

Recensiones Bibliográficas

Régimen fiscal de la concesión de obra pública (IVA, ITP y AJD, ICIO e IBI)

Ramón FALCÓN Y TELLA

Marcial Pons, Madrid, 2006, 116 págs.

En otra reciente recensión para esta revista dábamos noticia del creciente fenómeno de financiación público-privada (*public private partnership*) al que pertenece la figura estudiada en esta muy destacable monografía que sabe combinar, sin que sobre nada, aspectos dogmáticos con elementos surgidos en la práctica profesional del abogado y catedrático de Derecho Financiero de la Universidad Complutense, Ramón FALCÓN Y TELLA. El *género* interesa y mucho, desde el punto de vista presupuestario y de gasto público, porque una cosa es el cumplimiento nominal de las restricciones autoimpuestas en el Pacto de Estabilidad y Crecimiento –o en nuestras leyes de estabilidad presupuestaria– aunque ello se traduzca en expulsar del balance de la Administración, para no computar déficit, buena parte de la financiación de infraestructuras públicas. La *especie* que aquí se estudia se acomete desde otra perspectiva, interesando el régimen tributario de la concesión de obra pública que, en muchos casos, queda extramuros del gravamen sobre las transmisiones patrimoniales onerosas, pero también fuera del IVA.

El libro consta de seis capítulos. Tras el primero, de corte introductoria, el autor se plantea en el capítulo segundo los conceptos de «concesión» y contrato de concesión de obra pública, cuya utilización se ha generalizado a partir de la aprobación de la Ley 13/2003, de 23 de mayo, que modificó la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (texto refundido aprobado por RDLeg. 2/2000, de 16 de junio). Luego sigue con el estudio del régimen tributario aplicable al otorgamiento de la concesión (capítulo tercero) y, más adelante, con la aplicación del IVA en las fases de construcción y explotación, por un lado (capítulo cuarto), y la extinción de la concesión, por otro (capítulo quinto). Al final se incorporan referencias a los tributos locales (Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras e Impuesto sobre Bienes Inmuebles).

El estudio del concepto de concesión arranca con argumentos de administrativistas, Consejo de Estado y jurisprudencia del Tribunal Supremo. El profesor FALCÓN Y TELLA destaca, como mínimo común denominador de las diferentes realidades englobadas bajo ese *nomen iuris*, la «transferencia a uno o varios sujetos de una esfera de actuación originariamente perteneciente a una entidad administrativa» que, pese a no encerrar un régimen jurídico uniforme, es bastante desde el punto de vista tributario, donde el ITP y AJD se refiere a ese amplio concepto como objeto de gravamen [art. 7.1 B) del texto refundido aprobado por RDLeg. 1/1993, de 24 de septiembre], requiriendo la acumulativa producción de los dos requisitos siguientes: 1.º Que los actos supongan la transferencia al particular de facultades originariamente públicas, ya sean facultades de gestión de servicios públicos o el uso privativo o aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, y 2.º Que, como consecuencia de lo anterior, se produzca un desplazamiento patrimonial a favor del particular.

Luego se plantea si estos requisitos concurren en las llamadas concesiones de obra pública reguladas en los artículos 220 y siguientes de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas. El autor deduce de dicha norma –que viene a recoger el concepto comunitario de concesión de obra pública procedente de la Directiva 2004/18/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 31 de marzo de 2004, relativa a la coordinación de procedimientos de adjudicación de los contratos de obras, suministro y servicios– que la figura estudiada aparece como una simple alternativa para financiar la realización de infraestructuras en colaboración con el sector privado, puesto que lo que la caracteriza es el modo en que se financia la obra y el desplazamiento del riesgo al contratista y no el que haya o no una auténtica transferencia al concesionario de facultades que antes eran públicas. En otras palabras: «una buena parte de las concesiones de obras públicas

son en realidad meras fórmulas contractuales de colaboración público-privada que no implican una verdadera y propia concesión a efectos fiscales, y que por tanto no pueden gravarse por Transmisiones Patrimoniales Onerosas», ni en el IVA, donde el otorgamiento de la concesión aparece como «una mera formalidad que no dará lugar a devengo alguno, al faltar el aspecto material del hecho imponible».

En el capítulo tercero se plantea la delimitación entre ambos impuestos respecto del otorgamiento de la concesión, sometiendo a consideración crítica diversas resoluciones de la Dirección General de Tributos. A raíz de ello, se distingue después entre concesiones cuyo otorgamiento queda sujeto al IVA –únicamente las que tengan por objeto la explotación de infraestructuras portuarias, aeroportuarias o ferroviarias ya construidas, siendo el hecho imponible la prestación de servicios que realiza el ente concedente del derecho a utilizar la correspondiente infraestructura–, de aquellas otras en las que el otorgamiento se grava en el ITP y AJD –por suponer siempre un desplazamiento patrimonial a favor del particular y que no tengan por objeto puertos, aeropuertos ni infraestructuras ferroviarias– y las que no se gravan en ninguno de estos tributos por no implicar ese desplazamiento patrimonial a favor del concesionario, dando entrada al gravamen proporcional de Actos Jurídicos Documentados si hay otorgamiento de escritura pública.

Los siguientes capítulos se centran en el IVA. Por un lado, su aplicación a las operaciones de explotación de la obra pública y de la zona comercial (locales de ocio y comercio, estacionamientos, establecimientos de hostelería, etc.) susceptibles de aprovechamiento económico diferenciado. La fase de construcción no supone la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetos al impuesto, aunque sí el inicio de la actividad empresarial y el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la construcción.

Por otro lado, en la extinción de la concesión, considerando la reversión como un supuesto de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial no sujeto al IVA, incluso en los casos en que la Administración no vaya a seguir realizando exactamente la misma actividad ejercida por el concesionario. El profesor FALCÓN Y TELLA razona, frente a hipótesis en que no fuese aplicable la regla de la no sujeción, que podría entrar en juego la exención relativa a la segunda entrega de edificaciones que, lógicamente, no alcanzaría al mobiliario ni otros elementos afectos a la actividad que también se transmiten en el momento de la reversión. En cuanto a los supuestos de rescate o resolución anticipada de la concesión, la indemnización al concesionario no tiene el carácter de contraprestación y no queda, por ello mismo, sujeta al IVA.

El tratamiento, para acabar, de los tributos locales en el último capítulo distingue, en relación al ICIO, entre la no sujeción de las obras realizadas en el marco de concesiones para las que la legislación sectorial específica excluya la necesidad de licencia de obras o urbanística y la sujeción en los demás casos pese a que, como el dueño de la obra es el ente público concedente, si la concesión la otorga una Administración territorial y va a ser directamente destinada a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales, gozaría de la exención prevista por el artículo 100.2 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales. En el IBI también conviven supuestos de no sujeción con varias exenciones que podrían resultar de aplicación.

Dejamos noticia, finalmente, de que el Gobierno ha remitido al Congreso de los Diputados un proyecto de Ley de Contratos del Sector Público (publicado el 8 de septiembre de 2006 en el «Boletín Oficial de las Cortes Generales», VIII Legislatura, Serie A, núm. 95-1) que mantiene la tónica de regulación del contrato de concesión de obra pública y prevé, al propio tiempo, una figura contractual nueva que se denomina *contrato de colaboración entre el sector público y el sector privado*, cuyos límites con el anterior no aparecen definidos con suficiente claridad, aunque presumiblemente servirá para reducir el ámbito de aplicación que ha tenido en la práctica la figura estudiada en la monografía que hemos comentado.

Miguel Ángel Martínez Lago