado a resolver sobre la naturaleza de la aportación realizada por el Gobierno de Cantabria, sin determinar la doble finalidad y el carácter mixto del contrato, por lo que mal puede reprochársele error en su calificación.

**3º)** Tratándose del segundo motivo (identificado en el escrito de oposición como tercero), repara que discute la valoración de la prueba e insiste en que la sentencia se limitó a resolver si la aportación del Gobierno de Cantabria era precio o subvención, sin introducirse en mayores disquisiciones sobre los porcentajes a imputar al puerto pesquero y al deportivo.

**4º)** Termina indicando que, en el último motivo, el Gobierno autonómico recurrente insiste sobre una cuestión sobre la que la sentencia no se pronunció y, por ello, debió denunciar tal omisión.

**CUARTO.**- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 26 de febrero de 2015, fijándose al efecto el día 24 de junio siguiente, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. JOAQUÍN HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, Magistrado de la Sala

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.-** La decisión del presente recurso de casación requiere, como tarea previa, fijar con mayor detalle del que aparece en la sentencia impugnada los hechos que se encuentran en la base del litigio, tal y como se obtienen de ella y del expediente administrativo:

1º) El 21 de diciembre de 2005, el Gobierno de Cantabria y Marina de Laredo, S.A., firmaron un contrato de “Concesión de obra pública para la construcción del nuevo puerto pesquero recreativo deportivo en Laredo y explotación de las dársenas recreativo deportivas y aparcamiento de vehículos”.

Con arreglo a la primera de sus cláusulas, Marina de Laredo, S.A., procedería a la ejecución de la obra pública en cuestión y de acuerdo con la segunda el contrato se celebró a riesgo y ventura del contratista, de modo que no cabría revisión al alza de la aportación fija solicitada al Gobierno de Cantabria, con independencia del tratamiento fiscal, presupuestario o de otra índole que mereciera. En particular, se indicaba que en ningún caso procedería el restablecimiento del equilibrio económico del contrato por causas distintas a las expresamente tasadas en el artículo 31 *bis* del pliego de cláusulas administrativas particulares, quedando explícitamente excluidas las limitaciones a la deducibilidad del impuesto sobre el valor añadido derivadas del tratamiento fiscal de la aportación fija solicitada al Gobierno de Cantabria.

Conforme a la cláusula tercera, las condiciones económicas del contrato, que incluían el impuesto sobre el valor añadido, eran 995.000 euros por la elaboración del proyecto y 64.376.925 euros por la ejecución de las obras. El Gobierno de Cantabria se comprometía a aportar 45.855.185 euros líquidos, que se abonaría en los años 2006 (995.000 euros), 2007 (22.430.092,50 euros) y 2008 (22.430.092,50 euros).

**2º)** La cláusula 3, “Financiación”, del pliego de cláusulas administrativas particulares dispuso que el concesionario asumiría la financiación de la totalidad de las obras relativas al nuevo puerto sin perjuicio de lo establecido en la cláusula M del cuadro de características específicas del contrato. Por su parte, la cláusula 3 *bis*, “Pago de la aportación de la Administración al concesionario”, siguiendo la cláusula tercera del contrato, lo estructuraba en tres plazos, el primero correspondía al importe líquido ofertado para la elaboración del proyecto (995.000 euros). Los otros dos, cada uno del 50% del resto (22.430.092,50 euros), se emitirían una vez ejecutada la mitad del presupuesto de ejecución de las obras, el primero, y una vez recibidas las mismas, el segundo. Esta cláusula 3 *bis* indicaba que la aportación de la Administración había sido solicitada por el concesionario «para obtener el equilibrio económico-financiero de la concesión».

La mencionada cláusula M reiteraba que «la aportación de la Administración solicitada por el concesionario en concepto de precio recibido para obtener el equilibrio económico-financiero de la concesión se realizará en tres pagos».

**3º)** En relación con el impuesto sobre el valor añadido correspondiente al cuarto trimestre de 2008, la Administración tributaria aprobó el 16 de noviembre de 2009 una liquidación a cargo de Puertos de Cantabria, derivada del acta firmada en disconformidad A02 71610071. La liquidación fue practicada por considerarse indebidamente repercutida por Marina de Laredo, S.A., a Puertos de Cantabria en la factura 31.000.165, cuyo principal ascendía a 19.336.286,64 euros, una cuota del impuesto sobre el valor añadido de 3.093.805,86 euros, debiendo excluirse de la repercusión 2.458.956,90 euros, correspondientes a aportaciones del Gobierno de Cantabria que la Inspección reputó no sujetas a dicho tributo. Tras la oportuna reclamación económico-administrativa (desestimada en resolución del Tribunal Central de 5 de enero de 2011), la Sección Sexta de la Sala de lo

Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional confirmó la liquidación en sentencia de 22 de noviembre de 2013 (procedimiento ordinario 299/12), que pende actualmente ante esta Sección del recurso de casación 197/14, en espera de ser señalado para votación y fallo.

**4º)** En liquidación derivada del acta de conformidad A01 76382832, levantada a Marina de Laredo, S.A., por el ejercicio 2006, se señaló una cuota a devolver de 111.709,31 euros. En otra (correspondiente al acta, también de conformidad, A01 76383480), relativa al ejercicio 2008, se cifró una cuota también a devolver de 2.518.241,34 euros. En ambos casos, incluidos los intereses legales. La razón de las dos liquidaciones estriba en considerar parte [la correspondiente a la cofinanciación del contrato de concesión de obra pública (79,58%), diferenciándola de la que es anticipo del precio de la obra a recibir en el futuro (20,52%)] de los pagos realizados por Puertos de Cantabria subvenciones de capital, no sujetas, por tanto, al impuesto sobre el valor añadido.

**5º)** En las referidas actas de conformidad, Marina de Laredo dejó a salvo su derecho de, al amparo de contrato firmado con el Gobierno de Cantabria, reclamar a este último el importe del impuesto sobre el valor añadido que le fue devuelto como consecuencia de las regularizaciones practicadas. Formulada la reclamación, fue desestimada por resolución del presidente de Puertos de Cantabria de 21 de enero de 2010, confirmada en alzada por silencio administrativo. Esta decisión administrativa fue ratificada por sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 31 de julio de 2011 (procedimiento ordinario 485/10). Esta sentencia no es firme, pues pende del recurso de casación 4327/12, llamado a ser fallado por la Sección Séptima de esta Sala.

**6º)** En relación con el ejercicio 2011, en liquidación practicada a Puertos de Cantabria el 17 de octubre de 2012 (que es la que se encuentra en el origen de este recurso de casación), derivada del acta

firmada en disconformidad A02 72118533, la Administración tributaria fijó una cuota a devolver de 3.739.398,25 euros, incluidos intereses de demora, en lugar de los 6.465.709,73 solicitados en la autoliquidación. Las razones de esta regularización son las mismas que las que justificaron la del cuarto trimestre de 2008. Una parte (79,58%) de los pagos efectuados en virtud del contrato de 21 de diciembre de 2005 constituían subvenciones de capital no sujetas al impuesto sobre el valor añadido, mientras que sólo el resto (20,52%) estaba destinada a anticipar la retribución de la obra del puerto pesquero. Esta liquidación fue confirmada por el Tribunal Económico-Administrativo Central mediante silencio administrativo.

**SEGUNDO.-** En la sentencia contra la que se dirige este recurso de casación, que sigue el criterio sentado en la de 22 de noviembre de 2013 (procedimiento ordinario 299/12), pendiente del recurso de casación 197/14 y relativa a la liquidación del impuesto sobre el valor añadido del cuarto trimestre 2008, la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional concluye que un 79,58% de la aportación del Gobierno de Cantabria son subvenciones de capital, según se obtiene de la cláusula 3 *bis* en relación con la M del contrato administrativo firmado el 21 de diciembre de 2005 (el resto -20,52%- constituye el pago anticipado de la obra del puerto pesquero), sin que los porcentajes señalados en la prueba pericial (9,70% y 90,30%, respectivamente) puedan asumirse, pues el técnico no razona suficientemente sus conclusiones, sin que desvirtúe el criterio aplicado por la Administración para fijar aquella proporción, que atiende a la lámina de agua respectivamente ocupada por el puerto deportivo y el pesquero (FFJJ 4º y 5º).

El Gobierno de Cantabria se alza en casación esgrimiendo tres motivos. En el primero, que sustenta en el artículo 88.1.c) de La Ley de esta jurisdicción, dice que la sentencia adolece de motivación por no exponer sus razonamientos sobre la valoración de las pruebas, al tiempo que en el segundo, con arreglo a la letra d) del mismo precepto, denuncia

que vulnera las reglas de la sana crítica en esa valoración, singularmente en lo que se refiere a la prueba pericial. En el último motivo, con el mismo anclaje que el anterior y teniendo como presupuesto que las aportaciones del Gobierno de Cantabria en virtud del contrato no son subvenciones de capital sino que constituyen contraprestación de la obra realizada y entregada en ejecución del mismo, reputa infringidos los preceptos de la Ley 37/1992 y del texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas que determinarían el nacimiento, mediante la oportuna recepción, de la obligación de contribuir por el impuesto sobre el valor añadido.

**TERCERO**.- Los planteamientos que subyacen a cada uno de los dos primeros motivos del recurso resultan contradictorios, pues o bien la Sala de instancia no ha expresado los razonamientos que reflejarían su apreciación de las pruebas (primer motivo) o bien esos razonamientos resultan irrazonables o arbitrarios (segundo motivo). O lo uno o lo otro, pues ambas situaciones no son compatibles.

Uno de ellos podía, por tanto, haber sido objeto de inadmisión en su momento por su manifiesta carencia de fundamento [véase el artículo 93.2.d) de la Ley de esta jurisdicción]. Y ese motivo no es otro que el primero. Basta la lectura de los fundamentos cuarto y quinto de la sentencia para comprobar de dónde obtienen los jueces *a quo* su conclusión de que en un 79,58% de las cantidades aportadas por el Gobierno de Cantabria constituyen subvenciones de capital no sujetas al impuesto sobre el valor añadido, en virtud hoy de lo dispuesto en el artículo 78.Tres.4º de la Ley 37/1992 [este apartado 4º ha sido introducido por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre (BOE de 28 de noviembre), pero la norma que incorpora ya era aplicable en nuestro ordenamiento como consecuencia de la interpretación llevada a cabo por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea de las directivas reguladoras del sistema común del impuesto sobre el valor añadido – pueden consultarse las sentencias de 3 de septiembre de 2009, *RCI Europe* (C-37/08, apartado 24), y 27 de marzo de 2014, *Le Rayon d’Or* (C-151/13,

apartados 29 y 30), y las que en ellas se citan]. Así lo deduce de las cláusulas contractuales (véanse los dos primeros párrafos del cuarto fundamento jurídico) y de los criterios de proporción señalados por la Inspección de los Tributos atendida la lámina de agua ocupada, respectivamente, por el puerto deportivo y por el pesquero, proporción no desvirtuada, en su opinión, por la prueba pericial practicada en el proceso, que no da suficiente razón de sus conclusiones (véanse los dos primeros párrafo del quinto fundamento jurídico).

No cabe hablar, por tanto, de falta de motivación, constatación que conlleva el fracaso del primer motivo de casación, sin perjuicio del juicio que merezcan los razonamientos de la sentencia, cuestión que suscita el segundo argumento del recurso y que pasamos a analizar a continuación.

**CUARTO.**- En el segundo motivo, el Gobierno de Cantabria denuncia la infracción de tres preceptos de la Ley de Enjuiciamiento civil: los artículos 340.1, 346 y 348. Los tres se refieren a la prueba pericial. Parece, pues, que no considera conculcada norma alguna relativa a la valoración de los documentos públicos (artículos 317 y 319), como el contrato administrativo firmado y, por ello, que no pone en cuestión la conclusión de que, al menos en parte, la aportación del Gobierno de Cantabria constituya subvención de capital no sujeta al impuesto sobre el valor añadido.

La ausencia de toda referencia a la infracción de algún precepto legal en relación con la valoración del contrato firmado por el Gobierno de Cantabria con Marina de Laredo, S.A., resultaría suficiente para desestimar este motivo en ese aspecto, pero, dado que su fundamentación contiene algunas reflexiones sobre dicho documento público, conviene que esta Sala también plasme las suyas en esta sentencia.

De entrada, se ha de recordar el limitado alcance de la intervención del Tribunal de casación cuando se trata de revisar la calificación y la valoración de los contratos por la Sala de instancia. La interpretación de los contratos y negocios jurídicos celebrados entre las partes es tarea que corresponde a los jueces *a quo*, sin que este Tribunal deba intervenir salvo que, al desarrollarla, incurran en arbitrariedad ofreciendo un resultado ilógico, contradictorio o contrario a algún precepto legal. Así lo hemos venido sosteniendo, haciendo nuestro un criterio jurisprudencial de la Sala Primera de este Tribunal Supremo [sentencias de 17 de febrero de 2003 (casación 2018/97, FJ 1º), 7 de julio de 2006 (casación 4131/99, FJ 2º) y 26 de junio de 2008 (casación 2227/01, FJ 2º)], seguido por la nuestra, entre otras, en las sentencias de 18 de enero de 2005 (casación 7321/01, FJ 5º), 12 de julio de 2006 (casación 5609/01, FJ 2º), 13 de noviembre de 2008 (casación 5442/04, FJ 10º), 6 de marzo de 2009 (casación 2824/03, FJ 3º), 8 de octubre de 2009 (casación para la unificación de doctrina 234/04, FJ 4º), 29 de marzo de 2010 (casación 11318/04, FJ 22º), 23 de julio de 2012 (casación 599/10, FJ 2º), 20 de abril de 2015 (casación 4540/12, FJ 6º) y 27 de abril de 2015 (casación 3777/12, FJ 4º)]. Es decir, sólo podemos adentrarnos en ese terreno cuando la valoración del contenido de los contratos contravenga manifiestamente la legalidad o resulte errada, disparatada, arbitraria, contraria al buen sentido, pugne abiertamente con realidades suficientemente probadas o contenga conclusiones erróneas decisivas, sean irracionales o incluso adolezcan de desproporción que no encaja en un normal raciocinio.

Ninguno de esos calificativos conviene a la exégesis realizada por la Audiencia Nacional del contrato firmado el 21 de diciembre de 2005 por el Gobierno de Cantabria y Marina de Laredo, S.A. La sentencia impugnada, remitiéndose a otra anterior (la dictada el 22 de noviembre de 2013 en el procedimiento ordinario 299/12), asume el carácter mixto del contrato y que una parte de la aportación del Gobierno de Cantabria no es la retribución por la entrega de las obras del puerto, sino subvención de capital no vinculada al precio. Para llegar a tal desenlace, acude a la

cláusula 3 *bis* del pliego de cláusulas administrativas particulares y a la M del cuadro de características específicas, de las que infiere que la aportación solicitada al Gobierno de Cantabria lo era «para obtener el equilibrio económico-financiero de la concesión», encajando en el concepto de subvención del artículo 2.1 de la Ley 38/2003 y sin que las demás previsiones contractuales o del pliego, el estudio de viabilidad de la construcción del nuevo puerto pesquero y los otros documentos aportados con la demanda desvirtúen lo expuesto.

Podrá estarse o no de acuerdo con esta calificación (que esta Sala comparte, si se analizan las cláusulas segunda y tercera del contrato firmado el 21 de diciembre de 2005, cuyas referencias al impuesto sobre el valor añadido ha de entenderse hechas al que proceda), pero desde luego no merece ser tachada de manifiestamente ilegal, errónea, disparatada, arbitraria o contraria al buen sentido.

No hay nada, pues, en la valoración de la prueba documental que avale la queja del Gobierno autonómico recurrente, debiendo, por tanto, concluirse que la Sala de instancia no ha infringido ningún precepto relativo a la apreciación de esa clase de prueba al concluir que la aportación del Gobierno de Cantabria era una subvención de capital.

**QUINTO**.- Ahora bien, siguiendo el criterio de la Inspección de los Tributos y atendida la naturaleza mixta del contrato, considera que es así en un 79,58%, parte de la aportación correspondiente a la cofinanciación de un contrato de concesión de obra pública, mientras que el resto (20,52%) constituye el pago anticipado de la obra del puerto pesquero, a recibir en el futuro.

El Gobierno de Cantabria, en el segundo motivo, y ahora sí con invocación de preceptos sobre la valoración de la prueba pericial, considera vulneradas las reglas de la sana crítica porque esos porcentajes, según el técnico que informó en el proceso, deberían ser de 9,70% y 90,30%, respectivamente.

La Administración, en los actos recurridos, señaló la proporción que alcanza atendiendo a la parte de la lámina de agua destinada a puerto pesquero en relación con la total superficie de la lámina de agua que se utiliza para puerto deportivo. Para ello expone con claridad y extensión los datos y cifras que utiliza. La Audiencia Nacional juzga que la prueba pericial es incapaz de desdecir tal conclusión porque, de un lado, excluye los costes de infraestructuras básicas del puerto deportivo, incluyéndolos en el pesquero, siendo así que esos costes son mayores en éste que en aquél, y, de otro, no razona suficientemente los porcentajes a que llega el perito (en realidad debería decir que no contiene ninguna explicación al respecto, limitándose a afirmar de forma apodíctica que «una vez analizados los costes de construcción [...] y realizado el correspondiente reparto [...] a Puertos de Cantabria deben ser imputables obras y servicios cuantificados en el 90,30% del valor total del puerto construido, en tanto que al concesionario Marina de Laredo, le corresponde 9,70% del citado valor total»).

En estas circunstancias y teniendo a la vista dicho dictamen técnico, no cabe concluir que la sentencia impugnada haya infringido el artículo 348 de la Ley de Enjuiciamiento civil, en cuanto dispone que la prueba pericial ha de valorarse de acuerdo con las reglas de la sana crítica. Conviene recordar que un informe pericial no razonado constituye una mera opinión, pues, en definitiva, su fuerza probatoria no reside tanto en la condición, categoría o número de sus autores como en su mayor o menor fundamentación o razón de ciencia [véanse las sentencias de 16 de junio de 2008 (casación 429/05, FJ 2º B), 6 de octubre de 2008 (casación 6168/07, FJ 3º), 17 de noviembre de 2008 (casación 5709/07, FJ 13º), 1 de diciembre de 2008 (casación 5033/05, FJ 4º), 16 de febrero de 2009 (casación 1887/07, FJ 7º), 27 de febrero de 2012 (casación 6371/08, FJ 3º), 19 de enero de 2015 (casación 1418/13, FJ 9º) y 27 de abril de 2015 (casación 3777/12, FJ 3º)]. Lo esencial en los informes periciales no son las conclusiones a las que llegan sino los razonamientos que conducen a las mismas [sentencias de 27 de febrero

de 2001 (casación 6378/96, FJ 2º), 27 de febrero de 2012 (casación 6371/08, FJ 3º), 19 de enero de 2015 (casación 1418/13, FJ 9º) y 27 de abril de 2015 (casación 3777/12, FJ 3º)].

El segundo motivo del recurso debe, por tanto, ser desestimado.

**SEXTO.**- Llegados al anterior desenlace, está echada la suerte del último argumento del recurso, pues la infracción de los preceptos sustantivos que invoca tiene como presupuesto la consideración de que la totalidad de la suma aportada por el Gobierno de Cantabria en virtud del contrato de 21 de diciembre de 2005 constituye el precio de la obra ejecutada por Marina de Laredo, S.A.

No siendo así y concluido que, en el porcentaje indicado, tenido en cuenta por la Inspección de los Tributos, los pagos del gobierno de Cantabria integran una subvención de capital no vinculada al precio, el desenlace resulta obligado: no están sujetos al impuesto sobre el valor añadido. Así se desprendía, a *contrario sensu*, del artículo 78.Dos.3º de la Ley 37/1992, cuyo contenido viene a aclarar el nuevo artículo 78.Tres.4º, incorporado por la Ley 28/2014. Tan es así, que nuestra jurisprudencia ha excluido esas subvenciones incluso para calcular la regla de prorrata [sentencias de 23 de mayo de 2011 (casación 3005/07, FJ 5º) y 27 de febrero de 2012 (casación 5107/08, FJ 3º)], con la corrección que introdujo el Tribunal de Justicia de la Unión Europea para los sujetos pasivos totales [sentencia de 6 de octubre de 2005, *Comisión/España*, en el asunto C-204/03].

Por lo tanto, resulta ajustada a derecho la sentencia recurrida cuando, ratificando los actos administrativos impugnados, concluye que no cabe repercutir al Gobierno de Cantabria el impuesto sobre el valor añadido sobre las sumas que, en el marco del contrato litigioso, constituyen una subvención de capital, siendo correctas las regularizaciones practicadas en cuanto niegan a dicho Gobierno el derecho a deducir esas cuotas, pues tal derecho sólo se reconoce en

relación con las soportadas o que deben serlo [artículos 92 y 94 de la Ley 37/1992].

**SÉPTIMO.-** En virtud de lo dispuesto en el artículo 139.2 de la Ley de esta jurisdicción procede imponer las costas al Gobierno de Cantabria, si bien, haciendo uso de la facultad que nos otorga el apartado 3 del mismo precepto, con el límite de ocho mil euros, habida cuenta del alcance y la dificultad de las cuestiones suscitadas.

### **F A L L A M O S**

Desestimamos el recurso de casación 3826/14, interpuesto por el GOBIERNO DE CANTABRIA contra la sentencia dictada el 18 de septiembre de 2014 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 618/13, que confirmamos, imponiendo las costas a dicho Gobierno, con el límite señalado en el último fundamento de derecho.

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

Manuel Vicente Garzón Herrero

Angel Aguallo Avilés  
Velasco

Joaquín Huelin Martínez de

José Antonio Montero Fernández

Manuel Martín Timón

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. **Joaquín Huelin Martínez de Velasco**, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria, certifico.