

LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Profesor de la Universidad de Barcelona*

Extracto:

DE las diversas modalidades de elusión fiscal contempladas en el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, el autor se ocupa en el presente artículo de aquella que consiste en transmitir en el mercado secundario valores representativos del capital social de una entidad cuyo patrimonio podría considerarse fundamentalmente inmobiliario siempre y cuando como resultado de dicha transmisión, quien adquiere obtenga o la titularidad de dicho patrimonio, o una posición de control sobre la sociedad, posición de control que, tratándose de sociedades mercantiles, se entiende obtenida «cuando directa o indirectamente se alcance una participación en el capital social superior al 50 por 100».

Sumario:

1. El artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores.
 - 1.1. La finalidad del artículo 108 LMV es cortar la transmisión de la titularidad de inmuebles y no de otros derechos relacionados con los mismos.
2. Las concesiones administrativas.
 - 2.1. Algunos conceptos elementales.
 - 2.2. La Administración es la única propietaria del bien otorgado para su explotación frente al concesionario, quien sólo adquiere un derecho.
 - 2.3. Las concesiones administrativas de obra y explotación de aparcamientos subterráneos.
 - 2.3.1. Suelo y subsuelo de dominio público.
 - 2.3.2. El servicio público de aparcamientos subterráneos.
 - 2.3.3. La propiedad de la construcción efectuada.
 - 2.3.4. La tesis que sostiene la propiedad del concesionario sobre las construcciones.
3. Fiscalidad de las concesiones administrativas.
 - 3.1. Impuestos locales.
 - 3.1.1. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
 - 3.1.2. El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.
 - 3.1.3. El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
 - 3.2. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
 - 3.2.1. La constitución de concesiones administrativas.
 - 3.2.2. La tributación de la transmisión de los derechos del concesionario en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.
 - 3.3. La tributación de la transmisión de los derechos del concesionario en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
4. Desde la perspectiva contable la concesión administrativa no se computa como activo material sino como activo inmaterial.
5. Conclusión.

1. EL ARTÍCULO 108 DE LA LEY DEL MERCADO DE VALORES

La regulación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores (LMV) es la última de una serie de disposiciones encaminadas a prevenir la elusión fiscal en el ámbito inmobiliario mediante la interposición de sociedades.

En su redacción vigente, el artículo 108 LMV excluye de la exención genéricamente establecida en favor de la transmisión de valores en la imposición indirecta (IVA e ITP) aquellos supuestos en los que tras la indicada operación se oculta, en realidad, una transmisión de inmuebles. Su tenor literal es el que sigue:

«1. La transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario, estará exenta del ITP y AJD y del IVA.

2. Quedan exceptuadas de lo dispuesto en el apartado anterior y tributarán por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) en el ITP y AJD:

1.º Las transmisiones realizadas en el mercado secundario, así como las adquisiciones en los mercados primarios como consecuencia del ejercicio de los derechos de suscripción preferente y de conversión de obligaciones en acciones, de valores que representen partes alícuotas del capital social o patrimonio de sociedades, fondos, asociaciones y otras entidades cuyo activo esté constituido al menos en un 50 por 100 por inmuebles situados en territorio nacional, siempre que, como resultado de dicha transmisión o adquisición, el adquirente obtenga la titularidad total de este patrimonio o, al menos, una posición tal que le permita ejercer el control sobre tales entidades.

Tratándose de sociedades mercantiles se entenderá obtenido dicho control cuando directa o indirectamente se alcance una participación en el capital social superior al 50 por 100.

A los efectos del cómputo del 50 por 100 del activo constituido por inmuebles, no se tendrá en cuenta aquéllos, salvo los terrenos y solares, que formen parte del activo circulante de las entidades cuyo objeto social exclusivo consista en el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria.

2.º Las transmisiones de acciones o participaciones sociales, recibidas por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución de sociedades o la ampliación de su capital social, siempre que entre la fecha de aportación y la de transmisión no hubiera transcurrido un plazo de un año.

En los casos anteriores se aplicará el tipo correspondiente a las transmisiones onerosas de bienes inmuebles, sobre el valor de los referidos bienes calculados de acuerdo a las reglas contenidas en la normativa vigente del ITP y AJD».

Este precepto encuentra su adecuada concordancia con los artículos 17.2 y 45.I B) del Texto Refundido del ITP y AJD –Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados– (RDLeg. 1/1993, de 24 de septiembre); con el artículo 17 del Reglamento del ITP y AJD (RD 828/1995, de 29 de mayo); y con el artículo 20.Uno.18 l) de la Ley del IVA (L 37/1992, de 28 de diciembre) ¹.

De las diversas modalidades de elusión fiscal contempladas en el artículo 108 LMV a las que se veda el paso nos ocuparemos de aquella que consiste en transmitir en el mercado secundario valores representativos del capital social de una entidad cuyo patrimonio podría considerarse fundamentalmente inmobiliario siempre y cuando como resultado de dicha transmisión quien adquiere obtenga o la titularidad de dicho patrimonio o una posición de control sobre la sociedad, posición de control que, tratándose de sociedades mercantiles, se entiende obtenida «cuando directa o indirectamente se alcance una participación en el capital social superior al 50 por 100».

En una primera lectura podría parecer que la adquisición de los valores de una sociedad dedicada a la explotación de aparcamientos subterráneos encaja en este tipo de maniobra que el artículo 108 LMV desea evitar. Sin embargo, si se analiza bien el objeto y finalidad de la norma transcrita, la naturaleza de las concesiones de las que es titular la entidad cuyas acciones son objeto de transmisión, y el significado de los términos utilizados en la norma, a nuestro modo de ver, debe llegarse a la conclusión contraria.

Empezaremos por profundizar en la finalidad propia y distintiva del artículo 108 LMV.

¹ Se explica esta última regulación en el sentido de que si la transmisión de valores se efectúa por parte de un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad, la sujeción y simultánea exención se predicaría en relación con el IVA y no con el Impuesto sobre Transmisiones.

1.1. La finalidad del artículo 108 LMV es cortar la transmisión de la titularidad de inmuebles y no de otros derechos relacionados con los mismos.

Lo que el legislador persigue con el artículo 108 LMV es impedir la utilización de las formas societarias para eludir la tributación querida con relación a determinadas transmisiones inmobiliarias². En tales casos, quien adquiere las acciones de la sociedad titular de los inmuebles adquiere en realidad los inmuebles. El artículo 108 LMV se activa precisamente para impedir la adquisición³ final de la titularidad de los inmuebles. En palabras del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC): «*detrás del gravamen de la transmisión de acciones subyace el objetivo de gravar propiamente la transmisión de bienes inmuebles*» (Resolución de 23 de noviembre de 1995).

Si se analizan los diversos supuestos que motivan la aplicación del artículo 108 LMV⁴, se comprobará que su común denominador reside en que lo que se grava es, precisamente, la adquisición de la titularidad de un inmueble.

Cuando la adquisición vía compraventa de acciones lo es de derechos distintos del de propiedad, que pasan a integrarse en el activo de la entidad adquirente, no procede aplicar el artículo 108 LMV. Un ejemplo relevante en este sentido, sino el que más, es el que ofrece la interpretación que hace la DGT en los casos en los que en el activo de la entidad cuyas acciones se transmiten figuran contratos de arrendamiento financiero sobre bienes inmuebles. Así, en la Contestación a la Consulta de 10 de mayo de 1994 (NFC002023), y partiendo de que «*los bienes objeto de arrendamiento serán propiedad de la entidad de leasing hasta el ejercicio de la opción de compra, sin que hasta que ésta se produzca la arrendataria pueda computar como propios los mismos*», se afirma que «*la entidad arrendataria no debería tener en cuenta los inmuebles arrendados a efectos de la aplicación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores*».

Además, en función de la Resolución de 21 de enero de 1992 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de valoración del Inmovilizado Inmaterial, a la cual tendremos que volver más adelante al tratar de la contabilización de las concesiones administrativas, es preciso diferenciar los siguientes supuestos:

- a) Cuando durante el período de vigencia del contrato de arrendamiento financiero se comprometa o se garantice el ejercicio de la opción de compra, se procederá a contabilizar el bien objeto del mismo como si se tratara de una compraventa con pago aplazado.

² «La finalidad de la norma radica en la necesidad de atajar la ingeniosa travesía del contribuyente que, considerando el impuesto que soporta la aportación al patrimonio social de bienes inmuebles y la tributación que recae sobre la posterior transmisión de acciones, acude a refugiarse en la personalidad jurídica de la sociedad para conseguir la adquisición onerosa de inmuebles, camuflada bajo el disfraz que ofrece la enajenación de las acciones recibidas por la aportación» (MARTÍN MORENO: *Transmisiones inmobiliarias sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y fraude fiscal*, Ed. Estudios Financieros. Madrid. 1999. Pág. 300).

³ Hotel en funcionamiento, incluso, *cfr.* Consulta a la Dirección General de Tributos –DGT– de 7 de febrero de 1996. (NFC002631)

⁴ De los cuales ofrece MARTÍN MORENO un variado muestrario en su obra citada.

- b) Cuando, aun no habiéndose comprometido la arrendataria a ejercitar la opción, no hay dudas razonables de que la misma se va a realizar, en cuyo caso, dice la DGT, «la contabilidad debe reflejar en el activo la adquisición de los derechos que pueden derivarse respecto al inmueble objeto del contrato de leasing».

Resumiendo, «si se diese el primer supuesto... en el activo de la entidad consultante debería figurar el inmueble correspondiente, aun antes de que se ejercite de hecho la respectiva opción de compra. En el segundo caso, la contabilidad sólo reflejaría la existencia de un derecho sobre los mismos, no computable como inmueble a efectos del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores».

Obsérvese, además, en primer lugar, que en el marco de una operación de *leasing* inmobiliario nada impide que en el futuro el arrendatario pase a ser propietario del inmueble, al contrario de lo que sucede en una concesión administrativa de explotación de dominio público, salvo que la Administración enajene al concesionario los bienes en cuestión; y, en segundo lugar, que, aun así, la Administración tributaria se atiene a la realidad presente, esto es, diferencia nítidamente entre la titularidad de un derecho sobre un inmueble de la titularidad misma de ese inmueble siendo este último supuesto al que resulta aplicable el mecanismo antielusión que dibuja el artículo 108 LMV ⁵.

Cuando el artículo 108.2.1.º se refiere a un activo social integrado por inmuebles se refiere a sociedades que son titulares de inmuebles, propietarias de inmuebles. Entender otra cosa intentando extender la redacción del artículo 108.2.1.º a supuestos de entidades en cuyo activo hay derechos sobre inmuebles constituiría una aplicación analógica del artículo citado que está vedada por la Ley General Tributaria. Así la Ley de 1963 señala en su artículo 23.3 que «no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones» –y también el art. 14 de la Ley General Tributaria de 2003– ⁶.

Sintetizando, el artículo 108 LMV lo que rechaza es la transmisión con fines especulativos de la titularidad de inmuebles al amparo de la transmisión de participaciones sociales de entidades en cuyo activo figuren tales inmuebles sin que sea viable asimilar al término «inmuebles», entendido como expresión abreviada de «titularidad de inmuebles», otros derechos sobre inmuebles.

Pasemos, a continuación, a examinar la peculiar conformación de las concesiones administrativas en orden a determinar su fiscalidad y, acto seguido, abordaremos la cuestión de si, jurídica y contablemente, la venta de las acciones de una entidad titular de una concesión administrativa de explotación de aparcamientos subterráneos es susceptible de caer en la órbita de aplicación del artículo 108 LMV.

⁵ Acerquémonos, igualmente, por su carácter ilustrativo, al apartado 2.º del artículo 108.2 LMV. En su virtud, la medida antielusión se activa también cuando se transmiten las acciones recibidas con ocasión de la constitución de sociedades, «siempre que entre la fecha de aportación y la de transmisión no hubiera transcurrido un plazo de un año». Luego, el legislador lo que quiere prevenir son transmisiones de la propiedad de inmuebles efectuadas con carácter especulativo pues, a los efectos aplicativos del artículo 108, desprecia aquellas transmisiones en las que el transcurso del tiempo (basta un año) pone de manifiesto la ausencia de dicha intencionalidad.

⁶ Este precepto es totalmente aplicable al caso, puesto que el artículo 108 LMV no deja de ser un supuesto de hecho suplementario (PLAZA VÁZQUEZ, «Tráfico inmobiliario y elusión impositiva», *Impuestos* n.º 1/1993. Pág. 9).

2. LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS

2.1. Algunos conceptos elementales.

A) Dominio público y dominio privado de la Administración.

El dominio público es el dominio que pertenece a un ente público y se encuentra afectado a un fin de utilidad pública. De ahí que el Código Civil (C.c.) distinga como bienes de dominio público:

«1.º Los destinados al uso público, como los caminos, canales, ríos, torrentes, puentes y puentes construidos por el Estado, las riberas, playas, radas y otros análogos.

2.º Los que pertenecen privativamente al Estado, sin ser de uso común, y están destinados a algún servicio público o al fomento de la riqueza nacional, como las murallas, fortalezas y demás obras de defensa del territorio, y las minas, mientras que no se otorgue su concesión» (art. 339).

Y, respecto de *«todos los demás bienes pertenecientes al Estado, en que no concurran las circunstancias expresadas»*, se afirma que tienen el carácter de propiedad privada (art. 340) ⁷.

Unos y otros, bienes de dominio público o demaniales, y bienes de de dominio privado o patrimoniales, son susceptibles de explotación dentro de unas determinadas coordenadas.

Los bienes de dominio público, aun siendo los destinados al uso general o al servicio público (art. 5.1 de la LPAP), son susceptibles de varios tipos de uso, de acuerdo con el artículo 85 LPAP.

Un primer tipo de uso es el uso común, aquel que corresponde por igual y de forma indistinta a todos los ciudadanos, de modo que el uso de unos no impide el de los demás interesados.

Otro tipo de uso es el que implica un aprovechamiento especial. Sin impedir el uso común, se dan unas circunstancias determinadas –peligrosidad o intensidad del mismo, preferencia en casos de escasez, obtención de rentabilidad– que determinan un exceso de utilización sobre el uso que corresponde a todos o un menoscabo de éste.

⁷ La distinción entre bienes de dominio público y bienes de dominio privado, también llamados patrimoniales, que, de un modo u otro, se repite en las normas señeras en la materia (la Constitución –art. 132.2–; el C.c. –art. 338–; la L 33/2003, del Patrimonio de las Administraciones Públicas, LPAP, –art. 4–; la L 7/1985, Reguladora de Bases de Régimen Local, LRRL, –art. 79–), parte, así pues, de la afección del bien público al uso público o la prestación del servicio público.

El último tipo de uso de dominio público que la LPAP admite en la actualidad es el uso privativo. En su virtud se procede a la ocupación de una porción del dominio público de modo que se limita o excluye la utilización del mismo por otros interesados.

En cuanto a la utilización de los bienes y derechos destinados a un servicio público, la LPAP sujeta sus modalidades a lo que disponga dicha ley y también a lo establecido en cada acto de adscripción o afectación (arts. 87 y 88).

B) El contrato de concesión administrativa. Concepto y clases.

En su conjunto, sobre los bienes y derechos públicos, sobre el dominio público en general, es posible otorgar autorizaciones y concesiones (arts. 91 y ss. LPAP), figuras jurídicas que permiten compatibilizar un uso distinto del general con el adecuado control por parte de las autoridades de la actividad que sobre el demanio público se ejecutan ⁸.

Son varias las modalidades de concesión administrativa. Tradicionalmente se diferencian concesiones de servicio público, de obra pública y de dominio público, aunque no siempre es fácil trazar entre unas y otras una clara distinción. En la actualidad es preciso partir de la configuración que de las mismas efectúa la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas –LCAP– (Texto Refundido aprobado por RDLeg. 2/2000, de 16 de junio, y reformado por la L 13/2003, de 23 de mayo).

a) Concesión de servicios públicos.

El Tribunal Supremo (Sentencias de 2 de octubre de 1967 y 29 de marzo de 1968) ha caracterizado las concesiones de servicios públicos como aquellas en cuya virtud se gestiona un servicio público de manera indirecta por los particulares ⁹. El particular, en estos casos, encuentra su retribución en la percepción, con la debida autorización administrativa, de las correspondientes tarifas. O sea, gestiona el servicio en nombre propio y asume los riesgos económicos de la explotación.

El artículo 155.1 LCAP, tras confirmar esta modalidad contractual ¹⁰, advierte que «*en ningún caso podrán prestarse por gestión indirecta los servicios que impliquen ejercicio de la autoridad inherente a los poderes públicos*» ¹¹.

⁸ La concesión administrativa, señala ARNAIZ EGUREN («Los aparcamientos subterráneos», Cuadernos Civitas. Madrid. 1993. Pág. 39), «es la figura jurídica a que se refiere la legislación administrativa básica para posibilitar la explotación por particulares determinados de bienes de dominio público, dentro de un régimen de tutela administrativa de la actividad del concesionario que garantice la protección del uso que genera la afección demanial, y que resultará de las condiciones generales y particulares de la propia concesión».

⁹ ALBENDIZ LEÑA: «Las concesiones administrativas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF. N.º 194. 1999.

¹⁰ «*La Administración podrá gestionar indirectamente, mediante contrato, los servicios de su competencia, siempre que tengan un contenido económico que los haga susceptibles de explotación por empresarios particulares*».

¹¹ En la misma línea el artículo 85 de la Ley 7/1985, Reguladora de Bases de Régimen Local, de 2 de abril, reformado por la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local.

Las concesiones de servicios públicos podrán requerir en determinados supuestos la ocupación de bienes públicos, demaniales o patrimoniales ¹².

También es posible, como reconoce la LCAP [arts. 157 a) y 158.2], que un contrato de concesión de servicio público comprenda la ejecución de obras, en cuyo caso serán de aplicación los preceptos que esta ley dedica a la concesión de obras públicas.

b) Concesión de dominio público.

Por concesiones demaniales hay que entender aquellas que habilitan un aprovechamiento exclusivo y privativo por parte de algún particular al que no se dota de privilegios típicamente administrativos. La concesión de dominio público puede, además, ser utilizada como una forma de financiación de obras públicas ¹³.

c) Concesión de obra pública.

Por último, hay que referirse a las concesiones de obra pública. Recientemente, la Ley 13/2003, de 23 de mayo, ha regulado este contrato al reformar la LCAP con la introducción de una nueva redacción de todo su Título V, dedicado a la concesión de obras públicas ¹⁴. En su nuevo artículo 220.1 de la LCAP ofrece un concepto amplio:

«Se entiende por contrato de concesión de obras públicas aquel en cuya virtud la Administración pública o entidad de derecho público concedente otorga a un concesionario, durante un plazo, la construcción y explotación, o solamente la explotación, de obras relacionadas en el artículo 120 o, en general, de aquellas que siendo susceptibles de explotación, sean necesarias para la prestación de servicios públicos de natu-

¹² «Nuestro ordenamiento positivo, tanto a nivel general (arts. 220 Reglamento General de Contratación del Estado, de 25 de noviembre de 1975, y 128.3 Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, de 17 de junio de 1955) como en las diversas regulaciones sectoriales (arts. 31.1 Ley General de Ferrocarriles, de 23 de noviembre de 1877; 14.2 Ley de 5 de octubre de 1940 sobre concesiones administrativas de líneas de trolebuses; y 7 Ley reguladora de teleféricos de 29 de abril de 1964, entre otros) confieren al concesionario de un servicio público el derecho a utilizar los bienes demaniales que sean necesarios para el funcionamiento del mismo» (ARIMANY LAMOGLIA: *La reversión de instalaciones en la concesión administrativa de servicio público*, Bosch. Barcelona. 1980. Pág. 63).

¹³ Tal y como dispone la LCAP cuando una obra no sea susceptible de explotación económica –y, por tanto, objeto del contrato de concesión de obras públicas– cabrá plantearse conseguir su financiación mediante la concesión de dominio público (art. 130). Así, conforme al artículo 131 de la LCAP, en este tipo de supuestos, «la construcción y conservación de la obra pública, o bien sólo su conservación, podrá ser objeto del correspondiente contrato de ejecución y mantenimiento, o sólo de mantenimiento, de obra pública, pudiendo otorgar como contraprestación la Administración competente por razón de la materia, conforme a la legislación demanial específica de la misma, una concesión de dominio público en la zona de servicios o en el área de influencia en que se integra la obra».

¹⁴ Vid. DE ANDRÉS GUIJARRO y HERRERO PRIETO: «El contrato de concesión de obra pública: análisis de su actual regulación», *Revista Jurídica de Castilla y León*. N.º 3. Mayo 2004.

raleza económica o para el desarrollo de actividades o servicios económicos de interés general, reconociendo al concesionario el derecho a percibir una retribución consistente en la explotación de la propia obra, en dicho derecho acompañado del de percibir un precio o en cualquier otra modalidad establecida en este título»

Es a este tipo de concesión, la de obra pública, aquella que el C.c. incluye en la categoría de bienes inmuebles (art. 334.10.º), si bien, en realidad, lo que hace es equipararla a un derecho real pues la dicción concreta del precepto es ésta:

«Son bienes inmuebles:

...

10. Las concesiones administrativas de obras públicas y las servidumbres y demás derechos reales sobre bienes inmuebles»

Ahora bien, como ha aclarado ALBALADEJO ¹⁵, en el caso de las concesiones administrativas su calificación como inmuebles obedece a una concepción analógica que parte del hecho de que las concesiones en cuestión recaen sobre un inmueble y, por esa razón, en el momento de clasificarlas como bienes muebles o como bienes inmuebles el C.c. se decanta, parece que con toda lógica, por esta segunda opción.

d) Recapitulación.

La diversidad de modalidades en el ámbito de la concesión administrativa no facilita su conocimiento y análisis. Sin embargo, tal y como hace ya un tiempo VEGA HERRERO pusiera de manifiesto en línea con la doctrina administrativista predominante, la concesión administrativa, aun en su diversidad modal, se caracteriza por una nota común que permite llegar a una cierta unificación conceptual: la transferencia a los particulares de funciones inherentes al poder público, la transferencia a los particulares de una esfera de actuación típicamente administrativa ¹⁶. La autora advertía, entonces, que esa esfera de actuación podía manifestarse en el orden real, en cuyo caso nos hallaríamos ante una concesión de dominio público, y también en el orden de la actividad o de la gestión, dándose en tal caso una concesión de servicio público. Sin embargo, tan tajante clasificación no es fácil de asumir en la actualidad cuando la presencia del elemento real es tan fuerte en muchas concesiones de servicios públicos, como es el caso, al que nos dedicaremos extensamente, de los aparcamientos subterráneos explotados en régimen de concesión administrativa.

¹⁵ *Derecho Civil I. Introducción y Parte General*. Vol. 2.º 6.º edición. Bosch. Barcelona. 1980. Págs. 103 a 105.

¹⁶ «Las concesiones administrativas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales», *Hacienda Pública Española* n.º 74. 1982. Págs. 170 y 171.

No hay duda de que el otorgamiento de la concesión supone para el concesionario acceder a un derecho singular, a una suerte de derecho real que, pese a las apariencias, no es, en ningún caso, sinónimo del derecho de propiedad.

2.2. La Administración es la única propietaria del bien otorgado para su explotación frente al concesionario, quien sólo adquiere un derecho.

El Consejo de Estado, en Dictamen de 14 de noviembre de 1950 (Exp. Núm. 6.683), fue muy expresivo cuando al referirse a la concesión demanial la caracterizó como «la cesión al particular de una esfera de actuación originariamente administrativa» que, aun pudiéndose referir al orden real, sólo comprende una «tasa limitada de facultades y en modo alguno propiedad plena»¹⁷.

La premisa básica es que el concesionario cuando en una concesión (ya sea de dominio público, de obra pública sobre dominio público o de servicio público con utilización de dominio público) recibe del ente público concedente una serie de facultades sobre el dominio público en absoluto ese haz de facultades alcanza a conformar un derecho de propiedad tal y como éste se concibe en nuestro ordenamiento jurídico. Lo que se transfiere al concesionario es el aprovechamiento del bien en cuestión o la gestión o explotación de la obra o del servicio otorgado sin que, en muchas ocasiones, lo último excluya lo primero dada la relación de afectación a la prestación del servicio que pesa sobre muchos bienes de dominio público.

De ahí que, como señala el Tribunal Supremo en las Sentencias de 4 de julio de 1967 y 21 de febrero de 1969, en el concepto de concesión «cabe englobar tanto las de dominio público, como las de servicio público, supuestos ambos, en los que la Administración transfiere o cede al concesionario una esfera de actuación originariamente administrativa sin que, en ningún de ambos casos, lleguen a transferirse totalmente, mediante la concesión, las facultades de la Administración, de tal modo que ésta mantiene sobre el dominio y el servicio público concedido, que siguen siendo públicos, su propia titularidad constante e inderogable, reservándose siempre las facultades inalienables sobre el dominio público y el control del servicio».

Pero, si la concesión excluye la transmisión del derecho de propiedad, ¿en qué consiste, entonces, el contenido del derecho del concesionario?

Apunta ALBENDIZ LEÑA que «lo único que opera con la concesión es el traslado de facultades relativas a la exclusiva gestión y explotación de una actividad pública o el aprovechamiento privativo y con carácter excluyente *erga omnes* de un bien demanial»¹⁸, para más tarde afirmar lo siguiente: «la concesión de dominio público lo que otorga al particular es el derecho a usar, con carácter

¹⁷ Reproducido por SÁNCHEZ ISAAC en *Teoría y práctica de las concesiones de dominio público local*, Bayer Hnos. Barcelona, 1994. pág. 72.

¹⁸ *Op. cit.* Pág. 30.

excluyente, una porción de los bienes de dominio público, es decir, un derecho real de "goce", pues la titularidad de los bienes de dominio público permanece en manos de la Administración, implicando la concesión, por tanto, una transferencia parcial, de una de las facultades –la de uso y disfrute– que forman el contenido del derecho de propiedad. En modo alguno se transmite la propiedad plena en virtud del principio constitucional de inalienabilidad de los bienes demaniales (art. 132 de la CE)» (pág. 35). El concesionario, en la relación concesional, ostenta un *ius in re aliena*, «un derecho real –afirma ARIMANY LAMOGLIA– consistente en la facultad exclusiva y directa del goce y la explotación de los elementos materiales adscritos a la concesión», «un derecho real especial y sui generis que, a pesar de sus analogías con figuras como el usufructo o el llamado dominio útil, no hay que enmarcarlo entre las categorías de derecho privado, sino entre los llamados derechos reales administrativos, sometido a un régimen jurídico propio, por la naturaleza del objeto sobre el que recae (dominio público) y –en nuestro caso– también por la actividad desarrollada en el ejercicio del mismo (servicio público)»¹⁹.

Ésta es la conclusión a la que se llega tras examinar la variada normativa reguladora de las concesiones. Así, el RBCL dice muy claramente en su artículo 80:

«En toda concesión sobre bienes de dominio público se fijarán las cláusulas con arreglo a las cuales se otorgare, y sin perjuicio de las que se juzgaren convenientes, constarán éstas:

...

*11.º Otorgamiento de la concesión, salvo el derecho de propiedad y sin perjuicio de tercero».*²⁰

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 17 de octubre de 1989 (RJ 1989/7556), afirma:

«el concesionario de Servicios Públicos únicamente es titular de facultades gestoras de mera conservación y administración de los bienes de dominio público necesarios para la efectividad de aquéllos, manteniendo la Administración la titularidad de los bienes objeto de la concesión»

¹⁹ *Op. cit.* Pág. 72.

²⁰ Por su parte, el artículo 103.1 de la LPAP dispone que «cuando se acuerde la enajenación onerosa de bienes patrimoniales, los titulares de derechos vigentes sobre ellos que resulten de concesiones otorgadas cuando los bienes tenían la condición de demaniales tendrán derecho preferente a su adquisición. La adquisición se concretará en el bien o derecho, o la parte del mismo, objeto de la concesión, siempre que sea susceptible de enajenación». Y añade en el tercer apartado del mismo artículo: «El derecho de adquisición preferente no surgirá en caso de cesión gratuita del bien o de transferencia de titularidad, por cualquier negocio jurídico, a favor de Administraciones públicas, organismos de ellas dependientes, fundaciones o instituciones públicas u organismos internacionales. En este supuesto, quienes hayan recibido los bienes sobre los que recaigan los derechos establecido a favor de beneficiarios de concesiones o autorizaciones podrán liberarlos, a su costa, en los mismos términos que la Administración General del Estado».

Y en otra Sentencia, precisamente en materia de concesión administrativa para la gestión del Servicio Público de estacionamiento de vehículos con edificación e instalaciones, añade

«Su actuación se limita a colaborar con dicha Administración, de la que depende, debiendo prestar el Servicio cuya concesión le fue concedida, de la forma que disponga la Administración, de tal forma que el concesionario gestiona y la Administración controla, manteniendo la titularidad de los bienes objeto de la concesión» (16 de septiembre de 1995, RJ 1995/6530. Vid. también la de 4 de abril de 1997, RJ 1997/3117)

2.3. Las concesiones administrativas de obra y explotación de aparcamientos subterráneos.

2.3.1. Suelo y subsuelo de dominio público.

Pasemos ya a centrarnos en el caso concreto que nos ocupa.

Hay que empezar por subrayar la ausencia de regulación específica no sólo en materia de concesiones de aparcamientos subterráneos sino en relación con estos mismos. El origen de esta situación hay que situarlo en la falta de concreción normativa de nuestro subsuelo urbano.

El suelo presenta una extensión en sentido vertical que no tiene, en principio, limitación, de modo que el subsuelo, como prolongación ideal del suelo, forma con éste un conjunto unitario determinante de una misma unidad real ²¹. Como ha señalado NIETO, el subsuelo «es un elemento accesorio del suelo, que adquiere relevancia jurídica cuando los usos de aquél inciden sobre el régimen previsto para éste por la circunstancia de que el suelo actúa como soporte físico del subsuelo» ²². No en vano, como recuerda TRAYTER JIMÉNEZ ²³, el artículo 350 C.c., que a continuación transcribimos, trae causa del Código Napoleónico donde dicha regulación no aparece en sede de derecho de propiedad sino en el «droit d'accession sur ce qui s'unit et s'incorpore à la chose»:

«El propietario de un terreno es dueño de su superficie y de lo que está debajo de ella, y puede hacer en él las obras, plantaciones y excavaciones que le convengan, salvas las servidumbres, y con sujeción a lo dispuesto en las leyes sobre Minas y Aguas y en los reglamentos de policía».

²¹ MOREU CARBONELL: «Minas. Régimen jurídico de las actividades extractivas», Tirant Lo Blanc. *Colección administrativo* n.º 10. Valencia. 2001. Págs. 44 y 45.

²² «El subsuelo urbanístico» REDA n.º 66. 1990. pág. 195.

²³ «El régimen jurídico del subsuelo (a propósito de la construcción de las líneas de alta velocidad)», en *Revista Andaluza de Administración Pública*, 2002.

Lo cierto es que el subsuelo es un espacio susceptible de ser reconocido de utilidad pública independientemente de la superficie y puede ser dividido en volúmenes distintos. Por tanto, el titular del suelo lo es también del subsuelo y puede actuar sobre él. «Nuestros tribunales – señala MOREU CARBONELL– consideran reiteradamente que el dominio público del suelo "contagia" esa naturaleza al subsuelo situado debajo de él. En otras palabras, la jurisprudencia extiende la teoría de la accesión al subsuelo de las vías públicas, lo cual constituye un indicio claro de que asume las tesis que explican el dominio público como una relación de propiedad»²⁴.

El ente público titular del suelo, que hay que conceptualizar como dominio público, puede, en consecuencia, excavarlo y construir un aparcamiento subterráneo en el subsuelo, aparcamiento que pasa a enclavarse en dominio público.

2.3.2. El servicio público de aparcamientos subterráneos.

Una vez construido un aparcamiento en subsuelo público, ya lo haya construido el propio ente titular del dominio público ya un tercero, se suscita la cuestión de quién gestiona ese aparcamiento. Sin duda puede encomendarse, vía gestión indirecta, a un particular. Nos hallaremos, en tal caso, ante un supuesto de prestación de un servicio público mediante concesión administrativa a través de la ocupación de dominio público, de subsuelo público, reverdeciendo la ya comentada relación de íntima vinculación que en muchas ocasiones se da entre servicio público y dominio público. En buena medida podría hablarse de una relación instrumental toda vez que para la prestación del servicio resulta ineludible la utilización del elemento patrimonial de titularidad pública²⁵.

Sin embargo, no ha sido pacífica la consideración de los aparcamientos subterráneos como un servicio público.

Centrándonos en el ámbito local, hay que hacer notar que la postura más tradicional ha entendido que para poder calificar un servicio como público es preciso que dicho servicio sea de competencia municipal. Debe hallarse relacionado en el listado que ofrece el artículo 25.2 de la LRBRL, o bien debe tratarse de uno de los servicios que el artículo 86.3 de la misma ley considera «servicios

²⁴ *Op. cit.* Pág. 70.

²⁵ «El planteamiento básico es, a grandes rasgos, el siguiente: la Administración debe poner al alcance de la colectividad de un modo regular y continuo aquellos servicios considerados imprescindibles en un determinado contexto social y que –por esta razón– se califican como públicos. Por no disponer de medios suficientes que le permitan llevarlo a cabo por sí misma y/o por apego al viejo prejuicio existente contra las fórmulas de gestión directa, busca la colaboración de particulares que estén dispuestos a financiar la empresa. El colaborador-concesionario toma a su cargo efectivamente los gastos de establecimiento y, en compensación, explota el servicio durante un tiempo suficiente que permita, sin gravar excesivamente a los usuarios, amortizar el capital invertido, cubrir gastos de funcionamiento y obtener un decoroso beneficio industrial. Al finalizar el período de explotación, cesa en la actividad y entrega gratuitamente, sin cargas, el soporte físico de la misma, con los notables beneficios que ello comporta: si el servicio deja de prestarse –por innecesario– la Administración ingresará una serie de bienes, a veces de valor considerable, en su patrimonio; si –por el contrario– el servicio continúa, lo prestará directamente sin gran desembolso inicial o volverá a concederlo, exigiendo esta vez un fuerte canon y/o la reducción de tarifas» (ARIMANY LAMOGLIA, *Op. cit.* Págs. 10 y 11).

esenciales» reservados a las entidades locales, a saber, «*abastecimiento y depuración de aguas; recogida, tratamiento y aprovechamiento de residuos; suministro de gas y calefacción; mataderos, mercados y lonjas centrales; transporte público de viajeros*». Si se examinan estos preceptos, así como el artículo 26.1 también de la LRBRL, se comprobará como en ningún caso aparece mención expresa referida a los aparcamientos subterráneos, circunstancia que ha permitido sostener a un sector de la doctrina que no es apto considerar los aparcamientos urbanos como servicio público susceptible de gestión indirecta mediante contrato de concesión administrativa de servicio público.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo, sin embargo, ha sentado una interpretación completamente opuesta.

«Los aparcamientos vienen a llenar una necesidad, generalmente sentida por los residentes en determinadas zonas de las poblaciones, como es la de aparcar o estacionar vehículos, prácticamente imposible de satisfacer en superficie. Esta necesidad general, por cuanto afecta con ese carácter a "los residentes" en zonas respecto de las que la propia Administración municipal considera llega a revestir caracteres de acuciante. Se llena así cumplidamente uno de los caracteres tradicionales del servicio público –la satisfacción de necesidades generales–» (Sentencia de 25 de septiembre de 2000, NFJ009276). *«El concepto restrictivo del servicio público (es decir, de actividades económicas reservadas, en principio, con o sin monopolio, a la iniciativa o gestión de la entidad pública) no se compadece con el concepto legal del artículo 85.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, según el cual son servicios públicos locales cuantos estén destinados a la consecución de los fines señalados como de la competencia de las entidades locales, siendo de destacar la clara conexión que mantiene el servicio de aparcamiento público –en régimen de concesión sobre terrenos de dominio público– con la competencia sobre la "ordenación del tráfico de vehículos y personas en las vías públicas", que el artículo 25.2 b) de la misma ley atribuye a los Municipios (como ha reiterado la jurisprudencia)»* Sentencias de 6 de mayo de 1999, RJ 1999/4300, y 22 de enero de 2002, NFJ012430.

«No se trataría, pues, de una manifestación de iniciativa pública para el ejercicio de actividades económicas a que hace méritos el artículo 86, aps. 1 y 2, de la propia norma, sino de la prestación de un claro y auténtico servicio público» (Sentencia de 25 de septiembre de 2000).

2.3.3. La propiedad de la construcción efectuada.

No puede ignorarse tampoco la importancia de otro elemento de la relación. El concesionario del servicio público de aparcamiento subterráneo frecuentemente asume la realización de las obras de construcción de dicho aparcamiento. Es decir, ejecuta a su cargo una construcción en dominio público, en subsuelo público. No se discute la titularidad del subsuelo pero ¿qué sucede con la construcción? ¿a quién pertenece? ¿al particular que la ha construido o al ente local otorgante de la concesión en cuyo subsuelo se enclava?

La relevancia de esta cuestión se pone de manifiesto, muy especialmente, en el momento de la reversión. Tal y como indica el artículo 164.1 LCAP, «cuando finalice el plazo contractual, el servicio revertirá a la Administración, debiendo el contratista entregar las obras e instalaciones a que esté obligado con arreglo al contrato y en el estado de conservación y funcionamiento adecuados». O, como dice el artículo 261.2, aplicable en los supuestos en los cuales al servicio acompaña la utilización de dominio público, «extinguida la concesión revertirá a la Administración la obra pública concedida, las zonas complementarias anexas y los bienes e instalaciones incluidos en las zonas de explotación comercial si las hubiera, en los términos regulados en los artículos siguientes».

Sin embargo, la legalidad no siempre contribuye efectivamente a dar una respuesta firme.

Cuando la LPAP regula el contrato de concesión administrativa mantiene una actitud aparentemente vacilante:

«1. El titular de una concesión dispone de un derecho real sobre las cosas, construcciones e instalaciones fijas que haya construido para el ejercicio de la actividad autorizada por el título de la concesión.

2. Este título otorga a su titular, durante el plazo de validez de la concesión y dentro de los límites establecidos en la presente sección de esta ley, los derechos y obligaciones del propietario» (art. 97).

«1. Los derechos sobre las obras, construcciones e instalaciones de carácter inmobiliario a que se refiere el artículo precedente sólo pueden ser cedidos o transmitidos mediante negocios jurídicos entre vivos o por causa de muerte o mediante la fusión, absorción o escisión de sociedades, por el plazo de duración de la concesión, a personas que cuenten con la previa conformidad de la autoridad competente para otorgar la concesión» (art. 98).

«1. Cuando se extinga la concesión, las obras, construcciones e instalaciones fijas existentes sobre el bien demanial deberán ser demolidas por el titular de la concesión o, por ejecución subsidiaria, por la Administración a costa del concesionario, a menos que su mantenimiento hubiera sido previsto expresamente en el título concesional o que la autoridad competente para otorgar la concesión así lo decida.

2. En tal caso, las obras, construcciones e instalaciones serán adquiridas gratuitamente y libres de cargas y gravámenes por la Administración General del Estado o el organismo público que hubiera otorgado la concesión» (art. 101).

«1. Cuando se acuerde la enajenación onerosa de bienes patrimoniales, los titulares de derechos vigentes sobre ellos que resulten de concesiones otorgadas cuando los bienes tenían la condición de demaniales tendrán derecho preferente a su adquisición. La adquisición se concretará en el bien o derecho, o la parte del mismo, objeto de la concesión, siempre que sea susceptible de enajenación» (art. 103).

Por su parte, en la LCAP, en sede de la regulación del contrato de concesión de servicios públicos, también existe algún precepto digno de ser examinado:

«1. En los supuestos de resolución, la Administración abonará, en todo caso, al contratista el precio de las obras e instalaciones que, ejecutadas por éste, hayan de pasar a propiedad de aquélla, teniendo en cuenta su estado y el tiempo que restare para la reversión» (art. 169).

Y, en el Título de la ley dedicado al contrato de concesión de obras públicas, que es de aplicación, por remisión expresa del artículo 158.2, a los contratos de concesión de servicio público cuando exista obra pública ejecutada por el concesionario, deben destacarse estos artículos:

«Los bienes y derechos expropiados que queden afectos a la concesión se incorporarán al dominio público» [art. 242 d), párrafo segundo].

«Serán obligaciones generales del concesionario:

...

Proteger el dominio público que quede vinculado a la concesión, en especial, preservando los valores ecológicos y ambientales del mismo» [art. 243 f)].

«Los bienes inmuebles que se entreguen al concesionario se integrarán en el patrimonio afecto a la concesión, destinándose al uso previsto en el proyecto de la obra, y revertirán a la Administración en el momento de su extinción, debiendo respetarse, en todo caso, lo dispuesto en los planes de ordenación urbanística o sectorial que les afecten» (art. 245.2, segundo párrafo).

Del conjunto de preceptos transcritos, el principal foco de confusión hay que situarlo en los preceptos de la LPAP. Hay que empezar por señalar que la citada ley apenas se ocupa de las concesiones públicas. Lo hace en los artículos 91 a 104 y conjuntamente con las licencias administrativas de lo cual se deduce que la legislación sobre el patrimonio público no es la sede natural de regulación de los contratos de concesión pública en los que juegue un papel relevante una porción del dominio público. La completa regulación de ese tipo de contratos compete a la LCAP. Allí, en los artículos 154 a 170 se normativiza el contrato de concesión de servicio público y en los artículos 220 a 266 se hace lo mismo con la concesión de obra pública, artículos que, como ya se ha apuntado, son de aplicación en aquellos casos en los que para la prestación del servicio público se recurre a una obra pública ejecutada por el concesionario [cfr. art. 158.2].

El artículo 97 LPAP contrapone el derecho real que el concesionario tiene sobre las construcciones realizadas para el ejercicio de la actividad autorizada (apartado 1, que puede ponerse en relación con el art. 103.1) con la atribución al mismo sujeto, al titular de la concesión, de los derechos

y obligaciones «del propietario» (apartado 2). No se puede saber a qué se refiere exactamente el legislador pero, desde luego, entre las atribuciones que derivan del derecho de propiedad y se pretende sean propias del concesionario no puede figurar el derecho de disponer de construcciones enclavadas en dominio público, sea suelo o subsuelo, como le correspondería en virtud del artículo 348 C.c.²⁶ Y es que, el dominio público proyecta una vis atractiva que en la LCAP se refleja muy claramente en otros de los preceptos más arriba transcritos. Así, el artículo 242 d) LCAP determina que un inmueble expropiado que se afecte a una concesión se incorpora al dominio público. Podría ser el caso, perfectamente, de la expropiación por parte de una entidad local de una finca de un particular para, en su subsuelo, construir un aparcamiento subterráneo explotado en régimen de concesión pública. Asimismo, conforme con el artículo 245.2 también de la LCAP, si para construir la obra pública se cuenta por parte de la Administración con una aportación consistente en entregar al concesionario un bien inmueble, éste se integra en el patrimonio afecto a la concesión y revierte, finalmente, en el momento de su extinción, a la Administración. Por tanto, otro supuesto de vinculación al dominio público: forman un todo, entendemos, suelo, subsuelo y construcciones efectuadas en uno y en otro cuando aparecen indisolublemente ligadas al desarrollo del servicio público cuya gestión es objeto de concesión²⁷.

Luego, si suelo, subsuelo y las construcciones que sobre uno y otro se efectúan son, en su conjunto, dominio público no se puede admitir que fruto de la reversión la Administración adquiera aquellas construcciones – *cfr.* art. 101.2 LPAP – si es que al verbo «adquirir» se le quiere otorgar el significado jurídico de tomar en propiedad y no se opta por un significado más genérico como son los otros que recoge el *Diccionario de la Real Academia Española*: ganar, conseguir, coger o lograr.

Por último, en lo que respecta al artículo 169 LCAP, cuando alude a la posibilidad de que al resolverse la concesión las obras e instalaciones que ejecutó el contratista puedan pasar a «propiedad» de la Administración lo hace en el contexto del contrato de concesión de servicio público sin obra pública. Ergo esas instalaciones u obras no son obra pública y, por ello mismo, siempre, desde que se ejecutaron, han sido propiedad del particular concesionario.

La consideración de que en el momento de la reversión no adquiere la Administración ninguna propiedad sobre las construcciones e instalaciones que se han ejecutado por el concesiona-

²⁶ Cabe recordar en este punto el Dictamen del Consejo de Estado de 24 de junio de 1966 (exp. 34.959) –citado por ARIMANY LAMOGLIA, *Op. cit.* Págs. 80 y 81–. En el mismo, al hilo de la reflexión que se hace sobre la imposición por parte de la Administración a una concesionaria de autopistas de la obligación de inscribir los bienes y derechos objeto de expropiación a su favor, el Consejo de Estado sugiere como una de las razones que impiden derivar de la ejecución de esa cláusula la atribución al concesionario de la propiedad de los bienes expropiados, que en todo caso esta «propiedad» no pasaría de serlo en un plano puramente formal, pues la concesión impone tan fuertes restricciones en orden al uso y disposición de los bienes que el concesionario prácticamente se vería privado de las facultades más características de la soberanía dominical.

²⁷ «Si necesariamente se vincula la naturaleza jurídica del suelo con la del subsuelo, con base en el artículo 350 C.c., es evidente que el subsuelo de las vías públicas será siempre un bien de dominio público por aplicación del principio de la accesión» (MOREU CARBONELL, *Op. cit.* Pág. 71).

rio del servicio público en orden a posibilitar su prestación es postura mayoritaria consolidada en el tiempo. Siguiendo a ARIMANY LAMOGLIA²⁸, a favor de esta tesis cabe señalar un triple orden de factores:

- Primero, «se parte de la convicción de que la afectación a un servicio general es un elemento con virtualidad suficiente para integrar a un bien dentro de la esfera del dominio público». Esta perspectiva niega la posibilidad de que exista disociación entre la titularidad privada y la afectación pública: «el destino público implicará siempre titularidad pública del bien en concreto». El artículo 4 RBCL está impregnado de esta concepción cuando afirma que «son bienes de servicio público los destinados directamente al cumplimiento de fines públicos de responsabilidad de las Entidades Locales», siendo los bienes de dominio público los de uso o servicio público, de acuerdo con el artículo 2.2. de dicha norma.
- Segundo, las concesiones de servicio público que requieren inmovilizaciones previas se asimilan a las concesiones de obras públicas, «de modo que las instalaciones surgidas de las mismas siempre serán consideradas como tales, es decir, como dependencias administrativas. El concesionario, desde este punto de vista, adelanta los fondos necesarios y construye o encarga la construcción de una obra cuya propiedad va adquiriendo la Administración a medida que los distintos elementos integrantes van incorporándose a la misma». La vigente LCAP participa de esta concepción en el artículo 158.2.
- Tercero, como los bienes pertenecen ya a la Administración durante el período concesional, en su día, revertirán indefectiblemente a su patrimonio. «Esta postura parte de una base dogmática determinada: la propiedad de los bienes gravados de restitución pertenece siempre al beneficiario de la misma». ARIMANY aporta en apoyo de esta tesis multitud de normas de derecho positivo. La Ley Hipotecaria de 8 de febrero de 1946, por ejemplo, en su artículo 107 admite la hipoteca de «*las concesiones administrativas de minas, ferrocarriles, canales, puentes y otras obras destinadas al servicio público, y los edificios o terrenos que no estando directa o exclusivamente destinados al referido servicio, pertenezcan al dominio particular*». Con esta afirmación se parte de la base, justamente, contraria: o sea, el supuesto normal es que la Administración sea la titular de los bienes adscritos a la concesión. También, en el Decreto de 10 de enero de 1947, sobre modificación de concesiones por obras de regularización de corrientes, se lee que, tras unificarse diversas concesiones, «*la explotación del conjunto se llevará a cabo por el concesionario, quien abonará (un canon) al Estado, como pleno propietario de las obras*» (art. 3)²⁹.

²⁸ *Op. cit.* Págs. 69 y ss.

²⁹ El autor añade también numerosas referencias jurisprudenciales que certifican que la titularidad de las obras es siempre del Estado:

«En el litigio al que puso fin la S. 20-5-1907 (CL, 170) se dilucidaba si, al tratarse de permutar determinados terrenos relacionados con una explotación ferroviaria, había de ser la Compañía concesionaria o el Estado quien llevase a efecto la transmisión. El TS distinguió entre los terrenos afectos a la concesión, que –según él– pertenecían al Estado y los que no gozaban de tal condición, que pertenecían a la empresa. Estando entre este último grupo el objeto de la permuta, se decidió que debía ser la Compañía concesionaria quien realizara el negocio previsto».

En suma, «los bienes que al finalizar la concesión deben revertir obligatoria y gratuitamente a la Administración concedente porque a ella pertenecen, tienen el carácter de bienes de dominio público por estar afectos a la prestación de un servicio público»³⁰.

2.3.4. La tesis que sostiene la propiedad del concesionario sobre las construcciones.

Existen otras opiniones que propugnan considerar al concesionario como propietario de las instalaciones sin perjuicio de la afectación que pesa sobre las mismas y de su sujeción a reversión.

Esta postura niega esa virtualidad que, surgida de la afectación del bien, permitía a los defensores de la tesis contraria prejuzgar la titularidad pública de un bien. Se insiste, entonces, en la compatibilidad de bienes privados adscritos a finalidades públicas. Por tanto, lo primero es comprobar si la Administración es la propietaria de un bien y, en segundo lugar, si éste se encuentra adscrito al uso o servicio público. Pero se desecha la posibilidad de invertir el orden de trabajo: la presencia del dato de la afectación al servicio público no bastará para acreditar lo primero, la propiedad administrativa. Si algunos de los preceptos más arriba comentados de la LPAP caminaron en esta dirección, la mención de la «propiedad» del bien a favor del concesionario o la «adquisición» de esa propiedad por la Administración no serían ni casuales ni fruto de una redacción equívoca.

Los partidarios de esta doctrina, sin embargo, no consiguen dar respuesta a determinadas preguntas. Por ejemplo, ¿en qué situación queda la Administración si el concesionario enajena bienes revertibles sin el correspondiente permiso de aquella?³¹.

3. FISCALIDAD DE LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS

Las normas fiscales han dado un tratamiento dispar a los contratos de concesión administrativa. Nos ceñiremos en nuestro examen al ámbito local y al ITP y AJD.

«La concesión de caminos de hierro (...) en modo alguno supone la pérdida del dominio eminente que en esas vías representa el Estado (...) el derecho del concesionario se reduce, una vez construida la línea férrea, a explotarla en beneficio propio durante cierto número de años, terminados los cuales o antes si se declara la caducidad (...) aquella entidad social entra de nuevo en la plenitud de todos sus derechos dominicales» (Sentencia de 6 de mayo de 1911).
«Los bienes afectados a las concesiones ferroviarias forman parte del dominio público» (Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de noviembre de 1976, Ar. 5.190).

³⁰ SOSA WAGNER: «La gestión de los servicios públicos locales», Civitas. 1995. Págs. 109-110, citado por AZOFRA VEGAS en «La financiación privada de infraestructuras públicas», Civitas. REDA n.º 96. 1997. Pág. 578.

³¹ ARIMANY LAMOGLIA, *op. cit.* Págs. 89 y 90.

3.1. Impuestos locales.

3.1.1. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Hasta la Ley 14/2000, el artículo 64 b) de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, establecía la exención de los bienes «*propiedad de los municipios en que estén enclavados, afectos al uso o servicio públicos, así como los comunales propiedad de dichos municipios y los montes vecinales en mano común*». Las concesiones administrativas locales sobre bienes inmuebles o sobre los servicios públicos a los que estén afectados se encontraban, sin embargo, sujetas al impuesto al constituir la titularidad de las mismas hecho imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI). La única manera de lograr la no tributación de las concesiones y aplicar la exención transcrita pasaba por interpretar, primeramente, que el contrato de concesión de aparcamientos subterráneos municipales era un servicio municipal, y, luego, que los bienes inmuebles sobre los que se establecían las concesiones o aquellos que se encontraban afectados a los servicios públicos objeto de concesión eran propiedad de los municipios.

Sobre estas bases se desarrolló una prolongada contienda jurídica.

Por un lado, unos tribunales opinaban que no correspondía aplicar la exención del artículo 64 b) LRHL. Veamos la opinión del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, quien se alinea entre aquellos que entienden que la propiedad de las construcciones ejecutadas sobre el dominio público pertenece al concesionario mientras dura la concesión:

*«Nos encontramos en el presente caso ante una actividad empresarial o económica ejercida por el Ayuntamiento por la vía de la gestión indirecta por medio de una concesión administrativa, intervención contemplada en el artículo 86.1 y 2 de la LRL 7/1985, pero no ante la prestación de un servicio público, por lo que el suelo de dominio público municipal sobre el que se asienta la instalación de aparcamientos no está exenta de IBI en base al citado artículo 64 b) de la LHL 39/1988; por otro lado las obras realizadas para tal fin son, mientras dure la concesión titularidad de la entidad concesionaria y no pasarán a ser propiedad del Ayuntamiento hasta su terminación (...), por lo que también son bienes gravados (arts. 62 y 64); incluso en la hipótesis de que tales obras fueran propiedad del Ayuntamiento, no gozarían de exención por no estar afectas, como se ha dicho, a un servicio público» (Sentencia de 7 de marzo de 1997, JT 1997/457)*³².

El Tribunal Supremo terció en el asunto dictando una serie de Sentencias que satisfacían la doble exigencia aludida: confirma que la propiedad es municipal y que el destino de los bienes es el servicio público en la medida en que confirma que los aparcamientos subterráneos merecen la cali-

³² En otra Sentencia posterior puntualiza que «es un servicio al público pero un servicio público por lo que el suelo de dominio público municipal en el que se construye el aparcamiento no está exento de IBI en base al artículo 64 b) de la Ley 39/1988» (5 de diciembre de 2001, JT 2002/163).

ficación de servicios públicos y que los contratos de concesión que sobre los mismos establezcan las entidades locales son concesión de servicio público (Sentencias de 25 de septiembre de 2000, 22 de enero de 2002 y 22 de octubre de 2002 –RJ 2002/9603–). El Tribunal Supremo ratifica que son de titularidad municipal tanto el suelo en el que se enclava el aparcamiento como la misma obra que ejecuta el concesionario para posibilitar la prestación del servicio que tiene contratado con el Ayuntamiento. Así de tajante se muestra en la Sentencia de 14 de diciembre de 1996, en materia de Contribución Territorial Urbana (NFJ04941):

«Existe una reiterada doctrina jurisprudencial que declara que el concesionario de un aparcamiento subterráneo no es sujeto pasivo de la Contribución Territorial Urbana, al carecer de la cualidad de titular de un derecho real sobre el inmueble que, aunque hubiere sido construido por él, pertenece al Ayuntamiento, único titular del servicio público, respecto al cual el concesionario tiene sólo las facultades de gestión del mismo, dentro de un contrato mixto de concesión de obras y de gestión de servicio público (Sentencias de 20 de junio y 5 de noviembre de 1983 –RJ 1983/4002 y RJ 1983/5524–, 21 de julio 1986 –NFJ000193– y 26 de mayo 1987 –RJ 1987/4558–), habiendo señalado esta Sala en sus Sentencias de 21 de febrero de 1989 (RJ 1989/1357) y 11 de marzo 1991 (RJ 1991/2048), que siendo el concesionario un mero intermediario entre el Ayuntamiento y el público, que en su actuación se limita a colaborar con la Administración municipal de la que depende, queda descartada la tesis de que el mismo sea titular del bien de naturaleza urbana donde se ubica el aparcamiento, no pudiendo ser tampoco calificado de usufructuario, censatario o titular de un derecho de superficie y, en consecuencia, tampoco ser encuadrado dentro del concepto de sujeto pasivo que con carácter general establece el artículo 15 del Texto Refundido de la Contribución Territorial Urbana de 12 de mayo 1966 (RCL 1966/994 y NDL 7621), ni en los supuestos particulares que se enumeran en el artículo 16 del mismo Texto Legal».

Por consiguiente, podría decirse, a la inversa de lo sostenido en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 5 de marzo de 1999 ³³ (NFJ008644), que la consideración de servicio público en el caso de los aparcamientos subterráneos tiene una particular relevancia pues coadyuva enormemente a la consideración de la construcción ejecutada por el concesionario como una obra pública de la que es titular, desde un primer momento, el Ayuntamiento titular del servicio. Así, el carácter público de la actividad, valga la redundancia, «publica» el bien inmueble sobre el cual se desarrolla dicha actividad o servicio.

La Ley 14/2000, de 29 de diciembre, supuso un cambio radical en esta exención pues excluyó taxativamente a las concesiones de la exención del artículo 64 b) LRHL.

La Ley 51/2002 persiste en esa línea y cierra la posibilidad de que dejen de tributar las concesiones administrativas de servicio público ligadas a dominio público incluso por la vía de la no

³³ Citada por ARNAL SURÍA y GONZÁLEZ PUEYO en «Manual de ingresos de las corporaciones locales», *El Consultor*, 2001. Pág. 320.

sujeción cuando en el artículo 62.5 excluye que dejen de estar sujetos al IBI los bienes de dominio público afectos a un servicio público gestionado directamente por el Ayuntamiento, excepto cuando se trate de inmuebles cedidos a terceros mediante contraprestación.

Esta última ley, sin embargo, introduce novedades en la regulación del IBI que explican, mejor si cabe que la regulación que sustituye, por qué las concesiones administrativas deben tributar por este impuesto local.

El IBI se configura, actualmente, como un impuesto directo de carácter real que grava el valor de los bienes inmuebles (art. 60 del Texto Refundido de la LRHL, RDLeg. 2/2004, de 5 de marzo –en adelante TR de la LRHL–). Su hecho imponible se estructura del siguiente modo en el artículo 61 TR de la LRHL:

«1. Constituye el hecho imponible del impuesto la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales:

- a) De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos.*
- b) De un derecho real de superficie.*
- c) De un derecho real de usufructo.*
- d) Del derecho de propiedad».*

Por tanto, el IBI grava la titularidad de unos derechos en la medida en que su valor proviene fundamentalmente de unos bienes inmuebles. En el caso de la concesión de servicio público de aparcamientos subterráneos no hay duda de que el derecho que pertenece al concesionario guarda relación directa en orden a su cuantificación económica con el bien inmueble que actúa de soporte material para la prestación del servicio. Pero, ni en el caso del concesionario, ni tampoco en el de quienes son titulares de derechos reales de usufructo o de superficie, el IBI pretende gravar otra cosa distinta que la titularidad de tales derechos. No grava la propiedad de los bienes a los que se encuentran ligados esos derechos pues el derecho de propiedad aparece únicamente como uno de los derechos sobre inmuebles que ocasionan a su titular la realización del hecho imponible del IBI.

Desde esta perspectiva, los cambios legales impuestos por las Leyes 14/2000 y 51/2002, aunque inciden en el carácter exento o no de los concesionarios de servicios públicos ligados al uso del dominio público, no afectan, empero, a la sujeción al impuesto del derecho del concesionario sino que podría decirse incluso que, sobre todo la segunda de las normas citadas, contribuyen a aclararla. La discusión que en su momento se mantuvo acerca de si estaban exentos o no del IBI los terrenos afectos a la realización de un servicio público en régimen de concesión únicamente afectaba a la decisión del legislador de no dejar libre de tributación un hecho que en sí mismo ya estaba sujeto al impuesto pues respondía a la realización del hecho imponible, como sin duda, tanto antes como

ahora, sucedía con el titular de una concesión de esa naturaleza. La Ley 51/2002 arroja luz al debate porque, partiendo de que las concesiones de servicios públicos implican también un negocio y que lo que el IBI debe gravar es el valor económico de determinados derechos ligados a inmuebles, valora como injusto que el titular de un derecho concesional en los términos que conocemos pueda librarse de tributar por el hecho de que los términos de la concesión ponen a su disposición la utilización de un inmueble cuya titularidad sigue siendo de un ente público. Y ello, porque como se ha puesto de manifiesto, lo que se grava es el derecho y su contenido económico y no la propiedad directa del inmueble que se encuentra en la base de la concesión ³⁴.

3.1.2. El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

En el marco del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) se establece una exención para *«la realización de cualquier construcción, instalación u obra de la que sea dueño el Estado, las Comunidades Autónomas o las Entidades Locales, que estando sujetas al mismo, vaya a ser directamente destinada a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales, aunque su gestión se lleve a cabo por Organismos Autónomos, tanto si se trata de obras de inversión nueva como de conservación»* (art. 100.2 TR de la LRHL). Evidentemente, esta exención no es aplicable a los concesionarios de servicios públicos con obra pública afecta. Y no sólo porque las construcciones que efectúan este tipo de concesionarios no encajen dentro del redactado sino porque en el ICIO el concepto de dueño de la obra es básico y, en su virtud, no cabe otra opción que interpretar que cuando el concesionario ejecuta la obra él es el dueño de la obra aunque ésta se materialice en subsuelo público.

Dueño de la construcción, instalación u obra, es, en el ICIO, *«quien soporte los gastos o el coste que comporte su realización»* (art. 101.1 TR de la LRHL). El Tribunal Supremo no vacila al respecto: *«es claro que sean o no propietarios de los inmuebles donde se realicen las construcciones, instalaciones u obras, es el dueño de éstas el que tiene la condición de contribuyente»* (Sentencia de 17 de mayo de 1994). En un caso concreto de entidad concesionaria afirma: *«es contribuyente quien ostenta la condición de dueño de la obra, sea o no propietario del inmueble donde se realicen las construcciones, instalaciones u obras, y esa condición corresponde a quien asume los gastos que su ejecución comporta, que en este caso es la entidad concesionaria, porque la misma se hizo cargo de todos los costes de la ejecución»* ³⁵.

En definitiva, el concepto de «dueño de la obra», característico y exclusivo del ICIO, no toma en consideración al titular del inmueble sobre el que se alza la obra sino al sujeto que la costea sin que ello implique, pues ni la ley lo dice ni la jurisprudencia lo entiende así, que el título de «dueño

³⁴ En similar dirección merece situarse la Ley del Catastro Inmobiliario del año 2002, LCI. Su artículo 2.1, prudentemente, no dice que las concesiones administrativas sean bienes inmuebles sino que *«tendrán la consideración de bienes inmuebles»*, concretamente, *«el ámbito espacial de una concesión administrativa sobre los bienes inmuebles o sobre los servicios públicos a los que se hallen afectos»*.

³⁵ Sentencia de 13 de marzo de 1995, citada, al igual que la anterior, por ARNAL SURIA y GONZÁLEZ PUEYO, *Op. cit.* Págs. 607 y 608. *vid.* también la de 27 de marzo de 1995, citada en la pág. 612.

de la obra» a los solos efectos de este impuesto local implique facultades dominicales sobre la construcción, la instalación o la obra en cuestión que alienten la idea de que el dueño de la obra se convierte en su propietario.

3.1.3. *El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.*

Por último, en relación con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, cuando el artículo 105.1 TR de la LRHL enumera los sujetos exentos en este impuesto, en la letra e) se refiere a «*los titulares de concesiones administrativas revertibles respecto a los terrenos afectos a las mismas*». La exención parece, hasta cierto punto, irrelevante porque el titular del terreno será un ente público, Estado, Comunidades Autónomas, Entidades Locales u organismos autónomos y entidades de derecho público que a ellos pertenezcan y, en caso de que estos sujetos opten por transmitir un terreno de su propiedad, dominio público, quedarán exentos por prescribirlo ya el artículo 106.2 a). Por tanto, es al ente público titular del terreno que se transmite a quien se deberá imputar la plusvalía. El titular de la concesión queda al margen de las consecuencias fiscales de la operación pues él no puede obtener nunca esa plusvalía al no ostentar en relación con el terreno de dominio público más que una especie de derecho real.

3.2. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

3.2.1. *La constitución de concesiones administrativas.*

Las normas reguladoras del ITP y AJD se centran en la tributación de las concesiones administrativas desde la perspectiva de la constitución de las mismas. El fundamento es obvio. Parafraseando a ALFONSO FERRER, «si la concesión implica la transferencia por parte de la Administración concedente y a favor del concesionario de una esfera de actuación administrativa, constituyendo un bloque de derechos que se ceden e integran en el patrimonio de dicho concesionario, siendo susceptibles de medirse económicamente, es precisamente esa adquisición patrimonial el objeto de tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales»³⁶. De ahí que en el artículo 13.2 de la ley se aluda al «*desplazamiento patrimonial a favor de particulares*» como nota distintiva de los actos y negocios administrativos que merecen asimilarse a las concesiones administrativas a efectos de su tributación en este impuesto.

El artículo 7.1 B) del Texto Refundido del Impuesto refleja la consideración de «*la constitución de ... concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión de derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos*» como transmisión patrimonial sujeta.

³⁶ «Las concesiones administrativas tributación en el Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales», en *Impuesto sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Vol. II. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977. Pág. 22.

El legislador sitúa a la constitución de concesiones administrativas en paralelo con la constitución de otros derechos porque no olvida en momento alguno que las concesiones administrativas vinculadas a inmuebles son derechos, no inmuebles. Desde esa premisa procede a su valoración ³⁷.

El artículo 13 de la Ley del ITP y AJD, modificado en los últimos años por las Leyes 21/2001 y 62/2003, sigue, pese a su farragoso redactado, una lógica incuestionable. La base imponible vendrá dada por «*el valor real del derecho originado por la concesión*» ³⁸.

Dicho valor se hallará mediante el manejo de una serie de normas dirigidas, primeramente, a calcular el valor del derecho. Son las recogidas en el artículo 13.3 con las letras a) y b). En su defecto, entran en juego la fórmula de la letra c) y las del artículo 13.4, que se fijan en el valor de los bienes.

En cuanto al tipo de gravamen aplicable, el mismo artículo 13, en su número 1, segundo párrafo, dispone que «*si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior –que remite a la L 21/2001 sobre financiación autonómica–, las concesiones administrativas tributarán como constitución de derechos, al tipo de gravamen establecido en el artículo 11 a) para los bienes muebles o semovientes, cualesquiera que sean su naturaleza, duración y los bienes sobre los que recaigan*». Ese tipo de gravamen es el 4 por 100. Luego, la ley se aparta conscientemente del tipo de gravamen del 6 por 100 que no sólo recae sobre la transmisión de inmuebles pura sino también sobre la constitución de derechos reales sobre los mismos. El legislador, en suma, considera que la constitución de una concesión no debe tributar como la constitución de un derecho real.

El trato diferenciado que reciben las concesiones administrativas respecto de los derechos reales sobre inmuebles tiene un sólido fundamento. Responde al reconocimiento del carácter singular de este tipo de contratos. Sin desconocer la fuerza que en los mismos, que en muchos de ellos, tiene el componente real, la importancia del inmueble sobre el que se asienta la prestación del servicio público cuya concesión se otorga o la obra pública construida a riesgo y ventura por el concesionario, el legislador es igualmente consciente de la improcedencia de identificar, sin más, los derechos del concesionario con derechos de propiedad sobre inmuebles.

Un vistazo a las regulaciones pretéritas permite corroborar este aserto.

La Ley de 7 de noviembre de 1947 de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, aparte de contemplar de modo explícito como acto sujeto al impuesto tanto la constitución de la concesión como la cesión de la misma «*estén o no representadas por acciones*» –art. 2,

³⁷ Así, ya en una norma de naturaleza no fiscal como es la Ley 6/1998, de 13 de abril, del Régimen del Suelo y Valoraciones, se indica que «*la valoración de las concesiones administrativas y los derechos reales sobre inmuebles, a los efectos de su constitución, modificación o extinción, se efectuará con arreglo a las disposiciones sobre expropiación que específicamente determinen el justiprecio de los mismos; y subsidiariamente, según las normas del Derecho administrativo, civil o fiscal que resulten de aplicación*» (art. 32, y por remisión el art. 23 y ss.).

³⁸ Artículo 13.3, al que se remite la propia Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, en su artículo 21, a la hora de valorar las concesiones de las que es titular una persona física.

punto XIII–, diferenciaba a la hora de determinar el tipo de gravamen, según la tarifa aplicable por Ley de 31 de diciembre de 1946, entre concesiones perpetuas y temporales, así como entre el hecho imponible constitución y la posterior transmisión de la concesión:

Concesiones administrativas	Constitución	Transmisión
Temporales	0,75	0,60
Perpetuas	1,50	2,40

En ningún caso, como se puede comprobar en el cuadro, ni siquiera cuando se transmite una concesión perpetua, se prevé la aplicación del tipo de gravamen que corresponde a las compraventas de inmuebles, que era, como en la ley actual, del 6 por 100.

Idéntica fiscalidad encontraremos en la siguiente regulación, el Decreto 176/1959, de 15 de enero (art. 5, punto XVI), con una sola excepción, la contemplada en su artículo 37.5, referida precisamente a concesiones perpetuas:

*«Los mismos actos y transmisiones, cuando las concesiones no sean revertibles, sino otorgadas a perpetuidad, devengarán el 2,40 por 100. Sólo se entenderán comprendidas en este párrafo y en el anterior las obras que tiendan de una manera directa a poner en condiciones de aprovechamiento la concesión; pero no las industrias o explotaciones creadas como consecuencia de la misma, cuya transmisión se liquidará en las condiciones generales establecidas por este Reglamento»*³⁹

³⁹ En la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de octubre de 1995 (NFJ004035) se retoma la distinción entre el hecho imponible concesión y el hecho imponible transmisión del siguiente modo:

«En la transmisión onerosa de las concesiones lo que predomina es el interés particular y prosaico de obtención de lucro, beneficio o plusvalías económicas, por parte de los intervinientes en el acto o contrato transmisorio, de ahí que siempre se haya distinguido en nuestro Derecho Tributario dos hechos imponibles diferentes, consecuencia del grado distinto de promoción del interés público, cuales son la concesión administrativa, cuyo principal propósito, desde la perspectiva de la Administración Pública concedente es que se realicen las obras, instalaciones, etc., necesarias para la mejor prestación de los servicios públicos, o que se exploten las minas, para el mayor fomento de la riqueza nacional, y la transmisión de la concesión administrativa, que normalmente presupone ya el funcionamiento de los servicios y el aprovechamiento del dominio público, en la cual predominan los intereses particulares, subsistiendo, eso sí, el interés público que exige que la Administración Pública vigile las cualidades y circunstancias del adquirente.

Esta distinción justifica plenamente el que la transmisión de las concesiones administrativas mineras tribute al 4 por 100, en tanto que las concesiones administrativas tributen al 2 por 100» (Fundamento Jurídico Séptimo).

Semejante parecer encuentra una justificación fácilmente comprensible. El supuesto que enjuicia la Sentencia es una transmisión de derechos mineros. Es preciso advertir que el dominio público minero tiene unas características especiales que explican, en buena medida, la opinión del Tribunal Supremo. La misma Sentencia, en el Fundamento Jurídico Octavo, hace un completo recorrido por la específica tributación de la transmisión de las concesiones mineras. Así, se relata como en el Texto Refundido del Impuesto de 6 de abril de 1967 el tipo de gravamen aplicable a las indicadas transmisiones era del 7,20 por 100, netamente superior al de las compraventas de inmuebles (6 por 100) y, desde luego, al correspondiente a la constitución de las concesiones (2,50 por 100). *«La razón de este trato fiscal específico –continúa*

3.2.2. La tributación de la transmisión de los derechos del concesionario en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

En el caso de transmisión de derechos del concesionario, el adquirente no adquiere la titularidad de ningún inmueble sino la de una especie de derecho que, por sus características y para simplificar, podemos decir que remite a los derechos reales. La transmisión no acarrea la de la propiedad del inmueble que sirve de soporte material a la concesión. Lo que se transmite no es otra cosa que el haz variopinto de derechos de los que goza el concesionario.

Por todo ello, resulta improcedente el mandato del artículo 10.3 del Reglamento del Impuesto cuando ordena 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 transmitan»*.

Este precepto es muy perturbador por su dudosa legalidad y por carecer de antecedente alguno, tanto en el plano legal como en el reglamentario. Pretende el precepto que esa transmisión tribute como transmisión inmobiliaria cuando, como ya hemos visto, pese a la relevancia del elemento real en la concesión ésta no tiene, sin más, naturaleza inmobiliaria.

Es incorrecto, por tanto, el reduccionismo al que puede inducir el precepto. En Derecho no se puede afirmar que una concesión de servicios públicos con obra pública en cuanto derecho del que es titular un concesionario sea en realidad un derecho de naturaleza inmueble pero es todavía más inaceptable que ese derecho equivalga al de propiedad.

Hay que advertir, asimismo, que la remisión que el artículo 3.º del Texto Refundido del Impuesto hace al C.c. a la hora de calificar los bienes sujetos al mismo no supone una puerta abierta a equiparar concesión administrativa con bien inmueble. Es preciso leer completo el precepto para darse cuenta de que la remisión tiene importantes matices:

«Para la calificación jurídica de los bienes sujetos al impuesto por razón de su distinta naturaleza, destino, uso o aplicación, se estará a lo que respecto al particular dispone el Código Civil o, en su defecto, el Derecho Administrativo.»

el Fundamento Jurídico Noveno– se debe a la peculiaridad de las concesiones mineras, pues éstas atribuyen a los particulares el aprovechamiento del dominio público de las minas, que se caracteriza, a diferencia de otros aprovechamientos o usos demaniales, en que el concesionario se apropia de la sustancia de la mina hasta agotarla económicamente, es, pues, un caso de consumo de dominio público por los particulares, que lleva consigo un beneficio especial que no se da en otras concesiones demaniales en las que el dominio público subsiste». De ahí, concluye, tras poner de relieve el «carácter neutral» que para la economía nacional tiene la transmisión de la concesión de minas, *«el tipo de gravamen debe ser el de la transmisión de inmuebles, pues no en vano, las concesiones mineras conforman una "propiedad especial" según nuestro Código Civil»*, para destacar, finalmente, *«la semejanza de las concesiones mineras con el derecho de propiedad, y el carácter de inmuebles que les atribuye el artículo 334 del Código Civil y artículo 67 del Reglamento Hipotecario de 14 de febrero de 1947»*.

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 artículo 3 Texto Refundido del ITP y AJD viene a ser la transposición a la normativa del impuesto del mandato del artículo 9.2 de la LGT de 1963 y del 7.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, cuando señalan que *«tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos del Derecho común»*. El artículo 3, sin embargo, parece que otorga prioridad al Derecho Civil sobre el Derecho Administrativo con lo cual resultará que el precepto de referencia para calificar jurídicamente los bienes es el ya aludido artículo 334 C.c. donde se relacionan lo que para el Derecho Civil son inmuebles y en cuyo apartado n.º 10, como también se ha visto, figuran *«las concesiones administrativas de obras públicas»*. No vamos a entrar a dirimir ahora si en la llamada del C.c. a las concesiones administrativas de obras públicas tienen cabida las concesiones administrativas de servicio público con base en una obra pública – ni tampoco en la clara exclusión de las meras concesiones de servicio público – ni en que cierta doctrina estima que el mandato del 10.3 sólo afecta a las concesiones administrativas de obras públicas pero no a las restantes cuya transmisión debiera tributar al 4 por 100⁴⁰. Lo que no se puede negar es que el C.c. cuando equipara las concesiones administrativas a los bienes inmuebles lo hace porque difícilmente podría optar por la otra solución posible como sería encajar las concesiones de obra pública en el mundo de los bienes muebles. Como antes se ha indicado, siguiendo a ALBALADEJO, la calificación que hace el C.c. es «por analogía». Por ello resulta imprescindible completar, cuando no sustituir, esta primera remisión al C.c. por un más sosegado reenvío a las normas de Derecho Administrativo que se ocupan de las concesiones administrativas y a las que nos hemos venido refiriendo en este trabajo. Es en el Derecho Administrativo donde se halla el derecho común de una institución tan típicamente administrativa como es el contrato de concesión administrativa, y es en las normas del Derecho Administrativo y en la interpretación que de las mismas hacen los jueces y tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa donde se puede encontrar la perfecta delimitación de la institución en cuestión. Y el resultado es que ni la concesión administrativa es un bien inmueble, ni tampoco es exactamente un derecho real sobre inmueble cuando se desarrolla a partir o con utilización inexcusable del demanio público ni, por último, tampoco la construcción que pueda suponer excavar un aparcamiento subterráneo implica la titularidad de un bien inmueble para el concesionario que es quien ejecuta esa obra en subsuelo de dominio público.

En cualquier caso, creemos que no es casual la inserción del artículo 10.3 en el derecho fiscal aplicable a las concesiones administrativas. Parece obedecer a una reacción de la Administración deseosa de evitar que la transmisión de concesiones pudiera escapar de la tributación del 6 por 100 aunque para ello sea preciso caer en la incoherencia jurídica de convertir a una concesión administrativa en un inmueble.

⁴⁰ VEGA HERRERO, *Op. cit.* Pág. 189, y ALBENDIZ LEÑA, *Op. cit.* Pág. 42.

Tal y como MARTÍNEZ LAFUENTE pone de relieve, la cuestión del tipo de gravamen aplicable en la transmisión de concesiones administrativas dista de ser pacífica. Así, frente a la postura del TEAC (Resoluciones de 24 de septiembre de 1986, 22 de junio de 1987, 12 de julio de 1989 y 12 de diciembre de 1990) favorable a aplicar el tipo del 6 por 100, la Audiencia Nacional, en Sentencia de 23 de abril de 1996, se ha pronunciado en contra en los siguientes términos: «*no parece aconsejable, en términos de estricta técnica jurídica, disociar, sin mandato normativo al efecto, el régimen de las concesiones administrativas y entender que el 2 por 100 [propio del art. 11 b)] sólo debe ser aplicable a la constitución, mientras que en las transmisiones ulteriores se hace prevalecer su carácter –per se– de bienes inmuebles para incrementar el tipo de gravamen, en este caso, al 5 por 100 al ser reconducidas al régimen general del artículo 11.1 a)*»⁴¹.

El artículo 10.3 del Reglamento que se aprueba en 1995 se alza como el instrumento elegido por la Administración para, yendo más allá de lo que la ley le permite, proceder a «completarla» instituyendo un nuevo supuesto gravado al 6 por 100. Pero el silencio del legislador no puede interpretarse como carta blanca para que el titular de la potestad reglamentaria rehaga la norma legal. No, al menos, en un ordenamiento jurídico como el español en el que los reglamentos lo son *secundum legem* y sólo les compete desarrollar la ley cuando ésta así se lo encomienda, cosa que no ha hecho la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Les está vedado ir más allá y, por descontado, suplantar la voluntad de la ley. Basta, en este sentido, traer a colación el artículo 10 de la Ley General Tributaria de 1963 para demostrar que el artículo 10.3 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales es completamente ilegal:

«*Se regularán en todo caso por ley:*

- a) *La determinación del hecho imponible, del sujeto pasivo, de la base, del tipo de gravamen, del devengo y de todos los elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria...*»

Ha llegado el momento de plantearse si la transmisión de concesiones administrativas está sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales o lo está al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

3.3. La tributación de la transmisión de los derechos del concesionario en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

El artículo 7.5 del Texto Refundido del ITP y AJD establece:

⁴¹ *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Marcial Pons. Madrid. 1997. Págs. 396 y 397.

«No estarán sujetas al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas", regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido».

La Ley del IVA dispone en su artículo 7.9.º la no sujeción de *«las concesiones y autorizaciones administrativas, con excepción de las siguientes:*

- a) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario.*
- b) Las que tengan por objeto la cesión de los 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 o industriales en el ámbito portuario».*

Ninguna de estas excepciones a la sujeción al impuesto parece que pueda ser relevante a los efectos de una concesión de servicio público de aparcamiento subterráneo. Pero, además, como ha puesto de manifiesto la DGT, *«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 posteriores transmisiones de dichas concesiones que los primeros adjudicatarios de las mismas realicen»*⁴².

⁴² Consulta vinculante V0071/2002, de 26 de diciembre de 2002 (NFC017045). Vid. también la consulta de 20 de noviembre de 1995 y la de 2 de octubre de 1995 –citada por MARTÍNEZ LAFUENTE, *Op. cit.* Pág. 397, nota 19–.

Una cosa es la sujeción al IVA del otorgamiento de la concesión y otra bien distinta la sujeción a ese impuesto de la transmisión de los derechos obtenidos por el concesionario en virtud de aquel otorgamiento. Esta última situación no escapa a la configuración general del hecho imponible del IVA cuando señala en su artículo 4.Uno que *«estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen»*. Por consiguiente, cuando un empresario – concesionario – transmite la concesión o está entregando un bien o está prestando un servicio, y está fuera de duda que deberá tributar por IVA pues la diferencia entre sujetarse a este impuesto o al de Transmisiones Patrimoniales la marca, precisamente, la condición de empresario o profesional del sujeto de la operación de modo que cuando concurre dicha condición el impuesto que debe aplicarse a tal operación es el IVA, con el efecto de ganar la no sujeción en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales para esa misma operación:

«Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las operaciones que se indican a continuación:

- a) Las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.Dos de esta ley.*
- b) Las transmisiones de valores a que se refiere el artículo 108, apartado dos, números 1 y 2 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, según la redacción establecida por la disposición adicional 12.ª de la ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas».*

Llegados a este punto, tras examinar la tributación que corresponde en caso de transmisión de los derechos de un concesionario hay que preguntarse qué sucede cuando lo que se transmite no son los mencionados derechos sino que la operación consiste en que la entidad adjudicataria de la concesión es la que cambia de titulares en la medida en que sus partícipes o accionistas transmiten tales acciones o participaciones a un tercero que se hace con el control de la entidad concesionaria. Aunque formalmente no existe ninguna modificación en la titularidad de la concesión, en la medida en que la entidad adjudicataria sigue siendo la misma, no se puede negar que el desarrollo

de la operación trae aparejado que el resultado económico de la explotación recaiga, al final, en otra u otras personas, aquellas que han sustituido a los propietarios iniciales de la indicada entidad. En definitiva, es preciso discernir si es de aplicación el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores y, en este concreto aspecto, si recordamos la redacción del mismo, veremos que es indiferente que la transmisión inmobiliaria camuflada cuya corrección encomienda el ordenamiento a este precepto deba tributar inicialmente por IVA o por ITP pues el resultado de accionar el artículo 108 será, en cualquiera de los dos casos, que pase a tributar por ITP. Pero, igualmente, existe un elemento clave que es también común a ambos impuestos y en el que, desde una perspectiva sustantiva, a nuestro modo de ver, radica la no aplicación del artículo 108 LMV al supuesto de transmisión de acciones de entidades concesionarias de servicios públicos con obra pública: la transmisión de las acciones no arrastra la transmisión de la propiedad de inmueble alguno sino la enajenación de un derecho sui generis cual es el haz de derechos otorgados al titular de la concesión –el cual, formalmente, no deja de ser el mismo–.

Ahora bien, por si no bastara una perspectiva sustantiva para rechazar la aplicación del artículo 108 LMV veremos cómo desde una perspectiva formalista este precepto tampoco resulta aplicable. Y para corroborarlo nos serviremos de la normativa contable.

4. DESDE LA PERSPECTIVA CONTABLE LA CONCESIÓN ADMINISTRATIVA NO SE COMPUTA COMO ACTIVO MATERIAL SINO COMO ACTIVO INMATERIAL

El artículo 108 LMV determina la tributación *«por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) en el ITP y AJD:*

1.º Las transmisiones realizadas en el mercado secundario, así como las adquisiciones en los mercados primarios como consecuencia del ejercicio de los derechos de suscripción preferente y de conversión de obligaciones en acciones, de valores que representen partes alícuotas del capital social o patrimonio de sociedades, fondos, asociaciones y otras entidades cuyo activo esté constituido al menos en un 50 por 100 por inmuebles situados en territorio nacional, siempre que, como resultado de dicha transmisión o adquisición, el adquirente obtenga la titularidad total de este patrimonio o, al menos, una posición tal que le permita ejercer el control sobre tales entidades».

Por tanto, es de vital trascendencia determinar si el activo de la entidad cuyas acciones o participaciones son objeto de transmisión está constituido *«al menos en un 50 por 100 por inmuebles situados en territorio nacional».*

La utilización del término «activo» revela la firme elección que hace el legislador por la normativa contable a la hora de descubrir la naturaleza inmobiliaria o no de una entidad. El criterio contable es aquel al que acuden Administración y Tribunales cuando examinan la composición del activo de la entidad. Así, por ejemplo, el TEAC, en Resolución de 17 de diciembre de 1992 (NFJ002274), parte del balance de situación la entidad para constatar «*un exceso de inmovilizado*» en el sentido de que los inmuebles contabilizados superan ese 50 por 100 de su activo.

El activo es el conjunto de todos los elementos, bienes y derechos, que están en posesión de la unidad económica. Pues bien, el Plan General Contable (RD 1643/1990, de 20 de diciembre) sitúa a las concesiones administrativas dentro del Grupo 2, Inmovilizado, pero no dentro de las cuentas del Inmovilizado Material (22), donde sí se encuentran terrenos y construcciones, esto es inmuebles, sino en las cuentas del Inmovilizado Inmaterial (21) donde figuran en la número 211 junto a otros derechos de variada índole que perfectamente pueden integrarse en el inmovilizado de las empresas como son la Propiedad Industrial (212), los Derechos de Traspaso (214) o los Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero (217). Por ello, cuando el Plan define las diversas cuentas, al referirse a las Concesiones Administrativas las conceptúa como «*gastos efectuados para la obtención de derechos de investigación o de explotación otorgados por el Estado u otras Administraciones Públicas, o el precio de adquisición de aquellas concesiones susceptibles de transmisión*». Ninguna referencia se hace a inmuebles, ni siquiera a derechos sobre inmuebles.

En la misma línea se ha manifestado el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. En Resolución de 21 de enero de 1992 por la que dicta normas de valoración del inmovilizado inmaterial, en su disposición Tercera, dice lo siguiente:

«1. Se entiende por "Concesión administrativa", aquellos actos por los que una Entidad de derecho público transfiere a un particular la gestión de un servicio público o el disfrute exclusivo de un bien de dominio público.

2. Las concesiones administrativas figurarán en el activo de la Empresa valoradas por el importe total de los gastos incurridos para su obtención.

(...)

6. Si se perdieran los derechos derivados de la concesión administrativa por incumplimiento de las condiciones pactadas, deberá procederse a imputar el valor neto contable de la misma a los resultados del período y, simultáneamente, se dotará una provisión para riesgos y gastos, estimada de acuerdo con las condiciones contractuales, para cubrir las indemnizaciones, sanciones, etc., que se puedan producir por dicho incumplimiento...»⁴³

⁴³ Por su parte, en la Orden de 10 de diciembre de 1998, que aprueba las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje, cuya similitud con el supuesto que nos ocupa es evidente, se reproduce la calificación de las Concesiones administrativas en el Grupo 2 del Activo como inmovilizado inmaterial (211). La definición que se le brinda es también la de «*gastos efectuados para la obtención de derechos de explotación otorgados por el Estado u otras Administraciones Públicas*».

En definitiva, si se efectúa una interpretación literal del artículo 108 LMV en aras de conocer la composición del activo de la entidad cuyas acciones o participaciones se transmitan, desde la norma contable no cabe la menor duda de que una concesión administrativa no se computa nunca como se hace con los activos inmobiliarios. Un inmueble contablemente se sitúa en el Grupo 3 del Activo, en el Inmovilizado Material. Una concesión administrativa, independientemente de que lo sea de obra pública o de servicio público vinculado a una obra pública, se ubica en el Grupo 2, el Inmovilizado Inmaterial.

Luego, está fuera de discusión, desde el punto de vista contable, que, en la hipótesis de que una empresa sea titular de un valiosísimo derecho concesional nunca ese importante valor lucirá como inmueble en el activo de su balance.

5. CONCLUSIÓN

Las cláusulas antielusión han sido definidas por GARCÍA NOVOA como «estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas, que, en suma, consistirían en la asignación a la Administración de unas potestades consistentes desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio o a aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratador de eludir»⁴⁴. Las cláusulas antielusivas pueden clasificarse en cláusulas generales o cláusulas específicas, especial o *ad hoc*. El artículo 108 LMV se inscribe en esta última categoría. «Se trata de una técnica de tipificación de supuestos específicos de maniobras en fraude de ley para los que el propio legislador dispone la aplicación de un tratamiento específico encaminado a hacer vano el propósito fraudulento»⁴⁵. Podría decirse, con LOZANO SERRANO, que en las regulaciones específicas antifraude «el abuso del derecho, que llevó al levantamiento del velo, es apreciado y decidido por la propia normativa, y sin posibilidad de razonar si concurre o no en el caso concreto, pues se trata de una consecuencia legal asociada a una hipótesis legal»⁴⁶. Dado que, como apunta PISTONE, este tipo de cláusulas presenta una estructura normativa basada en un presupuesto de hecho rígido, detallado y taxativo⁴⁷, lo que procede es ver si se cumple o no esa hipótesis legal o presupuesto que lleva aparejado como resultado una determinada consecuencia negativa para quien realiza la hipótesis defraudadora. Luego, no es que se proceda, como

⁴⁴ *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, Marcial Pons. Madrid. 2004. Pág. 259.

⁴⁵ CLAVIJO HERNÁNDEZ, FALCÓN Y TELLA, MARTÍN QUERALT, PALAO TABOADA y PÉREZ ROYO: «El tratamiento jurídico-tributario de la explotación comercial de derechos de imagen de deportistas», *Impuestos*, Tomo I, 1996. Págs. 532 y 533.

⁴⁶ «La transparencia fiscal», *Cuaderno de Jurisprudencia Tributaria* n.º 17, Aranzadi, 2001. Pág. 123.

⁴⁷ En su obra *Abuso del Diritto ed elusione fiscale*, Cedam. Padova. 1995. Págs. 20 y 21. Citado por GARCÍA NOVOA, *Op. cit.*, Pág. 268.

disponía el artículo 24.2 LGT de 1963, a aplicar la norma eludida sino que en los presupuestos subrogatorios la consecuencia es la específicamente prevista en la cláusula especial. Así, en el caso del artículo 108 LMV es la tributación de la operación por ITP, aunque por las circunstancias concurrentes correspondiera tributar por IVA ⁴⁸.

«En aquellos casos en que el legislador ha previsto alguno de estos presupuestos de hecho subrogatorios, es necesario estar a lo que disponen los mismos: si la situación concreta que está examinando encaja dentro de los límites previstos en el presupuesto de hecho en cuestión, será procedente aplicar a la misma el mandato previsto en la propia norma que instituye el indicado presupuesto de hecho; si, por el contrario, la situación, aun siendo del tipo de las previstas en el presupuesto de hecho subrogatorio, excede de los límites del mismo, le será aplicable la norma tributaria que corresponda a su calificación, sin que ésta pueda ser rectificada mediante el recurso a la cláusula de fraude de ley o cualquier otra técnica de rectificación, como sería la derivada de la declaración de simulación», opinan CLAVIJO, FALCÓN, MARTÍN, PALAO y PÉREZ ROYO ⁴⁹, quienes, además, añaden, con un efecto clarificador, un ejemplo: «el de la transmisión a un sujeto de la totalidad de las acciones de una sociedad cuyo activo está integrado por inmuebles en un 49,90 por 100. En este caso, no será aplicable el presupuesto de hecho subrogatorio contemplado en el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, ni tampoco será posible aplicar la cláusula general de fraude de ley del artículo 24 LGT».

La inaplicabilidad de la cláusula general de fraude de ley del artículo 24 LGT de 1963, y por extensión de la actual cláusula antielusión del artículo 15 de la LGT de 2003, es asumida explícitamente por la propia Administración.

En la Resolución del TEAC de 26 de abril de 1989 (NFJ000526), este órgano se pronuncia en relación con la aplicación del artículo 40 de la Ley 50/1977 –como se ha indicado, directo precedente, en cuanto cláusula especial antifraude, del art. 108 LMV– con preferencia al expediente de fraude de ley del artículo 24 LGT. Pues bien, el TEAC, tras examinar la operación realizada, en la que, a su juicio aprecia «*indicios suficientes para entender subyacente la voluntad de transmisión de un inmuebles*» –la operación era una compraventa de todas las acciones de una sociedad cuyo activo era un único inmueble–, pero, sin embargo, advierte la no procedencia del expediente de fraude de ley puesto que ello «*requiere que la operación con la que se intenta el pretendido fraude no está contemplada, regulada y corregida por la ley fiscal como sucede en el presente caso en que ya*

⁴⁸ «La técnica normativa que emplea el artículo 108 LMV se caracteriza por el diseño de supuestos de hecho suplementarios. Con ello, quien realice las operaciones configuradas como excepciones a la exención del número 1 en los apartados primero y segundo del número 2 de esa norma quedará incurso la consecuencia jurídica descrita» (PLAZA VÁZQUEZ: «Tráfico inmobiliario y elusión impositiva», *Impuestos* n.º 1/1993, pág. 9).

⁴⁹ *Op. cit.* Pág. 533.

la Ley 50/1977, con el ánimo de evitar la elusión fiscal mediante sociedades, dispuso que «la transmisión onerosa de las acciones o participaciones representativas del capital de las sociedades cuyo activo esté integrado, en más de un 80 por 100, por bienes inmuebles de naturaleza rústica o urbana, siempre que dichas acciones o participaciones excedan del 80 por 100 del capital social, se gravará con por el número 1 de la tarifa del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, como transmisión onerosa de inmuebles», precepto en el que legalmente se señalan los límites cuantitativos a partir de los cuales el legislador entiende que se produce la elusión fiscal, estableciendo así una norma objetiva que evita la instrucción en cada caso de un expediente de fraude de ley» (Considerando 4.º).

La doctrina ha llegado a la misma conclusión al analizar cláusulas similares dispersas en nuestro ordenamiento tributario.

Dice FALCÓN Y TELLA refiriéndose al artículo 30 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en la medida en que prevé la acumulación de donaciones que se otorgan a un mismo donante dentro del plazo de tres años a efectos de computarlas como una sola transmisión: «evidentemente no procede acumulación alguna, ni siquiera por analogía, cuando ha mediado un lapso de tiempo superior. Una vez más el legislador ha contemplado la elusión del tributo, y ha establecido expresamente hasta dónde debe llegar el gravamen, por lo que no cabe ir más lejos a través de la analogía ya que, si el legislador lo hubiera deseado, lo habría dicho expresamente, por ejemplo acudiendo a una fórmula abierta en la formulación del límite temporal para la acumulación»⁵⁰.

Y es que, «cuando el legislador haya previsto una vía específica para combatir el fraude de ley tributaria mediante la formulación de estos citados presupuestos de hecho subrogatorios o complementarios, no cabe incoar el expediente de fraude de ley, y ello por estar ya regulada la respuesta contra el fraude en el ordenamiento jurídico»⁵¹.

Este enfoque se sustenta, por lo demás, en un escrupuloso respeto a varios principios informadores de nuestro ordenamiento: el principio de especialidad, el principio de legalidad y el principio de seguridad jurídica.

⁵⁰ «El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción», *Revista Técnica Tributaria* n.º 31, 1995, pág. 59; el mismo ejemplo es propuesto por FERREIRO LAPATZA, «Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal», *Quincena Fiscal* n.º 8, abril 2001. Pág. 10.

⁵¹ CHECA GONZÁLEZ, *Interpretación y aplicación de las normas tributarias: análisis jurisprudencial*, Lex Nova, 1998. Pág. 288.

El principio de especialidad implica que la cláusula especial excluye la aplicación de la cláusula general. En nuestro caso significa que cuando el legislador tributario opta por una medida específica antifraude cual es el artículo 108 LMV conscientemente renuncia a aplicar cualquier cláusula general, como podía ser la del artículo 24 LGT de 1963.

Del obvio respeto al principio de legalidad se desprende la imperiosidad de estar a lo previsto en la ley. Considerar que la previsión legal del artículo 108.2 es insuficiente para atajar maniobras que quien ha de aplicar la norma puede estimar orientadas al fraude no habilita para intentar modificar el redactado por la vía de hecho. «Hay que presumir que estamos ante una economía de opción querida o al menos tolerada, habida cuenta de que el sentido de la norma no depende de lo que el legislador "quiere" (*voluntas legislatoris*), sino de lo que la ley "dice" (*voluntas legis*), y por tanto cuando la ley calla (lo haya querido o no conscientemente el legislador) no puede crearse un tributo al margen de la misma»⁵². De tal manera, las normas antifraude no pueden ser concebidas como «remedios frente a los defectos de técnica legislativa», advierte FALCÓN⁵³, «sino como un mecanismo de cierre del sistema que permite gravar aquellos hechos a los que ni ha llegado ni, por muy diligente que fuera, podría haber llegado el legislador». Y, concretamente en el caso de los beneficios fiscales, como es el caso del artículo 108 LMV, cuya regulación por ley es exigencia directa de la LGT concorde con el 133 de la Constitución, «si los requisitos de la deducción o beneficio fiscal de que se trate aparecen mal diseñados por la ley (...) no cabe otra solución que la modificación de la misma»⁵⁴.

Sostener lo contrario supondría admitir la analogía, en manos de la Administración tributaria, como medio de aplicar un régimen tributario distinto al previsto legalmente⁵⁵. Entonces, la Administración tendría potestad para completar la ley, colmando sus supuestas lagunas e insuficiencias. Se le atribuiría, así, «una potestad de creación del Derecho que constitucionalmente no lo corresponde» (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra, de 16 de abril de 2001, Fundamento de Derecho Séptimo; NFJ010603) y que, chocaría con el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) y también con el artículo 103 de la misma Constitución cuando proclama el pleno sometimiento de la Administración Pública a la Ley y al Derecho⁵⁶.

En consecuencia, la transmisión en el mercado secundario de valores que representan parte alícuota del capital social de una sociedad, cuyo activo no está constituido en un 50 por 100 por inmuebles sino por los derechos derivados de concesiones administrativas vinculadas a inmuebles, no encaja en el supuesto contemplado en el artículo 108.2.1.º LMV. La LMV habla de entidades cuyo activo esté constituido al menos en un 50 por 100 por inmuebles y en la hipótesis

⁵² FALCÓN Y TELLA, *Op. cit.* Pág. 70.

⁵³ *Ibidem*, pág. 67.

⁵⁴ *Ibidem*. Pág. 69.

⁵⁵ GARCÍA NOVOA, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, 2000, pág. 267.

⁵⁶ *Vid.* también de GARCÍA NOVOA las págs. 270 y 271 de su libro *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*.

objeto de análisis partimos de un activo de la sociedad cuyas participaciones se transmiten, concretamente el inmovilizado material que es donde contablemente deben reflejarse los inmuebles de los que es propietaria una entidad, que no alcanza ese porcentaje. Sí lo alcanza, y lo supera, el valor que en el Inmovilizado inmaterial alcanza la concesión administrativa de la que es titular la entidad. Sin embargo, esa concesión administrativa contablemente jamás podrá plantearse como equivalente a inmuebles. No es admisible pretender sustituir el requisito que señala el artículo 108.2.1.º LMV en relación con la proporción que guardan los inmuebles en la cifra global del activo aportando en su lugar el porcentaje predominante que en relación con el valor del activo cabe adjudicar a la concesión administrativa.

En definitiva, las reglas contables no hacen otra cosa que corroborar la realidad y transvasarla al terreno de la contabilidad. Si, como hemos venido repitiendo, la titularidad de una concesión administrativa en ningún caso equivale a la titularidad de los inmuebles que al desarrollo de la misma se encuentran ligados, el Plan General de Contabilidad asume esta verdad material y jurídica y le da la correspondiente forma contable. Y lo hace separando, a la hora de su contabilización, inmuebles de concesiones administrativas, inmuebles de derechos, a fin de que no quepa duda alguna de que de cosas distintas se trata.

Por todo ello no es posible aplicar el artículo 108 LMV a la transmisión de acciones de una entidad cuyo activo principal es una concesión administrativa de aparcamientos subterráneos. No es admisible ni material ni formalmente. No se puede admitir desde una perspectiva material o sustantiva porque lo que el indicado precepto persigue son las transmisiones de inmuebles camufladas. Pero sólo las transmisiones de inmuebles, no las transmisiones de derechos sobre los mismos. Esa es la opinión que mantiene la propia Administración. La DGT en la Consulta de 28 de marzo de 1989 (NFC000040), con relación al supuesto de desmembramiento de dominio mediante la transmisión por separado de la nuda propiedad y del usufructo sobre acciones, se pronuncia del modo siguiente:

«Los criterios establecidos, aplicables a la transmisión del pleno dominio de acciones, deben entenderse también aplicables (...) cuando éste se desmembra, a la transmisión de la nuda propiedad con reserva del usufructo y a la consolidación posterior en el nudo propietario con reserva del usufructo y a la consolidación posterior en el nudo propietario, por la parte que se reserva el usufructuario transmitente. Pero, por el contrario, no serían aplicables a las transmisiones que de ese derecho real de usufructo haga su titular a terceros distintos del nudo propietario, porque el hecho imponible amparado por la exención del artículo 108 se refiere, exclusivamente a la transmisión onerosa y no a la constitución de derechos reales, aunque recaigan sobre acciones, que se mencionan en el artículo 7.1.B) del vigente Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados».

Por si no quedara clara la postura de la Administración, en la contestación de la DGT de 21 de septiembre de 1993 se considera que la exención que deriva del artículo 108 LMV «*no se ve afectada por el hecho de que se transmita primero la nuda propiedad y con posterioridad el usufructo de las acciones, por lo que podrán considerarse exentas ambas operaciones*»⁵⁷.

La postura de la DGT atiende a la prohibición de analogía que rige en Derecho Tributario. Como dice el artículo 14 de la nueva LGT (L 58/2003), en este punto mejor redactado que en la anterior (art. 23.3 de la L 263/1963), «*no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios fiscales*». Si el hecho imponible subrogatorio que viene a ser el artículo 108 LMV respecto del artículo 7 del Texto Refundido del ITP y AJD se ensancha a voluntad de la Administración superando los márgenes de su redacción legal no hay duda de que se produce el fenómeno analógico vulnerando la prohibición general que acabamos de transcribir.

⁵⁷ Ambas contestaciones citadas por MARTIN MORENO, Op. Cit. Págs. 356 y 357.