Extraordinaria nº 7, 2024
ISSN: 2386-7191 – ISSNe: 2387-0370

Tributación de las concesiones públicas y financiación de las pensiones no contributivas

Taxation of public concessions and financing of non-contributory pensions

Miguel Gutiérrez Bengoechea *Catedrático de Derecho Financiero*
Universidad de Málaga
https://orcid.org/0000-0002-2769-7579

Cita Sugerida: GUTIÉRREZ BENGOECHEA, M.: «Tributación de las concesiones públicas y financiación de las pensiones no contributivas». *Revista de Derecho de la Seguridad Social, Laborum*. Extraordinaria nº 7 (2024): 263-285.

Resumen

Desde finales del siglo XX hasta la actualidad, los entes públicos acuden con más asiduidad a que las prestaciones de servicios públicos se gestionen de forma indirecta por el sector privado. Este hecho incide positivamente en la celeridad, eficacia y eficiencia en la ejecución de los servicios públicos, así como la reducción del déficit presupuestario. En la medida en que el concesionario va a obtener un beneficio industrial durante la explotación de la concesión pública denota una capacidad económica susceptible de ser gravada en la imposición directa e indirecta Estatal, así como en la imposición local.

Palabras clave

Concesión; dominio; exención; impuestos; riesgo

Abstract

From the end of the 20th century to the present, public entities resort more regularly to the provision of public services being managed indirectly by the private sector. This fact has a positive impact on speed, effectiveness and efficiency in the management of public services, as well as the reduction of the budget deficit denotes an economic capacity susceptible to taxation in indirect and direct State taxation, as well as in local taxation.

Keywords

Concession; domain; exemption; taxes; risk

1. INTRODUCCIÓN

El proceso de modernización de la gestión pública emprendido a través de la externalización de los servicios públicos constituye un proceso común para todos los países de la OCDE.

Esto ha implicado un cambio de paradigma en la función y característica de la Administración pública cifrado en un paso de un estado gestor directo de servicios públicos a un estado relacional o estado garantizador.

De esta forma el Estado regula la economía y vela por el buen funcionamiento del mercado asumiendo el rol de un gestor indirecto de los servicios públicos.

Entre las causas que han coadyuvado a que el Estado tienda a descentralizar funcionalmente la gestión de los servicios públicos está la creciente especialización técnica en la prestación de algunos servicios lo que en aras a ganar una mayor eficiencia acude al sector privado para realizar contratos administrativos de prestación de servicios públicos.

Por tanto, la decisión de transferir la prestación de servicios públicos al sector privado se legitima como consecuencia de la mayor eficiencia y el menor coste, ganando el ciudadano una mayor calidad y rapidez en la percepción del servicio público[1].

A título ilustrativo, hoy día existe una gran externalización en los sistemas tecnológicos para la Comunicación e Información lo que habilita a una renovación tecnológica actualizada sin incurrir en grandes inversiones.

Desde un punto de vista financiero, el hecho de que los entes públicos gestionen servicios públicos mediante concesiones administrativas a empresas privadas va a incidir positivamente en la suficiencia financiera de los entes públicos y, por lo tanto, en el cumplimiento constitucional del equilibrio presupuestario del artículo 135 de la Constitución Española (CE).

Desde un punto de vista tributario, el agotamiento de las fuentes de riqueza que justifican la imposición de los tributos hace más viables este tipo de gestión indirecta de los servicios públicos.

2. CONCEPTO JURÍDICO DE CONCESIÓN ADMINISTRATIVA

La concesión administrativa es un negocio jurídico público en virtud del cual las administraciones públicas conceden a los particulares la explotación de una parcela de actuación originariamente pública bien cediendo la explotación de bienes de dominio público o bien, la cesión de la gestión de servicios públicos. Existe, por lo tanto, una relación sinalagmática entre Administración y concesionario, aunque no sea necesariamente a nivel contractual[2].

Es ilustrativo, el artículo 284 Ley 9/2017, de 8 de noviembre de Contratos del Sector Público (LCSP), el cual, dispone que: "*La Administración podrá gestionar indirectamente, mediante contrato de concesión de servicios, los servicios de su titularidad o competencia siempre que sean susceptibles de explotación económica por particulares.*

En ningún caso podrán prestarse mediante concesión de servicios los que impliquen ejercicio de autoridad inherente a los poderes públicos".

La característica fundamental de esta institución reside en que la Administración pública concedente conserva en todo momento potestades de control que le permiten asegurar el cumplimiento del fin contemplado por el ordenamiento jurídico; corolario de estas potestades públicas es, en su caso, el derecho a la reversión de los bienes una vez concluida la concesión y la posibilidad de sancionar al concesionario si incumple las cláusulas administrativas.

---

1 Según Watrin Germain: L´Administration de la III République, Beyrouth, 1944, hay dos grandes ventajas en la concesión:
1.° Que la Administración queda libre del problema aleatorio de montar una empresa industrial, pasando el problema al particular concesionario.
2.° Que al fin de la concesión la Administración hereda un servicio en funcionamiento, en perfecto estado (al menos, teóricamente).
Frente a estas ventajas, se pueden señalar los siguientes inconvenientes:
1.° El concesionario obtiene todas las ganancias. Se puede decir que el servicio saldrá más caro a los usuarios que si lo explota la Administración misma. 2.° En compensación, el concesionario soporta las pérdidas de la explotación, estando templada esta rigidez solamente por la teoría de la imprevisión cuando se produzca una perturbación económica que entrañe un, desequilibrio provisional del régimen financiero, caso en que se tendrá derecho a una ayuda por parte de la Administración. Frente a este sistema, la gestión interesada se propone obtener una asociación más estrecha entre la sociedad gestora y la Administración

2 Romero García, F., "La base imponible en el ITP de las concesiones administrativas con canon periódico tras la Ley 4/2008" QF, 2009, p. 31

En este tipo de contrato es esencial que el concesionario corra a su cargo con el riesgo operacional[3]. *De facto*, en el pliego de cláusulas administrativas se regularán la distribución de riesgos entre la Administración y el concesionario, teniendo en cuenta, que, en todo caso, el riesgo operacional le corresponde al contratista[4].

Las concesiones públicas pueden ser de distintas clases distinguiéndose fundamentalmente entre las de dominio público, las de servicios y las de obras públicas.

En las concesiones de dominio público la Administración cede la utilización del dominio público a una empresa para su utilización y prestación de un servicio público excluyendo de ese uso a otras personas[5].

La concesión de obras públicas a tenor del artículo 14.1 LCSP es un contrato que tiene por objeto la realización por el concesionario de obras, incluidas las de restauración y reparación de construcciones existentes, así como la conservación y mantenimiento de los elementos construidos y en el que la contraprestación a favor de aquél consiste, o bien únicamente en el derecho a explotar la obra, o bien en dicho derecho acompañado del de percibir un precio.

La concesión de servicio público a tenor del artículo 15 LCSP es aquel en cuya virtud uno o varios poderes adjudicadores encomiendan a título oneroso a una o varias personas, naturales o jurídicas, la gestión de un servicio cuya prestación sea de su titularidad o competencia y cuya contrapartida venga constituida bien por el derecho a explotar los servicios objeto del contrato o bien por dicho derecho acompañado de percibir un precio.

A pesar de estar bien definidas los tres tipos de concesión administrativas a veces, existe confusión para determinar si una concesión es de servicio público o de obras pública, sobre todo, cuando se lleva bajo un contrato de concesión pública una construcción para afectarla a la prestación de un servicio público.

En el Informe 17/2009, de 25 de septiembre de la DGT distingue entre concesión de servicios públicos y obras públicas en los casos en que funcionalmente estén vinculadas, a saber: Un contrato por el que se cede al contratista la gestión y explotación de un inmueble que sirve de soporte a la prestación de un servicio público a cambio de la obligación de satisfacer un canon a la Administración y revertir el inmueble con todas sus mejoraras al término del contrato debe calificarse como concesión de servicios públicos siempre que, además, el contratista asuma el riesgo de la gestión del servicio en sí.

Por otra parte, un contrato por el que el contratista se obligue a construir un inmueble que ha de servir de soporte a la prestación de un servicio a cambio de la gestión y explotación del mismo acompañada de la obligación de satisfacer un canon a la Administración y revertir el inmueble con

[3] El artículo 14.4 LCSP dispone que: "El derecho de explotación de las obras, deberá implicar la transferencia al concesionario del riesgo operacional en la explotación de dichas obras abarcando el riesgo de demanda o el del suministro, o ambos".

[4] El anterior precepto considera que el concesionario asume el riesgo operacional cuando no esté garantizado que, en condiciones normales de funcionamiento, el mismo vaya a recuperar las inversiones realizadas ni a cubrir los costes en que hubiera incurrido como consecuencia de la explotación de las obras que sean objeto de concesión. Es decir, el concesionario en la prestación del servicio público va a estar sometido a las incertidumbres del mercado.

[5] La Administración realizar contratos administrativos o privados cuando se ceda el uso de bienes de carácter patrimonial, pero no bajo un contrato de concesión pública (DGT 27 de septiembre de 2007)

todas sus mejoras al término del contrato debe calificarse como concesión de obra pública siempre que, además, el contratista asuma el riesgo de la gestión del servicio público[6].

Cuestión distinta son los contratos administrativos de obras en que la Administración saca a concurso la realización de una obra pública para su posterior entrega al ente público mediante la fijación de un precio. En este caso, no podemos hablar exactamente de una concesión pública porque faltan dos requisitos esenciales, a saber: que exista un desplazamiento patrimonial hacia los particulares y el propio riesgo operacional que debe asumir el concesionario[7]. A este respecto, como apunta ALMUDI CID no puede calificarse como concesión pública "cuando se ponga a disposición del ente público una infraestructura para su utilización por el ente público como puede ser ciudad de la justicia, comisarías y hospitales"[8]. No obstante, el contratista puede estar autorizado a explotar anexos al edificio público como cafeterías o aparcamientos en los que tendrá que repercutir el IVA por los servicios prestados.

A tenor de lo expuesto, el contrato de concesión de obra pública se configura jurídicamente como un híbrido en el sentido de que se trata inicialmente de la ejecución de una obra y posterior prestación de un servicio público por el concesionario con el objeto de recuperar la inversión y obtener eventualmente el correspondiente beneficio[9].

Como aduce FALCON Y TELLA "en sentido técnico tributario, la realización de la obra no es más que una actividad preparatoria de la posterior explotación sin que suponga ni una entrega de bienes ni una prestación de servicios a efectos del IVA, sin perjuicio de que implique el inicio de la actividad y, en consecuencia, confirme el derecho a deducir el soportado a partir de ese momento o con anterioridad"[10].

Así para los casos de construcción y explotación, el contrato integra dos fases: la de construcción y la de explotación que se iniciará una vez finalizadas las obras[11].

Junto a estas notas hay que tener también en cuenta tres rasgos definitorios del mismo, a saber:

a) El principio de que el contrato se celebra a riesgo y ventura del concesionario

---

6 La Resolución de la DGT de 28 de septiembre de 2009 (V2159-09) apunta que: "Cuando la construcción de la obra es realizada por el concesionario para afectarla a la explotación de un servicio público y ambos estén ligados funcionalmente debe considerarse una única concesión siempre que el riesgo de la explotación la asuma el concesionario". Además, el Centro directivo concluye que si hay una única operación esta debe calificarse como de prestación de servicio público. De no ser así, el concesionario tendría un poder de disposición sobre la obra ejecutada en el momento de la reversión de la concesión.

7 Cuando el ente público pague un canon a la empresa concesionaria por la prestación de un servicio público obligatorio (Itv) en el que no existe la transferencia del riesgo operativo, entonces el ingreso que percibe el ente público se califica como de prestación patrimonial coactiva de carácter no tributario (disposición adicional primera de la LGT).

8 Almudi Cid, J.M., "La tributación indirecta del contrato de concesión de obras públicas a la luz de la Ley 30/2007, de contratos del sector público, y de la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos" Crónica Tributaria, nº 132, 2009, p. 81.

9 Vid DGT 28 de noviembre de 2009 (V2159-09)

10 Falcon y Tella, R., Régimen fiscal de la concesión de obra pública (IVA, ITPAJD, ICIO e IBI), Marcial Pons, 2007, p. 68.

11 No obstante, en este tipo de concesión la ejecución de una obra pública con la posterior prestación de un servicio público hay que definir cuál es el negocio jurídico más importante de ambos y a partir de ahí definir las consecuencias jurídicas tributarias que se realizarían en la constitución de la concesión administrativa. En este sentido, la Resolución de la DGT de 5 de noviembre de 2007: "Existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial".

b) La necesidad de respectar en todo caso el equilibrio económico-financiero de la concesión

c) La posibilidad de que las entidades concedentes contribuyan a la financiación parcial de la obra[12].

Los sistemas de retribución del concesionario son muy diversos: el más habitual es el que el concesionario reciba como remuneración las tarifas de los usuarios de los servicios previo pago del canon de explotación a la Administración concedente, identificándose fiscalmente con el contrato de concesión pública. Sin embargo, existen otras posibilidades como que la Administración puede subvencionar la prestación del servicio público a través de lo que se denomina peaje en sombra. En este supuesto, el Ente público puede remunerar periódicamente al concesionario dependiendo del grado de utilización de los usuarios de la obra ejecutada o de disponibilidad de la misma. También se puede pactar que sea la Administración concedente la que otorgue ayudas o subvenciones al concesionario para compensar económicamente el coste de la ejecución de la obra y en su caso, ejecución del servicio público.

3. ASPECTOS TRIBUTARIOS SOBRE LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS

El gravamen de las concesiones públicas puede considerarse como un cuerpo extraño o excepcional en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados (ITPAJD) dado que este impuesto grava fundamentalmente las relaciones jurídicas de Derecho privado o entre particulares. No obstante, el referido impuesto, regula la tributación de las concesiones administrativas siempre que exista una transmisión onerosa del patrimonio público y, lógicamente facultades públicas a una empresa para la prestación de un servicio público[13].

La tributación de las concesiones administrativas se regula en el artículo 13 del Real Decreto Legislativo 1/1993 *Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados* (TRITPAJD) como un régimen especial en la determinación de la base imponible[14] en la que se producen unas transmisiones patrimoniales al concesionario a través de un derecho real administrativo con eficacia *erga omnes* en la prestación de un servicio público.

El desplazamiento del derecho a la utilización del dominio público para la prestación de un servicio público al concesionario conlleva -como se ha expuesto *supra*- el devengo de algunos tributos que se asocian -como se ha expuesto- a la utilización y explotación del dominio público o a la propia prestación de un servicio público.

El devengo a tenor del artículo 49.1.a) del TRITPAJD se produce "El día en que se realice el acto o contrato gravado". En este punto, habría que diferenciar el tipo de concesión administrativa. En primer lugar, en las concesiones demaniales el aprovechamiento del bien de dominio público en que la duración de la concesión excede de 4 años, la realización del acto o contrato puede reputarse

12 Vid DGT de 26 de noviembre de 2018 (V3038-18)

13 La transmisión patrimonial del ente público al sector privado se puede dar por las autorizaciones y las concesiones. Sin embargo, la STS 17 de junio de 1987, argumenta que en las autorizaciones el uso del dominio público es menos intenso, las instalaciones no son fijas ni están sujetas a reversión. Por otra parte, la remuneración del autorizado no suele estar sometido a tarifas salvo si así lo exige el interés público y, finalmente, con frecuencia no se trata de un servicio propio de la Administración.

14 Por este motivo, Muñoz del Castillo, JL. "Artículo 13" en la obra colectiva: Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Thomson. Cívitas, Madrid, 2004, p. 265, critica el poco rigor sistemático del impuesto, encajando la fiscalidad de las concesiones administrativas dentro del régimen especial

producido en la fecha de la resolución administrativa en que se acuerde el otorgamiento o concesión[15], o bien en la fecha de la formalización del oportuno documento administrativo, título suficiente para acceder al registro de la propiedad. En mi opinión, esta última opción da más legitimidad a la eficacia del contrato de concesión puesto que el adjudicatario-concesionario se da por notificado en el momento de la firma.

En las concesiones de obras públicas y gestión de servicios públicos, la perfección del contrato de concesión no se produce hasta que no tenga lugar su formalización en documento administrativo que constituye título suficiente para el acceso al registro público.

Del párrafo descrito en la SAN de 13 de junio de 2000 se concluye que el hecho de que el ente público otorgue la concesión a un sujeto y, por tanto, la cesión de facultades administrativas le confiere al concesionario un beneficio que se materializará en la ejecución que conlleva la concesión administrativa y, por tanto, integrándose en el patrimonio empresarial del concesionario

El sujeto pasivo de este tributo en el caso del ITPAJD será la empresa concesionaria, pues es el que recibe la transmisión patrimonial de la Administración que explotará para la obtención de un beneficio industrial[16].

En la referida norma tributaria, en su artículo 13, dispone que: "*Se equipararán a las concesiones administrativas, a los efectos de este impuesto, los actos y negocios administrativos cualquiera que sea la modalidad o denominación por lo que, como consecuencia del otorgamiento de facultades de servicios públicos o de atribución del uso privado o del aprovechamiento especial del dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial en favor de los particulares"*[17].

Del precepto transcrito se observa que el concepto de concesión administrativa en la norma tributaria tiene un ámbito mayor que en el Derecho administrativo, así se recoge en las SSTS de 15 de enero de 2016 y 31 de octubre de 1996 sin que por esta razón suponga una extensión del hecho imponible prohibida en la LGT, sino que es el resultado de la propia autonomía científica del Derecho tributario[18].

---

15 En este sentido, la SAN de 13 de junio de 2000 es clara en este aspecto al apuntar que puede "Afirmarse de manera inequívoca que el derecho a la concesión a favor de la adjudicataria nació por el acto de adjudicación, momento a partir del cual nacieron para adjudicataria los derechos y las obligaciones que se derivan del acuerdo de adjudicación en relación con el pliego de cláusulas administrativas que rigieron en concurso público seguido para dicha adjudicación, produciéndose un desplazamiento patrimonial desde la Administración hacia la concesionaria a la que se facultaba para la utilización privativa de los bienes de dominio público para la construcción en primer término de los aparcamientos y su posterior explotación económica. Este acto contractual es por tanto el hecho gravado y el que determina la fecha de devengo del impuesto". En el mismo sentido la Resolución del TEAC de 23 de marzo de 2000 deja claro que la escritura pública no es un requisito de existencia de un título jurídico sino de forma, con una finalidad probatoria. Realmente lo que devenga la imposición en la Resolución administrativa es la adjudicación de la concesión administrativa.

16 Como afirma Carvajo Vasco, D., "La fiscalidad y la contabilidad de los concesionarios. Algunas notas", RCT, 2006, p. 160. Con la Ley 51/2002, de 27 de diciembre de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre reguladora de las Haciendas Locales, se encamina a evitar discriminaciones entre empresarios privados dependiendo de si son concesionarios o no y coadyuvar al mantenimiento de la ya reducida capacidad de ingreso de las Haciendas Locales.

17 A tenor de la DGT 10 de marzo de 2022 V 0487/2022 en la que un Ayuntamiento cede la gestión de una residencia de ancianos de la tercera edad a una empresa. Se puede decir que es una concesión ya que se trata de un centro que una Administración que ofrece de forma genérica a sus propios administrados sin que esta característica quede desvirtuada por el hecho de que los beneficiarios potenciales pertenecen al colectivo de personas de la tercera edad.

18 Martínez Lafuente, A., "Algunas concesiones sobre la tributación de las concesiones administrativas" Boletín Informativo tributario, nº 262, 2021, p. 5

En mi opinión, el precepto amplía la concepción del hecho imponible para evitar negocios jurídicos indirectos o anómalos que impidan la aplicación del gravamen a determinadas autorizaciones administrativas[19].

Con carácter general, el hecho de no poder calificar un contrato administrativo como de concesión pública, impide que se devengue el gravamen sobre transmisiones patrimoniales onerosas, pero no, la sujeción al Impuesto sobre Valor Añadido (IVA) cuando se realice la prestación del servicio público bajo un contrato administrativo especial[20].

En este sentido, la Resolución de la DGT de 15 de abril de 2003 V (0543-03) analiza el supuesto en que un Ayuntamiento adjudica el servicio de un hotel o alojamiento turístico municipal a una persona jurídica a cambio de un pago de un canon periódico. A pesar de que el Ayuntamiento adquiere la condición de sujeto pasivo porque realiza la explotación de un bien corporal con la intención de obtener unos ingresos continuados en el tiempo no se encontraría en el supuesto de no sujeción del artículo 7.9 de la LITPAJD ya que de acuerdo con el dictamen de la Asesoría Jurídica de fecha 30 de julio de 1997, a consulta por este Centro Directivo, resulta que: "*Los contratos que tienen por objeto la explotación de cafeterías y comedores en Centros públicos son contratos administrativos especiales. Los citados contratos no pueden ser calificados como contratos de gestión de servicios públicos ni tampoco como concesiones administrativas de dominio público*".

Al no poder calificarse la cesión del inmueble objeto de consulta de concesión administrativa, dicha cesión será una prestación de servicios a la que no afectará la no sujeción del artículo 7.9 LITPAJD, por lo que la cesión de dicho inmueble realizada por el Ayuntamiento es una prestación sujeta y no exenta en el IVA.

Estas calificaciones tributarias cambian con la *Ley 33/2003, de 3 de noviembre de Patrimonio de las Administraciones Públicas* (LPAP) en la que se recoge expresamente que estos contratos administrativos se otorgan a través de autorizaciones o concesiones administrativas y, por lo tanto, en mi opinión, tendrían que tributar por transmisiones onerosas en el ITPAJD[21].

En los contratos de recogida de basuras y su transporte en el cual las empresas alegan que no se realiza el hecho imponible al entender que el contrato de recogida de basuras no es una concesión administrativa, sino una prestación de servicios de la empresa al Ayuntamiento sujeta al IVA y no a transmisiones patrimoniales. Consideran que el que presta el servicio es el Ayuntamiento y no la empresa contratista[22].

Otro caso, en que se ha modificado la calificación fiscal se produce en el caso de que el contratista realice una construcción para posteriormente prestar un servicio de aparcamientos como se expone a continuación. En este sentido, hay que reseñar la STSJ de la Comunidad de Valencia de 16 de junio de 1996, en el cual un Ayuntamiento constituye un derecho sobre una parcela y permite la construcción de garajes en el subsuelo para explotarlos por un tiempo máximo, satisfaciendo el contratista un canon anual. La operación se calificó como derecho de superficie y no como concesión

19 Vid Resolución del Tribunal Económico Administrativo de 24 de julio de 2005

20 A tenor de la STS de 18 de junio de 1987 la autorización remueve obstáculos para el ejercicio de un derecho que se tiene, por cumplir los requisitos legales. En la concesión hace surgir un Derecho en la esfera del destinatario que no existía hasta el momento de la concesión.

21 Vid artículo 86 LPAP

22 La STS 17 de marzo de 1979 establece que si la empresa percibe unas tarifas de los usuarios sería una concesión administrativa, pero si la empresa es remunerada por la Administración entonces es arrendamiento de servicios. El TEAR de Madrid en la Resolución de 25 de abril de 2000 establece que: "El contrato de recogida de basuras domiciliarias y limpieza viaria no es una concesión a efectos de transmisiones patrimoniales onerosas por lo que las prestaciones estarán sujetas al IVA".

por lo que la prestación de servicios estaría sujeta al IVA. No obstante, las SSTS de 28 de septiembre de 2000 y la del 14 de marzo de 2004 califican la operación como de concesión administrativa y, por lo tanto, estas concesiones administrativas (de explotación de garajes) tributarán por transmisiones onerosas en el ITPAJD

Otro supuesto diferente, se recoge en la Resolución de la DGT de 9 de febrero de 1996 en las concesiones para construir una obra y afectarla a un servicio público sin pagos de cánones. En este caso, no se devengaría el IVA, pero sí transmisiones onerosas por las reglas subsidiarias y sólo cuando se entregase la edificación al ente público a título de dueño habría una entrega gravada por IVA, sin perjuicio de que pudiera quedar sujeta y exenta de IVA, si el concesionario ha hecho uso de ella durante más de dos años.

Los pronunciamientos judiciales y administrativo, en los dos párrafos anteriores, denotan que la sujeción a la imposición indirecta estatal es muy amplia lo que puede generar falta de seguridad jurídica en la realización del hecho imponible[23]. Como expresa la Resolución de la DGT del 17 de marzo de 2022 V 0538/2022 "*Dependerá de la naturaleza del bien o el título en virtud del cual puede tener lugar esta cesión que será mediante una concesión o autorización administrativa si fuera demanial o a causa de un contrato diferente de naturaleza administrativa o civil, en el supuesto en que estemos ante un bien de carácter patrimonial*". Esta resolución tan sólo marca una distinción entre el hecho imponible del ITP de las concesiones administrativas de aquellas otras, que van a estar sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) sin perjuicio de los supuestos específicos de sujeción al IVA regulados en la LIVA.

Como se ha expuesto, en la imposición indirecta Estatal adquiere un papel relevante en la constitución y transmisión de las concesiones administrativas siempre que exista un desplazamiento patrimonial a favor del concesionario[24].

La regla general es que las concesiones administrativas no están sujetas al IVA[25]. En principio no se cumple el requisito de la transmisión del poder de disposición de un bien corporal porque lo que se transmiten son facultades públicas que no son consideradas como un bien mueble corporal. No obstante, podría entrar en juego la cláusula general que incluye el artículo 24.1 de la Directiva 2006/112/CE, según la cual son prestaciones de servicios todas las operaciones en el ámbito de una actividad económica que no constituyan entregas de bienes.

---

23 Vega Herrero, M., "Las concesiones administrativas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales" Hacienda Pública Española" n 74, 1982, p. 180

24 Como afirma García Novoa, C., "Las concesiones en la imposición indirecta. Especial referencia a la concesión de obra" en Las nuevas fórmulas de financiación de infraestructura públicas. LI semana de Estudios de Derecho Financiero, I.E.F, 2008, pp. 199-200. Parece obvio que las concesiones de obra pública no estarán gravadas por Transmisiones Patrimoniales Onerosas" el citado autor esgrime que en este tipo de concesión pública no existe una transmisión patrimonial a favor del concesionario. De facto, en las concesiones de obra pública, el concesionario construye a su costa y gestiona una infraestructura para la Administración pública llevando a cabo actuaciones de conservación y mantenimiento. De igual forma tampoco estaría grava la constitución de este tipo de concesión por el IVA salvo que existiesen zonas afectas a la concesión que se dedicasen al arrendamiento de locales o plazas de garajes, etcétera. Como expone Falcon y Tella, R., Régimen fiscal de la concesión de obra pública (IVA, ITPAJD, ICIO e IVA), Marcial Pons, Madrid, 2007, pp. 30-31 en relación a la reversión de la obra a la Administración; una vez finalizada la concesión, la entrega de los activos afectos a la concesión, entre ellos, la edificación construida, deben considerarse como una operación instrumental sin ninguna implicación fiscal.

25 Con la derogada Ley 30/1985 (LIVA) no se regulaba la no sujeción de las concesiones administrativas porque la Ley de Tasas y Exenciones Parafiscales de 1958 consideraba que la remuneración que realizaba el concesionario tenía la consideración jurídica de tasa y, por tanto, se acogía a los supuestos de no sujeción LIVA. Con la Ley 8/1989 de Tasas y Precios Públicos no atribuye naturaleza tributaria a la contraprestación por concesionario y por esa razón se incorpora los supuestos de no sujeción tributaria de las concesiones administrativas en el artículo 7.9 de la actual LIVA

En sentido contrario, el artículo 13.1 de la Directiva 2006/112/CE apunta a que no está sujeta la prestación de servicios si es realizada por un ente público.

En este aspecto, el Alto Tribunal aduce que, en el acto de constitución de una concesión, no se realiza una entrega o prestación de servicios en el marco de una actividad económica[26]. Otro argumento, por el que las concesiones no deberían quedar gravadas en el IVA, está en concordancia con el sujeto que las otorga, es decir, un ente público de forma directa no ejerce una actividad empresarial o profesional, consustancial con la naturaleza económica del IVA. *De facto* el artículo 7.8. A) LIVA establece "*La no sujeción al IVA de aquellas operaciones realizadas directamente por el ente público de forma gratuita o cuando la remuneración es a través de un tributo*"[27]. A pesar de ello, el artículo 7.9 LIVA si recoge cuatro supuestos en los que la constitución de una concesión pública está sujeta y no exenta al IVA, a saber:

a) "Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio portuario". En este caso, es ilustrativa la Resolución de la DGT de 18 de enero de 2000 V (0040-00) en el que una empresa es la adjudicataria de una concesión administrativa para la explotación de sendas explotaciones de embarcaciones de recreo y de instalaciones deportivas y recreativas sitas a las orillas de los ríos Miño y Sil. En este sentido, hay que determinar si esta explotación se realiza en una zona portuaria para que la constitución de la concesión esté gravada por IVA.

   En la citada resolución y a tenor del artículo 2.1 Real Decreto Legislativo 2/2011, de 5 de septiembre (*Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante*) "*A los efectos de esta ley, se denomina puerto marítimo al conjunto de espacios terrestres, aguas marítimas e instalaciones que, situado en la ribera de la mar o de las rías, reúna condiciones físicas, naturales o artificiales y de organización que permitan la realización del tráfico portuario, y sea autorizado para el desarrollo de estas actividades por la Administración competente*".

   De lo expuesto, las instalaciones situadas en las orillas de los ríos Miño y Sil no forman parte del dominio público portuario. En consecuencia, la concesión administrativa no está sujeta al IVA y sí, al ITPAJD como transmisión onerosa.

b) "*Las que tengan por objeto la cesión de inmuebles e instalaciones en aeropuertos*

c) *Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias.*

d) *Las autorizaciones para la prestación de servicios al público y para el desarrollo de actividades comerciales e industriales en el ámbito portuario*".

e) En estos supuestos en los cuales se devenga el IVA, la base imponible a tenor del artículo 78.uno LIVA estará constituida por el importe total del canon o cánones que tenga que satisfacer el concesionario. Si el pago de los cánones es periódico, se trataría de una operación de tracto sucesivo, en la que habrá que repercutir el IVA por el montante de cada canon exigible. No obstante, si la remuneración es a través de un solo canon se producirá el devengo anticipado del IVA si este se exige al comenzar la explotación de la concesión.

[26] Vid STS de 4 de junio de 2002

[27] García Novoa, C., "Las concesiones en la imposición indirecta. Especial referencia en la concesión de obra" " op. cit, p. 171

La cuestión a dilucidar es el caso de la constitución de una concesión administrativa mediante un desplazamiento patrimonial desde la Administración hacia el concesionario sin estipular el pago de un canon de explotación. En mi opinión, caben dos interpretaciones: la primera sería cuantificar la base imponible atendiendo a las reglas del autoconsumo de servicios en el IVA.

La segunda interpretación no es factible desde un punto de vista fiscal, pues consistiría en aplicar la regla del artículo 13.4 LITPAJD, aunque en este precepto hay dos subapartados que sí podrían aplicarse y no precisamente, por estar regulados en otra norma tributaria, y es el valor comprobado por la Administración o el declarado por el contribuyente, sin perjuicio, en este último supuesto de la posterior comprobación administrativa.

4. BASE IMPONIBLE EN EL GRAVAMEN DE LAS CONCESIONES PÚBLICAS POR TRANSMISIONES ONEROSAS

La base imponible como medición cuantitativa del hecho imponible va a estar formada por el precio que hay que satisfacer a la Administración pública por el uso del dominio público o por la prestación de un servicio público. No obstante, como alude CALVO VERGEZ, "con el devenir económico se produce un desajuste entre el Derecho administrativo y la normativa tributaria sobre las concesiones administrativas porque hoy día hay muchas concesiones administrativas en las que el ente público es el que satisface el pago del servicio público que va a realizar la empresa concesionaria". Por este hecho, el concepto del canon de explotación presenta una casuística compleja en función de qué parte contratante asuma el coste de la prestación del servicio público y sobre la naturaleza de las retribuciones que el concesionario puede asumir en la constitución de la concesión pública[28].

Desde un punto de vista financiero, el canon de exploración se identifica con un pago monetario por parte del concesionario al Ente público, por lo tanto, y atendiendo a la literalidad de la LITPAJD excluye los posibles pagos que realice el propio ente público[29]. Sin embargo, en el pliego de cláusulas administrativas pueden acordarse prestaciones en especie vinculadas al otorgamiento[30].

Si se sigue una interpretación literal del artículo 13 LITPAJD tan sólo habrá que incluir en la base imponible el pago monetario, es decir, el canon de explotación. Sin embargo, esta interpretación motivaría a que los contribuyentes pudiesen discrecionalmente incidir en la cuantificación de la base imponible de las concesiones gravadas proponiendo como forma de pago la entrega de aportaciones no dinerarias.

Para evitar las posibles estrategias dirigidas por los contribuyentes *v. gr.*, en cargar las retribuciones a la Administración concedente de forma no monetaria o en especie, la STS de 7 de junio de 2010 establece que: "*Las prestaciones no dinerarias forman parte del desplazamiento patrimonial propio de cualquier concesión administrativa*". Así es posible que se estipule que el concesionario

[28] Es posible que en un contrato administrativo se entremezclen varias concesiones administrativas y cada una de ellas con unas características específicas en cuanto a la transmisión patrimonial del Ente público al concesionario. En opinión de Cedillo López, L., "La concesión administrativa como fórmula de financiación de las infraestructuras públicas. La tributación de las concesiones administrativas en la modalidad de transmisiones onerosas. en la obra las nuevas fórmulas de financiación de infraestructura públicas, LI Semana de estudios de Derecho Financiero, I.E.F, 2008, p.333. La tributación en los supuestos de concesiones complejas, con más de una concesión administrativa cedida al concesionario habría que determinar las bases imponibles de forma individualizada porque cada una se consideraría como una convención independiente

[29] Vid artículo 13.3 LITPAJD

[30] Se podrían considerar como tales la obligación del concesionario de realizar a su cuenta una obra pública o una parte de la autopista que va a ser objeto de una posterior utilización del dominio público por el contribuyente en la explotación de la concesión pública. En parecidos términos, ocurre cuando es la Administración la que subvenciona total o parcialmente el coste de la concesión

retribuya al ente público con un inmueble propio de aquel. La particularidad de este supuesto es que la base imponible se cuantifica aplicando la regla del artículo 10 del TRITPAJD, es decir, por el valor real del inmueble entregado al ente público.

Es posible, que en algunos supuestos no se estipule el pago de un canon. En este caso, el concesionario puede ser gravado por ITP por aplicación de la regla del artículo 13.4 TRITPAJD y por los posibles bienes que tengan que revertir a la Administración concedente.

En cuanto a las distintas formas de cuantificar la base imponible (en la constitución y ampliación de una concesión administrativa) del impuesto hay que diferenciar si se estipula el pago de un canon único o bien si realiza el pago de cánones periódicos[31].

En este sentido, el artículo 13.3 ITPAJD dispone que:

a) Si la Administración señalase un canon o precio total, este constituye la base imponible del impuesto.

   Quizás sea esta forma de valoración la más equitativa, pues hace coincidir el coste de la concesión con su temporalidad. Sin embargo, plantea el problema de que el pago del canon se haya pactado en el último año de vigencia de la concesión. Lógicamente no es lo mismo, *v. gr.*, si estamos ante una concesión administrativa a 20 años y por el pago de un único canon de 10.000.000 millones de euros que el pago de este se realice el primer año o en el año 20. En este supuesto, el pago del canon por el concesionario en el primer año es mucho más oneroso.

b) Si la Administración señalase un precio o canon, participación o beneficio mínimo que deba satisfacerse periódicamente y la duración de la concesión fuese inferior a un año, la base imponible estará constituida por la suma total de las participaciones periódicas. Este segundo método evita la pérdida de recaudación tributaria si se pactase la carencia mensual en el pago de los cánones.

c) Si la concesión es por más de un año y con prestaciones periódicas la base imponible se obtiene capitalizando 10 % el canon anual que deba satisfacer el concesionario[32]. La capitalización fiscal tal como afirma la Resolución de la DGT de 12 de junio de 2003 es diferente de la financiera, es decir, no se aplican las fórmulas matemáticas de interés simple o compuesto sino simplemente se divide el canon de explotación por el porcentaje que fije la norma. Sin embargo, capitalizando el canon al 10 % pueden surgir diferencias de tributación ostentosas (como ya se ha expuesto) en función de la temporalidad de las mismas. Así, si el pago del canon es al final de la concesión la tributación en TPO será más beneficiosa para el contribuyente[33] y por el contrario para las concesiones a más de un año en el que el pago del canon coincide con el devengo del impuesto la situación se invierte para el concesionario. Por este motivo, el TEAC en la Resolución de 1 de junio de

[31] En los supuestos de rehabilitación o ampliación de las concesiones administrativas, la STS de 25 de septiembre de 2000, no puede constituir el hecho imponible del ITP porque no supone ningún incremento patrimonial. En este sentido, Muñoz Del Castillo, JL., "Artículo 13, en la obra colectiva, comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y actos Jurídicos Documentados" op. cit , p. 269

[32] Hay que distinguir el supuesto en que se haya establecido el pago de un único canon, pero se decide fraccionar el pago del mismo de los supuestos en que se haya estipulado el pago de cánones anuales de forma periódica. Al primer supuesto se le aplicaría la regla a del artículo 13 LITPAJD y al segundo caso la letra b del mismo precepto

[33] Quizás la solución pasaría por hacer tributar por la suma de los cánones que vayan a ser satisfechos.

2005 debería realizarse una capitalización para los primeros 10 años y así sucesivamente hasta agotar el período de la concesión administrativa[34].

Esta situación cambio significativamente con la promulgación de la Ley 4/2008, de *supresión del Impuesto sobre el Patrimonio*, la cual, introdujo un nuevo inciso en el gravamen de las concesiones públicas en transmisiones patrimoniales según el cual la capitalización al 10 % ha de realizarse según el plazo de la concesión, lo que indica que en vez de tratarse de una capitalización en sentido técnico lo que se pretende es que se actualicen los pagos al momento en que se devenga el gravamen de la concesión administrativa y la cantidad actualizada conforma la base imponible de la concesión.

No obstante, aun así, se pueden presentar estrategias fiscales tendentes a minorar la carga tributaria por TPO en la constitución de las concesiones públicas con pago periódico a más de un año como acordar el pago de los cánones de forma creciente o bien dejar algún año de carencia.

Para evitar estas estrategias, la STS de 26 de octubre de 2021 admite la aplicación combinada de los dos apartados del artículo 13.3 TRITPAJD con el fin de evitar las citadas estrategias fiscales tendentes al fraude fiscal[35]. En este sentido, GARCÍA GIL y GARCÍA GIL señalan que "no es habitual, pero puede suceder que las reglas contenidas en las tres letras (a, b y c) tengan que aplicarse y entonces el valor real de la concesión será el resultado de sumar las mismas"[36].

A título ilustrativo, si nos encontramos con una concesión administrativa a 10 años en el que el primer año se hace un pago de 3000.000 de euros y en los siguientes años pagos periódicos de 100.000 euros, habría que aplicar las reglas a y b del artículo 13 LITPAJD, es decir, la base imponible sería el resultado de sumar a los 3000.000 euros el valor actual de los cánones al momento del devengo del impuesto tomando como interés el 10 %.

Cuando para la aplicación de esta regla hubiese que capitalizar una cantidad anual que fuese variable como consecuencia de la aplicación del IPC se capitaliza el primer año[37]. Este supuesto, por no conocer la Administración tributaria la evolución del índice económico tomado como referencia obliga por Ley a capitalizar el primer año. No obstante, de *lege ferenda*, al igual que ocurre con otros impuestos como el de instalaciones construcciones y obras, el contribuyente podría hacer una liquidación inicial y después una vez finalizada la concesión administrativa realizar una autoliquidación complementaria con toda la información económica sobre el índice tomado como referencia. En el mismo sentido, se presenta el problema si los cánones varían según un índice que no esté recogido en la LITPAJD como puede ser el IPREM, etcétera. Se podría pensar que por analogía se podría capitalizar el canon del primer año como en el caso de aplicar el IPC; sin embargo, se podría infringir la prohibición en la utilización de la analogía para extender más allá de sus términos estricto el hecho imponible.

En mi opinión, la base imponible se podría calcular actualizando todos los cánones al momento de la constitución de la concesión, o bien, utilizar las reglas subsidiarias que establece la propia normativa.

---

34 No obstante, la base imponible en este tipo de concesiones no puede superar la suma de los cánones satisfechos

35 El contribuyente podría establecer inicialmente un canon mínimo y luego el resto a través de otras variables que se satisfagan con posterioridad con el único propósito fiscal de disminuir la tributación.

36 García Gil, J.L y García Gil, F.J. "Tratado del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos documentados". Difusa, 2004, p. 651

37 En este supuesto sería más correcto realizar una actualización de los cánones al tipo de interés previsto y obtener así, el valor de la concesión en el momento actual

d) Si los cánones varían según una ley matemática, la cantidad a capitalizar será la media anual de las que el concesionario deba satisfacer durante la vida de la concesión. Es habitual, en este supuesto que los cánones sigan una progresión aritmética o geométrica.

e) Cuando el concesionario está obligado a revertir a la Administración bienes (en el caso de una concesión en la construcción de una obra pública y su explotación durante un tiempo estipulado), se computará, además, el valor neto contable estimado de los bienes a la fecha de la reversión más los gastos previstos para la reversión[38]. En este sentido, hay que aplicar la media de la amortización de las tablas del Impuesto sobre Sociedades para determinar cuál será el valor neto de los activos que hay que revertir al ente público al que habría que deducir los cánones satisfechos por la Administración[39].

Este supuesto está justificado porque el concesionario con las tarifas que exige a los usuarios va a cubrir el valor del activo a revertir que no haya sido objeto de amortización más una rentabilidad propia de cualquier actividad económica. No obstante, desde un punto de vista contable la reversión de los activos por el concesionario supone un coste o un gravamen sin perjuicio de la tributación por TPO[40].

Para hacer frente financieramente a la restitución de los activos a la Administración el Plan General de Contabilidad de 1991 establecía la dotación de una provisión para responsabilidades durante el período de la concesión administrativa lo que incidía en la financiación de los activos que debían ser entregados a la Administración[41]. No obstante, existía un problema de temporalidad en el sentido de que es difícil conocer el valor de los activos al final del período concesional y, sin embargo, la liquidación del impuesto se realiza al constituir la concesión administrativa. En este sentido, la cuantificación de la base imponible distaba del valor real de la concesión.

Posteriormente la Doctrina del TEAC de 16 de julio de 2003 y 24 de mayo de 2000 así como la STSJ Madrid de 8 de octubre de 2004 interpretaron que la base imponible de las concesiones tendría que estar formada por el coste de ejecución de las obras necesarias para la explotación de la concesión administrativa.

Posteriormente, la Resolución de la DGT de 1 de febrero de 2000 como criterio correcto el regulado por la normativa contable. De este modo, la Resolución de 21 de enero de 1992 del Instituto

38 No existe una definición de qué debe entenderse incluido en el concepto de gastos previstos para la reversión, en opinión de Fernández Picazo Callejo, JL., "Notas acerca de la tributación indirecta en los contratos de concesión de obra pública", en la obra. Las nuevas fórmulas de financiación de infraestructuras públicas, LI Semana de estudios de Derecho Financiero, I.E.F, 2008, p. 213

39 Hay que puntualizar que en determinados tipos de concesiones públicas por razones de competencia administrativas o constitucionales el ente público que recibirá los bienes revertidos no coincide con el ente titular de la concesión pública.

40 La reversión de activos a la Administración concedente se produce en las concesiones de obra con prestación de servicios en las cuales, la obra la ejecuta el concesionario porque en las concesiones de servicios públicos sólo existen gastos asociados a la recuperación del servicio público por la Administración concedente.

41 Vid RD 1643/1990, de 20 de diciembre (el derogado Plan General de Contabilidad)

de Contabilidad y Auditoría de Cuentas[42] afirmaba por reconstituir el valor neto contable estimado del activo a revertir en el instante en que finalizaba el período concesional[43].

Dado la importancia del valor neto contable hay que matizar que en realidad este, tiene una naturaleza mixta, pues se aplican criterios contables y fiscales[44]. A estos efectos, el valor neto al que se refiere la reversión va a estar determinado por el precio de adquisición del elemento patrimonial (material o intangible) más mejoras y revalorizaciones admitidas contablemente menos las amortizaciones acumuladas fiscalmente a través del promedio de las tablas del Impuesto sobre Sociedades; de esta forma se eliminaba la discrecionalidad en la que podían incurrir las empresas a la hora de optar por los coeficientes de amortización[45].

El hecho de aplicar el porcentaje medio de las tablas podría producir desajustes entre el valor real de la concesión y el valor neto de la concesión, a este respecto FALCON Y TELLA "la obtención de un mayor valor contable por la aplicación de un porcentaje medio que resulte de las tablas aprobadas a efectos fiscales no tiene por qué suponer necesariamente un mayor valor de la concesión debiendo estarse al valor real de esta" .

Con la aprobación del Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007, de 16 de noviembre) desaparece la necesidad de dotar el fondo de reversión porque se hará coincidir la amortización de los activos a revertir con la duración de la concesión y dotando sólo una provisión por los gastos asociados a la reversión SAN de 15 de diciembre de 2017[46].

Complementando lo anterior, el TEAC de 24 de febrero de 2011 acude a la posterior Ley 62/2003, de 30 de diciembre y da, una nueva redacción al artículo 13.3.c) del Texto Refundido en los siguientes términos: *"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"*.

---

42 Esta última resolución del ICAC (BOE de 7 de abril de 1992), establece en su regla tercera normas para la valoración de dicho fondo disponiendo que:
"2. Las concesiones administrativas figurarán en el Activo de las Empresas valoradas por el importe total de los gastos incurridos para su obtención.
3. El coste de las concesiones administrativas se imputará a Resultados, a través de su amortización, durante un plazo que no podrá superar el periodo concesional, utilizando para ello un método sistemático de amortización.
4. En el caso de que a la concesión administrativa se afecten activos del inmovilizado material que deban revertir a la entidad de Derecho público otorgante de la concesión al finalizar el plazo concesional, se procederá a la constitución de un «Fondo de Reversión», cuyas dotaciones se realizarán de acuerdo con un plan sistemático a lo largo del periodo concesional, debiendo reconstituir el valor neto contable estimado del activo a revertir en el momento de la reversión más los gastos necesarios para llevarla a cabo.
5. El plan sistemático a que debe responder la dotación del «Fondo de Reversión» se establecerá en función de la duración del periodo concesional, independientemente de la vida útil del activo a revertir, y la dotación anual se calculará en función de los ingresos que se espere obtener en el futuro".

43 El hecho de ignorar el concepto de fondo de reversión fue el de objetivar el valor neto contable de los bienes que deben revertir a la Administración

44 A efectos contables la consulta nº 1 del BOICAC nº 88 aclara que las inversiones que por la fecha en que se lleven a cabo, tengan una vida económica superior a la vida útil motivarán el registro del activo intangible y una provisión del mismo importe, que será el valor actual de la obligación asumida equivalente al valor en libros que teóricamente aparece al término del período concesional en el supuesto de que el no tuviese que ser entregado a la Administración que concede la concesión.

45 En el TRITPAJD el valor contable es estimado; sin embargo, la Administración tributaria va a aceptar las estimaciones realizadas por las empresas concesionarias en las autoliquidaciones por transmisiones onerosas, sobre todo, porque deben amortizarse con los coeficientes fijados en la normativa tributaria.

46 La cuenta contable que recoge esta provisión es la (143) Provisión por desmantelamiento, retiro y rehabilitación.

A tenor de lo anterior, entiende el Tribunal Central que la lectura del artículo 13.3.c) del TRITPAJD, en la redacción introducida por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, *de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social,* no puede suscitar duda alguna en que la base imponible del impuesto es el valor neto contable más los gastos previstos para la reversión, omitiendo toda referencia al fondo de reversión[47]. Por tanto, la base imponible, que en definitiva debe corresponder a la contraprestación que el concesionario satisface por los derechos concedidos, debe estar determinada en función de los cánones a satisfacer y por el valor neto contable que se prevea que tendrán los activos reversibles en el momento de reversión, aplicándose las tablas de amortización aprobadas a efectos del Impuesto sobre Sociedades[48].

Siguiendo a FALCON Y TELLA "no se deben computar en la base imponible de la concesión los terrenos porque nunca son propiedad del concesionario, aunque este tenga un derecho de uso sobre los mismos y, por tanto, tampoco se deben contabilizar como un activo afecto a la concesión administrativa"[49]. En el mismo sentido, si la AADD es la que paga el canon, sobre todo, en las concesiones de obra pública, este no puede integrarse con signo positivo en la base imponible, sino que deberá minorar el valor neto de los bienes que van a ser objeto del otorgamiento de la concesión.

En relación a los gastos de reversión, la contabilidad en la norma de valoración 2 del PGC para las pequeñas y medianas empresas (Pymes) dispone que: "*Formará parte del valor del inmovilizado material la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al citado activo, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, siempre que estas obligaciones den lugar al registro de provisiones de acuerdo con lo dispuesto en la norma aplicable a éstas*"[50]. Si partimos de este criterio contable y consideramos que los gastos de reversión constituyen un activo que se irá amortizando, al finalizar la concesión no habría gastos asociados a la reversión.

Esta consideración implica que a efectos de liquidar el ITPAJD debemos conocer inicialmente cuáles serán los gastos de reversión para incluirlos en la base imponible del impuesto.

En otro orden de ideas, habría que apuntar que una de las formas extraordinarias de resolución de las concesiones es mediante el rescate anticipado por la Administración concedente.

Los artículos 279 y 294 de la LCSP se refieren a al rescate de la concesión como una declaración adoptada por razones de interés público por la que dé por terminada la concesión; no obstante, se requerirá por parte de la Administración la acreditación de que la buena gestión directa por la Administración es más eficaz y eficiente que la concesional[51]. Esta situación conllevará a que el concesionario sea indemnizado por el perjuicio material surgido de la extinción anticipada, salvo que el concesionario haya incumplido de mala fe, las condiciones estipuladas en el contrato de concesión[52].

---

47 Ahora ya no existe una remisión a norma contable alguna para la cuantificación del valor, pero la propia Ley tributaria define el mismo.

48 Si durante la prestación del servicio público concesional se tuviese que adquirir nuevos elementos patrimoniales o se incrementa el valor de los que ya estaban afectos por mejora de los mismos habría que recalcular las amortizaciones aplicables para que al final de la concesión el valor del elemento patrimonial se encuentre totalmente amortizados.

49 Falcón y Tella, R., "La base imponible de transmisiones patrimoniales onerosas en las concesiones administrativas", Crónica Tributaria, 2010, p. 123.

50 La dotación contable para el desmantelamiento de los activos a efectos de la reversión de la concesión es fiscalmente deducible pues la LIS no dice nada en contrario.

51

52 Vid Artículo 100 de la Ley 33/2023, de 3 de noviembre del Patrimonio de las Administraciones Públicas.

En el supuesto de reversión de la concesión por parte de la Administración sin haber incurrido el concesionario en cualquier negligencia se plantea la posibilidad de que se haya generado un derecho de crédito a favor del concesionario.

El artículo 57 de la LITPAJD dispone que: "*Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo satisfecho por cuota del tesoro siempre que no hubiera producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de prescripción previsto en el artículo 64 de la LGT, a contar desde que la resolución quede firme*".

Del precepto transcrito, el concesionario tendrá derecho a solicitar la devolución del ingreso tributario conforme a la normativa del tributo minorado por los beneficios que le ha reportado al concesionario el uso temporal de la concesión.

La cuestión que se plantea es sí, esos ingresos, pueden en parte ser considerados como indebidos y devengar intereses de demora. En mi opinión, a partir del día siguiente a la resolución administrativa en la que se acuerde la reversión del servicio público devengarán intereses de demora a favor del concesionario.

Otra cuestión distinta es que la reversión de la concesión administrativa sea de mutuo acuerdo o bien por incumplimiento de la empresa concesionaria de las estipulaciones administrativas contenidas en el contrato administrativo, sin perjuicio de la responsabilidad administrativa en que pueda incurrir el concesionario, no tendrá derecho a la devolución del impuesto satisfecho.

4.1. Reglas subsidiarias en la determinación de la base imponible de las concesiones administrativas en transmisiones patrimoniales onerosas

La norma legal regula otro apartado (artículo 13.4 TRITPAJD) cuando por circunstancias especiales, no se pueda aplicar la regla contenida en el artículo 13.3 TRITPAJD. En este sentido, el artículo 13.4 TRITPAJD establece una regla subsidiaria de determinación de la base imponible de las concesiones haya o no reversión de los activos.

El citado precepto aclara que: "*Cuando por las circunstancias especiales de la concesión no se pueda aplicar la regla del artículo 13.3, c) TRITPAJD, se aplicará al valor de los activos fijos afectos a la explotación, uso o aprovechamiento el porcentaje del 2 por 100 por cada año de duración de la concesión con un mínimo del 10 por ciento y sin que el máximo pueda exceder del valor de los activos*".

Esta regla para determinar la base imponible de las concesiones administrativas toma como referencia la valoración de los activos pertenecientes al inmovilizado material sin especificar la titularidad jurídica de los mismos[53], aunque en mi opinión, sólo deberían computarse los activos que aporte el concesionario pues los que aporte la Administración ya serán gravados a través del fondo de reversión. Asimismo, del precepto se desprende que el valor de la concesión será mayor conforme mayor sea el período concesional o mayor valor tengan los activos[54]. El precepto no indica cómo deben valorarse los activos fijos por lo que por coherencia con el criterio general de determinación de la base imponible en el ITPAJD será por el valor real y no por el valor neto contable.

[53] Juan de Ledesma, N., "La tributación de las concesiones administrativas en la imposición indirecta" OL. Revista tributaria, nº 29, 2011, p.26

[54] En cualquier caso, es difícil cuantificar con exactitud el valor de los activos fijos afectos a la concesión, sobre todo, teniendo en cuenta que la liquidación debe practicarse en los 30 días siguientes a la constitución de la concesión administrativa

Este método de valoración es totalmente objetivo y puede dar lugar a cuestionar el principio de capacidad económica. *De facto,* la STSJ de la Rioja de 9 de mayo de 2001 se pronunció en los siguientes términos "*En aquellos supuestos en los que la aplicación de la regla contemplada en el artículo 13.3.c) del TRITPAJD dé lugar a una base imponible inexistente o de importe muy reducido habrá que acudir necesariamente a las reglas especiales contenidas en el apartado 4 de dicho precepto*". Las reglas especiales también incluyen al valor comprobado por la Administración tributaria o bien al valor declarado por los interesados si bien en este caso cabría la comprobación por parte de la Administración al estar incurso en el criterio general del valor real del artículo 10 TRITPAJD.

Estos criterios expuestos como se ha hecho mención tienen carácter subsidiario a las reglas de artículo 13.3 del ITPAJD, es decir, sólo son aplicables en el caso de que no sea aplicables ninguna de las reglas principales establecidas en el apartado 3 del mismo precepto. A diferencia de las reglas principales, las subsidiarias no son compatibles entre sí, sino que se rigen por el sistema de prelación[55].

Como colofón a este apartado apuntar que en el supuesto de que se pacte una prórroga del período concesional supondría tributar como la constitución de una nueva concesión administrativa en la que sólo se tendrán en cuenta los años de la ampliación concesional[56].

5. TIPO IMPOSITIVO EN LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS

En la determinación de la cuota tributaria en la constitución de las concesiones administrativas, el TRITPAJD no expresa el tipo impositivo que se aplique a las concesiones de forma preferente remitiéndose a lo que cada CA haya aprobado acorde a la Ley 21/2001, de 27 de diciembre[57]. Esta situación ha provocado que el coste fiscal en la gestión indirecta de los servicios públicos difiera entre las CCAA lo que se complicaría aún más, en los supuestos en que la concesión administrativa tenga efectos tributarios en más de una CA[58]. Por tanto, puede ocurrir que los tipos aplicables a una misma concesión administrativa sean diferentes según los efectos territoriales de la concesión administrativa[59].

Tan sólo, en el caso de que estas no hayan regulado el tipo de gravamen para las concesiones administrativas, la normativa tributaria estatal establece con carácter subsidiario que las concesiones administrativas tributarán como constitución de derechos, al tipo de gravamen establecido en el artículo 11, a) para los bienes muebles o semovientes cualquiera que sea su naturaleza, duración y los bienes sobre los que recaiga. Sin embargo, las concesiones de obra pública se consideran como bienes inmuebles atendiendo a la normativa civil, aunque en mi opinión, no sería de aplicación el tipo

55 DGT 21 de enero de 2020 (V0148-20)

56 Vid Resolución de la DGT 21 de enero de 2020 (V0148-20)

57 Vid artículo 60.3 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre de Medidas Fiscales y Administrativas del nuevo sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatutos de Autonomía

58 El artículo 25.2. C Ley 21/2001 dispone que: "Cuando se trate de documentos relativos a concesiones administrativas de bienes, ejecuciones de obra o explotaciones de servicios, a la Comunidad Autónoma del territorio donde radique, se ejecuten o se presten los mismos.
Cuando las concesiones de explotación de bienes superen el ámbito territorial de una Comunidad Autónoma, el rendimiento corresponderá a todas aquellas a cuyo ámbito se extiende la concesión, calculándose el correspondiente a cada uno en proporción a la extensión que ocupe cada una de las Comunidades Autónomas implicadas".

59 Carvajo Vasco, D., "Las concesiones administrativas y los puntos de conexión en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales" en la obra las nuevas fórmulas de financiación de infraestructura públicas, LI Semana de estudios de Derecho Financiero, I.E.F, 2008, p.237.

impositivo para los inmuebles ya que el concepto del mismo en el Derecho común no coincide con la definición de inmuebles del TRITPAJD[60].

La cuestión que se plantea es si el tipo impositivo en la constitución de concesiones administrativas se mantiene en los supuestos de cesión de las concesiones administrativas.

El Reglamento del ITPAJD parece aclarar la cuestión, aunque no exento de una extralimitación legal (al no estar regulado en la norma legal), al disponer el artículo 10.3 que: "*La transmisión de sus derechos por el concesionario o por el beneficiario de los actos y negocios administrativos que se equiparan fiscalmente a concesiones administrativas, tributará por el tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza mueble o inmueble de los derechos que se transmiten*".

A tenor de lo transcrito en el precepto, para la determinación del tipo impositivo habrá que estar al tipo de concesión que se transmita y, sobre todo, a si hay activos inmobiliarios afectos a las mismas.

En línea con lo expuesto, las concesiones de obras públicas y las de utilización del dominio público tendrían la calificación de inmueble y las de servicios de muebles a los efectos impositivos.

En este sentido la STS de 19 de octubre de 1995 "*Considera que debe distinguirse entre el tipo impositivo en la constitución de la concesión y el aplicable a su transmisión*".

El TRITPAJD no regula expresamente el tipo impositivo en caso de que se transmita la concesión a terceros por lo que habrá que analizar qué tipo de concesión administrativa se transmite a efectos del IVA ya que si es una concesión mixta en la que se construye una instalación para después prestar un servicio público el tipo impositivo en mi opinión tendría que ser el regulado por la LIVA para el servicio que se esté prestando a los usuarios a través de la concesión pública.

Cuestión distinta, es que la constitución de la concesión esté gravada por el IVA porque estemos en los supuestos de utilización del dominio público, portuario, aeropuertos, líneas ferroviarias y prestación de servicios públicos en el dominio portuario.

En estos supuestos hay que analizar los artículos 90 y 91 de la LIVA y comprobar si hay una regulación específica para la constitución de concesiones públicas a los tipos impositivos reducidos. Del examen de estos preceptos el tipo impositivo al que se grava la concesión pública es del 21 % pues en los tipos impositivos reducidos no se recoge el gravamen de las concesiones administrativas.

6. TRANSMISIÓN DE LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS

Las concesiones administrativas, como todo derecho de contenido económico, son susceptibles de ser transmitidas, aunque con ciertos requisitos.

En la transmisión de una concesión, lo común, es lo relativo a la inclusión de terceros que se produce en la relación jurídica recogida en el título administrativo que en principio atañe a la Administración pública y al adjudicatario del título de forma exclusiva y excluyente en su otorgamiento y, por su carácter *intuito personae* más o menos intenso, de transmisibilidad restringida.

[60] A tenor del artículo 3 TRITPAJD "Se considerarán bienes inmuebles, a efectos del impuesto, las instalaciones de cualquier clase establecidas con carácter permanente, siquiera por la forma de su construcción sean transportables, y aun cuando el terreno sobre el que se hallen situadas no pertenezca al dueño de los mismos".

El hecho de pasar de una concesión de tipo patrimonial a la de prestación de servicios que se caracteriza por tener el carácter *intuitu personae,* restringe la transmisibilidad de las concesiones públicas puesto que no sólo el otorgamiento del título sino el ejercicio de las facultades transferidas viene considerado por la solvencia económica real y la capacidad técnica como garantía del cumplimiento de la función encomendada. Por otra parte, la prestación de un servicio público no está pensado para que se fragüe una especulación a través de la cesión onerosa del contrato de concesión administrativa.

A efectos procedimentales se exige la necesaria autorización administrativa previa sin la cual supondría la caducidad administrativa[61]. No obstante, si se autoriza por el Ente público la transmisión de una concesión y esta, es onerosa, denota una capacidad económica susceptible de ser gravada en la imposición indirecta y directa, tanto en el transmitente como en el adquirente el cual asume la nueva titularidad en la explotación de la concesión administrativa[62].

Iniciando el estudio en la imposición indirecta, como se ha expuesto *supra,* el artículo 7.9 de la LIVA declara la no sujeción de las concesiones y autorizaciones porque se entiende que su concesión no supone el desarrollo de una actividad empresarial por parte del ente público. Pero la cuestión que se plantea es qué ocurre si se ceden los derechos de la concesión entre particulares.

La normativa fiscal no aclara la tributación en caso de transmisión de la concesión, tan sólo regula la no sujeción de las concesiones sin especificar si es referido al acto constitutivo o también alcanza a la transmisión del derecho intangible.

Como manifiesta MARTÍN FERNÁNDEZ "un criterio finalista de interpretación nos debe llevar a considerar sujetas las transmisiones de tales derechos"[63].

La DGT en la Resolución de 10 de septiembre de 1998 estableció que: "*El referido supuesto de no sujeción resulta aplicable al otorgamiento de concesiones o autorizaciones administrativas por los entes públicos que las efectúen, por no considerarse realizadas en el desarrollo por parte del Ente público de una actividad empresarial o profesional, pero no resulta aplicable a las ulteriores transmisiones de dichas concesiones que los primeros adjudicatarios realicen*"[64]. De la Resolución se infiere que en las cesiones de las concesiones se realiza el hecho imponible del IVA porque puede existir un ánimo de lucro por el transmitente de la concesión[65].

La Resolución de la DGT de 8 de mayo de 2006, apunta a que: "*Estas prestaciones accesorias son inherentes a la concesión entrarían en el ámbito de la no sujeción del IVA*".

En las cesiones de concesiones en la imposición indirecta hay que partir del hecho de que el que transmite la concesión es empresario o profesional[66]. Si nos centramos en las concesiones en

61 Santandreu Capón, FJ., "Transmisión de títulos administrativos", Foro, nueva época, 2010, p.115.

62 En el supuesto de que la cesión de bienes por la Administración tuviese la categoría jurídica de patrimoniales la operación, sí estaría sujeta al IVA ya que el contrato no sería calificado como de concesión administrativa.

63 Martín Fernández, J., "El Impuesto sobre el Valor Añadido en las concesiones y autorizaciones administrativas locales" Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras, 2013, pp. 81-82.

64 A título ilustrativo, la Resolución de la DGT de 23 de mayo de 2000, considera que la entrega por parte de un empresario o profesional de un derecho de concesión administrativa en la constitución de una sociedad en la que estamos ante una prestación de servicios se devengaría el IVA.

65 Otra cuestión que se plantea es, si debe haber una repercusión del IVA por parte del Ente público hacia el concesionario por las prestaciones accesorias como determinados gastos que el Ente público acuerda repercutir al concesionario *v. gr.*, el pago de la luz, el consumo de agua, etcétera.

66 Vid Resoluciones DGT 1908-08, de 23 de octubre de 2008 y DGT 0096- 09, de 20 de enero de 2009.

las que se produce la utilización del dominio público que son calificadas de carácter inmobiliario se pueden presentar diversas interpretaciones en relación a la imposición indirecta.

Al estar ejerciendo el concesionario una actividad económica en la prestación de un servicio público la operación de transmisión puede estar gravada por el IVA por el ánimo de lucro que este persigue mediante la autorización administrativa, cuantificando la base imponible en el importe total de la contraprestación. No obstante, hay que considerar que podríamos estar incurso en el artículo 7.1. a) de la LIVA, el cual dispone sobre la no sujeción al IVA en las operaciones de transmisión del patrimonio empresarial o alguna rama de actividad con autonomía propia para el desarrollo de una actividad económica.

Si el concesionario tiene elementos patrimoniales afectos a la explotación de la concesión administrativa y sólo transmite esta, está cediendo un activo inmaterial de su patrimonio empresarial, por lo que no sería de aplicación el artículo 7.1. a LIVA y, por lo tanto, la operación si estará sujeta al IVA. El hecho de que las concesiones administrativas sean consideradas como bienes inmuebles implica, que son inscribibles en el Registro de la Propiedad a tenor del artículo 3.1 del Reglamento hipotecario lo que conlleva que en el supuesto en que la constitución de la concesión esté sujeta al IVA se devengará el Acto Jurídico Documentado Notarial (AJDN), tanto la cuota fija como gradual.

En cuanto al tipo impositivo, en mi opinión se aplicaría el tipo general del 21 % ya que en los tipos reducidos del artículo 91 LIVA no se recoge el supuesto de la transmisión de la concesión.

Otra posibilidad que se plantea es si el concesionario transmite la totalidad del patrimonio empresarial incluyendo la propia concesión administrativa. En este caso, en mi opinión si es de aplicación el artículo 7.1. a LIVA, y, por tanto, la no sujeción de esa transmisión empresarial al IVA. No obstante, al no estar la operación sujeta al IVA el inmueble transmitido (si lo hay) tributaría en TPO por el valor de referencia al tipo impositivo que fije la CA en que esté ubicado el inmueble. Por el resto de valor de la autorización se tributaría por AJDN por la cuota fija y gradual.

En la imposición directa estatal, la transmisión o cesión de la concesión pública puede originar el devengo de un beneficio para el transmitente tanto en el IRPF como en el Impuesto sobre Sociedades. Como aclara la Resolución DGT V 4717-16, de 8 de noviembre de 2016: "*La variación patrimonial se obtiene por diferencia entre el valor de cesión de la concesión menos el valor de adquisición minorado por el tiempo consumido por la concesión administrativa*".

Con carácter general, si el cedente es persona física, l renta estará gravada por el IRPF y se integrará el incremento de patrimonio (en caso de que la plusvalía sea positiva) en la base imponible del ahorro. Si es una entidad jurídica la titular de la concesión, su transmisión si es positiva, constituye un ingreso extraordinario en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Es ilustrativa, la Resolución del TEAC de 5 de diciembre de 2007 en la que el Tribunal manifiesta que "*En los supuestos de expropiación de bienes afectos a una concesión que conlleve la indemnización correspondiente, esta supone para el concesionario una variación patrimonial que en el supuesto de ser una sociedad la concesionaria, tendrá que integrar en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades este ingreso extraordinario*".

En el supuesto de que el concesionario sea una persona física, la indemnización constituye una variación patrimonial motivada por una transmisión obligatoria de carácter administrativo. En este supuesto, el contribuyente por el IRPF tendrá que integrar esta renta en la base imponible del ahorro.

Hay otro impuesto Estatal, en este caso de carácter patrimonial como es el Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas (IPPF) que grava el valor patrimonial neto de los bienes y derechos de las personas físicas, en el que se incluye las concesiones administrativas. El IPPF en la valoración de este activo inmaterial se remite a las normas del TRITPAJD cuestión que ya ha sido abordada en epígrafes anteriores[67].

7. CONCLUSIONES

1.- La gestión indirecta de los servicios públicos está tomando un papel crucial desde finales del siglo XX entre otras razones por la mayor especialización del sector privado para la prestación de los mismos, así como por razones presupuestarias en orden a cumplir con los compromisos europeos.

2.- En la concesión administrativa se grava la transmisión patrimonial al concesionario que no sólo se centra en el uso de bienes de dominio público, sino que en determinadas concesiones administrativas como la de servicios, la transmisión patrimonial se identifica con la cesión de facultades públicas al concesionario ya que supone un beneficio que se incorpora en el patrimonio del concesionario y que rentabilizará con la explotación de la concesión administrativa.

3.- Existe una falta de homogeneidad en la determinación de la base imponible en el gravamen de transmisiones onerosas cuando se constituyen concesiones administrativas porque la realización del hecho imponible en el gravamen de transmisiones onerosas cuando se constituyen concesiones públicas no implica que las bases imponibles (hay reglas generales y subsidiarias) coincidan lo que podría lesionar el principio de igualdad tributaria y constituir un mecanismo de fraude de Ley por los sujetos pasivos.

4.- Cuando la concesión se fija a más de un año con el pago de cánones de forma periódica o no, más que capitalizar la renta de los cánones como si se tratara de una renta perpetua, habría que actualizar los cánones al momento actual considerando como tasa de interés legal el 10 por ciento. El montante obtenido sería la base imponible de la concesión gravada por transmisiones onerosas.

5.- Aunque la regla general es que las concesiones administrativas estén gravadas por transmisiones onerosas justificado por la finalidad no empresarial del ente público en la constitución de una concesión. Sin embargo, el hecho de que la concesión como derecho real administrativo es susceptible de transmisión (con autorización administrativa) por el concesionario, la operación podría quedar gravada por el IVA, al existir, en este supuesto, un ánimo de lucro por el concesionario transmitente. No obstante, la transmisión de la concesión podría quedar no sujeta al IVA si en la transmisión se ceden los activos afectos a la concesión y por tanto la totalidad del patrimonio empresarial o rama de actividad.

8. BIBLIOGRAFÍA

Almudí Cid, J.M., "La tributación indirecta del contrato de concesión de obras públicas a la luz de la Ley 30/2007, de contratos del sector público, y de la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos"; *Revista Crónica Tributaria,* 2009.

Calvo Vergez, J., "La tributación de las concesiones administrativas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados". *Actum fiscal*, nº 32, 2009.

[67] Vid artículo 21 Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio

Carvajo Vasco, D., "La fiscalidad y la contabilidad de los concesionarios. Algunas notas", *Revista Crónica Tributaria*, 2006.

Carvajo Vasco, D., "Las concesiones administrativas y los puntos de conexión en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales" en la obra *Las nuevas fórmulas de financiación de infraestructura públicas,* LI Semana de estudios de Derecho Financiero, I.E.F, 2008.

Cedillo López, L., "La concesión administrativa como fórmula de financiación de las infraestructuras públicas. La tributación de las concesiones administrativas en la modalidad de transmisiones onerosas. en la obra *las nuevas fórmulas de financiación de infraestructura públicas,* LI Semana de estudios de Derecho Financiero, I.E.F, 2008.

Falcon y Tella, R "El fondo de reversión y la base imponible en las concesiones: la insuficiencia de la regla 13.3.c) del Texto Refundido del ITPAJD", *Quincena Fiscal*, 2007.

Falcón y Tella, R., "La base imponible de transmisiones patrimoniales onerosas en las concesiones administrativas", *Crónica Tributaria*, 2010.

Falcon y Tella, R., *Régimen fiscal de la concesión de obra pública (IVA, ITPAJD, ICIO e IBI),* Marcial Pons, 2007.

Fernández Picazo Callejo, JL., "Notas acerca de la tributación indirecta en los contratos de concesión de obra pública", en la obra. *Las nuevas fórmulas de financiación de infraestructuras públicas,* LI Semana de estudios de Derecho Financiero, I.E.F, 2008.

García Gil, J.L y García Gil, F.J. "Tratado del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos documentados". *Difusa*, 2004.

García Novoa C., "Las concesiones en la imposición indirecta. Especial referencia a la concesión de obra" en la obra, *Las nuevas fórmulas de financiación de infraestructura públicas. LI semana de Estudios de Derecho Financiero, I.E.F,* 2008.

Martín-Barnuevo Fabo, D "El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras" Revista, *Tributos locales,* 2005.

Martín Fernández, J., "El Impuesto sobre el Valor Añadido en las concesiones y autorizaciones administrativas locales" *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras,* 2013.

Martínez Lafuente, A., "Algunas concesiones sobre la tributación de las concesiones administrativas" *Boletín Informativo tributario*, nº 262, 2021.

Juan De Ledesma, N., "La tributación de las concesiones administrativas en la imposición indirecta" OL. Revista tributaria, nº 29, 2011.

Moreno Gozales, S., "Las exenciones en materia de impuestos locales a debate en la Unión Europea (a propósito del asunto Navantia) La Ley Unión Europea, núm 28/2015, 2015.

Muñoz Del Castillo, JL, "Artículo 13" en la obra colectiva: *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.* Thomson. Cívitas, Madrid, 2004.

Romero García, F., "La base imponible en el ITP de las concesiones administrativas con canon periódico tras la Ley 4/2008" *QF*, 2009.

Santandreu Capón, FJ., "Transmisión de títulos administrativos", *Foro, nueva* época, 2010.

Patón García, G., "Las concesiones administrativas en los impuestos locales". En la obra. *Las nuevas fórmulas de financiación de infraestructura públicas*. I.E.F, 2008.

VEGA HERRERO, M., "Las concesiones administrativas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales" *Hacienda Pública Española"* n 74, 1982.

WATRI, GERMAIN., L´Administration de la III République, Beyrouth, 1944