

LAS CONCESIONES EN LA IMPOSICION INDIRECTA. ESPECIAL REFERENCIA A LA CONCESION DE OBRA.

César García Novoa
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Santiago de Compostela

I. Introducción. La figura de la concesión.....	1
II. Clases de concesiones	5
III. La tributación de las concesiones en general.....	8
III.1. La tributación de las concesiones en el IVA.	8
III.2. Régimen general de no sujeción.....	12
III.3. Supuestos de no sujeción en concesiones demaniales en el IVA.	15
III.3.1. La no sujeción al IVA de las concesiones de servicios.....	17
III.3. 2. Sujeción de las concesiones de servicios a Transmisiones Patrimoniales Onerosas.	20
IV. Base imponible y tipo de gravamen de las concesiones sujetas al ITPAJD, modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.	28
V. Concesiones sujetas a IVA.	37
VI. La concesión de obra pública. Introducción y justificación de la figura.....	40
VI.1. La concesión de obra en la imposición indirecta.	43

I. Introducción. La figura de la concesión.

A la hora de definir la figura de la concesión, la primera nota que debemos destacar es la dificultad para configurarla como una categoría unitaria. Así lo señala ARIÑO ORTIZ, cuando dice que “es bien conocida la tradicional dificultad de definir esta figura, especialmente a efectos fiscales con una variedad de situaciones

completamente distintas entre sí¹. Esa dificultad justifica que, a la hora de describir los perfiles de la concesión, esa definición comience por enunciar las clases o tipos de concesiones. Así, las concesiones pueden clasificarse en concesiones demaniales, concesiones de servicio público y concesiones de obra pública. Quedaría la categoría de las concesiones industriales que entendemos reconducible a las concesiones demaniales o de servicio público².

A las diversas clases de concesiones nos referiremos más adelante. A pesar de esta pluralidad clasificatoria, existente caracteres en la categoría jurídica de la concesión que son inherentes a su propia existencia como figura jurídica universal y que no pueden ser desconocidos. Así, y aunque suele afirmarse por ciertos autores que se trata de un puro acto administrativo, entendemos que cabe defender el carácter convencional de la concesión. Por citar una obra clásica del Derecho Público español, ALCALA ZAMORA, dice en *La concesión como contrato y como derecho* que la concesión es un convenio en el cual el otorgamiento supone una liberalidad voluntaria del Poder³. La naturaleza contractual de la concesión es innegable y negarla es cerrar los ojos a la realidad jurídica. Y es un contrato porque no puede concurrir sin acuerdo de voluntades, ya que ni se impone como prestación personal o carga obligatoria ni, de otra parte, se puede exigir como un derecho frente al Estado.

Esta naturaleza negocial supone que la concesión tiene una eficacia traslativa⁴. Ello conlleva reconocer la existencia de unas facultades derivadas de una titularidad pública que está presente en el propio texto constitucional, cuando el art. 128,1 habla de la subordinación al interés general de toda la riqueza del país, “sea cual fuere su titularidad”. Lo que significa que puede haber titularidades públicas, integradas por facultades que pueden ser transferidas a particulares, lo que se relaciona directamente con la conocida *esfera de acción originariamente administrativa* a que hacía referencia el Dictamen del Consejo de Estado de 14 de noviembre de 1950 (Consulta número 6.683). Esta esfera administrativa unas veces puede ser demanial, otras de actividad y

¹ .-ARIÑO ORTIZ, G., “Contrato de obra, concesión de obra, concesión de servicio público, ¿son técnicas intercambiables?”, *Revista de Derecho de las Telecomunicaciones e Infraestructuras en Red*, enero, 2005, pag. 23.

² .- LOPEZ RAMON, F., Voz “Concesión”, *Enciclopedia Jurídica Básica*, Vol. I, Civitas, Madrid, 1995, pag. 1342.

³ .ALCALA ZAMORA, N., *La concesión como contrato y como derecho real*, Imprenta Julián Espinosa, 1918, Madrid, pag. 7.

⁴ .-LOPEZ RAMON, F., “Las dificultades de una legislación básica sobre concesiones administrativas”, *REALA*, 1989, nº 243, pags. 302 y ss.

otras pueden combinarse ambos aspectos en una misma concesión. Ese sería el objeto de la concesión; la transferencia de facultades integrantes de una titularidad pública a favor de un particular. Así lo define VILLAR PALASI, cuando señala que la concesión es la *transferencia a uno o varios sujetos de una esfera de actuación originariamente perteneciente a una entidad administrativa*⁵.

Como marco convencional que es, también es evidente que la concesión atribuye derechos, perteneciendo al género de los contratos traslativos. Ni siquiera la tendencia a poner en tela de juicio la naturaleza contractual de la concesión al intentar equipararla a un acto administrativo ha servido para descartar su naturaleza contractual. Así, por ejemplo, ZANOBINI llegó a afirmar que la concesión se sustancia a través de un acto que tiene por objeto conferir a una o más personas extrañas a la Administración nuevas capacidades o nuevos poderes y derechos con los cuales queda ampliada su esfera jurídica⁶, para después llegar a afirmar que “la concesión realizada en forma contractual tiene la misma eficacia jurídica de la que se acuerda por acto administrativo”⁷.

Se trata, por tanto, de un negocio jurídico, que podemos llamar negocio concesional y a través del cual se transmiten derechos a los concesionarios, pero, en el cual hay que afirmar que “la singularidad de su objeto, de su causa, de su fin, de su origen y de su interesado predominante”, lo que hace que jamás la transmisión sea plena, porque correspondiendo a la naturaleza de esos elementos, queda siempre, por amplia que la transferencia parezca, una reserva latente de Derecho en el poder público que revistiendo la forma permanente de la inspección toma cuando la necesidad lo exige, la forma conminatoria de la exigencia, y aún la extrema de la incautación”⁸.

Esa *reserva latente de poder público que permanece en las concesiones* justifica que las Administraciones conserven en las concesiones unas importantes potestades exorbitantes de intervención, lo que se justifica por el hecho de que a través de las mismas se facilita la intervención de sujetos privados en el ejercicio, uso o explotación de bienes o facultades públicas. En la concesión, el interés general que ampara un fin

⁵ .-VILLAR PALASI, J.L., “Concesiones Administrativas”, *Nueva Enciclopedia Jurídica Seix*, Barcelona, 1962, pag. 696.

⁶ .-ZANOBINI, G., *Curso de Derecho Administrativo*, Ed. Acayú, Editorial Desalma, T., Buenos Aires, 1954, t. I, pag. 334.

⁷ .- ZANOBINI, G., *Curso de Derecho Administrativo*, op. cit., Buenos Aires, 1954, t. I, pag. 303.

⁸ .- .ALCALA ZAMORA, N., *La concesión como contrato y como derecho real*, op. cit., pag. 14.

público que permiten a la Administración ejercer potestades que han sido consideradas exorbitantes al Derecho Privado⁹.

Por tanto, las facultades extraordinarias de que dispone la Administración en el marco concesional deben ser calificadas a través de la fórmula técnico-jurídica de la potestad, que derivan de la posición superior de la Administración que no desaparece aunque exista un vínculo contractual. Esas facultades no nacen de la concesión, y por tanto no tienen un carácter estrictamente convencional. Al tratarse de potestades, las mismas se articulan a través de un *poder de actuar* que se manifiesta en la posibilidad de producir efectos jurídicos que los sometidos a las mismas han de soportar. Y ello, porque a la potestad no corresponde ningún deber, positivo o negativo, sino un a simple sujeción o sometimiento¹⁰.

En suma, la concesión es inherente al ejercicio de potestades exorbitantes por parte de la Administración responsable de la concesión; potestades que bajo el nombre genérico de *potestades de intervención*, abarcan, sobre todo, el poder de dirección, y los poderes de policía, a los que habría que unir la potestad sancionadora, así como en su caso el ejercicio del poder de modificación del objeto del contrato (*ius variandi*)¹¹. En la concesión existe una fuerte reserva de poder público que responde a la necesidad de resolver la contradicción que se produce por el hecho de que una actividad que es expresión de soberanía sea desarrollada por una entidad privada. Tales potestades, lógicamente, estarán respaldadas por un título legal, de manera que la regulación legal de la concesión ostentará la condición de *título de gran cobertura*¹².

Pero, en cualquier caso, en la esencia de toda concesión estaría esta transmisión de facultades. Así lo pone de manifiesto la Comunicación Interpretativa de la Comisión

⁹ .-GONZALEZ VERGARA, A., *La concesión, acto administrativo creador de Derechos*, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Chile, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1965, pag. 129.

¹⁰ .-GARCIA DE ENTERRIA, E.-FERNANDEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, T. I., Civitas. Madrid, octava edición, 2002, pág. 446; MODERNE, F., *Recherches sur la Puissance Publique et ses prérogatives en Droit Administratif Français*, tesis doctoral, 1960, T.III, pag. 183.

¹¹ .- ALCALA ZAMORA, N., *La concesión como contrato y como derecho real*, op. cit., pags. 19-20. Y entre esas facultades exorbitantes se encontraría, según una importante tradición doctrinal y relacionada con los aspectos económicos de la relación concesional, las potestades de control económico y de la *potestad tarifaria*. De los muchos autores que se han ocupado de la potestad tarifaria, nos quedamos con la definición de ARIÑO ORTIZ, G., para quien la potestad tarifaria es aquella potestad doméstica que surge de la calificación legal de un servicio como servicio público o de un bien como de dominio público (afecto al uso público) y que formaría parte de los poderes y controles inherentes a la propia actividad sujeta a concesión, respecto a la cual la Administración disfrutaría de un instrumento de control, como ejemplo más claro de potestad de intervención. *Las tarifas de los servicios públicos*, Instituto García Oviedo, Universidad de Sevilla, 1976, pag. 88.

¹² .-DE LA CUETARA, J.M., *La actividad de la Administración*, Tecnos, Madrid, 1983, pag. 69.

europea sobre las concesiones en Derecho Comunitario¹³, según la cual las concesiones se distinguen de la contratación pública en la transferencia de responsabilidad que implican. Y, por tanto, cuando tal transferencia de facultades (no de titularidades) no exista, podríamos también descartar la existencia de una concesión. Ello justifica la tributación en los impuestos que recaen sobre transmisiones de bienes y servicios y, en concreto, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD.

Además, es posible definir la concesión en oposición dialéctica con la autorización. Aunque se trata también de una categoría de perfiles poco claros, recordemos que el presupuesto de las autorizaciones es la existencia de una libertad restringida en abstracto a través de limitaciones que son susceptibles de ser singularmente removidas a favor de quienes reúnan una serie de requisitos establecidos en la norma. Según la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 1987, la autorización remueve los obstáculos para el ejercicio de un derecho que se tiene por cumplir los requisitos legales. Por el contrario, la concesión, hace surgir un derecho en la esfera del destinatario, que no existía hasta el momento de la concesión.

II. Clases de concesiones

Como hemos dicho, a la hora de tratar la figura de la concesión como categoría es habitual referirse a los distintos tipos o clases de concesión, lo cual no es más que la expresión de la dificultad conceptual inherente a la figura.

Aceptando las clasificaciones habituales en la doctrina, podemos hablar, en primer lugar, de concesiones demaniales. Una concesión de este tipo es un negocio jurídico a través del cual se traslada al particular el aprovechamiento de una parte del dominio público, a través del uso privativo o anormal de un bien público, limitando o excluyendo su utilización por los demás interesados¹⁴. Según el art. 79,3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local (LBRL), son bienes de dominio público los destinados a un uso o servicio público, incluyendo los bienes comunales. A través de una concesión demanial se facilita un uso privativo, que es el constituido por la ocupación de una porción del dominio público, de modo que se limite o excluya la

¹³ .-*Diario Oficial*, C-121 de 29 de abril de 2000.

¹⁴ .-FERNANDEZ ACEVEDO, R., *Las concesiones administrativas de dominio público*, Civitas, Madrid, 2007, pags. 32 y ss.

utilización por los demás interesados. O, un uso anormal de ese dominio, cuando nos encontremos ante un uso que no es conforme con el destino principal del dominio público a que afecte. Por tanto, la concesión se otorga a quien tenga un interés económico en alguno de estos aprovechamientos y esté dispuesto a pagar un canon por él. Aunque la concesión demanial últimamente viene siendo utilizada como forma de retribuir la realización de una obra pública cuando ésta no pueda ser objeto de una explotación económica a cargo del concesionario y como alternativa a la concesión de obra pública tradicional y cuando el contrato de obra tenga como objeto la ejecución y conservación de la misma, como dice el todavía vigente artículo 131 Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones¹⁵.

En cuanto a sus notas distintivas, se trata de concesiones de duración determinada, que se extinguirán, además de por el transcurso del tiempo, por desaparición o transformación física del objeto o por voluntad del concesionario o de la Administración (la llamada *cláusula de precario con justa causa*), por revocación sin indemnización o por rescate indemnizando.

Si la Administración encomienda la explotación de un servicio público mediante una remuneración determinada por los resultados financieros estamos ante una concesión de servicio público. Se trata de una concesión muy importante en el ámbito municipal, regulada en el art. 85, 2, b) de la LBRL. Según este precepto, los servicios públicos municipales podrán prestarse mediante gestión indirecta, esto es, mediante las distintas formas previstas en el contrato para la gestión de los servicios públicos¹⁶. Dicho contrato aparece previsto en el artículo 156 del vigente texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2000, de 16 de junio. Este precepto señala en el art. 156, a), que la contratación de la gestión de los servicios públicos adoptará cualquiera de las siguientes modalidades: concesión, por la que el empresario gestionará el servicio a su propio riesgo y ventura, siendo aplicable en este caso lo previsto en los apartados 1 y 3 del artículo 232 de esta Ley., esto es, los requisitos previstos para los licitadores). Por su parte, la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, cuya entrada en vigor está prevista para el 30 de abril de 2008, se refiere en su art. 8 al contrato de gestión de servicios

¹⁵ .-JUAN LOZANO, A.M.-RODRIGUEZ MARQUEZ, J., La colaboración público-privada en la financiación de las infraestructuras y servicios públicos. Una aproximación desde los principios jurídico-financieros”, IEF, Madrid, 2006, pag. 45.

¹⁶ .-PARADA VAZQUEZ, R., *Derecho Administrativo I*, Parte General, Sexta Edición, pag. 443.

públicos, definiéndolo como aquel “en cuya virtud una Administración Pública encomienda a una persona, natural o jurídica, la gestión de un servicio cuya prestación ha sido asumida como propia de su competencia por la Administración encomendante” y diferenciándolo de los supuestos en que la gestión del servicio se efectúa mediante la creación de una entidad de Derecho Público o de una sociedad privada de capital íntegramente público.

A diferencia de lo que ocurre en la concesión demanial, en la concesión de servicios públicos de titularidad pública, su finalidad es encomendar la explotación de un servicio público a un particular que asumirá la gestión, estando la remuneración del concesionario determinada por los resultados de la explotación ¹⁷

En segundo lugar, nos encontramos con las denominadas concesiones de obras públicas, que es el negocio jurídico por el cual la Administración encarga la realización de una obra pública a otra persona cuya compensación económica deriva del uso de la obra pública, aunque pueda existir también una aportación administrativa en forma de subvención o canon. Por último, podemos hablar de concesiones industriales, que, en realidad, son concesiones demaniales o de servicio público.

Cada una de estas fórmulas concesionales encierra un negocio con sus características propias y con notables diferencias en cuanto al objeto, como hemos visto. Pero todas ellas se caracterizan por un sustrato común: incluyen una transmisión de facultades públicas a particulares, de tal forma que, en tanto esa transferencia no exista podríamos también descartar la existencia de una concesión. Ello es muy importante porque en el ámbito de la tributación indirecta el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se rige por el principio de calificación, mencionado en el art. 2 del Texto Refundido aprobado por Real Decreto-Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, especialmente importante en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) y según el cual el gravamen se exigirá “con arreglo a la verdadera naturaleza del acto o contrato liquidable”. Serán susceptibles de calificación las circunstancias del mundo real de carácter objetivo o personal, y por tanto, también las realidades jurídicas como un negocio concesional. Como dice PALAO TABOADA “calificar es poner una etiqueta a un acto o negocio, establecer a qué tipo normativo corresponde”¹⁸; así, a la hora de aplicar las normas tributarias

¹⁷ .- .-PARADA VAZQUEZ, R., *Derecho Administrativo*, op. cit., pag. 444.

¹⁸ .-PALAO TABOADA, C., “Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria”, Seminario Fernando Sáinz de Bujanda, “*Las nuevas medidas frente al fraude*”

tendremos que etiquetar las realidades negociales ante las que nos encontremos para determinar si pueden ser calificadas como concesiones a efectos de su correspondiente gravamen.

III. La tributación de las concesiones en general

Muchos son los problemas que plantea el régimen fiscal de las concesiones. Vamos aquí a limitarnos a exponer a grandes rasgos su tributación en el sistema de impuestos indirectos, en cuyo epicentro se encuentra el Impuesto sobre el Valor Añadido. Dejando bien claro la necesidad (y la dificultad) de llevar a cabo una calificación correcta del negocio ante el que nos encontremos, primero como verdadero negocio concesional, para lo que será necesario determinar si se trata realmente de una convención que atribuye facultades públicas a un particular. Y por otro lado, para catalogar el negocio concesional dentro de algunas modalidades de concesión ya expuestas.

III.1. La tributación de las concesiones en el IVA.

Como hemos dicho, la definición común de las concesiones viene determinada por la existencia de una transferencia constitutiva de derechos sobre una actividad o unos bienes originariamente administrativos que, previamente, han sido objeto de reserva al sector público. Esta es la definición clásica de la concesión que, sin embargo, no se ajusta plenamente a algún tipo de concesión, en concreto, a los nuevos modelos de concesión de obra pública, de Iniciativa de Financiación Privada (identificables con el *Betreibermodell* o modelo alemán)¹⁹. En éstos, a los que se refiere el Libro Verde de la Comisión sobre Derecho Comunitario en materia de contratación pública y concesiones, lo determinante es que el riesgo se traslada al concesionario, resultando irrelevante que exista o no la transferencia al particular de facultades originariamente públicas. Aunque,

de ley tributaria”, IEF, Madrid, 8 de junio de 2001 (inédito), pag. 4.

¹⁹.- AZOFRA VEGAS, F.; “La financiación privada de infraestructuras públicas”, *REDA*, nº 96, 1997; VALCARCEL FERNÁNDEZ, A., “Actuaciones previas y adjudicaciones del contrato de concesión de obras públicas. Disposiciones adicionales 4ª, 5ª, 6ª y 7ª, 12ª y 13ª de la Ley 13/2003”, *Comentarios a la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas*, segunda edición, Madrid, Civitas, 2004, pag. 1137; FERNÁNDEZ MONTALVO, R.: “Comentario a los arts. 130-134”, *Comentarios a la Legislación de Contratos de las Administraciones Públicas*, Pamplona, Aranzadi, 2002, p.ag 1042; SANZ GANDASEGUI, F., *Comentarios a la nueva Ley 13/2003, de 23 de mayo, Reguladora del Contrato de Concesión de Obras Públicas*, Civitas, Madrid, 2003, pag. 87.

como hemos dicho, en estas concesiones puede retribuirse al concesionario con la constitución de una concesión demanial.

Teniendo en cuenta, respecto al régimen del IVA, los condicionantes de Derecho Comunitario, y en concreto, la Directiva 77/388/CEE, conocida como Sexta Directiva, que ha sido objeto de refundición por la Directiva 2006/112/CEE, de 28 de noviembre, la primera cuestión es determinar dónde se sitúa la concesión en el marco de la regulación de IVA. Es evidente que en la concesión está siempre presente un ente público, por lo que podríamos aceptar, como hace la normativa española y el Directiva 2006/112/CEE, que, por regla general, las concesiones no están sujetas por intervenir un ente que no es sujeto pasivo del IVA. Recordemos que para la normativa europea, y, en concreto, para el art. 13,1 de la Directiva 2006/112/CE, “los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho Público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas”, en la línea de lo señalado por el artículo 4 de la Sexta Directiva (*actividades no sujetas cuando realicen funciones públicas.*). Para el ordenamiento español, el art. 5º, 6, disponía la no sujeción de las actividades “sin contraprestación o con contraprestación de carácter tributario” de la Ley 30/1985 de 2 de agosto. En el mismo sentido se pronunciaba el art. 7, 8º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre²⁰.

Naturalmente, antes de cuestionarse si procede la no sujeción de las concesiones por retribuirse con un tributo, hay que plantearse si las mismas son residenciables en los conceptos gravados por el IVA; esto es, entrega de bienes o prestaciones de servicios. Podríamos entender que la constitución de una concesión, a efectos del IVA equivale a la constitución de un derecho, al menos en lo que concierne a las concesiones demaniales. Así, la Sexta Directiva, en su art. 5,3, faculta a los Estados miembros para considerar como bienes corporales los derechos sobre inmuebles o que concedan un poder de utilización sobre inmuebles. Haciendo uso de esta facultad, la legislación española del IVA, hasta la entrada en vigor de la Ley 37/1992, otorgaba tal carácter a los derechos que conceden derechos sobre inmuebles, entre los cuales podría incluirse una constitución demanial, que podría dar lugar a una entrega de bienes. Pero en la Ley 37/1992 no se prevé esta catalogación de la transmisión de derechos sobre inmuebles como bien corporal, y como dice FALCON Y TELLA, “si no existe bien corporal no

²⁰ .-BANACLOCHE, J., *Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido*, Edersa, Madrid, 2000, pag. 94.

existe entrega según el art. 5,1²¹. Lo lógico, por tanto, es que entre en juego la regla subsidiaria del art. 24,1 de la de la Directiva 2006/112/CE, conforme al cual tendrán tratamiento de prestación de servicios todos los supuestos no catalogables como entrega de bienes.

No obstante, el TS en sentencia de 4 de julio de 2002 (RJ 2002\7271), de manera similar a las sentencias de 2 de junio de 2001 (RJ 2001\6033) y 4 de junio de 2001 (RJ 2001\6041), ha venido a afirmar que constituir una concesión no es ni una entrega de bienes ni una prestación de servicios, por lo que la constitución de concesiones no se subsume dentro de los hechos imposables tradicionales del IVA. Así, para la primera de estas resoluciones, “el IVA grava las entregas de bienes y la prestación de servicios, entendiendo por entrega de bienes, la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, y por prestación de servicios, toda operación realizada en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional que no tenga la consideración de entrega de bienes” para añadir que “de esta manera, la concesión de referencia no puede considerarse una entrega de bienes puesto que, en ningún caso otorga transmisión de poder de disposición sobre los locales y solamente, la de uso y para unas finalidades concretas; sin que tampoco pueda considerarse que encierra una prestación de servicios, en el sentido de ser una actividad empresarial o profesional que no tenga aquella consideración”. La sentencia de 4 de julio de 2002, añade que “por tanto, si resulta de la naturaleza y estipulaciones del contrato concesional que no existe ni entrega de bienes ni prestaciones de servicios en los sentidos que emplea la Ley reguladora del IVA”.

Esta regla general, formulada por el TS en sentencia de 4 de julio de 2002, es cuestionable, pues se apoya en el sofisma de negar que una concesión pueda considerarse una entrega de bienes puesto que, en ningún caso otorga transmisión de poder de disposición sobre bienes y de que tampoco es una prestación de servicios.

El razonamiento es equívoco porque parte de considerar como verdad apodíctica un presupuesto erróneo; que la concesión no atribuye poder de disposición sobre los bienes a que se refiere la concesión no puede significar que el negocio concesional no conlleve un efecto traslativo.

En efecto, la concesión, ni en el caso de concesiones demaniales, ni en el caso de obras públicas o gestión de servicios, es título traslativo de dominio de los bienes afectos a la concesión. Para el caso de las concesiones demaniales, la sentencia del TS

²¹ .-FALCON Y TELLA, R., *Régimen Fiscal de la Concesión de Obra Pública (IVA, ITPAJD, ICIO, IBI)*, Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2006, pag. 33.

de 21 de febrero de 1969 (RJ 1969, 544), ya recordaba que la misma no implica la cesión plena del dominio, pues la Administración no se desprende de la titularidad sino solo de la explotación de ciertos bienes. Pero lo que no se puede afirmar es que en la concesión no exista una transferencia de bienes con valor económico. Por el contrario, el dato definitorio de la concesión es la transferencia a uno o varios sujetos de una esfera de actuación originariamente perteneciente a una entidad administrativa, que puede consistir en facultades de gestión de servicios públicos o en el uso privativo o aprovechamiento especial de ciertos bienes. Esas facultades tienen valor económico y son transmitidas al concesionario en el marco de una actividad de la Administración. El otorgamiento de una concesión es, por tanto, una actividad de la Administración regulada por normas de Derecho Público, en la que se localiza la transferencia de un desplazamiento patrimonial y que estará sujeta o no a IVA en función de si cumple o no las exigencias generales para declarar sujeta una operación de este tipo.

Ahora bien, en la medida en que lo transmitido son facultades, que no son bienes muebles corporales, no podrá hablarse de una entrega de bienes. Debe entrar en juego, por tanto, la cláusula general que incluye el art. 24,1 de la Directiva 2006/112/CE, según el cual son prestaciones de servicios todas las operaciones en el ámbito de una actividad económica que no constituyen entregas de bienes.

En el caso de que se admita que se trata de una prestación de servicios, la concesión no estaría sujeta, en la medida en que, de acuerdo con el artículo 13,1 de la Directiva 2006/112/CE, sería una prestación de servicios en el ejercicio de una actividad pública y, por tanto, y por tratarse de una prestación de servicio realizada directamente por un ente público, podríamos hablar de una no sujeción generalizada en materia de concesiones y autorizaciones. La normativa española introduce la salvedad, harto discutible, aunque no es este el momento de detenernos en la misma, de que esta no sujeción no se aplicará cuando los entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o en general, de empresas mercantiles²².

²²- La cuestión de la exclusión de la no sujeción de las actividades realizadas por entidades empresariales ha sido especialmente importante en lo concerniente a las concesiones municipales. Parece que la Directiva está haciendo referencia, para excluirlas del ámbito del IVA, a las actividades de los entes públicos, cualquiera que sea la tipología de los mismos, que supongan el ejercicio de autoridad. Trasladando esta tesis a las actividades municipales y teniendo en cuenta que la condición de entes públicos de base territorial de los Municipios es indiscutible, hay que concluir que las actividades no sujetas al IVA serían aquellas que tradicionalmente se conocen como servicios administrativos, opuestos a los servicios económicos de interés general. Son los servicios respecto a los cuales el art. 85,2 de la LBRL prohíbe su realización bajo formas de gestión indirecta, puesto que la misma se reserva, según el art. 155,1 del TR de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas o servicios, a aquellas actividades públicas que tengan un contenido económico que los haga susceptibles de explotación. Las

Además, para lo no sujeción se establece la regla, prevista en el artículo 7, 8º de la Ley del IVA, de que la entrega de bienes o prestación de servicios se realice “sin contraprestación o con contraprestación de carácter tributario”. Tal contraprestación tributaria parece evidente en cierta clase de concesiones, como las concesiones demaniales. Respecto a éstas, el art. 1 de la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales, de 26 de diciembre de 1958, ya disponía que el concesionario estaba obligado a satisfacer una tasa, que, de conformidad con el art. 26,1, a) de la Ley General Tributaria, entonces vigente, constituye contraprestación de carácter tributario. En la medida en que la Ley 30/1985, de 2 de agosto, reguladora del IVA, que entró en vigor el 1 de enero de 1986 recogía la no sujeción de las actividades de los entes públicos “sin contraprestación o con contraprestación de carácter tributario” (art. 5, 6º), era evidente que las concesiones demaniales resultaban no sujetas al IVA, sin necesidad de ninguna referencia expresa. Así, la sentencia de la AN de 5 de diciembre de 1995 (JT 1995\1523), señalaba que “no era precisa ninguna mención expresa de la constitución de concesiones como operaciones no sujetas”.

En suma, la no sujeción de las concesiones es consecuencia de insertar la figura de la concesión en el régimen general de actividades de los entes públicos. A esa regla general de no sujeción, vamos a referirnos a continuación.

III.2. Régimen general de no sujeción.

De todo lo dicho, queda claro que la Ley del IVA parte del principio de considerar no sujetas las concesiones, pero también las autorizaciones administrativas. La ley se refiere, otorgándole un trato semejante, a las concesiones y a las autorizaciones. No conviene olvidar que el concepto de autorización es, al igual que la

actividades que no son *susceptibles de explotación* suponen el ejercicio de una función pública de autoridad y dan lugar a la percepción de una tasa, por lo que han de entenderse no sujetos al IVA. Así lo ha reconocido el TSJ de Navarra en sentencia de 3 de junio de 1992 (JT 1992, 153), donde considera no sujetas las actividades de expedición de certificados oficiales, pues la actividad autenticadora supone el ejercicio de autoridad. Pero cuando la actividad se desarrolla bajo una sociedad municipal de capital íntegramente público, estamos hablando de una forma de gestión directa y, por tanto, del ejercicio de una actividad en régimen de Derecho Público. Por ello no deberían quedar al margen de la no sujeción. Véase, al respecto, RODRIGUEZ MARQUEZ, J., “La gestión de los servicios públicos municipales y el Impuesto sobre el Valor Añadido”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 22, 2002, pag. 3; MARTIN FERNANDEZ, F.J., “Los entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Una visión general”, *Crónica Tributaria*, nº 118, 2006, pags. 60 a 62.

concesión, un término de perfiles confusos, que abarca multitud de situaciones claramente diferenciadas entre ellas. Basta observar la multiplicidad de situaciones previstas en el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales (RSCL) de 17 de junio de 1955, cuyo artículo 1 se refiere a las distintas formas de intervención de los Ayuntamientos en la actividad de los administrados. Pero, a pesar de esta variedad, la autorización también puede definirse a partir de un mínimo común denominador. Todas las autorizaciones constituyen una intervención de la Administración por vía de consentimiento del ejercicio de una actividad, que es requisito necesario para dicho ejercicio. De tal manera que, sin ese consentimiento, tal actividad no podría desplegarse válidamente o bien carecería de efectos jurídicos. Partimos, pues, de una libertad restringida en abstracto por las normas jurídicas que establecen prohibiciones relativas, las cuales son susceptibles de remoción singular a favor de quienes reúnan una serie de requisitos establecidos también en la norma. La concurrencia de tales requisitos atribuyen al titular de los mismos un derecho a tal remoción. Ese derecho preexistente se declara a través de un acto administrativo – la autorización – que establece la situación particular del administrado, removiendo esta limitación relativa. La actividad administrativa incluye una actividad de control de legalidad y oportunidad por parte de la Administración autorizante. Por lo tanto, los datos definatorios de la concesión serían, precisamente, la existencia de un control previo, el carácter declarativo de la misma²³ y la técnica de remoción en que la misma consistiría.

La configuración técnico-jurídica de la autorización puede llegar a confundirse con la concesión, sobre todo por la expansión que la primera ha experimentado en los últimos tiempos. Originariamente, la confusión entre autorizaciones y concesiones de servicios públicos procedía de la existencia de ciertas actividades denominadas “servicios públicos virtuales” o “impropios” que son actividades privadas en cuanto a las personas encargadas de su prestación (no hay asunción pública ni *publicatio* formal) pero a las que se reserva un carácter público desde la perspectiva de la función, por el importante interés público presente en las mismas. Se trata, en realidad, de actividades privadas fuertemente intervenidas (p.ej., licencias de taxi) respecto a las cuales, la intervención administrativa mínima es la correspondiente al régimen de la autorización.

²³ .- MARTIN-RETORTILLO, S. *Derecho Administrativo Económico*, vol. I, La Ley, Madrid, 1988, pag. 189-193; LÓPEZ MENUDO, F., *Voz Autorización*, en *Enciclopedia Jurídica Básica*, tomo I, Civitas, Madrid, 1995, pag. 712; MUÑOZ MACHADO, S., *Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público General*, tomo I, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pag. 1211.

La diferencia con las concesiones parece clara; las concesiones también se formalizan mediante actos administrativos, pero éstos hacen surgir en la esfera jurídica de su destinatario un derecho hasta el momento inexistente. Por eso, el TS, en sentencia de 31 de octubre de 1982, ha procedido a deslindar dogmáticamente ambas figuras. De la misma manera, la sentencia de 17 de junio de 1987 del propio TS, delimita la autorización de las concesiones demaniales atendiendo a varios criterios: en las autorizaciones, el uso del dominio público es menos intenso, las instalaciones no son fijas ni están sujetas a reversión, la remuneración del autorizado no suele ser sometida a tarifa salvo si así lo exige el interés público y, finalmente, con frecuencia no se trata de un servicio propio de la Administración.

Pues bien, a pesar de las dificultades de diferenciar entre autorización y concesión, lo que hay que destacar es que la Ley del IVA declara en su art. 7, 9º, no sujeta al impuesto ninguna de las dos modalidades de intervención en la esfera de los particulares (así lo recuerdan las contestaciones a consulta de de 18 de septiembre de 1990 o de 11 de junio de 1987), salvo las concesiones y autorizaciones que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio público o portuario, la cesión de inmuebles e instalaciones en aeropuertos y la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias, excepción a la que nos referiremos más adelante.

La regla general de no sujeción al IVA de las concesiones no puede apoyarse en el dato de que no exista desplazamiento patrimonial, pues ya hemos señalado que ese desplazamiento existe en las concesiones, a diferencia de las autorizaciones. Las concesiones, salvo las de obras públicas bajo el modelo de Iniciativa de Financiación Privada, consisten en la transferencia de facultades integrantes de una esfera de actuación originariamente administrativa y ello constituye un desplazamiento patrimonial. La no sujeción sólo puede tener su fundamento en que la Ley del IVA no considera que estas transmisiones tengan carácter empresarial y por tanto, al declararlas no sujetas, permite su gravamen por el ITPAJD, modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Por eso, la DGT, en contestaciones a consultas, ha declarado no sujetas diversos tipos de autorizaciones y concesiones, como las destinadas a utilizar medios propios de telecomunicación (consulta de 22 de abril de 1986), la concesión de licencias de pesca (consulta de 22 de junio de 1987), las autorizaciones para la venta en ambulancia en la vía pública cuando sean objeto de concesión o autorización y aun cuando den lugar al pago de un precio público (consulta de 18 de septiembre de 1990), las autorizaciones

para instalación de atracciones de ferias (consulta de 12 de abril de 1995), las cesiones de puestos en mercados (Resolución de la DGT de 14 de abril de 1986), la adjudicación de títulos de derecho funerario (consulta de 14 de julio de 1995), la concesión administrativa para la construcción y explotación de aparcamientos para residentes (consulta de 8 de marzo de 1994), la concesión de explotación de una planta de residuos sólidos (consulta de 13 de septiembre de 1995), la concesión otorgada por un Ayuntamiento para la explotación del servicio público de abastecimiento de agua (resolución del TEAC de 6 de marzo de 1994 y 12 de septiembre de 2001) y las concesiones de redes públicas fijas de acceso vía radio (res. del TEAC de 22 de enero de 2003).

No están sujetas a IVA (y consiguientemente tributan en el ITPAJD, modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas) todas las concesiones de ocupación de la vía pública (consultas de 18 de septiembre de 1990, 15 de diciembre de 1993, 3 de septiembre de 1991 y 26 de julio de 1991), suelo público o dominio público. Así se ha manifestado el TEAC en resolución de 26 de junio de 1996, respecto a una concesión para instalación de hamacas y elementos deportivos en playas, en tanto se trata de una autorización que permite la ocupación del dominio público, en postura ratificada por el TS en sentencia de 30 de octubre de 1996. Lo mismo cabe predicar de las cesiones de terreno marítimo, efectuadas por la Autoridad Portuaria (sentencia del TS de 12 de diciembre de 1993).

Pues bien; aunque esta es la regla general, concierne fijarse en el efecto que esta no sujeción tiene en los distintos tipos de concesiones.

III.3. Supuestos de no sujeción en concesiones demaniales en el IVA.

Las concesiones demaniales están, por tanto, no sujetas al IVA y, en consecuencia, sujetas a Transmisiones Patrimoniales Onerosas. El TS confirmaría esa no sujeción al IVA para la utilización de inmuebles en puertos, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 8/1989 de 13 de abril de Tasas y Precios Públicos (sentencias del TS de 14 de marzo de 2002, RJ 2002\3824, 18 de marzo de 2002, RJ 2002\3118, 2 de junio de 2001, RJ 2001\6033 y 4 de junio de 2002, RJ 2001\6041), en que se exigían tasas por la ocupación del dominio público. Correlativamente, esta no sujeción de las

concesiones al IVA, el artículo 13 del Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, disponía que “las concesiones administrativas tributarán en todo caso como constitución de derechos, al tipo de gravamen establecido en el art. 11,b) (al 4 por 100), cualquiera que sea su naturaleza, duración y bienes sobre los que recaigan”. La actual redacción del art. 13, 1, introducido por el art. 8 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, ha suprimido la referencia a que “las concesiones tributarán en todo caso como constitución de derechos...”, para decir, simplemente, que “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”.

Por tanto, la no sujeción de las concesiones demaniales derivaba de la condición tributaria de la contraprestación y encajaba en la previsión de no gravar las entregas y prestaciones de servicios realizadas por los entes públicos, cuando tuviesen lugar sin contraprestación o con contraprestación tributaria. Situación que se mantiene hasta la entrada en vigor de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, el 16 de abril del mismo año. Esta norma contemplaba, en su art. 24,1 que tendrían la consideración de precios públicos las retribuciones satisfechas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público²⁴. Se establecía la satisfacción de un precio público, figura de naturaleza no tributaria. Para evitar los problemas de sujeción al IVA de las concesiones que ello supondría, la Disposición Adicional Octava de la propia Ley 8/1989, de 13 de abril, modificó el artículo 5º, 6º de la Ley del IVA de 1985, para aclarar que, a pesar de que la ocupación privativa del dominio público determinaría la exigencia de una retribución no tributaria, tales concesiones seguían declarándose no sujetas al IVA.

Cabe plantearse si la no sujeción de las concesiones debe entenderse extensible también a las que podemos denominar *actividades accesorias*. Así la DGT ha reconocido, en Consulta de 8 de mayo de 2006, que la no sujeción se aplicará a las prestaciones accesorias inherentes a la concesión. Por ejemplo, cuando además del canon (o sin el canon) el ente público cobre a los concesionarios determinados importes

²⁴ .-HERRERA MOLINA, P.M., *Los precios públicos como recurso financiero*, Civitas, Madrid, 1991, pag. 32 y ss.

en concepto de suministro de agua, gas, electricidad y teléfono que consume el concesionario pero que se facturan al Ayuntamiento. Esa percepción por parte del ente público del concesionario se considera por la DGT una prestación accesoria inherente a la concesión y no estará sujeta al IVA (expediente DGT 18/1995). En realidad, esta no sujeción se justificaría porque esta cantidad formaría parte del canon como una cuantía puramente compensatoria de un pago anterior sujeto a IVA, que se hace en nombre propio aunque por cuenta del concesionario. Y ese suministro prestado por la Compañía al Ayuntamiento, es un servicio plenamente sujeto al impuesto.

Cuestión distinta es que el adjudicatario del derecho de uso de suelo público, por ejemplo, quien ha construido plazas de garaje en el mismo, las arriende a terceros, prestando un servicio en el ámbito de una actividad empresarial. Independientemente de que la concesión demanial para la construcción de aparcamientos está no sujeta a IVA, la prestación del servicio de alquiler está plenamente sujeta (res. del TEAC de 23 de marzo de 1995 – JT, 1995, 549-).

Sin embargo, la gran novedad sería la introducción de un párrafo en el citado art. 5º 6º de la Ley del IVA, conteniendo una mención expresa a la constitución de concesiones y autorizaciones que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar inmuebles en puertos y aeropuertos, a las que posteriormente se unirían las concesiones de carácter aeroportuario. Ello suponía introducir una excepción al régimen de no sujeción de las concesiones al IVA, y a la consiguiente sujeción de tales concesiones al ITPAJD, modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Lo que supuso que la legislación española hubiese sustraído tres tipos muy concreto de concesiones (portuarias, aeroportuarias y ferroviarias) del régimen general, determinando su sujeción a IVA plantea algunos problemas. A estas concesiones sujetas a IVA nos referiremos más adelante.

III.3.1. La no sujeción al IVA de las concesiones de servicios.

Como hemos dicho, las concesiones otorgan ciertas facultades al concesionario, y sólo en este sentido, originan desplazamientos patrimoniales. Estas circunstancias tienen lugar también respecto a las concesiones de servicios, pero las mismas merecen una serie de consideraciones particulares. Para la Directiva 2004/18/CE, las concesiones

de servicios son los contratos que presentan las mismas características que un contrato público de servicios, excepto que su contrapartida consiste sólo en el derecho de explotar este servicio, o en dicho derecho acompañado de un precio.

Si partimos de que las concesiones de servicios están no sujetas a IVA, tal no sujeción se aplicarán sólo a los supuestos que tengan verdadera naturaleza concesional. No se podrá aplicar la no sujeción a los contratos de arrendamiento de servicios. Así, conviene recordar que la concesión es una modalidad de contrato de gestión de servicios públicos prevista en el art. 156 del Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, al que se remite el art. 85,2, b) de La LBRL al tratar las formas de gestión de los servicios públicos de competencia local. En este tipo de concesiones la Administración encomienda a una persona, natural o jurídica la gestión de un servicio público, corriendo el particular con el riesgo de la explotación del mismo. La concesión tendría así dos elementos característicos: el referente a la organización del servicio y el relativo a la situación del concesionario regida por el pliego de condiciones, fijado previamente por la Administración, al que se adhiere el particular. Éste, en cuanto concesionario, se encuentra sujeto al poder extraordinario de que dispone la Administración para controlar el servicio, incluida una potestad sancionadora, aunque dispone de poderes delegados para, por ejemplo, hacer cumplir a los usuarios el reglamento que regula el servicio y beneficiarse del empleo de ciertas prerrogativas administrativas. Las notas definitorias del concepto de concesión de servicios, a efectos de su tributación, serían pues, la adjudicación a una empresa privada de la prestación de un determinado servicio (res. del TEAC de 6 de octubre de 1999 – JT 1999\1808-), siempre y cuando el adjudicatario se comprometa a la regularidad y continuidad del servicio (res. del TEAC de 26 de marzo de 1999 –JT 1999\1549-), pues ambas notas resumen el requisito de transferencia a un particular de facultades originariamente públicas, que es la nota de la concesión y que justifica su gravamen en un impuesto que tiene como objeto las transferencias patrimoniales.

En concreto, el art. 141 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, regula el contrato de arrendamiento de servicios de forma absolutamente diferenciada de la concesión, cuya normativa se desarrolla en la sección anterior del mismo capítulo. Según este precepto, el contrato de arrendamiento de servicios es una modalidad de arrendamiento, definido en la normativa de derecho privado que, al igual que el arrendamiento de bienes implica la cesión de una actividad o un bien a cambio de

una renta o merced, pero que, en todo caso, excluye la gestión de servicios, propio de una concesión administrativa.

No habrá, por tanto, concesión de servicios si no hay una encomienda por parte de la Administración a una persona natural o jurídica para gestionar un servicio público, corriendo el particular con el riesgo de la explotación. Por el contrario, siempre habrá concesión cuando exista gestión indirecta de un servicio, lo que significa que no tendrán naturaleza concesional ninguno de los actos constitutivos de gestión directa de un servicio público. Es lo que ocurre con la prestación de un servicio público de ámbito municipal a través de una sociedad anónima mercantil de capital íntegramente suscrito por el propio Ayuntamiento. La prestación de un servicio a través de sociedad municipal de capital totalmente público es una modalidad de gestión directa del servicio, tal y como proclama el art. 85 de la LBRL y la adjudicación a la misma de tal servicio no puede equipararse con una concesión, como señala el TS en sentencia de 28 de noviembre de 2003 (RJ 2003\9465). Por tanto habrá concesión de servicios cuando el encargado de prestarlo lo presta a los vecinos, no cuando lo presta al Municipio, ni tampoco cuando es un mero instrumento para proveer un servicio que tiene como destinatarios a los vecinos (respuesta a Consulta de la DGT de 28 de abril de 2006).

Esta diferenciación no se ve afectada por el hecho de que la retribución del concesionario, en lugar de llevarse a cabo a través de la percepción de tarifas, tenga lugar por medio de un precio anual a abonar por el Ayuntamiento no por carencia de prerrogativas de apremio a favor del concesionario (así, la sentencia del TS, de 20 de octubre de 1995, RJ 1995\7416). Quizás la confusión viene propiciada por alguna sentencia anterior, no excesivamente afortunada en sus planteamientos, como la del TS de 17 de marzo de 1979 (RJ 1979\1261), de la que parecía deducirse que no es una concesión aquella fórmula en la que no se ha fijado una tasa a percibir por la prestación del servicio, y que la misma “no corresponda al contratista”. El error tiene, a nuestro modo de ver, origen en la situación que se produce respecto a las concesiones de obras, en las cuales, como hemos dicho, puede faltar un elemento esencial del concepto clásico de concesión como es la transferencia de facultades públicas a favor del concesionario. En las concesiones de obra por la fórmula de iniciativa de financiación privada lo determinante es la asunción del riesgo por parte del concesionario a través de alguna técnica de *frecuentación*, lo que exige que el canon que abona el ente público y no los usuarios se calcule atendiendo a criterios variables (por ejemplo, número de automóviles que utilizan una infraestructura). Y ello es contradictorio con un canon fijo,

de manera que cuando concurre el pago de una cuantía fija no existe traslación de riesgo y, por tanto, no existe concesión de obra.

III.3. 2. Sujeción de las concesiones de servicios a Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Estas concesiones de servicios están, por tanto, no sujetas a IVA y, correlativamente están sujetas a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD en los términos ya señalados del art. 13 del TR de la Ley de este Impuesto. Hay que tener en cuenta el principio de irrelevancia de las denominaciones utilizadas por los interesados²⁵. Este principio es especialmente relevante en el TR del ITPAJD que recoge en su art. 2 el principio de calificación, y que para todo el ordenamiento tributario establece el art. 13 de la LGT de 2003, (los actos y contratos son lo que son y no lo que las partes dicen que son). En aplicación de esta regla, se gravarán como concesiones aquellos actos que sustancialmente sean tales; esto es, que supongan transferencia de facultades públicas, pues esta transferencia constituye una adquisición patrimonial, que es lo que se grava en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Tributarán como concesiones los actos y contratos que sin recibir esta denominación impliquen una transferencia al particular de facultades originariamente públicas y, consecuentemente, no se gravarán los actos que no supongan esta transferencia, aunque reciban la denominación de “concesión”²⁶.

Lo que se somete a tributación en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas es, pues, la figura de la concesión, en tanto la misma supone un desplazamiento patrimonial que es la materia imponible gravada²⁷. Y tal desplazamiento patrimonial viene determinado por la transferencia de derechos y facultades que, como hemos dicho, constituyen la esencia de la concesión. No se exigirá la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas en los casos en que nos encontremos ante

²⁵ .- MALET, J., “Algunas reflexiones sobre la tributación de las concesiones administrativas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”, *La Ley*, nº 3, 1994, pag. 1011.

²⁶ .- ALBENDIZ LEÑA, A., “Las concesiones administrativas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”, *Revista de Contabilidad y Tributación, Centro de Estudios Financieros*, nº 194, 1999, pags, 37 a 46.

²⁷ .- CALVO VERGEZ, J., “Tributación de las Concesiones Administrativas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 11, 2005, pags 30 y ss; También, MARTINEZ LAFUENTE, A., *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Marcial Pons, 5ª ed., 1997, pag. 227.

“actos” o “negocios” que no sean sustancialmente concesiones, aunque puedan denominarse así por la Administración concedente, ni tampoco ante aquellas concesiones donde no exista “desplazamiento patrimonial”, esto es, transferencia de facultades públicas, sino simple asunción de riesgo por el concesionario²⁸.

Esta intención legislativa se resume en el art. 13 del Texto Refundido del ITPAJD (modalidad TPO), según el cual se sujetan *las concesiones administrativas de servicios públicos, la concesión de cualquier otra forma de gestión indirecta del servicio público, gestión interesada, concierto y sociedad de economía mixta, las concesiones administrativas sobre bienes de dominio público que impliquen un uso y aprovechamiento particular y exclusivo de los mismos y los demás actos y negocios equiparables, cualquiera que sea la denominación asignada por las partes*. Por tanto, tributarán como concesiones los actos o negocios que impliquen transferencias a los particulares de facultades originariamente públicas, aunque tal transferencia ho tenga lugar en el marco de un negocio que se denomine *concesión*. Ello es importante respecto a aquellas actuaciones públicas calificadas como “autorizaciones” pero que, sustancialmente, son “concesiones”. En este sentido, el art. 13,2 del TR del ITPAJD, de 30 de diciembre de 1980, contempla un apartado 2, introducido por la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, según el cual 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 los servicios o bienes de dominio o titularidad pública, no teniendo esta consideración las licencias que se requieran para el ejercicio de una actividad personal del titular de la misma”.

En aplicación de este criterio, tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia han ido desgranando con gran precisión casuística los distintos supuestos en que nos podemos encontrar con concesiones de servicios, aunque no se denominen como tales.

A partir de este cuerpo doctrinal, tributarán como concesiones administrativas, los actos o negocios, cualquiera que sea su denominación, que otorguen facultades de gestión de servicios públicos, abarcando, por ejemplo, la obligación del concesionario

²⁸ .- BERCHEZ GOMEZ, A., “Las concesiones administrativas. Tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”, *Alcábal*, nº 25, 1997, pag. 32.

de garantizar la regularidad y continuidad del servicio, como dice el TEAC en su resolución de 26 de marzo de 1999 (JT 1999\1549). O que atribuyan el uso privativo o el aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, no incluyéndose (contestación a consulta de la DGT de 11 de enero de 2006) los supuestos de cesión de uso de bienes patrimoniales. En ambos casos, el acto concesional origina un desplazamiento patrimonial a favor de los particulares de facultades públicas, como ha señalado el TS en sentencia de 2 de diciembre de 1993 (RJ 1993\9295), lo que justifica su gravamen. También se considera que constituye concesión de servicios susceptible de gravamen la concesión otorgada para el diseño, instalación y conservación de marquesinas en paradas de autobuses, ya que está dirigida a la prestación de un servicio público (res. del TEAC de 24 de octubre de 2001 – JT, 2002\881-).

Por el contrario, no se gravarán como concesiones de servicios, aunque nominalmente sean denominadas como tales por el Municipio otorgante, aquellas situaciones de prestación pura y simple de tales servicios a favor del Ayuntamiento, que no son concesiones, sino prestaciones de servicios que integran el hecho imponible del IVA. Se trata de una regla general de aplicación del ITPAJD, basada en el principio de irrelevancia de las calificaciones particulares, y aunque la Ley 29/1991 no sea en la actualidad derecho vigente, en virtud de la doctrina del TS (así, la sentencia de 14 de abril de 2005) acerca valor interpretativo de las normas anteriores, aun cuando no sean literalmente un *antecedente legislativo* en términos del artículo 3 del Código Civil.

Para determinar qué negocios no podrán someterse al tratamiento jurídico reservado para las concesiones de servicios por no tener tal naturaleza, habrá que estar a cada supuesto particular.

En primer lugar, y como ha quedado dicho, no habrá concesión cuando el prestador del servicio sea un mero instrumento para el suministro de tal servicio a los vecinos y no asuma a título propio tal prestación. El caso más común es el de la prestación del servicio a través de una sociedad municipal, que es una forma de gestión directa del servicio. La sociedad municipal de capital íntegramente municipal es un instrumento del municipio para la prestación del servicio. Así, existen supuestos en que el servicio se presta por el ente instrumental al ente público y no a los vecinos (por ejemplo; servicio de alcantarillado). Según la DGT, si el servicio se presta al ente público a título oneroso devengará el IVA correspondiente, como ha defendido la DGT en contestaciones a consultas de 11 de noviembre de 1993 y 11 de enero de 2002,

aplicando la regla general del art. 4, uno, de la Ley 37/1992 del IVA, que sujeta al impuesto todas las prestaciones de servicio²⁹.

Una situación similar se produce respecto a servicios de transporte urbano prestado por sociedades municipales participadas en un 100 por 100 por el ente público. Como ha señalado el TS, en sentencias de 25 de septiembre de 2002 (RJ 2003, 14), 24 de junio de 2003 (RJ 2003, 4589), 23 de abril de 2004 (RJ 2004, 5184) o 12 de junio de 2004, están prestando un servicio al Ayuntamiento y no a los usuarios. En estos casos se plantea la cuestión de si las transferencias efectuadas por el Municipio a favor de la sociedad constituyen retribución, a lo que la doctrina administrativa venía contestando afirmativamente. Así, la resolución del TEAC de 3 de julio de 2002 señalaba que, del total recibido, una parte sería base imponible (la contraprestación) y otra parte correspondería a la cuota de IVA repercutido.

Esta tesis sólo sería admisible cuando la empresa presta un servicio exclusivamente al Municipio, no a los vecinos (p.ej., de gestión recaudatoria). Por el contrario, resulta muy dudoso afirmar con carácter general que las transferencias efectuadas por los Municipios a favor de organismos autónomos o sociedades municipales para la prestación, en forma de gestión directa, de un servicio de su competencia, puedan calificarse de contraprestaciones. Será difícil atribuir esta contraprestación, por ejemplo, a las transferencias que reciben los organismos autónomos dedicados a la urbanización de bienes de dominio público por la realización de tal actividad, Consulta de la DGT de 9 de octubre de 1997. Pues bien; con relación a esta cuestión la DGT cambió de criterio en la conocida resolución de 14 de febrero de 2006, referida al caso de la Empresa Municipal del Ayuntamiento de Córdoba destinada a prestar servicio de limpieza viaria. En este pronunciamiento, el Centro Directivo viene a afirmar que las transferencias entre Ayuntamiento y sociedad municipal de capital íntegramente local no constituyen “contraprestaciones”, en tanto la sociedad no prestaría un servicio gravable a favor del Municipio ni realizaría una actividad empresarial ni profesional.

Tampoco son concesiones de servicios (y, como se verá, tampoco se sujetan a Transmisiones Patrimoniales Onerosas) los supuestos en que nos encontremos ante contratos bilaterales y no verdaderos acuerdos concesionales. Es el caso tratado, también, por la Resolución del TEAC de 6 de junio de 1996 (JT 1996\906). Se trata de

²⁹.-Véase, sobre el tema, BANACLOCHE, J., *Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido*, op. cit., pags. 68 y 69.

una empresa privada que obtiene la concesión para prestar en exclusiva el servicio de televisión (*televisores monedero*) a los pacientes en un hospital municipal. Como dice acertadamente el TEAR, no hay una concesión de servicio público porque el servicio de televisión que se presta a los pacientes de los hospitales no es público en sentido técnico-jurídico ni entraña concesión administrativa sobre bienes de dominio público porque “no se otorgan facultades dominicales sino que son derechos de obligación, a modo de arrendamientos”, y ello aunque los documentos en que se formaliza el negocio hablen de “concesión de derechos” No hay, en este supuesto, ningún tipo de acto administrativo de concesión, sino que se trata de un puro contrato bilateral que da lugar a un prestación de servicios sujeta al IVA.

Y tampoco constituye otorgamiento de una concesión la concertación de un puro contrato de arrendamiento de bienes; así un contrato de arrendamiento de una central hidroeléctrica es perfectamente diferenciable, en el plano teórico y en la práctica, de una concesión (sentencia del TS de 4 de febrero de 2002, RJ 2002\1597). Ni es concesión otro tipo de contratos bilaterales como la cesión de explotación de restaurantes, cafeterías y hoteles por entidades públicas (contestación a Consulta de 15 de abril de 2003).

Puede ocurrir, sin embargo, que para el desarrollo del contrato de gestión de servicios sea necesario el previo otorgamiento de una concesión demanial o, lo que es lo mismo, la previa cesión del uso de ciertos terrenos. En tal caso dicha concesión sí estará gravada por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Es el caso previsto en la resolución del TEAC de 23 de marzo de 1995 referida a la gestión, construcción y explotación de dos aparcamientos de vehículos sobre bienes de dominio público, que requieren la previa concesión demanial, la cual ha de considerarse gravada. No obstante, este gravamen en concepto de concesión procederá siempre que no quepa ninguna duda de que el acto o negocio incluye una verdadera concesión y no un derecho de otro tipo. En el supuesto enjuiciado por la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana, de 16 de junio de 1996, un Ayuntamiento constituye un derecho sobre una parcela y permite a una sociedad la construcción y explotación de un aparcamiento en el subsuelo de propiedad municipal, por un tiempo máximo determinado y a cambio de la satisfacción de un canon anual. La operación se califica como derecho de superficie, no como concesión, por tanto no le afectaría la no sujeción prevista en el art. 7, 9º de la Ley 37/1992, y estaría sujeta como prestación de servicios al IVA (art. 11 de la Ley del IVA) al tipo del 16 %. El propio TSJ de la Comunidad Valenciana, en un supuesto

similar de otorgamiento de un derecho de superficie para la construcción de estación de servicio, afirma que el IVA se devengará en el momento de inscribirse en el Registro de la Propiedad la escritura pública en que se formaliza, independientemente de que el canon a satisfacer se haga mediante un pago único o mediante pagos periódicos (admitiendo la discutible doctrina de la DGT en resolución de 9 de diciembre de 1998) y aunque, finalmente, la construcción no se haya podido llevar a cabo por modificaciones en la normativa urbanística. No obstante, este supuesto debe ser diferenciado del supuesto en que en una concesión de servicio se cede el derecho a edificar a cambio de la explotación de lo edificado y su posterior entrega sin contraprestación (por ej. Consulta de 21 de julio de 2006, se cede el derecho a edificar una residencia de ancianos a cambio de su explotación por 50 años). Nos encontramos ante supuestos en que la obra (un inmueble) se construye por el concesionario, para la explotación por éste con lo cual es más difícil admitir que exista una previa concesión demanial, previa a una concesión de servicio. En cualquier caso hay que reiterar que, si posteriormente el inmueble se pone a disposición del ente público. Y ello supone atribuir al ente público disposición a título de dueño, hay una entrega gravada en el IVA (Res. DGT 9 de febrero de 1996, un Consorcio).

Por otro lado, y de acuerdo con el art. 13, 1 del TR de la Ley reguladora del ITPAJD, lo que se grava son *las concesiones administrativas de servicios públicos, la concesión de cualquier otra forma de gestión indirecta del servicio público, gestión interesada, concierto y sociedad de economía mixta, las concesiones administrativas sobre bienes de dominio público que impliquen un uso y aprovechamiento particular y exclusivo de los mismos y los demás actos y negocios equiparables, cualquiera que sea la denominación asignada por las partes.*

En la concesión, al existir una transferencia de facultades públicas, existe un aumento patrimonial susceptible de valoración económica, constituido por el ingreso en la esfera de intereses del concesionario de un título atributivo de los derechos comprendidos por la concesión. Esto es, y como dice el TEAC en resolución de 12 de septiembre de 2001 (JT 2002\814), una “transferencia a un particular de una esfera de actuación originariamente perteneciente a una entidad administrativa”. Porque, como veremos al tratar la cuestión del tipo de gravamen aplicable en Transmisiones Patrimoniales Onerosas, las concesiones administrativas de dominio público y las de servicios públicos tienen la calificación de bienes muebles.

En segundo lugar, del art. 13 del TR de Ley del ITPAJD se desprende que resultan equiparadas a las concesiones los actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación, a través de los cuales se otorguen facultades de gestión de servicios públicos o se atribuya el uso privativo o el aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, originando un desplazamiento patrimonial en favor de particulares. Por tanto, se han de gravar como concesiones todos esos negocios que supongan traslación de facultades públicas, aunque normalmente no se denominen concesiones.

En su redacción anterior, el art. 13 del Texto Refundido del ITPAJD disponía que “las concesiones administrativas tributarán en todo caso como constitución de derechos, al tipo de gravamen establecido en el art. 11,b) (al 4 por 100), cualquiera que sea su naturaleza, duración y bienes sobre los que recaigan”. A través del art. 8 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, se ha suprimido la referencia a que “las concesiones tributarán en todo caso como constitución de derechos...”, para decir, simplemente, que “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”. Por tanto, la ley prevé el gravamen de la constitución de concesiones, no de la cesión de las mismas, que no se gravará en concepto de constitución. Lo que se grava en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas en concepto de constitución de la concesión, es la constitución en sentido estricto, no la transmisión, pues el adquirente llevará a cabo una adquisición de un bien con valor económico y no recibirá la transferencia de facultades públicas de un ente público titular originario de las mismas. Así, el TS ha puesto énfasis en la diferencia entre la constitución de una concesión administrativa de energía eléctrica y la transmisión de tal concesión (por ejemplo, sentencia del TS de 18 de diciembre de 2001; RJ 2002\1999), señalando que son actos distintos y no equiparables fiscalmente. Tampoco habrá constitución de una concesión, sino transmisión de la misma, por ejemplo, en el caso contemplado en la sentencia del TSJ de Madrid de 9 de febrero de 1995, en el que una constructora cede a otra la parte pendiente de ejecutarse de unas obras para las cuales fue preciso obtener una concesión, subrogándose en todos sus derechos y obligaciones. De igual forma, como ha afirmado el TS, en sentencia de 25 de septiembre de 2000 (RJ

2000, 8515), tampoco puede gravarse la “rehabilitación” de una concesión, ni, por supuesto, la extinción de la misma³⁰.

Ello no quiere decir que la transmisión de un título concesional no tribute, pero lo hará en concepto de transmisión de bienes y derechos con contenido económico. Lo que no puede entenderse es que hay una *constitución derivativa* a favor del adquirente de la concesión. La confusión en torno a esta cuestión radicaría en la Resolución de octubre de 1999 del TEAC, entendía que en las concesiones portuarias “cada nueva transmisión renueva el contrato de constitución”, ya que la legislación de puertos del Estado exige autorización de la autoridad portuaria en cada caso.

La actual redacción del art. 13, 1, introducida por el art. 8 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, ha suprimido la referencia a que “las concesiones tributarán en todo caso como constitución de derechos...”, que había sido interpretada por la AN en sentencia de 23 de abril de 1996 (JT 1996, 585) en el sentido de que el régimen de la concesión era aplicable a todos los actos referidos a una concesión, y no sólo a su otorgamiento. No obstante, la transmisión de una concesión tributará como transmisión de un bien inmueble, aplicándose la alícuota previstas para los bienes inmuebles, como veremos al hablar del tipo de gravamen aplicable³¹. Lo que sí se gravará, será la prórroga de las concesiones así como la ampliación del contenido material de las mismas.

Ahora bien; es evidente que una concesión será normalmente un bien afecto a una actividad empresarial, por lo que su transmisión constituirá habitualmente una operación realizada por un sujeto pasivo del IVA en el ámbito de su actividad, por lo que estará sujeta a IVA y no a Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Salvo que la concesión se transmita integrando la totalidad del patrimonio empresarial. La transmisión de la globalidad del patrimonio empresarial está, como es sabido, no sujeta al IVA según lo establecido por el art. 7,1º de la Ley 37/1992 de la Ley del impuesto. La misma ha de interpretarse de acuerdo con el contenido de la sentencia de 27 de noviembre de 2003 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas *Zita Modes Sàrl*, según la cual esta no sujeción comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa con elementos corporales y, en su

³⁰ .- MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L.-VILLARIN LAGOS, M.-DE PABLO VARONA, C., *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pags. 32, 75 y 84 y ss.

³¹ .-FERNANDEZ JUNQUERA, M., “Otorgamiento de concesiones administrativas y su posterior transmisión. Tipo impositivo aplicable”, *Jurisprudencia Tributaria*, nº 21, 2001, pag. 7.

caso, incorporales que conjuntamente constituyen una empresa o una parte de empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, y siempre que la transmisión se efectúe a favor de un sujeto que tiene la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión. Pero, como también es sabido, los inmuebles incluidos en la transmisión global de un patrimonio empresarial no sujeto a IVA quedan gravados por el ITPAJD en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, aunque esta previsión sea una cuestión muy discutible. Y esta es la conclusión a la que hay que llegar si admitimos el carácter de bien inmueble de las concesiones, cuestión sobre la que nos pronunciaremos en el epígrafe siguiente.

IV. Base imponible y tipo de gravamen de las concesiones sujetas al ITPAJD, modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Conviene recordar una vez más que lo que se grava en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, en su modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas es, precisamente, la traslación de riqueza mediante contraprestación, por lo que, en coherencia con ello, su base imponible estará constituida por el valor real del bien o derecho transmitido o constituido³². Cuando en dicha transmisión o constitución intervenga una Administración pública parece también razonable otorgar credibilidad a dicha intervención y fijar el valor que servirá de base imponible a partir de lo que podemos llamar, “valor administrativo”. Esta es una regla que está presente en otras disposiciones del Texto Refundido del ITPAJD, por ejemplo, en el supuesto de bienes transmitidos mediante subasta judicial o administrativa. Y esta es la línea que sigue el artículo 13 del TR del ITPAJD, que define como base imponible las cargas impuestas al concesionario que suponga un pago o un coste y que constituya la contraprestación a favor de la Administración, como se desprende de la sentencia de la AN de 20 de mayo de 1997, esto es, al importe del canon a pagar.

Así, el art. 13, 3 del TR del ITPAJD dispone, en primer lugar, que ese valor que configura la base imponible de la concesión vendrá determinado por el importe de la cantidad total que, en concepto de precio o canon, deba satisfacer el concesionario; es el

³² .-MERINO JARA, I., “La base imponible de las concesiones administrativas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales”, *Actualidad Tributaria*, nº 42, 1994, pag. 3.

llamado *canon inicial*, que es una materialización de fondos. En este caso, tendremos un desembolso materializado y permanente que figurará en el activo del balance del concesionario junto con otros gastos como “estudios técnicos, proyectos, valoraciones...”, tal y como exige la Regla Tercera de la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992. Ello supone que existe una materialización de fondos equiparable a una inversión y un valor o coste de adquisición al que referirlo. En el nuevo Plan General de Contabilidad, aprobado por RD 1514/2007, de 16 de noviembre, las concesiones se pueden amortizar al tratarse de intangibles con vida útil definida. Con las Normas Internacionales de Contabilidad no se altera el concepto y la función de la amortización, pero cambian los activos amortizables. Si bien van a ser amortizables todos los activos integrados en el inmovilizado material, respecto al inmovilizado inmaterial, cuyos activos pasan a denominarse intangibles, sólo se amortizan los que tengan vida *útil definida*. Este *coste* es lo que el art. 13, 3 del TR del ITPAJD toma como base imponible³³.

Para el Centro Directivo, si el canon anual es fijo se capitalizará ese canon anual. Pero si es variable, la DGT en contestación a Consulta de 12 de junio de 2003, traza sus diferencias atendiendo a los motivos que justifican esa variación. Si la variación es debida a cláusulas de revisión que tomen como referencia índices objetivos, se capitaliza el canon del primer año. Si la variación depende de otras circunstancias cuya razón matemática se conozca, se atenderá a la media anual de los cánones que se deban satisfacer durante la vida de la concesión. La DGT ha rechazado, en la citada contestación de 12 de junio de 2003, el empleo de fórmulas de capitalización que tengan en cuenta el número de años de la concesión, al decir que “la base imponible resultante de la operación de capitalización debe ser la misma cualquiera que sea la duración de la concesión, sin que el tiempo constituya una variable en su cálculo”; la única variable a considerar debe ser la cantidad anual que satisfaga el concesionario, puesto que, cuando dicho precepto se refiere a la capitalización de la cantidad anual satisfecha por el concesionario, se refiere a la determinación de una capital, el necesario para producir dicha renta o canon anual a una tasa o tipo de interés anual determinado.

En segundo lugar, 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, la contraprestación, y, por lo tanto, la base

³³ .- CALVO VERGEZ, J., “Tributación de las Concesiones Administrativas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales”, op. cit., pag. 33,

imponible, viene integrada por la suma total de las prestaciones periódicas³⁴. Esta será la base imponible a tener en cuenta si se conoce el importe total de los cánones a abonar por el concesionario durante toda la duración de la concesión. Si la duración de la concesión fuese superior al año, dicha valoración se estima capitalizando al 10 por 100 la cantidad anual que satisfaga el concesionario, pero sólo en el caso de que se desconozca el importe a abonar por la duración total de la concesión, como ha reconocido el TEAC (por todas, resolución de 1 de junio de 2005, JT 2005\1206). En estos supuestos, la única variable que se tomará en consideración será la cantidad anual que satisfaga el concesionario, pero no se tendrá en cuenta el número de años de duración de la concesión. La cantidad anual satisfecha se determinará de modo diferente en función de que el canon periódico resulte ser fijo o variable; por ejemplo, si es fijo, como ha declarado la DGT en contestación a consulta de 12 de junio de 2003, la base imponible de la concesión administrativa vendrá determinada por el resultado de dividir el canon anual fijo entre el 10 por 100.

Se plantea también la posibilidad de que exista reversión de los activos afectos a la concesión. En estos casos, se disponía por medio Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, que los concesionarios estaban obligados a constituir y dotar Fondo de Reversión. En cuanto a la base imponible, en los supuestos de reversión, conviene recordar que el art. 13,3 del TR del IPTAJD (redacción introducida por la Ley 62/2003) dispone que *“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 la 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”*. Con anterioridad, la redacción introducida por el art. 25 de la Ley 29/1991, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, disponía que *“cuando el concesionario esté obligado a revertir a la Administración bienes determinados, se computará el valor del Fondo de Reversión que aquél deba constituir en cumplimiento de lo dispuesto en el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, o norma que le sustituya”*. Como puede apreciarse, la nueva redacción, vigente desde el 1 de enero de 2004, ya no se remite a la contabilidad

³⁴ .- MENENDEZ HERNANDEZ, J., *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*, Ed. Bosch, Barcelona, 1996, pags. 50 y ss.

sino que es la propia norma tributaria quien procede a efectuar una cuantificación sobre la propia base de la amortización. Lo cual se ajusta al dato de que en las NIC's, que parcialmente recoge el Plan General de Contabilidad de 2007, el fondo de reversión deja de tener sentido contable, al amortizarse las concesiones durante su vida útil y coincidir dicha vida útil en los activos sometidos a reversión con el período concesional cuando sea inferior a la vida económica del activo, como así dispone, el punto 10 del apartado 6º, que se refiere a las normas de valoración cuando se trata de definir el valor residual³⁵.

Esta es una situación muy habitual, porque los contratos de gestión de servicios suelen ir unidos a un contrato de obras que el concesionario se obliga a realizar para la prestación del servicio y que quedan de su propiedad, pero con la obligación de revertirlas a la Administración cuando expire el período concesional. Y la opción del legislador para fijar la base imponible tiene su justificación en el hecho de que tal reversión de las obras constituye la retribución al concesionario. Por tanto, el fondo de reversión se tomará como retribución de la concesión cuando haya verdadera voluntad de revertir. Cabe, no obstante, formular la objeción de que el fondo de reversión no se va a conocer hasta que la reversión sea efectiva y, al mismo tiempo, es dudoso que represente el valor de mercado de la concesión.

Esta es una situación muy habitual en la práctica. Pensemos que, por ejemplo, los contratos de gestión de servicios públicos suelen ir unidos a un contrato de obras que el concesionario se obliga a realizar. En estos casos, la retribución de la Administración por la cesión del servicio consiste, precisamente, en la reversión de las obras a la finalización del plazo, a cuyo fin el particular tiene que dotar anualmente “un fondo de reversión” por el valor real (neto de amortizaciones), que equivale a la retribución que satisface a la Administración, de manera semejante a un canon de explotación. Es por ello que su cuantía debe tenerse en cuenta para determinar la base imponible. Pero, eso sí, sólo si existe una indudable obligación de reversión a cargo del concesionario. Eso no es lo que ocurre, por ejemplo, en los supuestos de concesiones otorgadas para la construcción y explotación de aparcamientos subterráneos de uso exclusivo para residentes, si corresponde a los titulares del uso de las plazas la obligación de su conservación y mantenimiento y si son éstos quienes deban en su día proceder a la

³⁵ .- LABATUT SERER, G., “La reforma contable por adaptación a las NIC/NIIF: posibles repercusiones fiscales”, *Actum, Actualidad Jurídica*, nº 4, junio, 2007, pag. 36.

reversión al Ayuntamiento. En este caso, no puede tomarse como base imponible el importe del fondo de reversión porque no existe ninguna obligación de reversión a cambio del adjudicatario (resolución del TEAC de 27 de enero de 1999, JT 1999\197).

Este precepto, que fija la base imponible del gravamen de las concesiones con reversión en Transmisiones Patrimoniales Onerosas, ha venido siendo objeto de múltiples controversias interpretativas que aun siguen coleando, sobre todo en lo relativo a qué es lo que debe integrar el fondo de reversión. Creemos que hay que interpretar el contenido del fondo de reversión atendiendo a que la base imponible en Transmisiones Patrimoniales Onerosas debe siempre consistir en la contraprestación satisfecha por el concesionario. En el caso de que la concesión prevea la reversión entendemos que la contraprestación viene integrada por el valor de los activos revertibles aun no amortizados al tiempo de la reversión, magnitud que no puede identificarse ni con el coste de las obras, ni mucho menos con el valor nuevo de dichos activos³⁶.

No obstante, en la norma del ITPAJD, la interpretación de este precepto ha estado condicionada por la reforma operada como consecuencia de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, y por la evolución operada por una doctrina discutible del TEAC, según la cual el valor del fondo de reversión debería dotarse, al menos hasta el coste de ejecución de las obras necesarias para la explotación de la concesión (resolución del TEAC de 27 de enero de 1999, JT 1999\197). Frente a esta afirmación, se ha manifestado por un sector jurisprudencial (por todas, vid. la sentencia del TSJ de Galicia de 26 de junio de 2005), que el concepto “fondo de reversión que aquél debe constituir...”, incluye, no sólo el fondo de reversión dotado de acuerdo con las reglas del Plan General de Contabilidad, aprobado por RD 1643/1990, que define el fondo de reversión como la “reconstitución del valor económico del activo revertible, teniendo en cuenta las condiciones relativas a la reversión establecidas en la concesión” (véase el Informe de la Comisión creada para la elaboración de la Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Sociedades Concesionarias de Autopistas de Peaje - Boletín del ICAC, número 25, Abril de 1996, pag. 39 y ss.-). Además, deberá computarse también “el precio de adquisición de los activos, más las

³⁶ .-Véase al respecto BEIRAS CAL, A., “Concesiones Administrativas. Pagar por lo que no se tiene”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 20, 2005, pag. 5 y 6.

mejoras y adiciones y las revalorizaciones admitidas contablemente, disminuido por las amortizaciones acumuladas y por las actualizaciones de las mismas, en su caso”. O, lo que es lo mismo, la base imponible estaría integrada por el fondo de reversión, pero también por el “coste de las instalaciones”, como si éstas fueran también una carga imputada al concesionario a favor de la Administración.. Para esta sentencia del TSJ de Galicia de 26 de junio de 2005, el fondo de reversión coincide con el coste de ejecución de las obras que fueron necesarias para la explotación de la concesión. Así lo entiende la DGT en contestación a consulta de 13 de septiembre de 1995, en la que señalaba que el importe del fondo de reversión sería igual al valor neto contable de los activos a revertir “más el importe de los gastos en los que la empresa deba incurrir para ceder las instalaciones en perfecto estado de uso” al tiempo de la reversión.

Se trata de una postura errónea que ignora la verdadera función del fondo de reversión. La función contable del fondo de reversión es “reconstruir” los capitales invertidos en activos que van a revertir gratuitamente o sin contraprestación en la entidad que efectúa la concesión. Este fondo debe “cubrir el valor neto contable de los activos revertibles en el momento de la reversión más el importe de los gastos que estima se van a realizar al final del período de concesión para entregar estos activos en las condiciones de uso establecidas en el contrato de concesión”, partiendo siempre del precio de adquisición o coste de producción. En esta tesitura, en la cual era posible que el activo que revierte a la Administración tuviese un valor en el momento de la finalización del plazo concesional, se podía defender que el importe del fondo de reversión equivale a la retribución satisfecha a la Administración por el concesionario. En el marco del nuevo Plan General de Contabilidad, al coincidir la vida útil en los activos sometidos a reversión con el período concesional cuando sea inferior a la vida económica del activo, más que de fondo de reversión, habrá que hablar de un valor residual.

Al mismo tiempo, la referencia al valor neto contable está previendo la posibilidad de que los activos revertibles sean objeto de amortización, en cuyo caso, se tendrá en cuenta la amortización de esas instalaciones. Esta amortización no depende de la duración de la concesión sino de la depreciación efectiva de los bienes amortizables, lo que supone que la dotación al fondo de reversión se referirá exclusivamente al valor neto contable o parte del coste de adquisición no amortizada. Esa cantidad será lo que se compense por el fondo de reversión, porque es lo que representa la pérdida del

concesionario por la reversión y, por consiguiente, lo que integra la contraprestación a la Administración.

Por tanto, el valor del fondo de reversión no es equivalente al valor de las instalaciones: ésta es una equiparación de la Administración que nunca tuvo base legal (y mucho menos lo tendría al amparo del nuevo Plan General Contable que entra en vigor el 1 de enero de 2008) ni tampoco conceptual, como han señalado, entre otras, las sentencias del TSJ de Castilla y León, de 26 de junio de 2002 y 10 de diciembre de 2002, del TSJ de Cantabria de 2 de noviembre de 2001 y TSJ de Castilla-La Mancha de 26 de junio de 2002.

Como superación de esta situación, el texto de este artículo 13,3 del TR del ITPAJD se ha modificado por Ley 62/2003 con efectos del 1 de enero de 2004. La nueva redacción de la Ley omite referirse al fondo de reversión explícitamente, pero la magnitud que determina como integrante de la base imponible es idéntica al mismo. Dicho en otros términos, ya no hay remisión a norma contable alguna para la cuantificación del valor; lo cuantifica explícitamente la propia Ley mediante la amortización de un porcentaje determinado en una norma reglamentaria, como es el Reglamento de desarrollo del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por RD 1777/2004, de 30 de julio³⁷. Lo cual resulta especialmente afortunado a la luz del nuevo Plan General de Contabilidad que entra en vigor el 1 de enero de 2008, en el cual el fondo de reversión deja de tener sentido contable, al amortizarse las concesiones durante su vida útil y coincidir dicha vida útil en los activos sometidos a reversión con el período concesional cuando sea inferior a la vida económica del activo.

La ley fija ahora de forma clara y objetiva (aunque a través de una norma con rango reglamentario) la base imponible, disipando en buena medida la indeterminación que contenía la redacción anterior. El valor por el que se han de computar los bienes que el concesionario tenga la obligación de revertir a la Administración será el valor neto contable a la fecha de reversión, estimado según el porcentaje medio resultante de las

³⁷.- El Fondo de Reversión pretende cubrir el valor neto contable de los activos revertibles en el momento de la reversión más el importe de los gastos que se estiman se van a realizar al final de la concesión para entregar los activos (Res. de la DGT de 1 de febrero de 2000). La suma de estas dos cantidades se aproxima al valor de la inversión. Por su parte, la referencia al valor neto contable presupone la amortización que depende de la depreciación efectiva. Por tanto, el valor del fondo se referirá al coste de la adquisición no amortizada a partir del porcentaje medio que se deriva de las tablas. Se elimina la posibilidad de que el sujeto pasivo aplique el método contable más adecuado a la hora de fijar la amortización. Con ello obtenemos un valor contable excesivo, que en modo alguno refleja el mayor valor de la concesión. Con lo cual tenemos que concluir que no se pueden identificar los gastos previstos para la reversión con el coste de la obra necesaria para la explotación.

tablas de amortización del IS más los gastos de reversión previstos. Se excluye, pues, de modo tajante, la posibilidad de identificar o incluir en el fondo de reversión el valor nuevo de las obras o instalaciones.

Por último, en el artículo 13 del TR del ITPAJD incluye dos métodos residuales para determinar el valor de la concesión cuando la base imponible no pueda fijarse por las reglas del apartado anterior. Cuando se apliquen estos métodos y a salvo de que siempre quepa declarar un valor que podrá ser objeto de comprobación de valores, la base imponible 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 del anterior valor, tomando la valoración la señalada por la respectiva Administración Pública.

Una vez fijadas las líneas generales para la determinación de la base imponible, hay que señalar que el tipo de gravamen aplicable será el fijado por la Comunidad Autónoma correspondiente, de acuerdo con la Ley 21/2001 de 27 de diciembre del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, que aumenta de modo significativo la capacidad normativa de éstas. Si la Comunidad Autónoma no hubiera aprobado un tipo de gravamen específico, las concesiones tributarán como constitución de derechos al tipo establecido para muebles o semovientes; esto es, al 4 por 100. Aunque es dudoso que el Estado pueda dictar estas disposiciones con vocación supletoria, al no ser el derecho supletorio un título competencial autónomo, como ha afirmado el TC en su sentencia TC 147/1991, de 4 de julio.

En cuanto al tipo de gravamen en Transmisiones Patrimoniales Onerosas, el mismo depende de la condición de mueble o inmueble del bien gravado, por lo que habrá que calificar a las concesiones en una u otra categoría. Por el carácter prevalente del principio de calificación habrá que acudir a la verdadera naturaleza jurídica de las concesiones. Y las concesiones administrativas de dominio público y las de servicios públicos tienen la calificación de bienes muebles, salvo que comporten la posibilidad de efectuar obras públicas, en cuyo caso tienen la calificación de bien inmueble, según se desprende de la interpretación conjunta de los artículos 334,10, (las concesiones administrativas de obras públicas son bienes inmuebles) 335 (son bienes muebles los no comprendidos en el art. 334) y 336 del Código Civil (tienen la consideración de

cosas muebles los contratos de servicios públicos). En concreto, el artículo 334, 10 del Código Civil señala que son bienes inmuebles “las concesiones administrativas de obras públicas y las servidumbres y demás derechos reales sobre bienes inmuebles”, tal y como ha señalado el TS en sentencia de 18 de diciembre de 2001 (RJ 2002, 999), y como se desprende de la contestación a Consulta de la DGT de 14 de abril de 2005. Por tanto, la constitución de una concesión tributará por el tipo de gravamen de bienes muebles, pudiendo efectuarse la salvedad que concierne a las concesiones de obras públicas, que serían inmuebles según la normativa civil. Pero tampoco en este caso creemos que se aplicaría el tipo correspondiente a inmuebles, pues las concesiones no se acomodan a la definición específica de inmuebles que da el artículo 3 del TR del ITPAJD, como “instalación de cualquier clase establecida con carácter permanente aunque sea transportable o el terreno sobre el que se halle situada no pertenezca al dueño de la misma”. También la transmisión de una concesión se gravará aplicando el tipo del 4 por 100.

Será competente y se atribuirá el rendimiento a la Comunidad Autónoma del territorio donde radiquen los bienes, si se trata de concesiones administrativa de bienes y a la Comunidad donde se ejecuten las obras, cuando sean concesiones de obras o donde se presten los servicios cuando se trate de concesiones de servicios. En este sentido, ya se venía pronunciando el TEAC respecto a las concesiones por redes públicas fijas de acceso a vías de radio que comprenden todo el territorio nacional, señalando que el rendimiento se atribuirá a las Comunidades Autónomas del territorio donde radiquen (res. del TEAC de 22 de enero de 2003, JT 2003\637). Cuando las concesiones superen el ámbito territorial de una Comunidad Autónoma, el rendimiento corresponderá a todas aquellas a cuyo territorio se extienda la concesión.

El devengo, según el artículo 49, 1, a) del TR, tendrá lugar el día *en que se realice el acto o contrato*, y, en concreto, con el acto de adjudicación (sentencia de la AN 13 de junio de 2000) o con la fecha de formalización del documento administrativo (no con la elevación del mismo a escritura pública, como ha dejado claro la resolución del TEAC de 23 de marzo de 2000; JT 2000\666. La escritura no es un requisito de existencia del título jurídico, sino de forma y tiene una finalidad fundamentalmente probatoria. Lo que se grava es la resolución administrativa, que ha de ser objeto de reflejo documental, por lo que estamos ante un gravamen que podemos calificar de “puramente nominal”. De ahí que el TS haya defendido que existe concesión desde que se refleje documentalmente la adjudicación de un concurso para construcción y

explotación de un cementerio, y por tanto, desde ese instante se entiende que se ha realizado el hecho imponible, aunque el adjudicatario haya cesado en la condición de concesionaria en el momento mismo de la escritura de formalización (sentencia del TS de 9 de abril de 2001 – JT 2001\5333).

Por tanto, el devengo habrá tenido lugar cuando la concesión se otorgue formalmente, aunque posteriormente tal concesión no sea objeto de disfrute. Quizás con la única excepción de la concesión de explotación, para la cual sea necesaria la realización de una obra por el concesionario, pudiendo entenderse que la concesión está suspendida hasta la realización de la obra. Si por resolución administrativa o judicial se anulase el otorgamiento formal de la concesión, hay que entender que procederá la devolución del impuesto, prevista en el art. 57,1 del TR de la Ley del ITPAJD, para los casos en que se declare o reconozca, por resolución judicial o administrativa firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución del acto concesional. Pero debe haberse producido una verdadera resolución en sentido estricto. De manera que, como señala la resolución del TEAC de 13 de julio de 2005 (JT 2006\35), no se equipara a una resolución la disolución de una sociedad adjudicataria.

V. Concesiones sujetas a IVA.

Como hemos adelantado, la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, en su Disposición Adicional Octava, modificó artículo 5º, 6º de la Ley del IVA de 1985, sometiendo a gravamen la constitución de concesiones y autorizaciones que tuviesen por objeto la cesión del derecho a utilizar inmuebles en puertos y aeropuertos, a las que posteriormente se unirían las concesiones de carácter aeroportuario. Ello suponía introducir una excepción al régimen de no sujeción de las concesiones al IVA, y a la consiguiente sujeción de tales concesiones al ITPAJD, modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

El hecho de que la legislación española haya sustraído tres tipos muy concreto de concesiones (portuarias, aeroportuarias y ferroviarias) del régimen general, determinando su sujeción a IVA, plantea algunos problemas.

Algunos entrañan una solución no muy complicada; así, no creemos que se pudiera interpretar que la sujeción a IVA de las concesiones portuarias y aeroportuarias a partir de la fecha del 16 de abril de 1989 pudiera afectar a la plena sujeción de las

concesiones portuarias y aeroportuarias a TPO con anterioridad, esto es, cuando no estaban sujetas al IVA y la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas era aplicable a todas las concesiones. Ni mucho menos cabe entender que antes de la citada fecha de 16 de abril de 1989 se podía hablar de una exención, como concluye la sentencia de la AN de 5 de diciembre de 1995.

La segunda cuestión es la del alcance de esta sujeción. Como acertadamente precisa la Resolución de la DGT de 1 de agosto de 2005, lo que pretende la norma del IVA es sujetar concesiones que tienen por objeto la explotación de bienes. Por tanto, las concesiones que se gravan serán las que recaigan sobre infraestructuras portuarias, aeroportuarias y ferroviarias ya existentes. No encajan dentro de esta sujeción de las concesiones al IVA las concesiones de “infraestructuras a construir por el concesionario que las explota”, esto es, aquellas concesiones de obras públicas donde se traslada al concesionario el riesgo de la explotación. Como veremos, en estas concesiones, basadas en el modelo de Iniciativa de Financiación Privada, no incluyen un desplazamiento al particular de facultades inicialmente públicas y, por tanto, no se devengará ni IVA ni Transmisiones Patrimoniales Onerosas con ocasión del otorgamiento de la concesión, pues no hay ningún desplazamiento de la concesión desde el ente público a favor del concesionario³⁸.

La tercera cuestión es la de si esta sujeción de las concesiones portuarias, aeroportuarias y ferroviarias pudiera contravenir el Derecho Comunitario. La AN viene negándose a plantear cuestión prejudicial sobre esta cuestión, pero no tanto por una cuestión de fondo sino por el hecho de no tratarse de una instancia definitiva, al ser posible la interposición de recurso de casación ante el TS, y no resultar, por tanto obligatorio el planteamiento de dicha cuestión en los términos del art. 177 del Tratado de Roma. Como recuerda el punto 12 de la Nota Informativa del TJCE 2005/ CE 143/01, sobre planteamiento de cuestiones prejudiciales por órganos nacionales, los órganos jurisdiccionales cuyas resoluciones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de derecho interno están obligados, en principio, a someter las cuestiones al TJCE, salvo cuando ya exista jurisprudencia sobre la materia, y las eventuales dudas de contexto no planteen dudas sobre la eventualidad de aplicarla, o cuando la manera correcta de interpretar la norma comunitaria sea del todo evidente (doctrinas del *acto claro* y del *acto aclarado*). Pero incluso en cuanto al fondo del asunto, no creemos que

³⁸ -FALCON Y TELLA, R., FALCON Y TELLA, R., *Régimen Fiscal de la Concesión de Obra Pública (IVA, ITPAJD, ICIO, IBI)*, op. cit., pag. 12.

se pueda hablar de vulneración del Derecho Comunitario. Así lo ha entendido el TS en sentencia de 20 de junio de 2003 (RJ 2003\6184), al recordar que la Sexta Directiva, como todas las Directivas, debe ser objeto de transposición en el ordenamiento interno de los distintos Estados, enjuiciándose las normas internas de ejecución dentro del margen de libertad que otorga la Directiva a los ordenamientos nacionales ya que la misma, como se sabe, sólo obliga por sus resultados. Ese margen de apreciación ha sido exacerbado por la sentencia *Markus Kofoed* de 5 de julio de 2007, que permite que ciertas reglas de Derecho comunitario (algunas cláusulas antielusorias) no sean ejecutadas directamente en el Derecho interno, sino en el marco de un *contexto general*. Esta compatibilidad con el ordenamiento comunitario es reconocida por la sentencia del TJCE *Feuerbestattungverein Halle EV* de 8 de junio de 2006, que entiende que se pueden gravar concesiones para evitar distorsiones a la competencia.

Así, el art. 4, 5º, de la Sexta Directiva en su versión de 1977, de la que trae causa la actual redacción de la Ley del IVA en su art. 7, apartados, 6º, 8º y 9º, otorga un amplio margen de libertad y dentro de dicho margen es posible la sujeción de las concesiones portuarias, aeroportuarias y ferroviarias.

Ahora bien, a nuestro juicio, la finalidad de la Ley del IVA en este precepto es sujetar al impuesto sólo la explotación de infraestructuras ferroviarias que hubieran sido construidas por la Administración. Así lo señala la Resolución de la DGT de 25 de septiembre de 2002, donde proclama que si estaría sujeta al impuesto la *cesión de la explotación* de infraestructuras. El otorgamiento de la facultad de explotar infraestructuras portuarias, aeroportuarias y ferroviarias ya existentes es, por tanto, una prestación de servicios sujeta al IVA. En este sentido se pronuncia también la resolución de la DGT de 1 de agosto de 2005. Aunque esta resolución añade además que el concepto “infraestructuras ferroviarias” abarca la cesión de aparcamientos, zonas comerciales y otros anexos.

Una vez aclarado qué es lo que está sujeto al IVA, conviene señalar que el devengo del impuesto dependerá de la modalidad de pago del canon; si el canon es periódico, se aplicará el criterio del tracto sucesivo y el impuesto se devengará a medida que sea exigible cada parte del pago. Si el canon es único, se aplicará el criterio del devengo anticipado. En ambos casos, la base imponible será el importe del canon, en tanto se entiende que tal importe constituye la contraprestación a satisfacer. Si no existiese canon en sentido técnico-jurídico, porque se cede la infraestructura para que el concesionario la explote, prestando, por ejemplo, servicios a los viajeros a precios

reducidos, se aplicarán las reglas del autoconsumo de servicios, contenidas en el artículo 79 de la Ley del IVA. El tipo será del 16 por 100.

VI. La concesión de obra pública. Introducción y justificación de la figura.

La figura de la concesión de obra pública es una categoría relativamente reciente en nuestro Derecho, aunque cuenta con la cobertura de la *Private Finance Initiatives* (PFI), contemplada en la Directiva 2004/18/CE, de 31 de marzo. Previamente, la Directiva 93/37/ CEE distinguía la concesión de obras de un contrato público en que se otorga al concesionario el derecho a explotar la obra como contrapartida de su construcción. A la luz de la Directiva de 2004, la presencia del riesgo de explotación, vinculada a la inversión realizada, resulta determinante para catalogar el recurso a la concesión como medio para desarrollar obras públicas. Este derecho de explotación también puede ir acompañado de un precio. Puede ser definida como aquel negocio concesional mediante el cual el concesionario asume la construcción de la obra pública y la explotación de la obra construida durante un plazo de duración más o menos dilatado, según las disposiciones generales o sectoriales que resultaren de aplicación. Esta asunción se traduce en el hecho de que la concesión de obra se realiza a riesgo y ventura del concesionario³⁹. A este le corresponde la conservación y mantenimiento de la infraestructura, y, además permite a la Administración abonar la obra a la recepción o aplazadamente. Ese traslado del riesgo y ventura se observa en la especial forma de retribución (cobro de un precio al usuario, como un peaje, o cobro de un canon de la Administración con criterios de *frecuentación*), además de *ingresos especiales por cesión de espacios de ocio*. Además, formalmente no hay acta de recepción sino de comprobación⁴⁰.

Ese criterio de *frecuentación* estará presente también en aquellos supuestos en que la obra consista en la ejecución de un edificio destinado exclusivamente a prestar servicios al ente público contratante (p.ej. un hospital). En este caso, la retribución correrá a cargo de la Administración a través de un canon que deberá reunir el requisito

³⁹.- Según el art. 7,3 de la Ley 30/2007, “el contrato de concesión de obras públicas podrá también prever que el concesionario esté obligado a proyectar, ejecutar, conservar, reponer y reparar aquellas obras que sean accesorias o estén vinculadas con la principal y que sean necesarias para que ésta cumpla la finalidad determinante de su construcción y que permitan su mejor funcionamiento y explotación, así como a efectuar las actuaciones ambientales relacionadas con las mismas que en ellos se prevean”.

⁴⁰.- Véase al respecto CARBAJO VASCO, D., “La fiscalidad y la contabilidad de los concesionarios. Algunas notas”, *Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 275, 2006, pag. 102.

de frecuentación, pues si estamos ante un canon fijo los caracteres de la concesión de obra se diluyen, a favor de los caracteres de un puro contrato público de ejecución de obra. En estos casos, además, el contratista podrá obtener rendimientos procedentes de la cesión de la explotación o constitución de concesiones sobre zonas o espacios del edificio (por ejemplo, cafeterías, zonas de ocio, concesiones sobre máquinas expendedoras en los pasillos de los hospitales).

La justificación de su surgimiento radica, fundamentalmente, en conseguir un abaratamiento de los costes en la ejecución de ciertas infraestructuras y sobre todo, en evitar los problemas de liquidez que puede suponer asumir los costes de infraestructuras de gran valor.

Frente al sistema tradicional de financiación administrativa, en la que la Administración tiene que abonar el importe en los plazos establecidos desde la recepción de la obra, salvo que se haya acudido a fórmulas para aplazar o diferir el pago (en cuyo caso será el contratista el que abone el precio de la obra, siguiendo el modelo alemán del *Betriebmodell*), la concesión de obra permite la ejecución de obras sin necesidad de desembolsos iniciales. Y ello porque, en la misma, como reconoce el art. 220 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, la obra se realizará a riesgo y ventura del concesionario, quien asume los riesgos derivados de la ejecución. La transferencia del riesgo y ventura a favor del concesionario, supone que éste ejecuta la obra a su costa a cambio de la explotación futura de la misma y, por tanto, exime a la Administración de tener que efectuar el desembolso.

De lo dicho puede deducirse que la figura surge, precisamente, como respuesta a la necesidad de implementar un modo de financiación de infraestructuras de aprovechamiento rentable, a través de una fórmula de financiación extrapresupuestaria específica⁴¹. Dada la rentabilidad de la obra o servicio, la figura supone una excepción a la prohibición de pago aplazado que contenía el art. 14,2 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas. Además, la concesión de obra pública tiene la ventaja de que sus activos no computan como pasivo a efectos del cómputo de déficit público, según el criterio del Eurostat, de acuerdo con la decisión de 11 de febrero de 2004, de la Oficina Estadística de las Comunidades Europeas, en relación con el tratamiento contable en las cuentas nacionales de los contratos firmados por entidades públicas en el

⁴¹ .-JUAN LOZANO, A.M.-RODRIGUEZ MARQUEZ, J., La colaboración público-privada en la financiación de las infraestructuras y servicios públicos. Una aproximación desde los principios jurídico-financieros”, op. cit., pag. 56.

marco de operaciones de colaboración con entidades privadas. Con esta finalidad había surgido en las leyes de contratos públicos de algunas Comunidades Autónomas como Madrid y Murcia.

Dice el párrafo primero del citado artículo 220, del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas de 2000 que “*se entiende por contrato de concesión de obras públicas aquel en cuya virtud la Administración pública o entidad de derecho público concedente otorga a un concesionario, durante un plazo, la construcción y explotación, o solamente la explotación, de obras relacionadas en el artículo 120 o, en general, de aquellas que siendo susceptibles de explotación, sean necesarias para la prestación de servicios públicos de naturaleza económica o para el desarrollo de actividades o servicios económicos de interés general, reconociendo al concesionario el derecho a percibir una retribución consistente en la explotación de la propia obra, en dicho derecho acompañado del de percibir un precio o en cualquier otra modalidad establecida en este título*”. La Ley caracteriza la figura por cuatro conceptos fundamentales: obra pública, riesgo concesional, equilibrio económico de la concesión y diversificación de la financiación. Por tanto: la obra tiene que ser susceptible de explotación por el concesionario. Según GOMEZ-FERRER “el legislador considera que la concesión de obras públicas es una figura jurídica dotada de perfil propio y diferenciado respecto del contrato de obras públicas por lo que ha de regirse por sus propias normas y por la legislación sectorial”⁴².

La concesión de obra pública resulta confirmada por la nueva ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, que la prevé en su artículo 7, incluyendo en su objeto, la “restauración y reparación de construcciones existentes” y la “construcción y mantenimiento de elementos construidos”. La Ley 30/2007 regula, junto con la concesión de obra pública, la figura del *contrato de colaboración entre el sector público y el sector privado*, prevista en su artículo 11. En esta nueva modalidad al contratista se le remunera por medio de un precio que se satisfará “durante toda la duración del contrato”, no a través de la explotación de la obra construida, aunque la retribución tenga lugar por medio de un precio vinculado a unos ciertos objetivos de rendimiento.

⁴² .-GOMEZ-FERRER MORANT, R., “El problema de la financiación de las obras públicas: las sucesivas modificaciones de la LCAP 13/1995, de 18 de mayo, con especial referencia a la financiación mediante concesión de dominio público”, *Comentarios a la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas*, op. cit., pag. 810.

En cualquier caso, se trata de una figura compleja desde el punto de vista jurídico, que en la práctica admite muchas variaciones. y que, en general, se caracteriza porque no reúne los requisitos de una concesión demanial. Ni siquiera en los casos más polémicos, como la concesión para la construcción de un edificio que va a ser utilizado por la Administración Pública (juzgado, hospital...). En estos casos, el concesionario se compromete a construir y prestar ciertos servicios, pero no hay concesión demanial porque no se atribuyen derechos de uso sobre bienes de dominio público, ni de servicio, porque lo presta el ente público, por lo que ni siquiera se puede decir que es un contrato de servicios precedido de la realización de una obra pública. También plantean dificultades otros supuestos, como las concesiones de obra que conllevan la cesión de un terreno de dominio público, planteándose la cuestión de si ello implica una concesión demanial. Tradicionalmente se entendía que sí existía tal concesión demanial en los contratos de servicios de aparcamiento. No obstante, ello no resultaba defendible, en tanto el uso del terreno no supone un aprovechamiento especial para el concesionario, ya la cesión se hace en interés general o del propio ente concedente. En virtud de ello, no habría un uso privativo, requisito indispensable para que se pueda hablar de concesión para el aprovechamiento de un bien de dominio público.

VI.1. La concesión de obra en la imposición indirecta.

En la medida en que hemos expuesto las características generales de la concesión de obra pública, procede a continuación plantearnos cuál será su régimen fiscal respecto a modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

En primer lugar, parece obvio que las concesiones de obra pública no estarán gravadas en Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Y ello porque en esta modalidad impositiva se sujetan a tributación las concesiones en la medida en que las mismas se identifican con la materia imponible de este impuesto: la transmisión de bienes y derechos con valor económico, salvo los expresamente declarados no sujetos. En el supuesto de una concesión de obra pública según el modelo de iniciativa de financiación privada, lo que tenemos es que una empresa privada construye a su costa y gestiona una infraestructura para la Administración Pública llevando a cabo su conservación y mantenimiento y siendo remunerada por los usuarios o por la propia Administración a través de pagos periódicos satisfechos por el ente público atendiendo a criterios de

frecuentación. Por tanto, no existe una transferencia al concesionario de facultades inicialmente públicas, por lo que no cabe sujetar la constitución de estas concesiones a ninguna modalidad de imposición indirecta.

Recordemos que la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, por un lado, se gravan como concesiones los actos y negocios administrativos por los que se origine un desplazamiento patrimonial a favor de particulares. Por otro, se trata de un impuesto donde tiene un peso fundamental el principio de calificación, que determina que los actos y negocios gravados lo serán de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica. Se trata, por tanto, de un *impuesto jurídico* en el que, salvo excepciones tasadas, no se disponen significados específicos de los términos jurídicos empleados al regular los distintos presupuestos de hecho⁴³. Al no concurrir una transferencia de facultades públicas, faltaría un elemento esencial en la definición, tanto de la categoría jurídica de la concesión, como de la materia imponible gravada en Transmisiones Patrimoniales Onerosas; el desplazamiento patrimonial a favor de particulares.

Si admitimos esa no sujeción a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, la siguiente cuestión es si las concesiones de obra quedarían sujetas a IVA, cuestión que exige una mayor matización.

Así, en principio, la respuesta debería ser negativa. Al no existir una transferencia de facultades originariamente públicas, no habría desplazamiento patrimonial a favor del concesionario. Ni siquiera en el supuesto de que la concesión de obra implicase la cesión del terreno sobre el que se construye la obra, porque ello no determina que un tercero adquiera facultades de aprovechamiento especial. Por las características de la concesión de obra, los bienes construidos computan en el activo del ente concedente y la obra se inventaría como pública aunque no hubo *acta de recepción*. De manera que el concesionario no dispone a título de dueño, como exige la sentencia TJCE *Shipping Forwarding Enterprise* de 4 de febrero de 2000, para que la operación esté sujeta al IVA. Obviamente, esta no sujeción sí afectará a zonas o terrenos anexos para la ejecución de actividades complementarias. Si el edificio es público y el espacio no está destinado a la prestación de un servicio por el concesionario con vocación empresarial (aparcamientos, locales comerciales, máquinas expendedoras...) estamos ante una verdadera concesión gravada en Transmisiones Patrimoniales Onerosas y, por tanto, no sujeta a IVA. Por tanto, como regla general, no cabría someter la adjudicación

⁴³ .-ESCRIBANO LOPEZ, F., “El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”, en *Curso de Derecho Tributario*, Parte Especial, Tecnos, Madrid, 2007, pag. 602.

de obra a ninguna fórmula de imposición indirecta, siempre y cuando no existiese un canon a favor del ente público⁴⁴.

Pero la no sujeción no podrá extenderse a la explotación que vaya a efectuar el concesionario de aparcamientos y zonas comerciales. No cabe duda de que, en este caso, nos encontramos ante una actividad empresarial que el concesionario desarrolla con terceros directamente o arrendando locales. Es, por tanto, una actividad plenamente sujeta al IVA, aunque en casos concretos, tal sujeción será a los tipos reducidos (transportes de personas, recogida de residuos, suministro de comidas y bebidas...), previstos en el art. 91 de la Ley 37/1992. Si hay arrendamientos, se tratarán como arrendamiento de locales, y, por tanto, como prestaciones de servicios sujetas también al impuesto.

Y también habría que considerar sujetas al IVA las aportaciones del ente público a la financiación de la obra, cuando tal financiación se haga a través de un acto o negocio que constituya actividad empresarial o profesional, al margen de las actividades que el ente público realiza en el ejercicio de una función pública y que excluyen, en todo caso, la sujeción al IVA según dispone el art. 7, 8º de la Ley 37/1992. Por ejemplo, cuando la aportación tenga como objeto un terreno urbanizado por la propia Administración. En estos casos se estaría realizando una actividad empresarial sujeta, tal y como dispone la Res. de la DGT 2/2000, en la que se descarta que se pueda aplicar la exención prevista en el art. 20,1 20ª de la Ley del IVA.

En lo referente a las demás aportaciones del ente público a la ejecución de la obra, conviene señalar que en el caso de pagos de trabajos por terceros, se está retribuyendo un servicio plenamente sujeto a IVA y que las aportaciones económicas, pueden considerarse que desde el punto de vista de su naturaleza jurídica, estamos ante subvenciones de capital.

En este caso, no será de aplicación la regla de prorrata. Y ello si tenemos en cuenta la *voluntas legislatoris* expresada en la Exposición de Motivos de la Ley 3/2006, de 29 de marzo de modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que tiene efectos retroactivos a 1 de enero de 2006, y según la cual *no se considera razonable el mantenimiento de esta restricción*. Tal restricción no es otra que la consistente en aplicar la limitación del derecho a la deducción que supone

⁴⁴ .- FALCON Y TELLA, R., "Las concesiones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (I): delimitación del hecho imponible", *Quincena Fiscal*, nº 4, 2006, pag. 4.

la regla de prorrata a sujetos que realizan sólo operaciones sujetas y no exentas. Ello contravendría el carácter preferente que en el régimen del IVA se otorga al derecho a la deducción como elemento cardinal de la neutralidad del impuesto. Como se desprende de la jurisprudencia del TJCE; así, las sentencias *Léa Jeunehomme y société anonyme EGI* de 14 de julio de 1988 (As. C-123/87 y C-330/87), *Comisión/ Reino de España* de 9 de junio de 1992 (As. C 96/91). Del mismo modo la sentencia Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 6 de octubre de 2005 (As. C-204/03)⁴⁵.

En cuanto a las demás aportaciones de la Administración, nos podemos encontrar con subvenciones con criterios de *frecuentación* (p.ej. *Peajes blandos*). Las mismas podrían ser calificadas como subvenciones vinculadas al precio. Partiendo del concepto amplio de subvención vinculada al precio que maneja el artículo 78, Dos, 3º de la Ley 37/1992, como aquella subvención que se satisface o paga por unidad entregada o volumen de servicio prestado y la doctrina de la DGT en Resolución de 24 de febrero de 2004 que considera como vinculada al precio una subvención a empresas de transporte de viajeros, tal calificación es, a nuestro juicio, perfectamente posible. Por consiguiente, la cuantía de estas aportaciones se integra en la base imponible por la que debe tributar el concesionario.

Conviene, además, plantearnos qué tratamiento fiscal se aplicará a la ejecución de obra. Digamos, en principio, que la autorización para construir va intrínseca a la concesión de obra que se basa en la remuneración mediante la explotación. Por tanto, aunque la concesión de obra implique una autorización para construir, la construcción es una actividad preparatoria, por lo que, aplicando las disposiciones generales relativas al nacimiento y ejercicio del derecho a la deducción del IVA contenidas en los artículos 98 y 99 de la Ley 37/1992, del IVA, y de acuerdo con las sentencias *Gabalfrisa* de 21 de marzo de 2000, el IVA soportado será deducible. Recordemos que a partir de la doctrina sentada por esta sentencia, debe admitirse la deducción del IVA soportado antes del inicio de la actividad y, en todo caso, por las actividades preparatorias, aunque las actividades fracasen, por lo que hay que concluir que será deducible desde el primer momento la totalidad del IVA soportado por el concesionario. Ello incluye las cuotas soportadas por el proyecto o a cualquier actividad preparatoria.

⁴⁵ -Véase BOSELLO, F., “Appunti sulla struttura giuridica dell’IVA”, en *Revista de Diritto Finanziario e Scienza della Finanza*, vol. XXXVII, parte I, 1978, pag. 435; CHECA GONZALEZ, C., *Las deducciones y devoluciones en el IVA*, Edersa, Madrid, 2002, pags. 22 y 23.

Por otro lado, si se pacta una retribución en el momento de finalizar la concesión, esta puede considerarse una contraprestación por la reversión. La reversión puede suponer transmitir la totalidad de un patrimonio empresarial. Si así fuese, por aplicación del art. 7,1º, a) de la Ley del IVA estaríamos ante una operación no sujeta. Si se incluyen inmuebles, sería posible entender que nos encontramos ante una segunda o ulterior transmisión de los mismos, si el titular ha utilizado el bien por más de dos años⁴⁶. Se trataría de una operación exenta, con posibilidad de renunciar a la exención en los términos del art. 20,1 20ª de la Ley del IVA.

Por último, conviene referirse a las consecuencias fiscales en la imposición indirecta de la extinción de la concesión de obra.

En primer lugar, la extinción puede deberse al rescate o resolución anticipada de la concesión. En este caso, el concesionario tiene derecho al valor patrimonial de la inversión (coste de obras, bienes, inversiones de reposición y gastos financieros capitalizados menos amortización acumulada y fondo de reversión). Siguiendo a FALCON Y TELLA, esta compensación sería una indemnización no sujeta (Res. DGT de 7 de abril de 1994), con la única excepción de que, con la misma, se estuviese retribuyendo la entrega de la obra construida, mobiliario o instalaciones⁴⁷. Si ello es así, no cabe ninguna duda de que la retribución constituye un precio. Pero si se transmite la totalidad de la actividad, procederá la no sujeción por transmisión de la totalidad de la actividad empresarial, contemplada 7, 1º, a) de la Ley del IVA. Como hemos señalado, si el objeto de la entrega es un inmueble y han pasado dos años de utilización, podrá aplicarse la exención por segunda o ulterior entrega del inmueble.

En los demás casos de la extinción de la concesión de obra, tal extinción puede conllevar la reversión de la obra. Tal reversión puede constituir un supuesto de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial. Y ello, porque según la contestación a Consulta de 24 de marzo de 2004, no es imprescindible que el adquirente siga con la misma actividad empresarial, sino que es necesario que realice una *actividad empresarial*. No obstante, la no sujeción no se aplicará cuando la Administración no vaya a continuar la actividad sino que proceda a una nueva concesión. Y, desde luego,

⁴⁶ .-FALCON Y TELLA, R., *Régimen fiscal de la concesión de obra pública (IVA, ITPAJD, ICIO e IBI)*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2006, pag. 101.

⁴⁷ .-FALCON Y TELLA, R., FALCON Y TELLA, R., *Régimen fiscal de la concesión de obra pública (IVA, ITPAJD, ICIO e IBI)*, op. cit., pag. 106.

no se aplicará la no sujeción del art. 7,1 de la Ley del IVA si la nueva concesión no está sujeta a IVA⁴⁸.

Si con la reversión se entregan inmuebles, ya hemos dicho que si tal entrega se produce después de dos años de utilización por parte del concesionario, habrá una exención en IVA por segunda o ulterior entrega. Desde luego, si la obra no la venía utilizando la Administración sino el concesionario esta regla resultará plenamente aplicable. Si ya la venía utilizando la Administración, nos podemos encontrar con el problema de que el art. 20, uno, 22º de la Ley del IVA dispone que no se aplica la exención por segunda transmisión de vivienda cuando la entrega se realice a favor de quien ha venido utilizando el inmueble, por lo que estaríamos ante una entrega sujeta.

La base imponible sería, siguiendo la regla general del artículo 78, Uno, de la Ley del IVA, la contraprestación total que perciba el concesionario en ese momento. Si nos encontramos ante supuesto de autoconsumo de servicios procederá determinar la base imponible atendiendo al coste de prestación de servicios, incluida, en su caso, la amortización, como señala el artículo 79, cuatro de la Ley del IVA. Téngase en cuenta que la Ley 36/2006, de Prevención del Fraude Fiscal modifica la definición del autoconsumo de servicios del art 12, 3º de la Ley 37/1992, del IVA, para decir que constituyen autoconsumo de servicios, asimilables a un prestación de servicios, “las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo, siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional”. Se trata de determinar que van a ser catalogadas como autoconsumo de servicios las prestaciones efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo, pero siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional⁴⁹.

⁴⁸ -FALCON Y TELLA, R., FALCON Y TELLA, R., *Régimen fiscal de la concesión de obra pública (IVA, ITPAJD, ICIO e IBI)*, op. cit., pag. 97.

⁴⁹ -BLAZQUEZ LIDOY, A., *El Régimen Tributario de las Actividades y Operaciones Gratuitas en el IVA*, Un estudio del autoconsumo en las fundaciones, Asociación Española de Fundaciones, Madrid, 2005, pag. 58.