

**ANTONIO ALBENDIZ LEÑA***Cuerpo Superior de Administradores Financieros - Junta de Andalucía***Extracto:**

**E**L presente trabajo tiene por finalidad el abordar la forma en que ha de tributar el instituto de la concesión por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En él se conceptualizan las distintas clases de concesiones administrativas, se la distingue de otras figuras afines para a continuación adentrarse en su tratamiento fiscal por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, estudiando, en particular, el hecho imponible y las reglas de determinación de la base imponible, tratándose la relativa al Fondo de Reversión a computar como un componente de la base cuando revierten bienes al órgano otorgante de la concesión.

Finaliza el trabajo analizando la competencia territorial y los puntos de conexión del impuesto tras la promulgación de la Ley 14/1996, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.

---

## Sumario:

---

- I. Introducción.
  
- II. La concesión administrativa.
  1. Concepto, características y modalidades.
  2. Naturaleza jurídica de la concesión administrativa.
  3. Distinción de figuras afines.
  4. La concesión de dominio público.
  5. La concesión de gestión de servicios públicos.
  6. La concesión de obras públicas.
  
- III. La concesión administrativa y su tributación en el ITP y AJD.
  1. Hecho imponible.
  2. Base imponible.
  3. Tipo impositivo.
  4. Competencia territorial y puntos de conexión.

## I. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por finalidad el abordar la forma en que ha de tributar el instituto de la concesión por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), tras la promulgación de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, la cual, además de modificar el artículo 13 del anterior Texto Refundido del Impuesto, incorporó a la normativa del mismo la novedad procedente de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, recogida en el artículo 7.1 a) del actual Texto Refundido del ITP y AJD, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre. Ello quiere decir que el estudio que se hace de este negocio jurídico tiene un enfoque fiscal, y se espera que sea de utilidad para aquellas personas que han de enfrentarse de forma práctica a este tipo de contrato administrativo y a su forma de tributación.

No obstante, y con carácter previo, habrá que realizar una incursión en el campo del Derecho Administrativo que nos permita conocer el concepto, las notas características y las clases de concesiones administrativas, así como la distinción de dicho instituto de otras figuras afines, para, a continuación, adentrarnos en su tratamiento fiscal (hecho imponible y base imponible, básicamente), y ver en especial cómo tributan las Concesiones de Servicios Públicos (Suministro de Agua Potable, Recogida y Tratamiento de Residuos Sólidos Urbanos, etc.) y las de Ejecución y Explotación de Obras Públicas (Autopistas, Puertos, etc.), contrato, este último, recogido novedosamente en el artículo 130 de la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas y considerado como aquel en que siendo su objeto alguno de los contenidos en el artículo 120 del mismo cuerpo legal (la construcción de bienes que tengan naturaleza de inmuebles, tales como carreteras, ferrocarriles, puertos, canales, presas, edificios, fortificaciones, aeropuertos,...) la contraprestación a favor del adjudicatario consista en el derecho a *explotar* la obra o en dicho derecho acompañado del de percibir un precio <sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Esta figura especial, denominada **Contrato de Concesión de Obras Públicas**, es introducida por primera vez en la legislación española por la Ley 13/1995, la cual hace una transposición casi literal de la Directiva Comunitaria 93/37/CE, de 14 de junio. Véase MIRANDA GONZÁLEZ, Juan: *La Contratación de las Administraciones Públicas*. Ediciones Celeste (1995), pág. 193 y ss.

Finaliza el trabajo comentándose los nuevos criterios competenciales (Puntos de Conexión) que introduce la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y que modifican los anteriores recogidos en la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, sobre todo el que regía para las Concesiones de Explotación de Servicios.

También se recoge, en notas a pie de página, alguna bibliografía relacionada con el tema y de consulta obligada por aquellos que quieran profundizar en el estudio de este negocio jurídico tan casuístico como interesante debido al auge que el mismo está teniendo, sobre todo la concesión de explotación de servicios públicos, pues hoy día se gestionan la mayor parte de ellos por particulares a través de técnicas indirectas, siendo la concesión la técnica más utilizada de todas las modalidades recogidas en el artículo 157 de la Ley 13/1995, de Contratos de las Administraciones Públicas, y, en virtud de la cual el empresario gestiona el servicio a su riesgo y ventura <sup>2</sup>, es decir, sometido a influjo de suerte o evento, sin poder reclamar por la acción de éstos.

## II. LA CONCESIÓN ADMINISTRATIVA

### 1. Concepto, características y modalidades.

#### 1.1. Concepto.

Siguiendo a VEGA HERRERO <sup>3</sup>, diremos que cuando tratamos de definir la concesión administrativa nos encontramos con la dificultad de dar con un concepto omnicomprendivo para las distintas modalidades que de la misma existen, ya que como escribe GARRIDO FALLA: «El Derecho Administrativo moderno ha construido un concepto unitario de la concesión, como especie de acto administrativo, que comprende tanto la que transfiere al particular la potestad de gestión de un servicio público, como la que otorga el disfrute de un bien de dominio público» <sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup> El Diccionario de la Lengua Española recoge la siguiente acepción de «riesgo» y «ventura»: «Dícese de las empresas que se acometen o contratos que se celebran sometidos a influjo de suerte o evento, sin poder reclamar por la acción de éstos».

<sup>3</sup> Vid. VEGA HERRERO, Manuela: «Las Concesiones Administrativas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales», en *Revista Hacienda Pública Española*, núm. 74. 1982.

<sup>4</sup> Cfr. *Tratado de Derecho Administrativo*. Volumen II. Instituto de Estudios Públicos. Madrid 1974, pág. 546.

Pues bien, como ha señalado el profesor VILLAR PALASÍ<sup>5</sup> y reitera con él la doctrina científica<sup>6</sup> y jurisprudencia, la **nota común** a las distintas modalidades de **concesiones** es la **transferencia a los particulares de una esfera de actuación originariamente perteneciente a una entidad administrativa**, es decir, facultades, derechos o deberes de los que carecía con anterioridad el particular y que son originalmente administrativos. Esta transferencia a los particulares de funciones inherentes al poder público puede aparecer en el **orden real**, en cuyo caso estaremos ante la **concesión de dominio público**, o bien en el **orden de la gestión de un servicio** o de la actividad, por lo que estaríamos ante una **concesión de servicio público**, siendo esta última de gran importancia en la actualidad, por la utilización que de la misma se está haciendo por parte de las Administraciones Locales.

Otra nota característica de la concesión administrativa, y que es consustancial a la misma, es que **lo que se transfiere** al particular o concesionario **no es la titularidad** del bien o del servicio (con o sin ejecución de obra) de que se trate, sino tan sólo el **aprovechamiento** del bien en cuestión o la **gestión** o **explotación** de la obra o del servicio otorgado. Por tanto, hay que resaltar tal como lo señala el conocido dictamen del Consejo de Estado a consulta núm. 6.683 de 14 de noviembre de 1950, que la Administración concedente no renuncia a la titularidad de competencia alguna, si el objeto de la concesión es una obra o servicio público, ni transfiere el derecho de dominio si dicho objeto es un bien de dominio público, dado que la titularidad del mismo únicamente y de modo necesario corresponde a la Administración (lo cual no podría ser de otra forma en virtud del principio de la inalienabilidad del dominio público recogido en el art. 132 de la CE). En esta misma línea, las Sentencias del Tribunal Supremo de 4 de julio de 1967 y de 21 de febrero de 1969 mantienen que 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 ninguno 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».

En cuanto a la unidad del concepto de la concesión hemos de decir que la Sentencia de 11 de marzo de 1969 señala que «el instituto de la concesión, aun agrupando distintas especies, está presidido por la idea común de cesión a un particular de una esfera de actuación originariamente administrativa, y que aunque respondan a esta idea común no tienen una normativa unitaria, sino varias».

<sup>5</sup> Vid. VILLAR PALASÍ, J.L.: «Concesiones Administrativas» en *Nueva Enciclopedia Jurídica*. T. IV, Editorial Leix, Barcelona. 1952.

<sup>6</sup> Vid. para la Administración Local, F. ALBI: *Tratado de los modos de gestión de las corporaciones locales*, Aguilar, Madrid 1960. También LÓPEZ PELLICER, J.A. y SÁNCHEZ DÍAZ, J.L.: *La Concesión Administrativa en la Esfera Local*. IEAL, 1976.

## 1.2. Características.

Una vez expuesto el concepto de la concesión administrativa, podemos destacar como **notas características** de dicho instituto:

- 1.º El *carácter exclusivo* que tienen los bienes o servicios transferidos, es decir, que la concesión administrativa se caracteriza, en cualquiera de sus modalidades, porque los servicios, obras, o bienes de naturaleza pública transferidos siguen siendo de titularidad exclusiva de la Administración concedente, pues 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. Por tanto, nunca se transfiere la titularidad de las competencias cuya gestión se cede, ni el dominio que siempre permanece en manos de la Administración.
- 2.º *Carácter constitutivo*, pues como advierte el profesor VILLAR PALASÍ aunque las concesiones administrativas a que nos referimos son aquellas que la doctrina encuadra dentro de las denominadas concesiones «traslativas», ello no debe inducirnos al error de considerar que las mismas no son creadoras de derechos, sino que, por el contrario, son creadoras de nuevas relaciones o situaciones jurídicas.
- 3.º *Control por la Administración concedente*, ya que la misma sigue siendo titular de la competencia cuya gestión se cedió y del dominio público cuyo aprovechamiento fue transferido al particular. Así pues, la Administración controla mientras que el concesionario gestiona.

## 1.3. Modalidades.

Las *concesiones «traslativas»*, que son aquellas que suponen una transferencia de una esfera de actuación originariamente administrativa a un particular, y a las cuales nos estamos refiriendo en este trabajo, se clasifican según su objeto en: *la concesión de servicio público, la de obra pública y la de dominio público*.

Las Sentencias del Tribunal Supremo de fechas 2 de octubre de 1967 y 29 de marzo de 1968 hacen una referencia a la distinción entre concesiones de servicios públicos y de dominio público siendo la primera aquella en cuya virtud se gestiona un servicio público de manera indirecta por los particulares a los cuales, para la mejor explotación del servicio, se les transfieren en ocasiones poderes o facultades de *imperium*, mientras que por la concesión demanial lo que se produce es una simple transferencia de funciones originariamente administrativas consistente en el uso privativo y excluyente de un determinado bien de dominio público pero sin que el particular que lleva a cabo tal utilización privativa quede investido con poderes de *imperium*, ni con privilegios típicamente administrativos.

Asimismo, dentro de las concesiones «traslativas» se dan formas no puras de las mismas, por lo que se distingue entre *concesiones puras* y *mixtas*, siendo estas últimas aquellas en las que concurren características de varias modalidades, como, por ejemplo, la concesión conjunta de servicio y dominio público o la concesión de obra y servicio público, tendiendo a predominar la concesión de servicio público en virtud del principio que VILLAR PALASÍ denomina «**de atracción de las concesiones demaniales por las de servicio**».

Por lo que se refiere a la ejecución indirecta de obras públicas locales, junto al tradicional sistema de contrata y del de concesión mixta o conjunta de servicio y obra, existe la modalidad de *concesión pura y simple de obra pública*. En todos estos supuestos existe un concesionario interpuesto que se compromete, en virtud de la concesión, a realizar la obra pública, ahora bien, así como en la modalidad de contrata el riesgo asumido es únicamente el de la construcción, en las otras modalidades además del riesgo de la construcción, el concesionario, para resarcirse del capital invertido en la obra, en la forma y durante el tiempo convenido, asume el riesgo de la explotación de los rendimientos de la obra ejecutada, pues en toda obra pública, según ENTRENA CUESTA, existen dos elementos aleatorios: el del coste efectivo y el del rendimiento.

## 2. Naturaleza jurídica de la concesión administrativa.

Esta cuestión es bastante controvertida y no pacífica pues no hay acuerdo por parte de la doctrina y la jurisprudencia en cuanto a la naturaleza jurídica del instituto estudiado. Así pues, se han mantenido las tres posiciones siguientes:

- 1.<sup>a</sup> La concesión administrativa como *contrato*: según esta posición, se trata de un negocio jurídico de naturaleza bilateral, o lo que es lo mismo, un contrato celebrado entre las Administraciones y los particulares que habilita a éstos para prestar servicios públicos, ejecutar obras públicas o aprovechar privativamente bienes demaniales, obteniendo el concesionario ciertas ventajas, principalmente de tipo económico. El contenido del contrato es fijado por la Entidad concedente en el pliego de Condiciones Generales o Particulares de la concesión, y en alguna medida, en la oferta formulada por el particular y aceptada por la Administración.

Esta posición -contrato administrativo- es mantenida en nuestra doctrina, entre otros, por R. FERNÁNDEZ DE VELASCO y por LAFUENTE BENACHES <sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> LAFUENTE BENACHES, M.<sup>a</sup> Mercedes: *La Concesión de Dominio Público. Estudio especial de la declaración de caducidad*. Edit. Montecorvo, S.A. Madrid 1988 (pág. 36). Según esta autora, este negocio jurídico se caracteriza por el poder de extinción unilateral del que goza la Administración para poder garantizar la finalidad pública de dicho instituto, y cuya manifestación singular es la «declaración de caducidad». A su juicio se distingue del *contrato de adhesión*, por la función o finalidad que estos últimos tratan de satisfacer en el comercio jurídico al nacer por un fenómeno económico cuyo presupuesto es la contratación en masa, de tal forma que quien formula la oferta está obligado a contratar con todo aquel que acepte las condiciones del oferente, mientras que en la concesión, pese a estar todos los particulares que concurren en igualdad de condiciones sólo se selecciona a uno de ellos.

2.<sup>a</sup> La concesión como *acto administrativo, unilateral e imperativo*. Esta posición sostiene que la concesión administrativa no puede ser configurada como contrato porque no puede someter a un acuerdo de voluntades la relación entre la Administración y el concesionario sobre funciones y bienes de carácter público, de interés general, sobre los cuales la Administración concedente debe mantener siempre poderes de imperio y control y que impiden la aplicación de los principios contractuales.

Ésta es la tesis de VILLAR PALASÍ para el que «en la concesión se da efectivamente una relación bilateral, que podría parangonarse con la vinculación contractual entre las partes, pero que el modo de crearse tal vinculación no es precisamente el acuerdo del contrato, sino el acto administrativo unilateral».

3.<sup>a</sup> Para la tercera posición doctrinal, la concesión es *un acto mixto*, en parte contractual y en parte unilateral, pues la misma comprende dos aspectos diferentes: uno estatutario o reglamentario, no contractual, y otro que sí lo es, subordinado al primero y es el relativo principalmente al régimen económico financiero de la explotación del servicio, obra o bien público concedido.

Para terminar este apartado diremos que para nuestro ordenamiento positivo, y con referencia a la concesión de obras públicas, y a la de servicios públicos, su naturaleza es contractual<sup>8</sup>, naturaleza que, aunque no de manera absolutamente uniforme, viene reiterada por el Tribunal Supremo.

### 3. Distinción de figuras afines.

#### 3.1. De la delegación administrativa.

Mediante una delegación de competencias o funciones administrativas se produce la transferencia de la gestión de un servicio público estatal a una Corporación Local lo cual es *una manifestación de las relaciones públicas intersubjetivas* dentro del marco de colaboración o cooperación de las Entidades Locales en la prestación de servicios de competencia de la Administración Central o Autonómica mientras que a través de la concesión es el *particular*, y no otra Administración, el que va a gestionar el servicio cuya titularidad sigue siendo de la Administración concedente.

---

<sup>8</sup> Vid. arts. 130 y 155, respectivamente, de la Ley 13/1995 de Contratos de las Administraciones Públicas.

### 3.2. De la autorización administrativa.

Respecto a la diferencia entre concesión y autorización administrativa la doctrina <sup>9</sup> coincide en que así como con la concesión administrativa se constituye o traslada un derecho subjetivo público a favor de un particular o concesionario, con la autorización, ni se crea ni se transfiere ningún derecho, pues ésta supone una remoción de un obstáculo opuesto al ejercicio de un derecho preexistente en el sujeto autorizado, es decir, que la autorización se limita a hacer posible el ejercicio de un derecho que ya tenía el particular en su patrimonio jurídico, no otorgándose, por tanto, ningún derecho *ex novo*, como sí ocurre con la concesión.

### 3.3. Diferencia del arrendamiento de servicios.

La figura del arrendamiento de servicios, como forma de gestión indirecta de éstos, carece de contornos precisos, por lo que es bastante cuestionada, aunque no negada, su existencia como figura independiente, ya que en su regulación contenida en el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales (RSCL), artículo 138 y siguientes, no se diferencia del arrendamiento de bienes, o de la concesión de servicios, pues como mantiene GARRIDO FALLA o se trata de la gestión de un servicio público local, lo que se quiere articular con esta figura, estándose en este supuesto ante una concesión administrativa, o lo que se pretende -el objeto- con el arrendamiento es ceder en alquiler unas instalaciones, encontrándonos en este caso ante la figura del contrato de arrendamiento de bienes y no ante una forma indirecta de gestión de servicios como mantiene el Reglamento. Sin embargo, ALBI <sup>10</sup> no mantiene lo mismo al eliminar del estudio de la concesión de servicios el supuesto del apartado b) del artículo 114.2 del RSCL -la concesión pura o simple de servicio- y lo reconduce al ámbito del arrendamiento de servicios, reduciendo, por tanto, el estudio de la concesión de servicios estrictamente al supuesto de la concesión mixta o conjunta del apartado a) de este último precepto reglamentario, es decir, aquella que, previamente a la prestación del servicio, requiere la ejecución de una obra o instalación.

En la misma línea mantenida por GARRIDO FALLA, tenemos la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1964 en un supuesto de arrendamiento del *servicio de autobuses*, que para tan Alto Tribunal, tiene consideración de concesión de servicio público y no de arrendamiento de servicio. En el mismo sentido, la Sentencia de dicho Tribunal de 20 de octubre de 1995 entrando a conocer acerca de la tributación por el ITP y AJD de un contrato celebrado por un Ayuntamiento y una entidad mercantil, cuyo objeto era la adjudicación del servicio de *recogida domiciliaria de*

<sup>9</sup> Vid. LÓPEZ PELLICER. *Op. cit.*, pág. 31, y LAFUENTE BENACHES. *Op. cit.*, pág. 29, en referencia a VILLEGAS BASAVILBASO, B. (*Derecho Administrativo. Dominio Público*. Buenos Aires 1952. T. IV, págs. 223-225) y a GUAITA, A. (*Derecho Administrativo: Aguas, Montes y Minas*. Civitas. Madrid 1982, pág. 64).

<sup>10</sup> *Op. cit.*, pág. 513.

*residuos urbanos y limpieza de vías públicas* en que se mantenía por la Entidad apelante ser un contrato de arrendamiento de servicios, y no una concesión administrativa, sienta dicho Tribunal que no es relevante, para calificar dicho negocio como concesión, el hecho de que el concesionario no cobrara las tasas municipales, según tarifas, del usuario, dado que el particular se resarcía mediante un canon abonado por el Ayuntamiento, y que, por tanto, en coherencia con la Sentencia dictada con fecha 2 de diciembre de 1993, dicho contrato tributa como concesión en virtud del artículo 13.2 del Texto Refundido del ITP y AJD, y, sobre todo, a partir de la redacción dada a dicho artículo por la Ley 29/1991. Lo importante, para la calificación jurídica del contrato como concesión, es que *el servicio gestionado es de competencia municipal* en virtud del artículo 25.2 letra l) de la Ley de Bases del Régimen Local, y que, asimismo, el artículo 86.3 de dicho cuerpo legal -Ley 7/1985- lo considera como un servicio *esencial y reservado* a favor de las Entidades Locales, y siendo por tanto un servicio que, en todo caso, han de prestar los Municipios [art. 26.1 a) y b)], es decir, de titularidad pública local, su prestación por un particular implica una concesión administrativa de Gestión de Servicio Público por la cual se transfiere al concesionario una actuación «originariamente administrativa»<sup>11</sup>.

Hemos querido comentar en este apartado esta Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de octubre de 1995, porque está estrechamente relacionada con la tributación de la concesión administrativa por el ITP y AJD, que es el objeto de este trabajo, pues establece una doctrina bastante clarificadora de cara a la calificación jurídica de dicho contrato y, por tanto, de cara a su tributación por el impuesto mencionado.

No obstante, lo expuesto hasta ahora y, aunque la Ley 13/1995 de Contratos de las Administraciones Públicas no prevé el arrendamiento de servicios en su artículo 157, la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, en su artículo 85.4, sí que contempla dicha figura, lo que implica que la misma podría ser utilizada por las Entidades Locales, ya que no parece que se oponga a lo dispuesto por la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (LCAP), pues de oponerse habría que entender que dicho artículo 85.4 se encuentra derogado en virtud de lo preceptuado en el apartado Dos de la Disposición Derogatoria Única de la Ley 13/1995.

#### 3.4. Diferencia del concierto.

Siguiendo a GARRIDO FALLA, el concierto, como modalidad de contratación de la gestión de los servicios públicos se caracteriza, conceptual y jurídicamente, por la circunstancia de que la Administración contrata la prestación del servicio con otra persona, natural o jurídica, pública o privada, que venga realizando prestaciones análogas a las que constituyen el servicio público de que se trate<sup>12</sup>.

<sup>11</sup> En estos mismos términos ya se había pronunciado la Sentencia de 26 de mayo de 1923 acogida por el Dictamen del Consejo de Estado de 14 de noviembre de 1950.

<sup>12</sup> Vid. artículo 157, letra c) de la Ley 13/1995 de Contratos de las Administraciones Públicas.

Según LÓPEZ PELLICER es característica del concierto su transitoriedad o provisionalidad, siendo por tanto reducido su plazo de duración <sup>13</sup>.

#### 4. La concesión de dominio público.

La concesión administrativa de dominio público es un negocio bilateral de carácter patrimonial <sup>14</sup>, un título jurídico en virtud del cual la Administración otorga a un particular un derecho real <sup>15</sup>, consistente en usar y aprovechar, de forma excluyente, bienes de dominio público en beneficio de la actividad del particular y por estimarlo conveniente para el interés público o de la colectividad.

Es importante señalar que la concesión de dominio público lo que otorga al particular es el derecho a usar, con carácter 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).

#### 5. La concesión de gestión de servicios públicos.

##### 5.1. Concepto, características y modalidades.

Dentro de las distintas modalidades de contratación de la gestión de los servicios públicos recogidas en el artículo 157 de la LCAP (Ley 13/1995) tenemos la concesión, en virtud de la cual el empresario gestionará el servicio a su riesgo y ventura, es decir, sometido al influjo de la suerte o evento sin que pueda reclamar por la acción de éstos.

<sup>13</sup> Vid. LÓPEZ PELLICER. *Op. cit.*, pág. 35.

<sup>14</sup> Según CASTÁN son derechos patrimoniales aquellos que forman parte del patrimonio de la persona, encontrándose entre éstos, además de los derechos de obligación o de crédito, los derechos absolutos de exclusión, situando a la concesión demanial en el campo de los derechos reales siendo una característica esencial de éstos, desde un punto de vista externo, el derecho de persecución y exclusión de la cosa *erga omnes*, por lo que el concesionario tiene la facultad de reclamar contra cualquiera que le perturbe o le impida el disfrute del derecho concedido.

<sup>15</sup> Al ser la concesión de dominio público un derecho real puede ser hipotecado y es inscribible en el Registro de la Propiedad. Vid. artículo 31 del Reglamento Hipotecario.

Podemos *definir* la concesión administrativa de gestión de servicios públicos como una modalidad de gestión indirecta de servicios públicos de competencia local, ya sea municipal o provincial, mediante la cual la Administración, titular de las competencias, transfiere a un particular las facultades para gestionar y explotar un servicio público concreto, así como, en su caso, la ejecución de las obras que sean precisas para poder prestar el servicio, percibiendo el concesionario la correspondiente remuneración y asumiendo el riesgo económico de la empresa, la cual está bajo el control de la Administración concedente, debiendo revertir tanto el servicio como los bienes y elementos materiales afectos al mismo al término del período para el cual fue otorgada la concesión.

De esta definición podemos deducir las *notas características* de esta forma de gestión de los servicios públicos que, siguiendo a LÓPEZ PELLICER y F. ALBI, son:

- 1.<sup>a</sup> Es una forma de gestión indirecta de servicios locales, articulada y formalizada de modo contractual.
- 2.<sup>a</sup> Atribuye al concesionario ciertas facultades y funciones que permiten caracterizarla como actos constitutivos de nuevas relaciones y situaciones jurídicas.
- 3.<sup>a</sup> Su objeto se refiere a la gestión de servicios susceptibles de explotación económica.
- 4.<sup>a</sup> La Entidad Local concedente ha de mantener el control de la gestión del servicio.
- 5.<sup>a</sup> La concesión de servicios locales ha de tener necesariamente, en todo caso, carácter temporal, es decir, que la misma se extingue al cumplirse el plazo para el que se otorgó, debiendo resolverse el contrato una vez alcanzado el término extintivo y pasando las instalaciones y obras efectuadas, así como los bienes afectos, de modo gratuito, a la Administración concedente, constituyendo esto último el fenómeno jurídico administrativo de la «**reversión**».

En cuanto a las *modalidades*, el RSCL establece en su artículo 114, número 2, que la concesión puede comprender:

- a) La realización de una obra o instalación y la ulterior gestión del servicio a que estuvieran afectas, o
- b) La prestación del servicio público sólo y exclusivamente, cuando no sea necesaria la realización, con carácter previo a su prestación, de obras o instalaciones permanentes.

En el caso a) estaríamos ante la *concesión mixta o conjunta* y, en el caso b), ante la *concesión pura o simple* de servicio público, también denominada «de ejercicio»<sup>16</sup>. Esta última modalidad se confunde con la figura del arrendamiento de servicios regulado en el artículo 138 y siguien-

---

<sup>16</sup> F. ALBI. *Op. cit.*, págs. 502-503.

tes del RSCL y en el artículo 85.4 de la Ley de Bases del Régimen Local (Ley 7/1985), razón por la cual ALBI la elimina del estudio de la concesión de servicios. A esta última cuestión ya nos referimos al tratar la figura del arrendamiento de servicios.

En cuanto a su *regulación*, la concesión como modalidad del contrato de gestión de los servicios públicos encuentra su marco legal en el Capítulo I del Título II de la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas, en el artículo 85.4 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, y está reglamentada en la Sección Segunda del Capítulo V, Título III del Decreto de 17 de junio de 1955, por el que se aprueba el RSCL.

Por lo que se refiere a los servicios públicos municipales que últimamente están siendo gestionados por empresas mercantiles (particulares) mediante la técnica indirecta de la concesión, tenemos los servicios de **abastecimiento de agua potable**, de **limpieza viaria**, los de **alcantarillado**, **depuración y tratamiento de aguas residuales**, los de **recogida de residuos sólidos urbanos**. Todos ellos son de competencia municipal <sup>17</sup>, y deben ser prestados, en todo caso, por los municipios, por sí o asociados <sup>18</sup>, ya que la Ley de Bases de Régimen Local declara la reserva de dichos servicios esenciales a favor de las Entidades Locales <sup>19</sup>. Estos negocios jurídicos, articulados a través de la técnica concesional, van a tributar por el ITP y AJD, en virtud del artículo 7.1 B) del Texto Refundido del Impuesto aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

Si la concesión de la prestación del servicio público conlleva la facultad -derecho del concesionario-, prevista en el artículo 128.3.3.º del RSCL, de utilizar bienes de dominio público, ya vimos, al tratar las modalidades de concesiones administrativas, que sería de aplicación el principio que VILLAR PALASÍ denominó de «**atracción de las concesiones demaniales por la de servicio**», por lo que el régimen de la concesión de servicio público va a atraer al de la concesión demanial. Este principio debe tenerse en cuenta a la hora de someter a tributación la concesión de la gestión de un servicio público, cuando se ceden al particular bienes demaniales - lo cual debe constar en el pliego de cláusulas administrativas particulares- que han de revertir con el servicio al alcanzarse el término extintivo de la concesión.

Para terminar con la concesión de gestión de servicios públicos locales queremos hacer referencia a una cuestión que suele presentar conflicto en las **inspecciones tributarias** que se llevan a cabo en relación al ITP y AJD, cuyo devengo se produce a la firma del contrato de concesión -salvo condición suspensiva, muy poco frecuente- y es acerca de *las tarifas*, es decir, cuando las mismas son cobradas a los usuarios del servicio no por el concesionario directamente, sino por la Corporación Local, hecho que sucede normalmente, por ejemplo, en el supuesto de **concesión del servicio de recogida de basuras**. Las tarifas, cuya percepción es un derecho del concesionario, y que se halla

---

<sup>17</sup> Vid. artículo 25.2 l) de la Ley de Bases de Régimen Local.

<sup>18</sup> Vid. artículo 26 a) de la Ley de Bases de Régimen Local.

<sup>19</sup> Vid. artículo 86.3 de la Ley de Bases de Régimen Local.

previsto en el artículo 129 del RSCL, constituyen la mayoría de las veces, cuando no en todas, la principal remuneración del adjudicatario de la concesión. Ahora bien, tal como sostienen LÓPEZ PELLICER y SÁNCHEZ DÍAZ <sup>20</sup>, aun correspondiendo al concesionario y no a la Corporación Local, en el régimen actual de la concesión de servicios, el cobro de las tarifas a los usuarios del mismo <sup>21</sup> -lo cual es típico en algunos servicios locales como el de transporte urbano- parece necesario, no obstante, ampliar este régimen -la concesión- en el sentido de que las tarifas puedan ser recaudadas por la Corporación Local concedente cuando así convenga a la gestión del servicio y satisfaciendo la Administración al concesionario el precio del servicio, como sucede en el caso citado del **servicio de recogida de basuras**. A este respecto hay que decir que el artículo 129, letra b) del RSCL preceptúa que el concesionario percibirá como retribución las tasas de los usuarios. En mi opinión, lo que el Reglamento hace es establecer una afectación de las tasas cobradas al pago de la retribución al particular concesionario del servicio, el cual puede cobrarlas, pero no se ve que el texto reglamentario prohíba que el órgano recaudador de la tasa pueda ser la propia Administración concedente, máxime cuando puede que sea más conveniente, para la gestión del servicio, que sea la Corporación Local la que recaude la tasa y que la misma abone el servicio al particular. En línea con lo expuesto, la **Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de octubre de 1995**, ya comentada al tratar la figura del arrendamiento de servicios, es clara al no considerar esta cuestión -el cobro de la tasa por el particular- esencial a la concesión, sino que lo esencial es que los servicios prestados por el particular sean de competencia municipal, servicios que deben ser prestados, en todo caso, por los municipios y que, por ser esenciales para la comunidad, son reservados por la Ley de Bases del Régimen Local a favor de las Entidades Locales.

## 6. La concesión de obras públicas.

El denominado Contrato de Concesión de Obras Públicas es una figura especial introducida por primera vez en la legislación española por la Ley 13/1995, la cual transpone, casi de forma literal, la Directiva Comunitaria 93/37/CE, de 14 de junio <sup>22</sup>.

Dicho contrato aparece definido en el artículo 130 de la LCAP como aquel en el que, siendo su objeto alguno de los contenidos en el artículo 120, la contraprestación a favor del adjudicatario consiste en el derecho a **explotar la obra** o en dicho derecho acompañado del de percibir un precio.

Por tanto, el objeto de estos contratos será la construcción de **bienes** que tengan **naturaleza inmueble** como carreteras (**autopistas de peaje**, por ejemplo) y cualquier otro de los citados en el artículo 120, siempre y cuando el concesionario tenga, como mínimo, el derecho a ser resarcido de la

---

<sup>20</sup> *Vid. op. cit.*, pág. 124.

<sup>21</sup> *Vid.* artículo 129.1 b) del RSCL.

<sup>22</sup> *Vid.* MIRANDA GONZÁLEZ, Juan: *La Contratación de las Administraciones Públicas*. Ediciones Celeste (1995), pág. 193 y ss.

inversión realizada mediante la explotación de la obra durante el tiempo de duración de la concesión el cual vendrá fijado en el Decreto de adjudicación<sup>23</sup>, pues una vez llegado el término extintivo revertirá a la Administración concedente la obra pública y todos los bienes afectos a la concesión<sup>24</sup>.

Este tipo de concesión administrativa, según establece el artículo 334 apartado 10 del Código Civil, tiene calificación jurídica de bien inmueble, lo cual es importante señalar por la incidencia que ello tendrá a la hora de saber cuál será la Administración competente para la exacción del ITP y AJD, sobre todo antes de la entrada en vigor de la nueva Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.

Esta cuestión será tratada en el apartado correspondiente a la Competencia Territorial y a los puntos de conexión del impuesto.

### III. LA CONCESIÓN ADMINISTRATIVA Y SU TRIBUTACIÓN EN EL ITP Y AJD

#### 1. Hecho imponible.

##### 1.1. Fundamento de la imposición.

Así como en un primer momento la sujeción de las concesiones administrativas por el impuesto patrimonial se debió principalmente a motivos recaudatorios, hoy día no se discute que dicho negocio jurídico presupone una transferencia patrimonial<sup>25</sup> y en consecuencia encuentra un encaje

<sup>23</sup> Así, por ejemplo, lo establece el artículo 30.1 de la Ley 8/1972, de 10 de mayo, para las Autopistas de Peaje, cuya construcción, conservación y explotación de las mismas lo sea en régimen de concesión. También la cláusula 104 del Pliego de Cláusulas generales aplicable a dichas concesiones, aprobado por Decreto 215/1973, de 25 de enero, remite al Decreto de adjudicación para conocer el plazo de duración de la concesión.

<sup>24</sup> Debido a la reversión de la obra pública, este tipo de concesión plantea la dificultad de determinar el Fondo de Reversión que el concesionario **deberá** constituir en cumplimiento de lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, tal como preceptúa el artículo 13.3 letra c) del Texto Refundido del ITP y AJD, dado que dicho fondo **se computará** para determinar la base imponible. La Resolución del ICAC, de 21 de enero de 1992, sobre normas de valoración del inmovilizado inmaterial establece los criterios que se han de adoptar para la dotación del Fondo. Sobre esta problemática es de gran interés la aportación doctrinal que Eduardo SANZ GADEA realiza en *Impuesto sobre Sociedades. Comentarios y casos prácticos*, Tomo I, Ed. Estudios Financieros, capítulo dedicado al Fondo de Reversión y a la amortización de activos revertibles. Importante aportación doctrinal más reciente es la efectuada por Miguel CRUZ AMORÓS en un magnífico trabajo titulado: «Tributación en el ITP y AJD de las concesiones en que el concesionario esté obligado a revertir bienes determinados», en *Revista Impuestos*, febrero 1998, editorial La Ley, págs. 17 a 29.

<sup>25</sup> Ya veíamos al tratar la diferencia entre concesión y autorización administrativa cómo con la primera se constituye o traslada un derecho subjetivo público a favor de un particular, el cual incorpora a su patrimonio jurídico preexistente un derecho *ex novo*.

lógico en el impuesto aludido <sup>26</sup>, por lo que, y tal como mantiene MARTÍNEZ LAFUENTE <sup>27</sup>, el **fundamento** de la imposición por el ITP y AJD se halla en que con la concesión nacen derechos de contenido económico en favor del concesionario, teniendo alguno de ellos naturaleza real, y justificando, por tanto, su sometimiento a gravamen, pues como se ha expuesto por la doctrina ese conjunto de derechos que se ceden e integran en el patrimonio del concesionario es susceptible de medirse económicamente, siendo esa adquisición patrimonial el objeto de tributación por el impuesto que estamos estudiando <sup>28</sup>.

### 1.2. Actos sujetos.

Según el artículo 7.1, apartado B) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, está sujeta al impuesto la constitución de las concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos, quedando estas últimas sujetas al IVA, según preceptúa el artículo 7.9.º de su ley reguladora (Ley 37/1992, de 28 de diciembre), por lo que podemos afirmar, tomando como punto de partida, el artículo señalado, y siguiendo a MÁRQUEZ SILLERO <sup>29</sup>, que las concesiones administrativas otorgadas por los entes públicos a las empresas mercantiles concesionarias, no quedan sujetas al IVA, procediendo su tributación por el ITP.

Como sostiene VEGA HERRERO, es el otorgamiento inicial de la concesión, es decir, su constitución, un acto sujeto al impuesto de forma clara <sup>30</sup>, estableciendo asimismo, el Texto Refundido que se gravará como constitución de derechos la ampliación posterior de su contenido cuando implique para su titular un incremento patrimonial, como consecuencia de una **modificación** de la concesión después de su otorgamiento, en virtud de la cual se obtengan ventajas por el concesionario, lo que debe tener su repercusión a efectos del impuesto.

<sup>26</sup> Vid. VEGA HERRERO, Manuela. *Op. cit.*, pág. 177.

<sup>27</sup> MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio: *Manual del Impto. S/TP y AJD*. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid 1996. Cuarta Edición, pág. 349.

<sup>28</sup> Vid. CRUZ AMORÓS, Miguel. *Op. cit.*, pág. 27: «El objeto de gravamen en el ITP debe ser sólo el desplazamiento patrimonial del concedente al concesionario, porque ese desplazamiento de facultades constituye una expectativa de beneficio para el concesionario, susceptible de valoración en términos económicos».

<sup>29</sup> Vid. MÁRQUEZ SILLERO, Carmen: «Las Concesiones Administrativas y las empresas concesionarias en el IVA y en TPO». *Quincena Fiscal*. Abril 96-II, pág. 15.

<sup>30</sup> Vid. VEGA HERRERO, Manuela. *Op. cit.*, págs. 177 y 178.

### 1.3. Actos y negocios administrativos equiparados a las concesiones administrativas a efectos del ITP y AJD.

Como consecuencia de la adaptación de la Ley del Impuesto a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas se aplica el régimen fiscal del ITP y AJD no sólo a las concesiones administrativas *estricto sensu*, sino también a una serie de actos y negocios administrativos equiparados a las concesiones. Así el artículo 13.2 del Texto Refundido vigente preceptúa que «se equiparán a las concesiones administrativas, a los efectos del Impuesto, los actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación, por lo que, como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o de la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial en favor de particulares».

Esto significa, según MARTÍNEZ LAFUENTE<sup>31</sup> que serán sólo los negocios jurídicos administrativos que supongan una adquisición los que se asimilen a las concesiones a efectos de la tributación por el impuesto, sin que se puedan incluir en estos supuestos las autorizaciones o licencias, pues éstas no conllevan una transferencia patrimonial, lo cual es el objeto del impuesto<sup>32</sup>, sino sólo y de forma exclusiva la remoción de obstáculos para el ejercicio de derechos preexistentes.

### 1.4. Transmisión de concesiones.

La transmisión de concesiones a título oneroso es un acto sujeto al impuesto aunque el Texto Refundido vigente, a diferencia del aprobado en 1967, no la menciona de forma expresa. Así, hay que partir de que se trata de la transmisión onerosa de un derecho<sup>33</sup>, por lo que estaría gravada en virtud de la sujeción genérica al impuesto de «toda clase de bienes y derechos...» prevista en el artículo 7.1 letra A) del Texto Refundido.

Ahora bien, resulta que desde el 1 de enero de 1986, fecha de entrada en vigor de la Ley del IVA, las cesiones de derechos efectuadas por **empresarios** está sujeta al IVA no quedando, por tanto, la transmisión de la concesión sujeta al ITP y AJD cuando sea un empresario en el ejercicio de su actividad quien la transmita, sin perjuicio, tal y como sostiene la contestación de la Dirección General de Tributos (DGT) de fecha 3 de febrero de 1997<sup>34</sup>, de que se grave por el concepto de actos jurí-

<sup>31</sup> Vid. MARTÍNEZ LAFUENTE, A. *Op. cit.*, pág. 360.

<sup>32</sup> Vid. VEGA HERRERO, Manuela. *Op. cit.*, pág. 182 y MÁRQUEZ SILLERO, Carmen. *Op. cit.*, pág. 16.

<sup>33</sup> Aunque la concesión de Obra Pública sea calificada como bien inmueble por el artículo 334.10 del Código Civil.

<sup>34</sup> Dice dicha contestación que cuando la concesionaria renuncia a los derechos concesionales o los transmite mediante contraprestación, nos encontramos ante prestaciones de servicios sujetas al IVA, por las cuales el concesionario habrá de efectuar su repercusión sobre el beneficiario de la renuncia o adquirente de los derechos.

dicos documentados del ITP y AJD, documentos notariales, la primera copia de la escritura que documente la transmisión, cuando las modificaciones por cambio de titularidad del concesionario reúnan los requisitos del artículo 31.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto, y, en concreto, resulten inscribibles en el Registro de la Propiedad. También la Resolución del TEAC, de 21 de marzo de 1991, al resolver sobre la transmisión de una concesión administrativa incluida en una transmisión de estación de servicio, establece la tributación por IVA, como bien mueble y por el concepto de prestación de servicios, estando sujeta y no exenta.

En base a lo expuesto tenemos que decir que serán las transmisiones de concesiones efectuadas por particulares las que tributarán por ITP al tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza mueble o inmueble de los derechos que se transmitan tal y como aclara el artículo 10.3, párrafo segundo del Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo <sup>35</sup>.

Por otra parte, y en relación a la **base imponible** diremos que serán aplicables las normas previstas para las transmisiones de bienes y derechos -art. 10.1 del Texto Refundido-, por lo que habrá que estar al valor real del derecho transmitido, prevaleciendo en todo caso el valor declarado por los interesados, no siendo aplicables las reglas, que más adelante se expondrán, previstas en el artículo 13.3 para la **constitución** de las concesiones, porque una cosa es la constitución y otra la transmisión de un derecho. Ésta es la posición mantenida por la doctrina <sup>36</sup> y por los Tribunales <sup>37</sup>. Puede la Administración comprobar los valores declarados por los medios previstos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria.

Por lo que respecta al **tipo impositivo** ya ha sido tratada esta cuestión en párrafo anterior de este trabajo y que es coincidente con el criterio sostenido por VEGA HERRERO <sup>38</sup>, aunque no sea ésta la posición que mantiene el TEAC en su Resolución de 12 de diciembre de 1990, considerando 4.º, a la que se adhiere MARTÍNEZ LAFUENTE <sup>39</sup>, cuando afirma que «la transmisión de una concesión debe tributar al 6 por 100 dada la consideración de bienes inmuebles que tienen los derechos concesionales a tenor del artículo 334.10 del CC». En mi opinión, el Código Civil sólo otorga naturaleza de bien inmueble a las concesiones de obras públicas y no a los restantes tipos de concesiones que deben considerarse como bienes muebles. Este criterio está en armonía con el artículo 10.3, párrafo segundo, del Reglamento del Impuesto, ya citado, el cual reconocemos que es posterior a la Resolución comentada, pero también a la opinión vertida por VEGA HERRERO en su artículo y de la cual participo.

<sup>35</sup> Es decir, al 4 por 100 o al 6 por 100 según legislación vigente en 1998 para aquellos territorios que, en virtud de las competencias normativas conferidas como consecuencia del nuevo sistema de Financiación Autonómica, no los hayan modificado y para las Comunidades que no hayan aceptado el nuevo sistema, como es el caso de Andalucía, entre otras.

<sup>36</sup> Vid. VEGA HERRERO, M. *Op. cit.*, pág. 180 y MARTÍNEZ LAFUENTE, A. *Op. cit.*, pág. 363.

<sup>37</sup> Vid. Resolución del TEAC, de 12 de diciembre de 1990, Considerando Cuarto. En el mismo sentido Sentencias del Tribunal Supremo, de 14 de enero de 1994, en recurso de apelación, y de 19 de octubre de 1995, ponente Alfonso GOTA LOSADA, Fundamento de Derecho Undécimo.

<sup>38</sup> Vid. VEGA HERRERO, M. *Op. cit.*, pág. 189.

<sup>39</sup> Vid. MARTÍNEZ LAFUENTE, A. *Op. cit.*, págs. 363 y 364.

Antes de finalizar este epígrafe quiero recordar que todo lo aquí expuesto está muy condicionado por la entrada en vigor del IVA pues en la mayoría de las concesiones, como en las de prestación de servicios, y las de concesión de obra pública -quizás no tanto en las demaniales- los concesionarios serán empresarios, por lo que su transmisión <sup>40</sup> efectuada por los mismos estará sujeta a IVA, perdiendo validez lo expuesto en relación al tipo impositivo del ITP, que grava tan sólo las transmisiones efectuadas por particulares, no sujetos pasivos del IVA.

### 1.5. Devengo.

De todos es conocido que el ITP y AJD es un impuesto de devengo instantáneo, y por tanto no periódico. En virtud de ello es por lo que el artículo 49 del Texto Refundido del Impuesto establece que el impuesto se devengará, en las transmisiones patrimoniales, el día en que se realice el acto o contrato gravado, y ello sin perjuicio de que si la adquisición no pudiera ser efectiva por concurrir una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se difiera el devengo al momento en que dichas limitaciones hayan desaparecido. Por tanto, el devengo del impuesto tendrá lugar el día en que se **constituya** la concesión o se **transmita**, entendiéndose como día de su constitución el de la fecha del **otorgamiento** por la Administración concedente, por lo que el nacimiento de la obligación tributaria no dependerá en ningún caso de la producción de los efectos jurídicos propios de dicho contrato administrativo, es decir, no surge cuando los efectos se realizan, sino cuando se formula la declaración o declaraciones de voluntad que los provocan, tal y como mantienen algunas aportaciones doctrinales <sup>41</sup> y jurisprudenciales <sup>42</sup>.

Como conclusión de este epígrafe diremos que es irrelevante, en orden al devengo del impuesto, el momento en que se inicie la obra, la explotación del servicio o el aprovechamiento objeto de la concesión, sin perjuicio de que, tal como ya hemos dicho, debamos estar a lo preceptuado en el artículo 49.2 del Texto Refundido cuando concurra alguna **limitación** que haga suspender la efectividad de la adquisición.

---

<sup>40</sup> Condicionada siempre a la autorización de la Administración concedente, la cual la otorga *intuitu personae*.

<sup>41</sup> Vid. VEGA HERRERO, M. *Op. cit.*, pág. 183, en referencia al profesor VICENTE-ARCHE. También, y con anterioridad, BARRERA DE IRIMO, A., en «Aspectos Temporales de la relación tributaria: Impuesto sobre el Tráfico», II Semana de Estudios de Derecho Financiero, 1955, págs. 32 y 33, manifestaba que tanto en el Impuesto de Derechos Reales como con carácter general en los impuestos sobre los negocios jurídicos es necesario para que pueda hablarse del devengo que exista jurídicamente un negocio gravado, es decir, que se trate de un negocio ya perfecto, siendo fiscalmente irrelevante la cuestión del **valor intrínseco** del negocio, bastando el **valor aparente**.

<sup>42</sup> Vid. Sentencia del Tribunal Supremo, de 2 de diciembre de 1969 (Aranz. núm. 5.611), Resoluciones del TEAC de 1 de diciembre de 1977, referida a una transmisión de concesión, y otra de 22 de septiembre de 1977, según la cual: el hecho imponible se devenga al otorgarse la concesión por la Administración concedente, con independencia del momento en que se ponga en explotación. *Ídem* Resolución TEAR de Andalucía a reclamación núm. 14/9433/94, de junio de 1996, Considerando Segundo y Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 21 de marzo de 1995, Fundamento de Derecho Tercero.

## 2. Base imponible.

### 2.1. Introducción.

Las normas que vamos a desarrollar a continuación sólo son aplicables para la determinación de la base imponible en la **constitución** de las concesiones, no siendo aplicable el artículo 13 del Texto Refundido en la **transmisión** de las mismas, pues, como ya se expuso en el epígrafe dedicado a dichas transmisiones <sup>43</sup>, éstas quedan englobadas en el concepto de transmisiones onerosas de todo tipo de bienes y derechos, cuya base imponible es determinada por su valor real, tal y como preceptúa el artículo 10.1 del Texto Refundido del Impuesto <sup>44</sup>.

### 2.2. Reglas para su determinación.

Llegados a este punto diremos que en la constitución de las concesiones administrativas se determinará la base imponible conforme preceptúa el artículo 13, apartados 3 y 4, del Texto Refundido que pasamos a transcribir:

«3. Como norma general, para determinar la base imponible, el valor real del derecho originado por la concesión se fijará por la aplicación de la regla o reglas que, en atención a la naturaleza de las obligaciones impuestas al concesionario, resulten aplicables de las que se indican a continuación:

- a) Si la Administración señalase una cantidad total en concepto de precio o canon que deba satisfacer el concesionario, por el importe de la misma.
- b) Si la Administración señalase un canon, precio, participación o beneficio mínimo que deba satisfacer el concesionario periódicamente y la duración de la concesión no fuese superior a un año, por la suma total de las prestaciones periódicas. Si la duración de la concesión fuese superior al año, capitalizando al 10 por 100 la cantidad anual que satisfaga el concesionario.

Cuando para la aplicación de esta regla hubiese que capitalizar una cantidad anual que fuese variable como consecuencia, exclusivamente, de la aplicación de cláusulas de revisión de precios que tomen como referencia índices objetivos de su evolución, se capitalizará la correspondiente al primer año. Si la variación dependiese de otras circunstancias, cuya razón matemática se conozca en

<sup>43</sup> Vid. epígrafe III, apartado 1.4 de este trabajo.

<sup>44</sup> Vid. MARTÍNEZ LAFUENTE, A. *Op. cit.*, pág. 363. También VEGA HERRERO, Manuela. *Op. cit.*, pág. 186, y Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de octubre de 1995, ponente Alfonso GOTA LOSADA, Fundamento de Derecho Undécimo.

el momento del otorgamiento de la concesión, la cantidad a capitalizar será la media anual de las que el concesionario deba satisfacer durante la vida de la concesión.

- c) Cuando el concesionario esté obligado a revertir a la Administración bienes determinados, se computará el valor del Fondo de Reversión que aquél deba constituir en cumplimiento de lo dispuesto en el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, o norma que le sustituya.

4. En los casos especiales en los que, por la naturaleza de la concesión, la base imponible no pueda fijarse por las reglas del apartado anterior, se determinará ajustándose a las siguientes reglas:

- a) Aplicando al valor de los activos fijos afectos a la explotación, un porcentaje del 2 por 100 por cada año de duración de la concesión, con el mínimo del 10 por 100 y sin que el máximo pueda exceder del valor de los activos.
- b) A falta de la anterior valoración, se tomará la señalada por la respectiva Administración Pública.
- c) En defecto de las dos reglas anteriores, por el valor declarado por los interesados, sin perjuicio del derecho de la Administración para proceder a su comprobación por los medios del artículo 52 de la Ley General Tributaria».

En relación con este apartado 3 del artículo 13, quisiera hacer una observación referente a la regla incluida en la letra b), es decir, cuando la obligación impuesta al concesionario consiste en un canon, que si es periódico, dice la norma que se capitalizará al 10 por 100, para obtener así la base imponible.

La Administración, así como diversas resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos <sup>45</sup> han venido entendiendo el término «capitalizar» como dividir el canon periódico por el tipo legal, expresado en tantos por uno, es decir, por 0,1, lo que supone determinar un valor para la base imponible 10 veces superior al canon periódico. Esta práctica lleva a considerar el canon periódico como una **renta perpetua** <sup>46</sup> sin ninguna relación con la duración de la concesión, y así lo ha entendido alguna Administración Autónoma, lo que ha llevado a modificar el criterio tradicional por no tener ningún apoyo legal, ya que cuando el Texto Refundido o

<sup>45</sup> Así, en Resolución del TEAC, de 7 de junio de 1989, Considerando Segundo, se dice: «Cuando el apartado 3 del artículo 13 dice que la Base Imponible en las Concesiones Administrativas se fijará capitalizando al 10 por 100 el canon de explotación, ha de entenderse que el valor patrimonial del derecho constituido es el resultado de **multiplicar por 10** el canon de explotación».

<sup>46</sup> Ya que  $\lim_{n \rightarrow \infty} a_{n-i} = 1/i$ , donde  $a_{n-i}$  es el valor actual de una renta unitaria pospagable de  $n$  términos.

el Reglamento del Impuesto se refieren a «capitalizar» no concretan la forma, por lo que está haciendo una remisión a las fórmulas usuales en Matemáticas Financieras donde el número de términos (duración de la contraprestación vía canon) sí tiene su influencia. Si la base imponible trata de medir el importe de la obligación impuesta al concesionario por la incorporación de un derecho *ex novo* a su patrimonio preexistente, es obvio que ese derecho no puede ser valorado de la misma forma si la concesión dura 4 años como si dura 50.

Por tanto para calcular la porción <sup>47</sup> de la base imponible correspondiente al canon o cantidad periódica se debe utilizar la fórmula clásica que nos permite calcular el valor actual de una renta periódica <sup>48</sup>.

### 2.3. Orden de aplicación de las reglas.

Las reglas se han de aplicar como norma general en el orden con que aparecen en el artículo 13.3, y subsidiariamente se aplicaría el apartado 4, dentro del cual hay que seguir también un determinado orden. Es decir, que tal y como afirma la DGT en contestación a Consulta de 13 de septiembre de 1995, «la enumeración efectuada pone de manifiesto, además de la necesidad de acumular los respectivos importes cuando se fijen distintas formas de retribución, la de aplicar las reglas señaladas en el orden indicado. Primero las del apartado 3, y sólo si la retribución a satisfacer por la concesión no se encuentra en alguno -uno o varios- de estos casos, podrán aplicarse las reglas del apartado 4, dentro del que también hay que seguir una determinada pauta, a saber, primero la letra a), en su defecto la b) y finalmente -en defecto de a) y b)- la letra c)».

Ya anteriormente, la propia DGT en contestación de 14 de mayo de 1992 estableció el criterio de que puede aplicarse más de una regla a un solo concesionario, dependiendo, evidentemente, de las obligaciones que se impongan. Por lo tanto, puede suceder que un concesionario esté obligado a satisfacer un canon -único o periódico- y al mismo tiempo forme parte de la base imponible, el Fondo de Reversión que deba constituir, si tienen que revertir bienes determinados a la Administración, siendo ésta la interpretación correcta que se desprende del artículo 13 del Texto Refundido en su

<sup>47</sup> Decimos porción porque, como más adelante se expondrá, pueden existir otras obligaciones impuestas al concesionario, distintas al canon, las cuales son acumulables entre sí para poder determinar la total contraprestación exigida por la concesión (base imponible).

<sup>48</sup> Esta fórmula es:  $V = C \cdot a_{n-i}$ , siendo  $V$ : valor de la base imponible o porción de la misma y que corresponde a un canon periódico de duración superior al año;  $C$ : canon fijo o medio anual;  $n$ : número de años de duración de la concesión;  $i$ : tanto de capitalización, fijado legalmente en el 10 por 100.

Si observamos el valor que toma  $a_{n-i} = [1 - (1+i)^{-n}] / i$ , cuando  $n = 50$ , es decir,  $a_{50|0,1} = 9,9148$ , vemos que es muy próximo a 10. Ello quiere decir que con la fórmula tradicional (multiplicar por 10 el canon periódico) salen perjudicados aquellos concesionarios cuyo período concesional sea inferior a 50 años, pues a partir de los 50 años de duración van a obtenerse valores muy aproximados siendo casi indiferente el utilizar la fórmula tradicional o la utilizada en Matemáticas Financieras, pues ya sabemos que  $\lim_{n \rightarrow \infty} a_{n-0,1} = 10$ .

nueva redacción dada por Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas. Este mismo criterio es sostenido por el TEAC, entre otras, en Resolución de 8 de marzo de 1995, Considerando Segundo y, más recientemente, por la Audiencia Nacional en Sentencia de 20 de mayo de 1997 <sup>49</sup>.

Detengámonos ahora en la regla del artículo 13.3, letra c). La misma establece que cuando la contraprestación u obligación impuesta consista en la reversión de las instalaciones (bienes determinados) al final del período de concesión **se computará** el valor del **Fondo de Reversión** que por el empresario **deba** constituirse en cumplimiento de lo dispuesto en el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el PGC.

El PGC, en su tercera parte «Definiciones y relaciones contables» define en la cuenta 144 el Fondo de Reversión como la «Reconstitución del valor económico del activo revertible, teniendo en cuenta las condiciones relativas a la reversión establecidas en la concesión», abonándose esta cuenta con cargo a la número 690, Dotación al Fondo de Reversión.

Las normas de valoración 4.<sup>a</sup> y 5.<sup>a</sup> dedicadas al Inmovilizado Inmaterial no tratan sobre las concesiones administrativas de forma particular, habiéndose abordado esta cuestión por Resolución del ICAC sobre normas de valoración del Inmovilizado Inmaterial de fecha 21 de enero de 1992.

Así pues, y según dicha resolución, la cuantía del Fondo de Reversión a constituir deberá ser igual a la suma del **valor neto contable** de los activos a revertir más el importe de los **gastos** en los que la empresa deba incurrir para ceder las instalaciones en perfecto uso.

Por otra parte, la nueva Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, recoge la dotación al Fondo de Reversión dentro de las previsiones para riesgos y gastos, disponiendo en su artículo 13.2 b) que serán deducibles:

«Las dotaciones para la recuperación del activo revertible, atendiendo a las condiciones de reversión establecidas en la concesión, sin perjuicio de la amortización de los elementos que sean susceptibles de la misma, de tal manera que el saldo del Fondo de Reversión (Cuenta 144) sea igual al **valor contable del activo** en el momento de la reversión, incluido el **importe de las reparaciones exigidas** por la entidad concedente para la recepción del mismo».

<sup>49</sup> En esta sentencia la Audiencia Nacional se pronuncia sobre el modo de aplicar las reglas previstas en el artículo 13.3 del Texto Refundido del ITP y AJD para la determinación de la base imponible, estableciendo que las dos primeras reglas -letras a) y b)- son aplicables cuando la Administración señale una cantidad total en concepto de canon o precio, o una cantidad periódica siendo ambas reglas **excluyentes entre sí**, pudiendo, sin embargo, concurrir con alguna de estas reglas la establecida en la letra c), lo cual implica que en el caso de que la Administración fije un canon, único o periódico, y además obligue al adjudicatario de la concesión a revertir a la Administración determinados bienes, la base imponible será determinada mediante la aplicación conjunta de ambas reglas.

Vemos pues que, siguiendo la normativa contable, la Ley 43/1995 modifica el tratamiento fiscal del Fondo de Reversión. Antes el valor a constituir era el valor del activo que debía revertir (véase Orden 18 de mayo de 1976, para **Autopistas de Peaje**). A partir del 1 de enero de 1996 será el valor neto contable del activo revertible en el momento de la reversión más el importe de los gastos que se estime sean necesarios para llevarla a cabo <sup>50</sup>.

Se plantea, en consecuencia, el problema de determinar dicho valor neto contable. El método más directo sería acudir, para el cálculo de las amortizaciones, a los coeficientes anuales de amortización vigentes aprobados por Real Decreto 537/1997, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, el cual deroga la Orden Ministerial de 12 de mayo de 1993.

Para el caso particular de la **Concesión de Autopistas de Peaje**, las dotaciones al Fondo de Reversión están contenidas en el plan económico-financiero, que es objeto de aprobación en el Decreto de Concesión. Este plan constituye la base económico-financiera de la concesión según Decreto 215/1973 que desarrolla los principios contenidos en la Ley 8/1972 (Ley de Autopistas). El criterio de cuantificación del Fondo de Reversión establecido en la Resolución de 21 de enero de 1992 del ICAC fue confirmado en el Informe de la Comisión creada para la elaboración de las Normas de Adaptación del PGC a las Sociedades Concesionarias de Autopistas de Peaje (Boletín del ICAC, núm. 25, abril 1996, pág. 39 y ss.):

«El Fondo de Reversión ha de cubrir el valor neto contable de los activos revertibles en el momento de la reversión más el importe de los gastos que se estima se van a realizar al final del período de concesión para entregar estos activos en las condiciones de uso establecidas en el contrato de concesión.

A efectos de la determinación del valor neto contable de los activos a revertir, se partirá del precio de adquisición o coste de producción en origen de dichos activos modificado por las inversiones adicionales y posibles reducciones parciales... Este importe se minorará en la amortización acumulada hasta el momento de la reversión cuando se trate de bienes depreciables».

---

<sup>50</sup> Sobre este particular véase CRUZ AMORÓS, Miguel. *Op. cit.*, pág. 17 y ss., en donde mantiene este autor que el Fondo de Reversión ha de determinarse, aun en contra del criterio de la Administración, conforme a las normas y técnicas contables por lo que dicho Fondo **no** tiene que coincidir con el valor de las obras o instalaciones necesarias para la explotación de la concesión, sino que ha de cubrir el valor neto contable de los activos y el importe de los gastos estimados para su reversión. Mantener la interpretación de la Administración sostenida, entre otras, en Resolución del TEAC, de 8 de marzo de 1995, y en la contestación de 13 de septiembre de 1995 de la DGT, a consulta formulada en relación a la determinación de la base imponible para la liquidación de la constitución de una concesión administrativa de prestación de servicios supone fijar una base imponible equivalente al valor, como nuevos, de los activos a revertir, independientemente de cuál sea su valor neto contable en el momento del acto de reversión, interpretación que debe ser rechazada por arbitraria, ya que vulnera el principio de legalidad o de reserva de ley aplicable en relación a la determinación de la base imponible (arts. 31 de la CE y 10 de la LGT en concordancia con el art. 23 del anterior cuerpo legal).

Es exactamente en estos términos expuestos como aparece recogido el criterio de cuantificación del Fondo de Reversión en la reciente Orden de 10 de diciembre de 1998 (BOE núm. 306, de 23 de diciembre de 1998, pág. 43.311 y ss.), por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje. (Norma de Valoración 20.<sup>a</sup>).

Por lo que respecta a **las Concesiones de prestación de servicios**, los bienes a revertir, de haberlos, son incluidos en el Pliego de Cláusulas Administrativas que acompaña al contrato.

En este punto, hay que señalar que es bastante frecuente que en este tipo de Concesiones (por ejemplo: **abastecimiento de aguas domiciliarias, saneamiento y depuración de las residuales**) se impongan al concesionario, además de la obligación de que determinados bienes reviertan al término del período concesional, la de hacer partícipe al ente concedente en los beneficios de la actividad empresarial, mediante un porcentaje de los mismos, durante el período concesional, por lo cual habrá que aplicar acumulativamente los apartados b) y c) del artículo 13.3 del Texto Refundido para calcular la base imponible.

Veámoslo con un *ejemplo*:

1

#### Ejemplo:

El Ayuntamiento de X otorga, en régimen de concesión administrativa, el servicio de abastecimiento de aguas a la mercantil Limpiezas, S.A., a la que se impone la obligación de revertir, al término del período concesional (= 20 años), los bienes propiedad de la empresa, afectos a la actividad, y una participación en los beneficios anuales obtenidos por la misma durante dicho período, y que según la oferta denominada variante 3C efectuada por el adjudicatario será de 90.000.000 de pesetas, para el primer año de vigencia, y que irá en aumento, según los estudios económicos realizados, debido al incremento de demanda esperada para la zona por su continuo incremento demográfico.

Si se nos presentara el presente caso procederíamos, según lo expuesto, de la siguiente forma:

$$BI = V_0 + FR, \text{ siendo:}$$

$V_0$  = Valor actual de los beneficios a percibir por el Ayuntamiento. [Regla art. 13.3, letra b)].

$FR$  = Fondo de Reversión que deberá constituir la empresa. [Regla art. 13.3, letra c)].

.../...

.../...

Como  $V_0 = a \cdot a_{n-i}$ , donde  $a_{n-i} = a_{20} |_{0,10} = 8,513564$ , y  $a = 90.000.000$  de ptas., resulta que  $V_0 = 766.215.000$  ptas.

Cálculo del Fondo de Reversión por la empresa:

Este segundo componente de la base imponible, supongamos que se acepta ser el 60 por 100 del valor de los activos, pues el otro 40 por 100 es objeto de amortización técnica, y ello utilizando los criterios de las normas técnicas y contables. Si el valor histórico de los activos afectos fuese de 200.000.000 de pesetas, según contabilidad, resultaría que:

$$FR = 60\% \text{ s}/200.000.000 = 120.000.000 \text{ ptas.}, \text{ y}$$

$$BI = 766.215.000 + 120.000.000 = 886.215.000 \text{ ptas.}$$

Si además se estimase que el acto de reversión ocasionará al concesionario unos gastos de 20.000.000 de pesetas para ceder las instalaciones, obras o bienes en perfecto uso, la base imponible sería de 906.215.000 pesetas, pues el Fondo de Reversión que debe constituir el concesionario sería de 140.000.000 de pesetas (120.000.000 de ptas. para instalaciones y 20.000.000 de ptas. para gastos), que al tipo del 4 por 100 dará la cuota a ingresar (autoliquidación en modelo 600).

### 3. Tipo impositivo.

Las concesiones administrativas y los actos o negocios administrativos equiparados a las mismas a los efectos del impuesto a los que se refiere el artículo 13.2 del Texto Refundido, tributarán, en todo caso, como constitución de derechos, al tipo de gravamen establecido en el artículo 11 b) -actualmente el 4%- cualesquiera que sean su naturaleza, duración y los bienes sobre los que recaigan.

Si nos fijamos, la norma dice «cualquiera que sea su **duración**», es decir, que el tipo impositivo será único cualquiera que sea la duración de la concesión, por lo que podemos colegir que si la intención del legislador o la *ratio legis* hubiera sido no considerar el período concesional a efectos de determinar la base imponible y por tanto «capitalizar» el canon anual o medio al tipo del 10 por 100 -es decir, multiplicarlo por 10- podía haber introducido en la regla del apartado 3, letra b) alguna expresión o fórmula análoga a la utilizada en el apartado 1 para el tipo impositivo único. Así pues, este razonamiento viene a reforzar lo expuesto en el epígrafe dedicado a las reglas para la determinación de la base imponible.

#### 4. Competencia territorial y puntos de conexión.

Respecto a la competencia territorial para la exacción del ITP y AJD que grava tanto a la concesión administrativa como a los actos y negocios administrativos equiparados a la misma, a los que se refiere el artículo 13.2 del Texto Refundido, diremos que hasta la entrada en vigor de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, y según estableció el artículo 6 de la Ley 30/1983, de 28 de diciembre -Ley de Cesión anterior- que reguló los puntos de conexión del impuesto, se consideraba producido en el territorio de una Comunidad, el rendimiento del impuesto según exponemos: «En las concesiones administrativas de bienes cuando éstos radiquen en el territorio de esa Comunidad Autónoma y en las de explotación de servicios, cuando el concesionario tenga su residencia habitual o su domicilio fiscal en dicho territorio, según se trate de personas físicas o jurídicas».

Dicha regla competencial aparece recogida en el artículo 103 del Reglamento del ITP y AJD, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, dejando claro a qué Administración corresponde la exacción del tributo cuando se trata de concesiones demaniales o de Gestión de Servicios Públicos. Sin embargo, nada establece la norma en relación a la concesión de Obra Pública a la que se refiere el artículo 130 de la Ley 13/1995, por lo que en mi opinión, y dada la consideración de bien inmueble que las concesiones administrativas de obras públicas tienen según el apartado 10 del artículo 334 del Código Civil, entiendo que la competencia para su exacción corresponde a la Administración Autonómica donde radique la Obra Pública, sin atenderse al lugar del domicilio fiscal del concesionario.

Así pues, tenemos que para las concesiones de prestación de servicios regía el criterio del domicilio fiscal de la entidad adjudicataria cualquiera que fuera el lugar donde se prestara el servicio, criterio que ha cambiado a raíz de la Ley 14/1996, la cual establece en su artículo 7.6.<sup>a</sup>: «Cuando se trate de documentos relativos a concesiones administrativas de bienes, ejecuciones de obra o explotaciones de servicios, a la Comunidad Autónoma del territorio donde radiquen, se ejecuten o se presten los mismos.

Estas mismas reglas serán aplicables cuando se trate de actos y negocios administrativos que tributen por equiparación a las concesiones administrativas».

Vemos, por tanto, que la nueva Ley de Cesión de Tributos -novedad <sup>51</sup>- recoge la Concesión de Obra Pública y establece que el rendimiento del impuesto corresponde a la Comunidad donde radique la obra a ejecutar en régimen de concesión, por lo que se da cobertura legal a la opinión <sup>52</sup> vertida por el autor de estas páginas en el párrafo segundo de este epígrafe.

<sup>51</sup> La novedad es relativa a la inclusión del vocablo «concesión de obra pública» en una ley de cesión de tributos, no en cuanto a su tributación por el ITP y AJD, por el que ya tributaba.

<sup>52</sup> Opinión apoyada en la calificación de bienes inmuebles otorgada a la misma por el artículo 334, apartado 10 del Código Civil.

Para finalizar este apartado diremos que la disposición adicional novena de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE de 31 de diciembre), estableció que mientras la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias no sea aplicable en todas las Comunidades Autónomas y por aplicación de la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la Cesión de Tributos del Estado a la Comunidad Autónoma, el rendimiento de un determinado tributo cedido o la competencia para su gestión, liquidación, recaudación e inspección corresponda a una Comunidad distinta de la que le correspondería conforme a la citada Ley 14/1996, prevalecerá lo que resulte de aplicar la Ley 30/1983.

Dicha disposición adicional novena, que entró en vigor el día 1 de enero de 1998, viene a resolver los posibles conflictos de competencia que se pudieran plantear entre distintas Comunidades Autónomas como consecuencia de que algunas no asumieron en todo o en parte el nuevo régimen de cesión de tributos previsto en la Ley 14/1996, que entró en vigor y surtió sus efectos desde el 1 de enero de 1997, como así lo establece su disposición final primera, por lo que por los hechos imponderables devengados durante todo el ejercicio de 1997 se han podido presentar conflictos en relación al ITP y AJD que grava las concesiones de prestación de servicios, pues según la Ley 30/1983 es competente para su exacción la Comunidad donde tenga su domicilio fiscal el concesionario, y, según la Ley 14/1996, es competente aquella donde se presten los servicios. Así pues, se podrían generar las dos siguientes situaciones fácticas:

- 1.<sup>a</sup> Sociedad, con domicilio social en Málaga (Andalucía), que fuese concesionaria de una prestación de servicios de abastecimiento de aguas, otorgada en 1997 por el Ayuntamiento de Barcelona (Comunidad Autónoma de Cataluña). En este supuesto serían competentes ambas Comunidades Autónomas por no haber asumido la Junta de Andalucía el nuevo régimen de cesión de tributos y que, por tanto, se rige por el criterio del domicilio fiscal del concesionario, surgiendo un conflicto de competencias positivo entre dichas Comunidades Autónomas.
- 2.<sup>a</sup> Sociedad, con domicilio fiscal en Barcelona (en Cataluña se aplica la Ley 14/1996), prestataria del servicio de abastecimiento de aguas en la ciudad de Málaga, otorgado en régimen de concesión administrativa por su Ayuntamiento en 1997. En este caso se podría plantear un conflicto de competencias negativo al considerar cada Comunidad Autónoma que corresponde a la otra los rendimientos derivados del hecho imponible referido. En este supuesto de hecho incluso podría **eludirse** el pago del impuesto.

Mediante la disposición adicional novena que estamos comentando se da solución a estas posibles situaciones que se pudieran dar a partir de 1998, pues insistimos en el vacío legal existente para 1997, ya que prevalecerían los criterios de la Ley 30/1983, por lo que en el primer supuesto expuesto sería la Delegación Provincial de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía en Málaga, la oficina competente para su exacción (gestión, liquidación, inspección y recaudación) y en el segundo supuesto serían competentes las oficinas de la Administración Tributaria de la Comunidad Autónoma de Cataluña.