

ÍNDICE

Pág.

CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO II. EL CONCEPTO DE «CONCESIÓN» Y EL CONTRATO DE CONCESIÓN DE OBRA PÚBLICA

1. EL CONCEPTO DE «CONCESIÓN» EN LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA, EN LA JURISPRUDENCIA DE LA SALA TERCERA DEL TRIBUNAL SUPREMO Y EN EL TEXTO REFUNDIDO DEL ITPAJD: EL DESPLAZAMIENTO AL PARTICULAR DE UNA ESFERA ORIGINARIAMENTE PÚBLICA COMO REQUISITO ESENCIAL A EFECTOS DE GRAVAMEN POR EL CONCEPTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS... 19
2. EL CONCEPTO DE «CONCESIÓN DE OBRA PÚBLICA» EN LA LEGISLACIÓN DE CONTRATOS DEL ESTADO Y EN LAS DIRECTIVAS COMUNITARIAS..... 24
 - A) El desplazamiento del riesgo al contratista como elemento esencial del contrato de concesión de obra pública..... 24
 - B) El concepto de concesión de obras públicas en la Directiva 2004/18/CE, de 31 de marzo: el modelo «de concesión» y el modelo IFP..... 26
3. LA NECESIDAD DE DISTINGUIR ENTRE CONCESIONES DE OBRA PÚBLICA QUE IMPLICAN UNA VERDADERA «CONCESIÓN» (DESPLAZAMIENTO AL PARTICULAR DE UNA ESFERA DE ACTUACIÓN ORIGINARIAMENTE PÚBLICA), Y AQUELLAS OTRAS QUE SE CARACTERIZAN EXCLUSIVAMENTE POR EL DESPLAZAMIENTO AL PARTICULAR DEL

| | Pág. |
|---|------|
| RIESGO DE LA EJECUCIÓN DE LA OBRA Y SU MANTENIMIENTO | 30 |
| 4. LA CONCESIÓN COMO PRESTACIÓN DE SERVICIOS EN EL ÁMBITO DEL IVA..... | 32 |
| 5. CONSIDERACIONES <i>DE LEGE FERENDA</i> | 33 |
| CAPÍTULO III. RÉGIMEN TRIBUTARIO APLICABLE AL OTORGAMIENTO DE LA CONCESIÓN | |
| 1. LA DELIMITACIÓN ENTRE EL IVA Y TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS | 35 |
| A) Los apartados 1.B) y 5 del artículo 7 del TR del ITPAJD: especial referencia a las infraestructuras ferroviarias, portuarias o aeroportuarias | 35 |
| B) La necesidad de distinguir según que la infraestructura ferroviaria, portuaria o aeroportuaria haya sido o no construida por el propio concesionario: los apartados 8 y 9 del artículo 7 LIVA... | 36 |
| C) La Resolución DGT 25 de septiembre de 2002 (GIASA): consideraciones críticas..... | 37 |
| D) La Resolución DGT 1 de agosto de 2005 (túnel alta velocidad España-Francia)..... | 40 |
| E) El uso privativo o aprovechamiento especial del suelo sobre el que se asienta la obra | 43 |
| F) Los aparcamientos, zonas comerciales y otros anexos..... | 44 |
| 2. CONCESIONES CUYO OTORGAMIENTO QUEDA SUJETO A IVA..... | 45 |
| A) Hecho imponible: cesión del derecho a la utilización de una infraestructura portuaria, aeroportuaria o ferroviaria realizada por el ente público o por un tercero, o de espacios en la misma; supuestos en que la no sujeción a IVA provoca distorsiones en la competencia | 45 |
| B) Devengo: aplicación del régimen de las prestaciones de tracto sucesivo..... | 47 |
| C) Base imponible y tipo de gravamen | 48 |
| 3. CONCESIONES CUYO OTORGAMIENTO QUEDA SUJETO A TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS | 49 |
| A) Hecho imponible..... | 49 |
| B) Devengo | 49 |

ÍNDICE

| | Pág. |
|--|------|
| C) Base imponible | 50 |
| D) Tipo de gravamen | 54 |
| 4. CONCESIONES CUYO OTORGAMIENTO NO QUEDA SUJETO NI A IVA NI A TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS POR NO IMPLICAR UN DESPLAZAMIENTO PATRIMONIAL EN FAVOR DEL CONCESIONARIO | 55 |
| A) Construcción y explotación de infraestructuras portuarias, aeroportuarias o ferroviarias..... | 55 |
| B) Obras destinadas al «general uso o aprovechamiento»; el problema de la sujeción de las zonas comerciales incluidas en una obra no sujeta..... | 56 |
| 5. LA EVENTUAL APLICACIÓN DE AJD A LA ESCRITURA EN QUE SE FORMALIZA EL CONTRATO..... | 63 |
| 6. REFERENCIA A LOS CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN Y EXPLOTACIÓN DE OBRA PÚBLICA ADJUDICADOS POR SOCIEDADES MERCANTILES O ENTIDADES EMPRESARIALES | 65 |

CAPÍTULO IV. LA APLICACIÓN DEL IVA EN LAS FASES DE CONSTRUCCIÓN Y EXPLOTACIÓN

| | |
|---|----|
| 1. LAS PRESTACIONES DEL CONCESIONARIO: LA IMPOSIBILIDAD DE CONFIGURAR EL DERECHO A EXPLOTAR LA OBRA COMO CONTRAPRESTACIÓN DEL CONCESIONARIO A EFECTOS FISCALES | 67 |
| 2. LA NO SUJECCIÓN A IVA DE LA CONSTRUCCIÓN, Y EN TODO CASO LA INEXISTENCIA DE ENTREGA HASTA EL ACTA DE RECEPCIÓN | 70 |
| A) Ejecución parcial por cuenta de la Administración..... | 70 |
| B) Ejecución por el concesionario..... | 70 |
| C) El criterio tradicional de la Dirección General de Tributos en relación con las concesiones de servicios que implican la realización de obras por el concesionario, y la improcedencia de trasladar dicho criterio al contrato de concesión de obras públicas... | 75 |
| D) La irrelevancia de la «propiedad» en sentido jurídico; la Resolución de 24 de abril de 2003 | 76 |
| 3. CESIÓN DE TERRENOS O INFRAESTRUCTURAS POR EL ENTE PÚBLICO | 82 |

ÍNDICE

| | Pág. |
|--|------|
| 4. FINANCIACIÓN PARCIAL POR LA ADMINISTRACIÓN CONCEDENTE O POR OTRAS ADMINISTRACIONES | 83 |
| A) Aportaciones dinerarias o no dinerarias a la construcción y a la explotación..... | 83 |
| B) Subvenciones | 89 |
| C) Préstamos reintegrables préstamos participativos | 90 |
| 5. APLICACIÓN DEL IVA A LAS CANTIDADES PERCIBIDAS COMO CONTRAPRESTACIÓN A LA EXPLOTACIÓN DE LA OBRA PÚBLICA Y A LOS RENDIMIENTOS PROCEDENTES DE LA EXPLOTACIÓN COMERCIAL..... | 90 |
| 6. DEDUCCIÓN DEL IVA SOPORTADO, INCLUIDO EL RELATIVO A LA CONSTRUCCIÓN Y, EN SU CASO, A LA REDACCIÓN DEL PROYECTO; ESPECIAL REFERENCIA A LOS SUPUESTOS DE CONSTRUCCIÓN DE OBRAS PÚBLICAS DIFERENCIADAS | 92 |

CAPÍTULO V. LA APLICACIÓN DEL IVA A LA EXTINCIÓN DE LA CONCESIÓN

| | |
|--|-----|
| 1. LA CONSIDERACIÓN DE LA REVERSIÓN COMO UN SUPUESTO DE TRANSMISIÓN DE LA TOTALIDAD DEL PATRIMONIO EMPRESARIAL NO SUJETO AL IMPUESTO, Y EN SU DEFECTO COMO SEGUNDA ENTREGA DE EDIFICACIONES; LA POSIBLE EXISTENCIA DE UN AUTOCONSUMO EXTERNO GRAVADO | 95 |
| 2. TRATAMIENTO EN EL IVA DE LOS SUPUESTOS DE RESCATE O RESOLUCIÓN ANTICIPADA DE LA CONCESIÓN..... | 106 |

CAPÍTULO VI. TRIBUTOS LOCALES

| | |
|---|-----|
| 1. IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS | 107 |
| 2. IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES | 113 |

CAPÍTULO I

INTRODUCCIÓN

En los últimos años han venido adquiriendo una importancia creciente las fórmulas de Colaboración Público-Privada (CPP) —*Public-Private Partnerships* (PPP) o *Private Finance Initiatives* (PFI)—, que cuentan con antecedentes bien conocidos —como las concesiones privadas de ferrocarril en la segunda mitad del siglo XIX—, pero que actualmente presentan la ventaja añadida de que, en algunas de sus modalidades, permiten la financiación de las infraestructuras fuera del balance de la Administración, pues el coste se cubre por los usuarios, y la inversión pública, cuando se produce (como ocurre con los llamados peajes en la sombra), no computa como déficit a efectos del Pacto de Estabilidad y Crecimiento.

Por otro lado, estas fórmulas permiten aprovechar la experiencia del sector privado y se traducen en una mayor eficiencia y ahorro, lo que explica el frecuente recurso a las mismas en países como el Reino Unido —que no se ha incorporado a la tercera fase de la Unión Económica y Monetaria y por tanto no ha firmado el Pacto de Estabilidad—, en el que un estudio de la Treasury Taskforce de enero del año 2000 llegaba a la conclusión de que el modelo PFI suponía, frente al modelo presupuestario tradicional, un ahorro medio del 17 por 100.

Tras el Reino Unido, nuestro país es uno de los que más recurre a estas fórmulas (tanto en el ámbito estatal como en el autonómico y local), que prácticamente se utilizan en una décima parte de los proyectos licitados en sectores tan variados como autopistas de peaje,

infraestructuras ferroviarias (ferrocarril, metro o tranvía), portuarias, aeroportuarias e hidráulicas, edificios para alojar servicios públicos (hospitales, ciudades de la justicia, prisiones, colegios, comisarías, etc.), aguas y tratamiento de residuos.

La misma tendencia se manifiesta en otros países europeos, en los que se prevé que en los próximos quince años se construyan infraestructuras por valor de casi medio billón de euros con dinero privado.

Dentro de estas fórmulas de colaboración público-privada, una de las más usadas es el contrato de concesión de obras públicas, inicialmente contemplado en leyes de algunas Comunidades Autónomas como Madrid y Murcia (para superar la prohibición de pago aplazado que contenía el art. 14.2 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas), y en el RD Ley 6/1999, como fórmula para colocar a cargo de la Administración una parte del pago del peaje de las autopistas, posibilitando así la reducción en un 7 por 100 del peaje a abonar por el usuario (ante la imposibilidad de eliminar el IVA, por resultar tal eliminación incompatible con las Directivas comunitarias). Y generalizado a partir de la Ley 13/2003, de 23 de mayo, que modificó la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas para incorporar esta modalidad de contrato de obras, caracterizada porque la retribución del concesionario consiste, en todo o en parte, en el derecho a explotar la obra.

El pasado 7 de julio de 2006 el Gobierno ha aprobado un proyecto de Ley de Contratos del Sector público que mantiene en lo sustancial la regulación del contrato de concesión de obras públicas (como modalidad del contrato de obras caracterizada por la remuneración al contratista a través de la explotación de la obra o servicio), y tipifica una nueva fórmula contractual denominada «contrato de colaboración entre el sector público y el sector privado». Sus límites con el contrato de concesión de obra pública no se definen con claridad, pues si bien el art. 11.3 del proyecto prevé que la remuneración del contratista consistirá en un precio «que se satisfará durante toda la duración del contrato» (y no en la explotación de la obra construida), sin embargo se contempla expresamente que dicho precio esté «vinculado al cumplimiento de determinados objetivos de rendimiento», lo que en la práctica aproxima mucho esta nueva figura a determinadas

concesiones de obra pública existentes en la actualidad, como las relativas a hospitales y otros inmuebles utilizados por la Administración.

En cualquier caso, la importancia creciente del contrato de concesión de obras públicas aconseja su análisis desde el punto de vista del régimen tributario aplicable, que presenta numerosos problemas teóricos y prácticos, sobre los que por el momento existe muy escasa doctrina¹ y jurisprudencia. Sorprendentemente, ni siquiera en los ámbitos en que existe armonización fiscal, como es el caso del IVA, existe un criterio claro sobre el régimen fiscal aplicable a la concesión de obras públicas. En efecto, las instituciones comunitarias ha realizado un importante esfuerzo en este ámbito², que abarca numerosos aspectos de la concesión, pero no al régimen fiscal aplicable. Así, hasta la fecha podemos destacar los siguientes aspectos de la concesión de obras públicas que, de un modo más o menos directo, se ven afectados por el acervo comunitario:

- La delimitación del concepto de «concesión de obra pública» frente al contrato de obras públicas y frente a la concesión de servicio público³, al objeto de garantizar la aplicación de los principios y normas del Tratado (principios de transparencia, igualdad de trato, proporcionalidad y reconocimiento mutuo), especialmente en lo que se refiere a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios⁴.
- La aplicación de procedimientos detallados en materia de adjudicación de la concesión⁵, a fin de evitar el riesgo de que

¹ Sobre los aspectos *financieros* de la CPP en general, incluidas las concesiones de obra pública, véase A. M.^a DE JUAN LOZANO y J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, *La colaboración público-privada en la financiación de las infraestructuras y servicios públicos: una aproximación desde los principios jurídico-financieros*, Madrid, IEF, 2006.

² Véase el Libro Verde sobre la colaboración público-privada y el Derecho comunitario en materia de contratación pública y concesiones, COM/2004/0327 final.

³ Comunicación interpretativa de la Comisión sobre las concesiones en el Derecho comunitario, DO C 121 de 29 de abril de 2000.

⁴ Las normas relativas al mercado interior, incluidos los principios y normas en materia de contratación pública y concesiones, se aplican a toda actividad con carácter económico, es decir, a toda actividad que consista en ofrecer servicios, bienes u obras en un mercado, incluso cuando dichos servicios, bienes u obras estén destinados a ofrecer un «servicio público» tal y como lo define un Estado miembro. Y ello con independencia de que se trate de un acto o un contrato.

⁵ Directiva 93/37/CEE, sobre coordinación de los procedimientos de adjudicación de los contratos públicos de obras. Sustituida por la Directiva 2004/18/CE del Parlamento

se vean excluidas las empresas de otros Estados miembros o el contrato se decida por razones distintas de las económicas.

- Procedimientos de recurso en caso de insuficiente motivación y otros⁶.
- La determinación de los supuestos en que la obra pública computa a efectos de déficit público⁷.
- El Estatuto de la Sociedad Anónima Europea, que facilitará la puesta en marcha de operaciones de CPP transeuropeas⁸.
- Formularios normalizados, unificación terminológica, proyecto SIMAP (sistema de información sobre contratos públicos), firma electrónica, etc.

Pese a todas estas iniciativas, la claridad jurídica y la libre competencia exige que los operadores económicos conozcan no sólo el procedimiento de adjudicación de la concesión y las obligaciones que asumen, así como las formas de recurrir frente a decisiones incompatibles con el ordenamiento comunitario, sino también los impuestos que han de pagar, cuánto deben pagar, y en qué momento deben pagar.

Desde esta última perspectiva es indudable que a las concesiones de obra pública les resultan aplicables las Directivas de armoni-

Europeo y del Consejo, de 31 de marzo de 2004, relativa a la coordinación de procedimientos de adjudicación de los contratos públicos de obras, suministro y servicios, y la Directiva 2004/17/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 31 de marzo de 2004, relativa a la coordinación de procedimientos de adjudicación de contratos en los sectores del agua, de la energía, de los transportes y de los servicios postales, las cuales deberán ser transpuestas al ordenamiento interno antes del 31 de enero de 2006.

⁶ La Directiva 89/665/CE sobre los procedimientos de recurso para la contratación pública se aplica a las concesiones de obras.

⁷ El 11 de febrero de 2004, Eurostat, la Oficina Estadística de las Comunidades Europeas adoptó una decisión relativa al tratamiento contable en las cuentas nacionales de los contratos firmados por entidades públicas en el marco de operaciones de colaboración con entidades privadas. En dicha decisión se precisa el impacto en el déficit o superávit público y la deuda pública. Eurostat recomienda que los activos vinculados a una operación de colaboración público-privada se consideren activos no públicos y, por consiguiente, no se registren en el balance de las administraciones públicas cuando se cumplan las dos condiciones siguientes: 1. El socio privado soporte el riesgo de construcción y 2. El socio privado soporte al menos uno de los dos riesgos siguientes: el de disponibilidad o el vinculado a la demanda.

⁸ Igualmente cabe citar la Comunicación de la Comisión – Participación de las agrupaciones europeas de interés económico (AEIE) en licitaciones públicas y en programas financiados con fondos públicos [Diario Oficial C 285 de 20.9.1997].

zación fiscal en materia de IVA, y especialmente la Sexta Directiva⁹ con sus modificaciones. Ahora bien, no hay un criterio uniforme entre los Estados miembros sobre la interpretación de la Sexta Directiva en relación con la concesión de obra pública. E incluso en el interior de algún Estado miembro, como es el caso de España, no hay un criterio claro sobre la aplicación del IVA a las concesiones, lo que propicia que cada concesionario aplique criterios distintos en sus propuestas, con las consiguientes distorsiones desde el punto de vista fiscal y de la libre competencia.

En este sentido, merece un juicio favorable el proyecto de Ley de Contratos del Sector Público que, frente al tradicional principio de IVA incluido que ha venido aplicándose en la contratación administrativa, establece la obligación del contratista de desglosar en sus propuestas el importe del impuesto, lo que obligará al órgano de contratación a adoptar un criterio sobre el régimen fiscal aplicable, rechazando las propuestas que no se ajusten al mismo, o exigiendo su modificación.

Pero obviamente, la mayor transparencia que supondrá el desglose del IVA no permite por sí misma determinar en qué casos es aplicable este concepto tributario, ni los elementos configuradores de la eventual obligación tributaria (devengo, base imponible, etc.).

En el caso español, la situación se complica con el sometimiento, en principio, de las concesiones administrativas al gravamen de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, si bien hay que tener en cuenta que muchos de los denominados contratos de concesión de obras públicas no son en realidad verdaderas concesiones, y por tanto no pueden gravarse por este concepto, pues obviamente no es la terminología utilizada lo que determina la naturaleza de cada figura.

Por ello, en las páginas que siguen se parte del concepto «fiscal» de concesión, para analizar a continuación en qué casos es reconducible al mismo el llamado contrato de concesión de obras públicas.

Posteriormente se analiza el régimen tributario aplicable al otorgamiento de la concesión —que, como se verá, en ocasiones no resulta

⁹ Sexta Directiva 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios: Sistema común de IVA: Base imponible uniforme.

gravado ni por Transmisiones Patrimoniales Onerosas ni por IVA—, al desarrollo de la concesión tanto en la fase de construcción como en la de explotación, y a su extinción; para finalizar con una referencia al ICIO y al IBI.

Ni que decir tiene que lo único que se pretende es reflejar la opinión personal del autor —siempre, claro está, «salvo mejor opinión»—, basada en la experiencia profesional en este ámbito, y contribuir así, aunque sea modestamente, a una clarificación del régimen fiscal aplicable en un sector tan importante de la contratación administrativa¹⁰.

¹⁰ El presente trabajo se inserta en el proyecto de investigación SEJ2005-06667/JURI (Ministerio de Educación y Ciencia) sobre «análisis jurídico de los mecanismos de financiación de las infraestructuras públicas», que está llevando a cabo el Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense.