



# Los sistemas de colaboración público-privada para la provisión de bienes y servicios públicos. Su incidencia en el sistema de ingresos públicos

---

**Jesús Rodríguez Márquez**

Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario.

Instituto de Estudios Fiscales

## RESUMEN

El presente trabajo analiza las nuevas fórmulas de provisión de bienes y servicios públicos que han permitido la colaboración del sector privado en esta materia. Ahora bien, no se hace de manera omnicomprendensiva, sino limitada a un aspecto concreto: la incidencia que presentan en el sistema de ingresos públicos.

En primer lugar, se pone de manifiesto la necesidad de un replanteamiento de las políticas de tarificación. En este sentido, debe tenerse en cuenta, por un lado, que estos nuevos modelos han supuesto una alteración en los sujetos que financian el coste de las obras y servicios públicos. Así, se ha pasado de una financiación mayoritaria a través del presupuesto y, por tanto, mediante tributos que recaen sobre la colectividad, a otra que gravita sobre los usuarios de tales bienes. Ello obliga a analizar la aceptación social de tales sistemas. Por otro lado, también debe tenerse en cuenta que estas tarifas deben cumplir objetivos adicionales a los de financiación, como son los medioambientales o de fomento de la intermodalidad.

En segundo lugar, y en relación con lo anterior, se analiza la naturaleza jurídica de las tarifas. Así, parece muy dudoso que nuestra jurisprudencia constitucional e, incluso, nuestra legislación permita calificar en todo caso tales tarifas como precios privados. Por el contrario, siempre que se trate de prestaciones exigidas por la prestación

de servicios públicos, incluso aunque estén gestionados de manera indirecta mediante concesión, deben recibir la calificación y el régimen jurídico propio de las tasas.

Por último, también se incluye un breve estudio acerca del gravamen de las concesiones de obra pública, cuyo régimen tributario está planteando no pocos problemas, derivados de la compleja naturaleza jurídica del negocio.

Todo ello va precedido de una somera explicación de cada uno de los sistemas de colaboración público-privada, imprescindible para conocer el objeto del presente estudio.

## **1. PRESENTACIÓN**

La materia objeto del presente trabajo –y, claro está, la del número monográfico de esta Revista– se encontraba prácticamente ausente de los estudios jurídico-financieros y tributarios hasta hace pocos años. A lo sumo, los análisis desarrollados quedaban localizados en el tratamiento puntual de las concesiones –básicamente– en distintas figuras impositivas.

No obstante, la fuerza de la realidad supuso su consideración inicial desde la perspectiva presupuestaria –que no de gasto público– a fin de solventar los obstáculos normativos existentes para el desarrollo de las operaciones que requerían las planificaciones financieras. Confluyó esta producción normativa con una más abundante bibliografía de los especialistas en Contabilidad Pública. Y ello, porque es en este ámbito donde se detecta precisamente el origen del problema. Éste no es otro que la inclusión de la deuda generada por la obra dentro de los perímetros de endeudamiento de los distintos niveles de gobierno a efectos del cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria. Por ello, es en Contabilidad Pública desde donde se aborda, en primer término, esta problemática. De esta forma se analiza el tratamiento de los distintos modelos operativos a efectos de los criterios del SEC-95, de los cuales resulta la calificación o no de la inversión realizada dentro del referido perímetro de endeudamiento.

Dicho en términos muy sencillos, puede establecerse la siguiente secuencia temporal en el desarrollo y estudio de estas nuevas fórmulas de financiación de las infraestructuras, al menos en nuestro país:

– En primer lugar, se establece la restricción presupuestaria derivada del cumplimiento del objetivo de estabilidad. Ello obliga, a su vez, a establecer criterios acerca de cuáles son las condiciones para

que los activos y pasivos derivados de la construcción de una obra pública figuren en la Contabilidad Nacional. Dichas reglas son las que se plasman finalmente en el SEC-95.

– A continuación, los poderes públicos se enfrentan a un dilema de difícil solución: la necesidad de continuar la provisión pública de infraestructuras y la prohibición de incurrir en déficit excesivos.

– Ante esta situación, comienzan a proliferar fórmulas que, dando entrada a la iniciativa privada o constituyendo entidades sometidas a Derecho privado, consiguen sortear la restricción presupuestaria y adelantar la ejecución de las obras.

– A partir de aquí se despierta el interés doctrinal por estas figuras. Sobre todo, como hemos dicho, en el ámbito de la Contabilidad Pública, aunque también desde el Derecho administrativo.

En esta secuencia se inserta también el impulso de la Unión Europea en la llamada a la iniciativa privada y su incidencia sobre la normativa española relativa a la contratación pública, que ha determinado la reciente aprobación de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público (en adelante, LCSP).

Sin embargo, del análisis de las regulaciones del gasto y de los ingresos públicos implicados en los circuitos financieros derivados de la provisión de bienes y servicios públicos resulta que no se ha logrado todavía en España diseñar un contexto satisfactorio que atienda a todas las necesidades de los titulares de los intereses financieros en juego. Y nos estamos refiriendo tanto a los intereses públicos como a los legítimamente esgrimidos por los operadores privados que acogen la llamada a la inversión en obra pública, como creciente vertiente de su actividad empresarial. Es lo que en una obra anterior<sup>1</sup> calificábamos como falta de juridicidad en esta materia, provocada por una regulación fragmentaria y que ha venido siendo elaborada a impulso de las necesidades derivadas de la realidad cotidiana.

Dicho déficit se ha producido en una doble dirección. Por un lado, en la adopción de las decisiones de gasto ínsitas en estas alternativas y en la incidencia que presentan sobre la estructura del conjunto de gravámenes satisfechos por los ciudadanos. Por otro, en el despliegue de los mecanismos tradicionales de control, cuya operatividad hay que replantear ante el repliegue de los entes públicos a las

---

<sup>1</sup> Junto a JUAN LOZANO, A.: *La colaboración público-privada en la financiación de infraestructuras y servicios públicos. Una aproximación desde los principios jurídico-financieros*, IEF, Madrid, 2006.

funciones de titularidad y regulación en la provisión de bienes y servicios públicos.

En el presente trabajo pretendemos analizar, de forma monográfica, cuál es la incidencia de estas nuevas formas de financiación de infraestructuras y servicios públicos en el sistema de recursos públicos. Es decir, nos vamos a centrar en un aspecto concreto de la primera de las vertientes en las que se manifiesta esa ausencia de análisis jurídico. Ello nos obliga a examinar tres problemas concretos. En primer lugar, la necesidad de un replanteamiento de las políticas de tarificación, de manera que responda a nuevos objetivos, como son las políticas ambientales o de transporte. En segundo lugar, el difícil encaje de la potestad tarifaria en nuestro actual ordenamiento jurídico y, en particular, el respeto a la reserva de Ley e, incluso, su posible naturaleza tributaria. Por último, los problemas que suscitan las nuevas fórmulas contractuales, pensadas para facilitar la colaboración público-privada, a efectos de su sometimiento a gravamen.

Con carácter previo, sin embargo, consideramos necesario realizar una breve exposición de cada una de las fórmulas a través de las que se articula la participación privada en la financiación y provisión de bienes y servicios públicos. Se trata, claro está, de una mera descripción de los sistemas, claramente instrumental, que ni siquiera pretende acometer su análisis jurídico.

## 2. LOS SISTEMAS DE COLABORACIÓN DEL SECTOR PRIVADO EN LA PROVISIÓN DE BIENES Y SERVICIOS PÚBLICOS

### 2.1. El denominado «sistema español»

El modelo que se conoce como «sistema español» se caracteriza por la creación de una empresa pública participada mayoritaria o totalmente por la Administración estatal, autonómica o local, que es la que va a acometer la ejecución y gestión de la obra pública de que se trate. Como se ha señalado, se trata de sociedades o entidades de carácter instrumental en la medida en que no son generadoras de ingresos y con capacidad de endeudamiento. Así, actuando en nombre propio y por cuenta y mandato de su Administración, se ocupan de la construcción y gestión de determinadas infraestructuras<sup>2</sup>. En nues-

---

<sup>2</sup> IZQUIERDO BARTOLOMÉ, R.: *La necesidad de nuevas y mejores infraestructuras y el problema de su financiación*, Madrid, SEOPAN, 2000.

tro país, este tipo de entidades ha proliferado en las Comunidades Autónomas<sup>3</sup>.

Las razones por las que se acude a este sistema son variadas. En primer lugar, viene a ser una manifestación de lo que se ha dado en llamar «huida del Derecho administrativo», buscando el sometimiento, aunque sea parcial, de la actuación de la Administración al Derecho privado. En segundo lugar, permite acometer las inversiones de una forma más rápida de lo que reflejan las asignaciones presupuestarias.

Por último, hasta hace unos años ha sido una fórmula que permitía huir de las restricciones presupuestarias impuestas por las normas comunitarias, ya que el endeudamiento de la sociedad instrumental no tenía la consideración de endeudamiento público<sup>4</sup>.

Pasando a caracterizar el modelo, puede afirmarse, de modo sintético, que funciona sobre la base de un convenio suscrito entre la Administración y el ente instrumental. Convenio que tiene un doble contenido. Por un lado, se definen los cauces y procedimientos a seguir para la ejecución de determinadas infraestructuras, lo que supone una decisión previa en cuanto a su naturaleza y cuantía por parte de la Administración. Por otro lado, la Administración se compromete a financiar todos los costes derivados de la realización de la obra y a fijar el calendario mediante las correspondientes asignacio-

---

<sup>3</sup> Entre otras muchas pueden citarse las siguientes:  
Gestió d'Infraestructures, S. A. (GISA), en Cataluña.  
Gestión de Infraestructuras de Andalucía, S. A. (GIASA).  
Áreas de Promoción Empresarial, S. A. (ARPEGIO), en Madrid.  
Sociedade Pública de Investimentos de Galicia, S. A. (SPI).

<sup>4</sup> Esta última ventaja de la utilización del «sistema español» ha decaído, en principio, tras la entrada en vigor de las nuevas normas contables del sector público, es decir, del SEC-95. Así, Eurostat ha previsto el tratamiento de estas sociedades mandatarias en la contabilidad nacional: si la entidad es de titularidad pública y ha sido creada, precisamente, para financiar, construir y gestionar un activo que se pone a disposición de la Administración, los pagos que realice esta última no constituyen la contraprestación de una «venta», sino que tienen la consideración de transferencias. Esta conclusión tiene una repercusión muy importante. Así, el SEC-95 distingue entre Administraciones Públicas y empresas con arreglo a un estricto criterio de mercado: si un operador económico orienta su producción a éste, es decir, los vende, debe integrarse en el sector empresas, con independencia de su titularidad pública o privada. A su vez, para precisar si la unidad económica orienta o no su producción al mercado se acude a un criterio objetivo, como es que sus ingresos por ventas cubran, al menos, el 50 % de los totales de explotación. Pues bien, al considerarse que los pagos de la Administración no tienen la consideración de ventas, las sociedades que ahora nos ocupan no alcanzan dicho porcentaje y, por tanto, deben considerarse como Administración Pública. Por ello mismo, su endeudamiento computa como deuda pública.

nes presupuestarias. Este compromiso es el que permite a la sociedad acudir al crédito bancario o al mercado de capitales para obtener la financiación necesaria para la realización de la obra<sup>5</sup>. De esta manera se puede anticipar su ejecución respecto de las previsiones presupuestarias.

Debe señalarse, sin embargo, que el cambio de los criterios contables ha provocado, en ocasiones, importantes modificaciones de las formas de actuación en materia de financiación. A estos efectos es preciso tener en cuenta las previsiones del Real Decreto 926/1998, de 14 de mayo, por el que se regulan los fondos de titulización de activos y las sociedades gestoras de fondos de titulización. De manera muy resumida puede afirmarse que la titulización es una operación financiera por la que se transmiten determinados activos –principalmente, derechos de crédito– a una entidad creada con dicha finalidad –denominada fondo de titulización– para su comercialización en los mercados financieros<sup>6</sup>.

Pues bien, existen sociedades mandatarias que acuden a este mecanismo para reducir o eliminar su endeudamiento<sup>7</sup>. La operación se estructura en tres fases. La primera ya la conocemos, porque es común a todas las modalidades del sistema: la Administración encarga a la sociedad mandataria la realización de una obra pública, comprometiéndose a la realización de transferencias para su pago. Dicho compromiso, como hemos señalado, genera unos derechos de crédito a favor de la sociedad instrumental. En segundo lugar, la sociedad cede los derechos de crédito a un fondo de titulización, satisfaciendo éste el valor actual de los mismos. Es decir, se trata de una técnica de descuento mediante la que la sociedad recibe anticipadamente el importe de sus derechos de crédito, pero, como es lógico, una vez deducida la correspondiente carga financiera. Estos ingresos le permiten a la entidad pagar las obras o cancelar las deudas existentes con las entidades financieras. Por último, la Administración mandante paga al fondo de titulización las cantidades comprometidas de conformidad con lo previsto en el plan económico-financiero.

---

<sup>5</sup> Vid. GONZÁLEZ MARIN, A.: «Límites a la financiación presupuestaria de infraestructuras», *Nuevas formas de financiación de proyectos público*, Madrid, Cívitas, 1999, página. 25.

<sup>6</sup> ESQUIVIAS FERRIZ, F.: «Experiencias de financiación de infraestructuras y dotaciones mediante empresas públicas: el caso Arpegio», «Límites a la financiación presupuestaria de infraestructuras», *Nuevas formas de financiación de proyectos público*, Madrid, Cívitas, 1999, pág. 168.

<sup>7</sup> Como señalan PINA, V. y TORRES, L., es el caso de Arpegio (*La iniciativa privada en el sector público: externalización de servicios y financiación de infraestructuras*, Madrid, AECA, 2003, pág. 46).

Como puede observarse, esta solución supone eliminar el endeudamiento de la sociedad mandataria, pero también implica trasladarlo, de algún modo, a la Administración mandante. Así, no faltan opiniones que afirman que, con independencia de lo que señalen las autoridades europeas, dicha deuda debe computarse a efectos de endeudamiento público y de solvencia de la Administración<sup>8</sup>.

## **2.2. El «sistema alemán» o «de llave en mano»**

Como es sabido, el sistema ordinario bajo el que se desenvuelve el contrato de obra pública implica que la retribución del constructor se va satisfaciendo con arreglo a los avances en la construcción mediante la expedición de las correspondientes certificaciones de obras. Éstas se emiten de acuerdo con un presupuesto cerrado y aprobado por la Administración, sin perjuicio de posibles revisiones de precios.

Bajo este modelo, que podemos denominar «tradicional», el presupuesto debe reflejar, en los mismos ejercicios en que se procede a la construcción de la obra, las correspondientes dotaciones para tal fin. Por tanto, la ejecución de la obra tendrá su incidencia a efectos del cómputo del endeudamiento de la Administración en los años en que aquélla se produce. Ello puede condicionar, lógicamente, el ritmo de construcción de determinados proyectos públicos, que se retrasarán como consecuencia de las restricciones presupuestarias.

Al objeto de eludir estos inconvenientes, Alemania –de ahí su nombre– procedió, durante la década de los noventa, a construir determinadas infraestructuras –autopistas– mediante un sistema que excluye los pagos parciales vinculados al desarrollo de la obra. Es decir, bajo este modelo la Administración contrata la construcción y financiación de un proyecto, pero reembolsando los costes e intereses una vez finalizada y recibida la obra. De esta forma se consiguen dos objetivos. El primero, evidente, permite desplazar el endeudamiento de la Administración hasta el ejercicio en que se produce la recepción de la obra, facilitando su ejecución inmediata. El segundo, complementario del anterior, permite un correcto control del gasto diferido, ya que el precio de la construcción se concreta a la firma del contrato<sup>9</sup>.

En nuestro país este modelo fue introducido por el artículo 147 de la Ley 13/1996, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden

---

<sup>8</sup> BENITO LÓPEZ, B., y MONTESINOS JULVE, V.: «Análisis de la financiación ¿privada? de infraestructuras», *op. cit.*, p. 17.

<sup>9</sup> *Vid.* PINA, V. y TORRES, L.: *La iniciativa privada en el sector público: externalización de servicios y financiación de infraestructuras*, *op. cit.*, pág. 34.

Social, que regula el denominado «contrato de obra bajo la modalidad de abono total del precio». Son dos las notas características de este contrato. De un lado, se excluyen las certificaciones de obra, de manera que el contratista se obliga a financiar la construcción, adelantando las cantidades necesarias hasta la finalización de la obra. De otro lado, se produce un pago único a la recepción de la construcción, si bien se prevé la posibilidad de que el precio se abone mediante un fraccionamiento de hasta diez anualidades.

Por otra parte, debe señalarse que tras la entrada en vigor del SEC-95 este sistema ha perdido parte de su atractivo. Así, la posibilidad de fraccionar el pago hasta en diez años obedecía al deseo de periodificar su incidencia en el déficit. Sin embargo, los nuevos criterios contables obligan al registro total del gasto derivado del contrato en el momento de recepción de la obra, con independencia de su pago.

### **2.3. El «método británico» o «peaje sombra» y «los pagos por disponibilidad»**

El sistema de «peaje sombra», que tiene su origen en el Reino Unido, puede caracterizarse del siguiente modo:

– Nos encontramos ante un modelo concesional –con el matiz que luego veremos–, en cuya virtud la Administración encarga a una empresa la construcción y financiación de una infraestructura pública, otorgándole también su explotación.

– Por tanto, es el agente privado el que financia la construcción de la infraestructura, recuperando su inversión mediante su futura explotación.

– No obstante, la empresa concesionaria no cobra un peaje a los usuarios, para los que el uso de las infraestructuras es gratuito.

– La remuneración a la compañía concesionaria es satisfecha por la propia Administración, de manera que aquélla se basa, sobre todo, en el nivel de utilización de la infraestructura. No obstante, los pagos no sólo toman en cuenta este factor, sino que también dependen del servicio prestado a través de la evaluación de los estándares de calidad y servicio<sup>10</sup>.

– En ocasiones, la Administración se compromete a pagar un mínimo que asegure la rentabilidad de la inversión para el caso de que

---

<sup>10</sup> ACERETE GIL, J. B.: *Financiación y gestión privada de infraestructuras y servicios públicos. Asociaciones público-privadas*, Madrid, IEF, 2004, pág. 87.

la demanda disminuya significativamente<sup>11</sup>. Asimismo, también se suele fijar un máximo a pagar a partir del momento en que se exceda de un determinado nivel de uso de la infraestructura.

– A la finalización del período concesional, el activo revierte a la Administración, que puede explotarlo directamente o acudir, de nuevo, a una fórmula de gestión indirecta.

Como puede observarse, este modelo, al igual que los anteriores, permite acometer de forma inmediata la construcción de infraestructuras públicas, difiriendo su pago a un período posterior. Pero, además, incluye su fraccionamiento en un plazo muy dilatado.

Esta fórmula, sin embargo, no puede emplearse para la construcción de cualquier equipamiento público, ya que resulta imprescindible que pueda cuantificarse, de algún modo, su uso por parte de los ciudadanos. En particular, ha sido empleado para la financiación de carreteras. Junto al sistema de «peaje sombra» también puede identificarse uno mixto, conocido como de «peaje blando», en el que se produce un pago por parte de los usuarios, que no cubre la totalidad del importe de la obra, y un «peaje sombra» a cargo de la Administración, que financia así el resto de su cuantía.

Por lo que se refiere a su contabilización, Eurostat elaboró, en el año 2000, criterios específicos para aquellos casos en los que, como aquí sucede, el sector privado financia, construye y gestiona infraestructuras públicas<sup>12</sup>. En concreto, se plantean dos alternativas, que podemos aplicar al sistema de «peaje sombra»<sup>13</sup>:

– Si durante el período de explotación de la obra la empresa privada afronta la mayoría de los riesgos derivados de la propiedad y recibe la mayoría de los beneficios, aquélla se incorpora a su balance. De esta manera, la relación entre dicha empresa y la Administración que satisface los cánones se reconduce, contablemente, a un arrendamiento operativo. Ello significa que sólo repercuten en el resultado presupuestario los pagos regulares realizados durante la explotación de la infraestructura. Así, no tendrá ninguna incidencia durante el período de su construcción y tampoco en caso de reversión a la finalización del período concesional. En tal caso, la obra se

---

<sup>11</sup> Así ha sucedido, por ejemplo, en la construcción de la Autovía del Noroeste en la Comunidad Autónoma de Murcia (*ibidem*, pág. 140).

<sup>12</sup> *Manual sobre el déficit público y la deuda pública*.

<sup>13</sup> Seguimos aquí el trabajo de BENITO LÓPEZ, B., y MONTESINOS JULVE, V.: «Análisis de la financiación éprivada? de infraestructuras», *op. cit.*, págs. 20-25.

incorpora a las cuentas de la Administración, compensado con una transferencia de capital sin incidencia en el resultado presupuestario.

– Si durante el período de explotación es la Administración quien afronta la mayor parte de los riesgos derivados de la propiedad y también recibe la mayor parte de los beneficios, la infraestructura se incorpora a su balance desde la formalización del contrato y utilizando como contrapartida un préstamo de igual valor. En estos casos, la relación contractual se cataloga como de arrendamiento financiero. En estas condiciones, el valor actual del activo, que, insistimos, se registra en el momento de formalización del contrato, se considera formación bruta de capital fijo y, por ello mismo, con incidencia en la capacidad o necesidad de financiación. Durante el plazo de explotación, los pagos deberán dividirse en reembolso de principal e intereses, de forma que sólo estos últimos repercutirán en la capacidad o necesidad de financiación.

Como es lógico, en ambos casos la construcción de la infraestructura tiene su incidencia en las cuentas públicas, pero varía, y mucho, su imputación temporal. Así, mientras que en el primer caso se produce de manera fraccionada a lo largo de todo el período concesional, como si de un alquiler se tratara, bajo la segunda fórmula tiene lugar, por la mayor parte de su cuantía, en el momento de formalización del contrato.

Para finalizar, debemos referirnos también, aunque sólo sea para describirla, a una modalidad de financiación, íntimamente ligada al «peaje sombra», pero que se aplica en casos en los que no se puede acudir a este último. Nos referimos a los denominados «pagos por disponibilidad», pensados para los casos en que un operador privado construye una obra pública para que la Administración la emplee como soporte a efectos de la prestación de un servicio. En dichas situaciones no puede retribuirse al concesionario mediante el «peaje sombra», toda vez que dicha fórmula no será aceptada por la parte que no tiene ningún control sobre el servicio que se presta y, por tanto, sobre el grado de utilización de la obra que ha construido. Por ello, en estos casos la retribución no se fija en función del uso de la infraestructura, sino atendiendo a las condiciones de calidad en que la Administración puede utilizarla para prestar el servicio público de que se trate. Como puede observarse, el sistema no es más que una variante del «peaje sombra», pero cuantificando la retribución, más que por el grado de utilización de la obra, por su calidad, medida en términos de óptima puesta a disposición de la Administración para que ésta preste un servicio público.

## 2.4. El modelo concesional: la concesión de obra pública

El modelo concesional, de gran tradición en nuestro Derecho, ofrece múltiples ventajas desde el punto de vista del cumplimiento de las restricciones presupuestarias. Así, en su versión más pura, no genera déficit ni deuda, ya que la obra se financia por el concesionario y éste obtiene la correspondiente retribución mediante los «retornos» que produce la explotación de la obra<sup>14</sup>.

Esta es, sin duda, la razón que ha provocado las últimas modificaciones de la normativa reguladora de los contratos de la Administración Pública, de manera que, en la actualidad, contamos con la regulación de diversas modalidades de contratación que permiten acudir a este modelo concesional con un mínimo de seguridad jurídica. La más importante es la denominada concesión de obra pública, a la que ya hemos hecho referencia al tratar el «peaje sombra». Se trata de un contrato en cuya virtud la Administración otorga a un concesionario, durante un plazo, la construcción y explotación, o solamente la explotación, de unas obras susceptibles de ser explotadas, reconociéndole el derecho a percibir una retribución consistente en la explotación de la propia obra o en tal derecho acompañado del de percibir un precio.

Exceptuando la posibilidad de establecer un «peaje sombra» o un «peaje blando», que ya hemos analizado, puede observarse que la retribución del concesionario nos sitúa, con carácter general, ante una modalidad extrapresupuestaria de financiación de la obra pública. Así, se prevé que aquélla se derive, con carácter general, del precio satisfecho por los usuarios y de la explotación de la zona comercial.

Sin embargo –y resulta frecuente–, también se prevé la posibilidad de que se realicen aportaciones públicas, en cuyo caso el sistema se convierte en parcialmente presupuestario.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que la reciente LCSP ha regulado el contrato de colaboración entre el sector público y el sector privado. De conformidad con su artículo 11, estos negocios se definen como aquéllos en los que *«una Administración Pública encarga a una entidad de derecho privado, por un período determinado en función de la duración de la amortización de las inversiones o de las fórmulas de financiación que se prevean, la realización de una actuación global e integrada que,*

---

<sup>14</sup> GÓMEZ-FERRER MORANT, R.: «El problema de la financiación de las obras públicas: las sucesivas modificaciones de la LCAP 13/1995, de 18 de mayo, con especial referencia a la financiación mediante concesión de dominio público», *Comentarios a la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas*, Madrid, Civitas, 2004, págs. 798-799.

además de la financiación de inversiones inmateriales, de obras o de suministros necesarios para el cumplimiento de determinados objetivos de servicio público o relacionados con actuaciones de interés general, comprenda alguna de las siguientes prestaciones:

a) La construcción, instalación o transformación de obras, equipos, sistemas y productos o bienes complejos, así como su mantenimiento, actualización o renovación, su explotación o su gestión.

b) La gestión integral del mantenimiento de instalaciones complejas.

c) La fabricación de bienes y la prestación de servicios que incorporen tecnología específicamente desarrollada con el propósito de aportar soluciones más avanzadas y económicamente más ventajosas que las existentes en el mercado.

d) Otras prestaciones de servicios ligadas al desarrollo por la Administración del servicio público o actuación de interés general que le haya sido encomendado».

No obstante, debe tenerse en cuenta que el contrato se ha configurado como una categoría residual, ya que el apartado segundo de dicho precepto afirma que sólo podrá celebrarse cuando previamente se haya puesto de manifiesto que otras fórmulas alternativas de contratación no permiten la satisfacción de las finalidades públicas. Y, en la mayoría de las ocasiones, bastará con acudir a la concesión de obra pública.

## **2.5. Las operaciones de colaboración de tipo institucionalizado: la creación de entidades públicas empresariales y la toma de control de una entidad pública por parte de un operador privado**

Para finalizar, también debemos aludir a un modelo que puede calificarse, en ocasiones, como extrapresupuestario. Nos referimos a la creación de entes públicos empresariales que, como se ha señalado, constituyen un ejemplo de mezcla entre gestión pública y retribución privada en el sentido de que el coste de las obras es soportado por sus usuarios y no por el conjunto de los contribuyentes<sup>15</sup>.

Este tipo de entes no tienen un carácter instrumental, como sucede con las empresas públicas que examinábamos al describir el «sistema español». Así, presentan una naturaleza comercial, de manera que la mayor parte de sus ingresos provienen del ejercicio de su ac-

---

<sup>15</sup> BENITO LÓPEZ, B., y MONTESINOS JULVE, V.: «Análisis de la financiación ¿privada? de infraestructuras», *op. cit.*, pág. 17.

tividad. Ésta circunstancia les confiere una nota diferencial respecto de las sociedades públicas, como es su capacidad propia de endeudamiento. Esta no proviene de los compromisos públicos, como sucede con las empresas instrumentales, sino de su propia capacidad para generar ingresos. Por ello mismo también permiten la entrada de capital privado.

A los efectos que a nosotros nos interesan, puede distinguirse entre entes que son autosuficientes y los que no. Dentro de la primera categoría se encuentran Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea (AENA) y Puertos del Estado. Dichas entidades financian sus inversiones, mayoritariamente, mediante los ingresos de su actividad y, de manera muy significativa, a través de las tasas cobradas a los usuarios<sup>16</sup>.

Entre los segundos cabe destacar la actuación del Gestor de Infraestructuras Ferroviarias (GIF), que ha venido recibiendo aportaciones públicas para la realización de sus inversiones<sup>17</sup>. No obstante, es posible que la situación en el ferrocarril cambie tras la creación del Administrador de Infraestructuras Ferroviarias (en adelante, ADIF). Así, el artículo 6 de la Ley 39/2003, de 17 de noviembre, del Sector Ferroviario (en adelante, LSF) prevé que la aprobación de proyectos de construcción de nuevas líneas ferroviarias o de sus tramos se realizará mediante resolución del Ministerio de Fomento, que deberá precisar si la ejecución corresponde al ADIF o al propio Ministerio. En el primer caso, el artículo 6.4 del Real Decreto 2395/2004, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la entidad pública empresarial Administrador de Infraestructuras Ferroviarias señala que dicho organismo «deberá acometer la construcción con sus propios recursos». En el segundo, el Ministerio «podrá encomendar al ADIF la ejecución de dichas obras con cargo a los recursos del Estado o de terceros, conforme al correspondiente convenio» (art. 6.3).

Como puede observarse, este tipo de entidades, según los casos, pueden responder al modelo que representa el «sistema español», percibiendo retribuciones y aportaciones de las Administraciones Públicas. En tal caso, el sistema debe calificarse como presupuestario.

En otros supuestos actúan, al menos formalmente, bajo sistemas totalmente extrapresupuestarios, proviniendo la práctica totalidad

---

<sup>16</sup> Ministerio de Fomento: *Plan estratégico de infraestructuras y transporte*, diciembre de 2004, pág. 154.

<sup>17</sup> Según señala el *Plan estratégico de infraestructuras y transporte*, en el período 2000-2003 la aportación del Estado supuso el 30 % de la financiación de la inversión en ferrocarriles, y en 2004 se ha reducido al 20 %.

de sus ingresos de los operadores privados. Si ello sucede, la realización de obras públicas por parte de estas entidades carece, en principio, de incidencia sobre el presupuesto.

### 3. LA NECESIDAD DE REPLANTEAR LAS POLÍTICAS DE TARIFICACIÓN<sup>18</sup>

El primer problema que plantean las fórmulas antes examinadas desde la perspectiva del ingreso es el del necesario replanteamiento de la situación actual de las políticas de tarificación. La utilización de los recursos que componen el sistema tributario, y más recientemente también de los precios públicos, viene determinada prioritariamente por la alternativa que plantea la distribución de la carga impuesta a los ciudadanos. Ello conlleva, desde la perspectiva jurídico-financiera, la inclusión de dichos elementos en la finalidad específica a la que pueden servir unos u otros instrumentos fiscales en el proceso para justificar su elección. De ahí que se venga insistiendo en la necesidad de desarrollar la política de tarificación no con un mero objetivo de incremento recaudatorio, sino para reformular la estructura de los gravámenes y la manera en que se imponen y reparten entre el conjunto de los ciudadanos y los usuarios.

En la justificación de la distribución de la estructura global de los gravámenes de distinta naturaleza soportados por los ciudadanos conviven en la actualidad argumentos diversos, algunos tradicionales de la dialéctica principio contributivo/principio retributivo y otros recientemente añadidos. En este sentido, en ocasiones se recuerda la utilidad tradicional de tasas y precios para mantener o aligerar los niveles de presión fiscal derivados de las figuras impositivas que puedan actuar negativamente sobre el crecimiento, la competitividad y el empleo.

De manera complementaria también se aboga por el incremento en determinados ámbitos de una cultura participativa del colectivo usuarios/beneficiarios en el diseño, financiación y explotación de las infraestructuras. Los defensores del establecimiento de una cierta comunidad de intereses y cargas entre los usuarios y beneficiarios de las infraestructuras abogan por el desarrollo de fórmulas que atiendan a dos aspectos complementarios entre sí. De un lado, la intervención de aquéllos en el diseño de las infraestructuras, así como en su gestión y financiación, tanto a nivel de implantación como de mantenimiento.

---

<sup>18</sup> Este epígrafe recoge las reflexiones realizadas, junto a JUAN LOZANO, A., en «La financiación privada de infraestructuras públicas: una visión general», *LI Semana de Derecho Financiero*, IEF, en prensa.

De otro lado, el sufragar los costes en mayor medida por parte de quienes obtienen un mayor beneficio y/o provocan un incremento de aquéllos. Este debate se está desarrollando en los diversos niveles territoriales internos y también en la Unión Europea, resultando de especial actualidad la propuesta de modificación del régimen comunitario relativo a la aplicación de gravámenes a determinados vehículos por la utilización de infraestructuras de transporte.

Pero a los anteriores se añaden en la actualidad argumentos relativos a la asunción de finalidades extrafiscales –fundamentalmente medioambientales o de reducción de siniestralidad–, de fomento de intermodalidad y competencia entre infraestructuras, y relativas a la visibilidad de los circuitos financieros como justificación intrínseca de un replanteamiento en el uso de la política de tarificación. Efectivamente, frente al mayoritario despliegue tradicional de los principios de no afectación de recursos y unidad de caja, se viene considerando que la aceptación social depende en gran medida del modo en que se gasten los ingresos y de la visibilidad de los circuitos financieros que pueden activar el desarrollo de los impuestos específicos y los métodos de tarificación. Si los ciudadanos perciben que el dinero recaudado por el pago de impuestos específicos con recaudación afectada –caso de los impuestos autonómicos establecidos para incrementar la financiación sanitaria o, incluso, a través de fórmulas poco exploradas en nuestro país, como las emisiones de títulos de deuda garantizada con cargo a determinados impuestos indirectos– o por el uso de determinadas infraestructuras se reinvierte en su mantenimiento o en la construcción de infraestructuras alternativas –sistemas de financiación cruzada– mejorará la legitimación social del sistema.

En este sentido refiere en su obra más reciente Ruiz Ojeda<sup>19</sup> a la noción de impuesto vinculado de Buchanan, destinado a nutrir un fondo especial con un funcionamiento contable separado con el que se financien determinados bienes y servicios que, a su vez, están directamente ligados con la actividad sometida a imposición. Esto acerca el comportamiento de los contribuyentes al que sería el propio de los consumidores en un mercado competitivo al permitirles conocer el precio en impuestos que tienen que pagar para recibir determinados bienes y servicios públicos. Los impuestos personales diluyen, hasta casi hacerla desaparecer, la relación entre la producción de ciertos recursos, las necesidades que la provocan y las preferencias y valoraciones de los usuarios/beneficiarios, ya que hacen de quien

---

<sup>19</sup> RUIZ OJEDA, A.: *La concesión de obra pública*, Aranzadi, Pamplona, 2006, páginas 88-90.

domina el proceso presupuestario el protagonista exclusivo de las decisiones en la asignación de bienes y servicios. Se utiliza aquí la idea o expresión *earmarkedtaxes*, estrechamente ligada con la idea de bienes-club. El establecimiento de impuestos finalistas y de fondos en régimen de caja separada hacen que el *club* quede formado por quienes de hecho usan el bien o el servicio, que son, al mismo tiempo, los que pagan para costear su producción, sin que se produzcan costes de exclusión significativos.

Tal como pone de relieve este autor, el caso de las infraestructuras de transporte tal vez sea uno de los ejemplos más claros. Una modalidad interesante de gestión y financiación de bienes públicos basada en los impuestos finalistas es la experiencia de los *special districts*, ampliamente utilizada en Estados Unidos para una variada gama de infraestructuras y dotaciones. Mediante la constitución de *special districts* se pretende determinar una zona geográfica donde se considera que se localizan los beneficiarios directos de la infraestructura, de forma que la autoridad o agencia que la gestiona recibe ingresos de determinados impuestos recaudados en ese ámbito geográfico. En esta línea lanza Ruiz Ojeda una propuesta de creación de un fondo especial alimentado de los impuestos sobre los automóviles y los carburantes. De este modo, quienes tienen la necesidad, usan y provocan la construcción de carreteras son los que sufragan los costes con un mayor protagonismo. Igualmente, el descenso en la recaudación de tales impuestos especiales resultaría un válido indicador de una variación de las preferencias de los usuarios hacia otros modos de transporte.

En consecuencia, no resulta honesto analizar el impacto del despliegue de las políticas de tarificación sin considerar su incidencia en el conjunto del sistema tributario y, más allá, de la totalidad de gravámenes satisfechos por los ciudadanos. Postergar esta consideración global puede conducir no a una reformulación de la naturaleza y estructura del conjunto de gravámenes que se corresponda con las justificaciones anteriores, sino simplemente al resultado de un incremento recaudatorio que distorsione el gravamen de las distintas manifestaciones de riqueza.

#### **4. LAS POLÍTICAS DE TARIFICACIÓN Y LA RESERVA DE LEY. NATURALEZA JURÍDICA DE LAS TARIFAS**

Por otra parte, hay que tener presente que en el concepto global de política de tarificación incluimos la totalidad de supuestos en que los usuarios de bienes y servicios públicos satisfacen pagos individualizados por el acceso a los mismos, con independencia de que sean di-

rectamente percibidos por el sector público o que lo sean por los agentes privados que operan en las fórmulas de colaboración.

A este respecto debe tenerse en cuenta que sobre el sistema de fuentes normativas de todo este universo de prestaciones gravitan las exigencias del principio de reserva de Ley del artículo 31.3 de la Constitución española (en adelante, CE), en la conexión establecida con el concepto de prestación patrimonial impuesta elaborada por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

En este sentido resulta muy clarificadora la experiencia registrada en torno a las tarifas portuarias. Así, la Ley 48/2003, de 26 de noviembre, de régimen económico y de prestación de servicios de los puertos de interés general (en adelante, LREP) ha efectuado una completa redefinición de las prestaciones exigidas por el uso y aprovechamiento del dominio portuario. Dicha reestructuración ha consistido, principalmente, en la conversión de un buen número de los antiguos precios privados en tasas. De esta forma, las prestaciones exigidas se acomodan mejor a su verdadera naturaleza a la vez que se respeta la reserva de Ley proclamada por el artículo 31.3 de la CE.

Hasta la entrada en vigor de esta norma, las tarifas portuarias eran calificadas como «precios privados», no sujetos, por tanto y en apariencia, a la reserva legal. Con esta medida, unida a otras muchas –principalmente, la creación de las autoridades portuarias como entidades públicas con autonomía de gestión, dotadas de personalidad jurídica y presupuesto propios, y gestionadas con criterios de eficacia y empresariales–, se pretendía convertir a cada puerto español en una empresa que debía competir con el resto de puertos nacionales y extranjeros. Así se pone de manifiesto en el Preámbulo de la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante (en adelante, LPE) cuando afirma que *«la entrada en vigor del Mercado Único Europeo de 1 de enero de 1993 plantea un reto a los puertos españoles y a sus sistemas de transporte terrestre: llegar a ser considerados por el transporte internacional como una adecuada puerta de entrada de Europa»*. El objetivo anterior requiere, según el mismo Preámbulo, *«la definición de las tarifas por servicios portuarios prestados directamente por las autoridades portuarias como recursos de Derecho privado, en sustitución del anterior carácter de precios públicos que venía planteando problemas de rigidez y de adaptabilidad para su necesaria utilización como instrumentos de gestión portuaria»*.

La configuración descrita de las tarifas, aún necesaria para una gestión portuaria competitiva y eficaz como la descrita, presenta, no obstante, serios problemas de encaje constitucional en nuestro ordenamiento jurídico, sobre todo a partir de la STC 185/1995, de 14 de diciembre.

Así, no pasaron muchos años para que la jurisprudencia comenzara a afirmar que las tarifas portuarias, a pesar de la calificación formal otorgada por la Ley, eran, materialmente, tasas, anulándose las liquidaciones de tales «precios privados» por serlo también las órdenes ministeriales que desarrollaban tales prestaciones. Y todo ello con fundamento, como hemos dicho, en la vulneración de la reserva de Ley<sup>20</sup>. Tales pronunciamientos judiciales fueron los que motivaron la elaboración de la actual LREP.

---

<sup>20</sup> Como primer hito en esta evolución, puede citarse la STS de 8 de febrero de 1996 (RJ 1996, 1173). Esta resolución declara la nulidad de la Orden Ministerial de 17 de marzo de 1992, que regulaba, entre otras, la «Tarifa G-3: mercancías y pasajeros», por considerar a ésta una tasa, sujeta a reserva de Ley, en lugar de un precio público, tal y como era calificada legalmente. Dicha tarifa, según la regulación derivada de la Ley 18/1985, de 1 de julio, comprende la utilización de las aguas del puerto y dársenas, accesos terrestres, vías de circulación, zonas de manipulación y estaciones marítimas y servicios generales de policía. De alguna manera puede considerarse que esta tarifa es el antecedente de las actuales T-2 y T-3.

Pues bien, el Tribunal parte de la doctrina recogida en la STC 185/1995 y afirma que la tarifa no puede considerarse como un precio público por dos razones: de un lado, porque se trata de servicios que no están a cargo del sector privado, sino de organismos dependientes del Ministerio de Obras Públicas; de otro, ya que «*son de solicitud obligatoria por los administrados impuesta por disposiciones reglamentarias y, en cierta forma, constituyen condición previa o simultánea al ejercicio de la actividad, de modo que la elusión del pago sólo podría tener lugar absteniéndose del servicio, lo que elimina la libre voluntad, como ha dicho el Tribunal Constitucional*» (FJ 5º).

Una vez sentado lo anterior, considera que la tarifa presenta naturaleza de tasa. Y ello porque «*parece claro que el servicio que tiene por objeto la utilización de las aguas del puerto y dársenas, las vías de comunicación y acceso al puerto, las estaciones marítimas, etc., y el disfrute de los servicios generales de policía beneficia a los sujetos pasivos, y, además, es de solicitud obligatoria para quienes pretendan tales servicios portuarios, que implican intervención en la actuación de los particulares y son una manifestación del ejercicio de la autoridad*».

La doctrina anterior ha sido recogida por otras resoluciones de nuestro Tribunal Supremo, referidas a otras tarifas –la G-2, E-2 y E-4–, tales como las Sentencias de 14 de julio de 1997 (RJ 1997, 6157) y de 14 de enero y 20 de febrero de 1999 (RJ 1999, 57 y 1226). Esta última resolución era de especial interés, ya que parece insinuar que las tarifas implantadas por la LPE también tenían el carácter de tasa y no de precio privado. Así, señala que no cabe ahora hacer, «*en atención a que aquí se está enjuiciando la legalidad de disposiciones aplicables a una liquidación por Tarifa G-2 practicada el 31 de diciembre de 1986, conforme quedó dicho, ninguna valoración en punto a las tarifas por servicios portuarios y a su consideración de “precios privados” que hace el artículo 70 de la Ley 27/1992, acabada de citar, pese a proceder su redacción de la Ley de Reforma 62/1997, y ser esta última posterior a la Sentencia Constitucional 185/1995, y pese a que la Ley antecitada 25/1998 no ha incluido, entre las tasas vigentes del Ministerio de Fomento, las “Tarifas por servicios portuarios” que sí debía entender contemplaba, como se ha dicho, el ya derogado Real Decreto-ley 2/1996 con su remisión al Real Decreto 2546/1985*». Como puede comprobarse, el Tribunal muestra una cierta perplejidad ante la calificación de precio privado que efectúa la LPE y recuerda cómo el propio Decreto-ley 2/1996 consideraba, aun indirectamente, que las tarifas portuarias constituyen prestaciones patrimoniales impuestas de carácter público.

En cualquier caso, lo cierto es que todas las resoluciones que acabamos de citar se refieren, específicamente, al régimen de recursos portuarios derivados de las

Esta línea jurisprudencial desembocó en el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad, por obra del ATS de 24 de sep-

---

Leyes 2/1966 y 18/1985. No obstante, bajo la regulación derivada de la LPE vuelven a reiterarse los pronunciamientos judiciales que afirman que nos encontramos ante una tasa. El primero de ellos, cronológicamente –por lo que nosotros conocemos–, es la SAN de 26 de febrero de 1998 (JT 1998, 1511). El caso examinado por esta resolución consiste en la impugnación de diferentes liquidaciones practicadas por la Tarifa T-3. La actora entendía que eran nulas dichas liquidaciones, por serlo así la disposición en que se basan, es decir, la Orden Ministerial de 30 enero 1996. Ésta, se afirma, no resulta conforme con la STC 185/1995, de 14 diciembre, al conculcar el principio de «reserva de Ley», ya que tales tarifas no pueden reputarse como precios privados y sí como tasas. Pues bien, el Tribunal, después de examinar la doctrina constitucional contenida en aquella resolución, llega a la conclusión de que, efectivamente, nos encontramos ante una tasa.

En primer lugar, afirma que *«nos hallamos ante la prestación de unos servicios en régimen de Derecho público, de solicitud obligatoria por los administrados, que tiene su base genérica en el artículo 70 de la Ley 27/1992, pero cuyo desarrollo viene fijado por disposiciones reglamentarias, en concreto la Orden Ministerial 30 enero 1996, que vino a modificar la Orden de 19 de abril 1995»*. En segundo lugar, señala que el pago de dichas tarifas *«en cierto modo constituyen condición previa o simultánea para el ejercicio de tal actividad (utilización por las mercancías y pasajeros de las aguas del puerto, dársenas, etc., tal y como antes se ha descrito), de modo que la elusión del pago sólo podría tener lugar absteniéndose del servicio, lo que elimina la libre voluntad, como ha dicho el Tribunal Constitucional»*. Como consecuencia de ello, y a pesar de la declaración formal del artículo 70 de la LPE, no puede admitirse que nos encontremos ante un precio privado. *«Parece claro que el servicio que tiene por objeto la utilización por mercancías y pasajeros de los elementos portuarios antes expuestos beneficia a los sujetos pasivos y es de solicitud obligatoria para quienes pretendan tales servicios, que implican intervención en la actuación de los particulares y son una manifestación del ejercicio de autoridad, por lo que hay que concluir que la Tarifa T-3 constituye una tasa y, a mayor abundamiento, es una de las modalidades del hecho imponible de ellas que admite el artículo 13.1 de la Ley 8/1989 cuando dice que “podrán establecerse tasas por la prestación de servicios o realización de actividades en régimen de Derecho público consistente en... servicios portuarios y aeroportuarios”»*.

Todo lo anterior conduce a la anulación de las liquidaciones impugnadas, por serlo también la Orden Ministerial de la que derivan, como consecuencia de la vulneración del principio de reserva de Ley. Así se reconoce que *«las tarifas en que se subsume la T-3 tienen su base en la Ley 27/1992, pero todos los elementos para su concreción y cuantificación se han realizado por Orden Ministerial, como la hoy vigente de 30 de enero de 1996»*. Y, aunque nuestro Tribunal Constitucional permite una reserva relativa de Ley, exige, en cambio *«que los parámetros fundamentales de lo que reglamentariamente se regula en cuanto a su fijación o cuantía estén previstos por Ley, lo que no ocurre en el presente supuesto con la Ley de Puertos»*.

La argumentación anterior fue consolidándose en nuestra jurisprudencia. Así aparece reiterada, en sus términos literales y entre otras muchas, en las SSAN de 13 de enero y 9 de febrero de 2000 (JT 2000, 107, 192 y 832). Pero es que, además, puede identificarse otra línea diferente en la propia Audiencia Nacional que, utilizando argumentos parcialmente distintos, llega a idéntica conclusión. Es el caso de la SAN de 19 de octubre de 1999 (JT 1999, 1745). Se trata de una resolución confusa en cuanto a su argumentación, pero que concluye, claramente, la nulidad de la Tarifa T-3. La Sentencia parece hacer depender el carácter obligatorio del servicio recibido –y, por tanto, la naturaleza de tasa del precio exigido, según la resolución– de que la prestación de aquél exija la ocupación de parte del dominio público por parte del prestador. Esta circunstancia, según la Sentencia, excluye la concurrencia

tiembre de 2002<sup>21</sup>, contra los apartados primero y segundo del artículo 70 de la LPE. El primero es el que efectúa la calificación de las prestaciones como precios privados, mientras que el segundo confie-

---

en la prestación de dicho servicio y, por tanto, determina su obligatoriedad, de conformidad con la STC 185/1995.

En efecto, la resolución que venimos comentando afirma que *«del conjunto de posibles prestaciones realizables en los puertos marítimos comerciales la de descarga de mercancías –a la que precisamente se refieren las liquidaciones impugnadas– es patente que determina la instalación de medios mecánicos o instalaciones especializadas que ocupan espacios de dominio público portuario. Esta ocupación provoca que al efectuarse sobre un limitado espacio físico dedicado a las operaciones de carga y descarga, la ocupación con instalaciones tenga un carácter excluyente para el resto de quienes pretendan realizar este tipo de servicios y obligatoria para los usuarios del mismo en una determinada zona de influencia del puerto, no existiendo concurrencia en la prestación del servicio ni libre elección en la recepción de las prestaciones»*. De estas afirmaciones se deduce que nos encontramos ante una prestación patrimonial de carácter público, en el sentido del artículo 31.3 de la Constitución española, que queda sometida a reserva de Ley.

No obstante, el Tribunal afirma que esta conclusión parece empañada tras la entrada en vigor de la LPE, cuyo artículo 70 califica a estas tarifas como precios privados. Por tanto, se cuestiona si, en todo caso, cualquier prestación realizable en los puertos daría origen a un precio privado o cabría admitir la figura de la tasa, junto al precio privado, atendiendo a la prestación realizable. A juicio del Tribunal, la clave para decidir esta cuestión estriba, como ya anticipó, en la posibilidad o imposibilidad de concurrencia en la prestación del servicio. Así, entiende que *«es adecuado señalar que, junto a auténticos servicios públicos de utilización obligatoria, cabría establecer sobre la zona portuaria otras actividades que no comportan tal obligatoriedad, puesto que pueden realizarse en el espacio demanial del puerto en régimen de concurrencia sin suponer obligatoriedad para el usuario. Resultaría así un régimen dual de prestaciones: unas exigibles por la Administración en régimen de Derecho público (tasas y precios públicos) y otras en régimen de Derecho privado (precios privados). Entrarían en el primer grupo todas aquellas actividades asumidas por la Administración portuaria y gestionadas directa o indirectamente (en régimen de concesión si tuviesen naturaleza económica) que comporten una exclusividad de hecho o de derecho derivada de la ocupación con las instalaciones, mientras que serían precios privados las actividades asumidas que no suponen tal exclusividad en la prestación y recepción del servicio»*.

De esta forma, el Tribunal entiende que, al menos en teoría, pueden coexistir, de un lado, la tasa y el precio público como prestaciones patrimoniales de carácter público, y de otro, el precio privado. No obstante, también advierte que dicha distinción no se deduce, claramente, de la LPE. Sin embargo, la resolución cree que sí se puede deducir implícitamente de su articulado. Concretamente, del propio artículo 70, cuando distingue entre las liquidaciones que pueden exigirse en los casos que no hay concesión y *«el tráfico portuario que utilice instalaciones en régimen de concesión administrativa construidas o no por particulares»*, que *«estará sujeto al pago a la autoridad portuaria correspondiente de las tarifas que se establezcan en las cláusulas concesionales, con las bonificaciones y exenciones que vengan determinadas en las mismas»* (art. 70.4 de la LPE).

Como consecuencia de todo lo anterior concluye afirmando que *«las liquidaciones practicadas a la parte recurrente lo son por actividades de embarque y desembarque de mercancías, según Tarifa T-3; actividad esta que supone la utilización obligatoria de servicios que no se prestan en régimen de concurrencia, sino de utilización privativa y excluyente del dominio público portuario»*. Por tanto, incumplen la reserva de Ley.

La doctrina anterior se ha reiterado en diversas SSAN, entre las que pueden citarse las de 19 de enero y 1 de marzo de 2000 (JT 2000, 108 y 961).

<sup>21</sup> JUR 2002, 258552.

re al ministro la aprobación de las reglas generales y especiales de las tarifas, así como la aprobación de los tipos máximos y mínimos dentro de los que debían moverse las autoridades portuarias. Como consecuencia de ello se dictó la STC 102/2005, de 20 de abril, que declaró la inconstitucionalidad de las normas citadas. El argumento empleado por el Tribunal no es otro que el de calificar estas tarifas no ya como prestaciones patrimoniales impuestas de carácter público, que también lo son, sino como verdaderas tasas. Y ello puesto que, desde un punto de vista constitucional, los tributos son «*prestaciones patrimoniales coactivas que se satisfacen, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*»<sup>22</sup>, definición plenamente aplicable, según esta resolución, a las tarifas portuarias.

En este sentido es importante resaltar que el Tribunal salva el escollo de que los servicios portuarios se presten, en muchas ocasiones, de manera indirecta, acudiendo al artículo 2.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT). Dicho precepto ha ampliado la definición de tasa al señalar que «*se entiende que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público*». La cita expresa de dicha norma supone otorgarle relevancia constitucional. Por tanto, parece que, en adelante, la interposición de un concesionario no va a poder servir, desde este punto de vista, para excluir la prestación de la categoría de tasa.

Tratándose, por tanto, de tasas, debe reputarse inconstitucional el artículo 70.2 de la LPE en la medida en que supera los límites, muy amplios dado su carácter relativo, de la reserva de Ley. Y ello ya que remite al ministro la determinación de los elementos esenciales del tributo y, en particular, de su cuantía, sin fijarle tope máximo y mínimo. Algo similar sucede con el artículo 70.1, al calificar las prestaciones como precios privados. En este último aspecto, el Tribunal se preocupa de aclarar que no está limitando la libertad del legislador para configurar las categorías jurídicas que considere adecuadas, tal y como reconoció la STC 185/1995, de 14 de diciembre. La razón se encuentra en que, a diferencia de lo que sucedía con los precios públicos, el Tribunal no se enfrenta ahora a un tipo nuevo de prestación, sino que el legislador se limita a calificar a las tarifas portuarias con «*una categoría preexistente –los precios privados– que predetermina el régimen jurídico, que es de aplicación a dichas contraprestaciones, excluyendo*

---

<sup>22</sup> Vid. STC 182/1997, de 28 de octubre.

*las exigencias que derivan del principio de reserva de Ley establecido por la Constitución para las prestaciones patrimoniales de carácter público». Por ello es la propia calificación la que determina la inconstitucionalidad<sup>23</sup>.*

Todo lo anterior nos conduce, más allá del caso concreto, al antiguo, espinoso y nunca bien resuelto tema de la sujeción de la potestad tarifaria a correctos parámetros. Cuando menos, si no quiere hablarse de «potestad tarifaria materialmente tributaria», en el régimen de establecimiento y determinación de tarifas y precios, la intervención de los entes públicos a través de su actividad reguladora debe instrumentarse de un modo técnico que permita entender cumplidas las exigencias del principio de reserva de Ley en los términos establecidos por la jurisprudencia del TC respecto a las prestaciones patrimoniales impuestas.

Pero es más, todo indica que vamos a asistir, en los próximos años, a una «recalificación», si se nos permite la expresión, de buena parte de las prestaciones que exigen los concesionarios a los ciudadanos en los supuestos de gestión indirecta de los servicios públicos. En este sentido debemos recordar, de nuevo, lo dispuesto en el artículo 2.2.a) de la LGT. Así, no sólo es que el propio TC le haya otorgado relevancia constitucional –lo que es muy importante–, sino que la misma Administración lo está empleando para considerar como tasas prestaciones que hasta el momento tenían la consideración de tarifas, exigidas en régimen de Derecho privado por concesionarios o por sociedades mercantiles públicas. Es el caso del informe de la Dirección General de Tributos de 26 de octubre de 2007, donde se afirma que *«a la vista de la doctrina del Tribunal Constitucional en su Sentencia 185/1995, de 14 de diciembre, como en las núms. 102/2005, de 20 de abril, y 121/2005, de 10 de mayo (...), y de la traslación legal de los criterios jurisprudenciales primero a la reforma de la Ley de Haciendas Locales por la Ley 25/1998, de 13 de julio, y hoy día en el Texto Refundido de 2004, así como en la Ley General Tributaria, esta Subdirección General no alberga dudas sobre la calificación como tasa de las contraprestaciones que satisface el usuario del servicio de suministro de agua potable, con independencia de la modalidad de gestión adoptada»*.

Como puede observarse, el Centro directivo considera que, sea cual sea el modo de gestión del servicio, incluso a través de concesión,

---

<sup>23</sup> Este pronunciamiento constitucional ha sido reiterado por la STC 121/2005, de 10 de mayo en relación con una redacción modificada del citado artículo 70 de la LPE. En la jurisprudencia ordinaria también ha sido acogido, como no podía ser de otro modo. A título de ejemplo, podemos citar dos SSTs de 29 de septiembre de 2005 (RJ 2005, 8406 y 8407).

la contraprestación exigida no puede tener otra naturaleza que la de tasa. Además, añade que *«las tasas recaudadas, en cuanto ingreso de derecho público de la Hacienda municipal, han de ingresarse por su importe total en las arcas municipales, y ello con independencia de que se hayan utilizado sistemas de gestión directa o indirecta. En este último supuesto, la remuneración que se establezca a terceros, cuestión conceptualmente ajena a la relación tributaria que se produce entre el ente público acreedor y el usuario del servicio municipal, habrá de hacerse con cargo a los presupuestos municipales»*.

Así las cosas, la generalización de esta doctrina implica los siguientes cambios en el que hemos denominado «modelo concesional»:

– En primer lugar, una alteración en la naturaleza de la prestación exigida a los usuarios, que pasaría a ser una tasa.

– En segundo lugar, y como consecuencia de lo anterior, resultaría indubitada la necesidad de que tales tasas fueran reguladas por Ley.

– En tercer lugar, y también como consecuencia de la nueva configuración de la prestación, podría plantearse la aplicación de algunos principios tributarios, señaladamente el de capacidad económica.

No estamos defendiendo que la cuantificación de la tasa se realice en función de la capacidad económica de cada usuario, pero podría no descartarse, cuando sea posible, la introducción de supuestos de exención o de bonificaciones. Esto es, se trata de dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, cuando señala que *«en la fijación de las tasas se tendrá en cuenta, cuando lo permitan las características del tributo, la capacidad económica de las personas que deben satisfacerlas»*.

– Por último, también tendría que alterarse la gestión de la tasa, ingresándose en el presupuesto público, aunque se declarara su afectación al mantenimiento del servicio, con pago final de su importe a la empresa concesionaria.

## 5. UN APUNTE ACERCA DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO DEL CONTRATO DE CONCESIÓN DE OBRA PÚBLICA<sup>24</sup>

Para finalizar, no queremos dejar pasar esta oportunidad sin incluir alguna reflexión en torno al régimen tributario del contrato de concesión de obra pública. Éste, como sabemos, es el ropaje jurídico

---

<sup>24</sup> De este tema nos hemos ocupado, junto a MARTÍN FERNÁNDEZ, en «Los supuestos de no sujeción en el Impuesto sobre el Valor Añadido», *Cuadernos Aranzadi de Jurisprudencia Tributaria*, Pamplona, 2007.

utilizado para el desarrollo de buena parte de las fórmulas de participación de la iniciativa privada en la ejecución de obras públicas. Así sucede en el denominado «peaje sombra» o en el modelo concesional puro. Pues bien, frente a la proliferación en el uso de este negocio, puede constatarse una indefinición importante en su régimen tributario, especialmente en el ámbito de la imposición indirecta. Ello dificulta el recurso a dicho negocio, generando una grave inseguridad jurídica. Por ello entendemos conveniente esbozar ahora alguna idea. Ideas que no van mucho más allá que la de plantear algunos de los interrogantes acerca de dicha figura.

Como sabemos, el contrato de concesión de obra pública es aquel en cuya virtud la Administración otorga a un concesionario, durante un plazo, la construcción y explotación, o solamente la explotación, de obras, reconociendo al mismo el derecho a percibir una retribución consistente en su explotación, en dicho derecho acompañado del de percibir un precio o cualquier otra modalidad.

Como puede observarse, este contrato tiene tres fases diferenciadas: la construcción de la infraestructura, su explotación por el concesionario y, finalmente, la reversión al ente público.

Vamos a examinar la aplicación de los principales impuestos indirectos implicados en cada una de estas fases. En concreto, nos vamos a ocupar del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) y de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, TPO).

A estos efectos, la primera tarea pasa por exponer el cuadro normativo aplicable. De conformidad con el artículo 7.9 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) están no sujetas, como regla general, las concesiones y autorizaciones administrativas. Esta norma debe ponerse en relación con otras de nuestro ordenamiento. Así, la no sujeción anterior abre el camino a la sujeción de la operación a TPO, ya que este tributo y el IVA son, como regla general, incompatibles. En este sentido, el artículo 7.1.B) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, TRLITPAJD) considera como transmisiones sujetas las constituciones de concesiones administrativas, salvo las que se encuentran sujetas a IVA.

La regla general anterior –sujeción a TPO y no sujeción a IVA– presenta una excepción relevante. De conformidad con el artícu-

lo 7.9 de la LIVA están siempre sujetas al impuesto las concesiones que tengan por objeto:

- La cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario.
- La cesión de los inmuebles e instalaciones en aeropuertos.
- La cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias.
- Por último, las autorizaciones para la prestación de servicios al público y para el desarrollo de actividades comerciales o industriales en el ámbito portuario.

Así las cosas, debemos analizar, en primer lugar, qué sucede durante la fase de construcción. Desde el punto de vista de TPO y pese a la dicción literal del artículo 7.1.B) del TRLITPAJD debe concluirse la no sujeción, siempre que se trate de una verdadera concesión de obra pública, donde el concesionario asume los riesgos de la operación. En estos casos, como pone de manifiesto Falcón y Tella, no puede afirmarse que exista un desplazamiento patrimonial desde el ente público a favor del concesionario<sup>25</sup>.

Desde la perspectiva del IVA, tampoco se produce una operación sujeta al impuesto, ya que la obra, aunque de titularidad pública, no va a ponerse a disposición del ente concedente hasta la finalización de la fase de explotación. La construcción supone, por tanto, una inversión del concesionario necesaria para poder llevar a cabo la explotación. En este sentido podemos decir que, desde el punto de vista económico, la obra se construye por el concesionario para afectarla a su propia actividad empresarial<sup>26</sup>. Esta idea es asumida por la DGT, en su contestación a consulta de 21 de julio de 2006<sup>27</sup>, donde acude a la noción comunitaria de entrega de bienes. Como sabemos, dicho concepto no puede identificarse con el jurídico de transmisión de la propiedad, sino que la jurisprudencia comunitaria lo ha configurado como la transmisión del poder de disposición sobre un bien, de manera que el que lo recibe pueda disponer del mismo como si fuera su dueño. Partiendo de dicha concepción, la DGT considera que en estos contratos no se produce la entrega del bien a la finalización de la construcción, ya que el ente público no asume los riesgos inherentes a la misma<sup>28</sup>. Dicha

---

<sup>25</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: *Régimen fiscal de la concesión de obra pública (IVA, ITPAJD, ICIO e IBI)*, Marcial Pons, Madrid, 2006, pág. 31.

<sup>26</sup> *Ibidem*, pág. 72.

<sup>27</sup> Núm. V1569-06.

<sup>28</sup> Como señala Falcón y Tella, «el ente público concedente en ningún momento adquiere las facultades inherentes al propietario de una cosa, como son las de usar y disponer; por cuanto el uso de la obra objeto de la concesión queda para el concesionario, ya que por definición es éste quien explota la obra» (*ibidem*, pág. 80).

asunción de riesgos se produce, para el centro directivo, a la finalización del plazo de explotación, cuando termina la concesión y los bienes revierten a la Administración.

Esta idea aparece ratificada por la propia normativa de contratación administrativa. Así, el artículo 227 de la LCSP prevé, a la terminación de las obras, el levantamiento de un acta de mera comprobación, pero no de recepción. Por el contrario, la recepción formal, según este mismo precepto, no se produce sino al término de la concesión.

De particular importancia es la contestación a consulta de 5 de noviembre de 2007<sup>29</sup>, donde, en términos muy claros y rotundos, la DGT entiende que la construcción de la obra es, en principio, irrelevante desde el punto de vista del IVA, no pudiéndose afirmar que constituye una entrega de bienes a favor de la Administración. Así, afirma que *«la propia configuración legal del contrato, conforme a la cual la recepción de las obras y su incorporación al patrimonio del ente concedente tiene lugar al término de su duración prevista. Recuérdese que el acta que se produce cuando se inicia la utilización de la obra es un documento en el que se hace constar la conformidad de la obra con los pliegos de cláusulas correspondientes, no otra cosa. El acta de recepción de obra, de efecto equivalente al que dispone el artículo 147 TRLCAP para los contratos de obra, se evacua a la finalización del contrato. De resultas de lo anterior, así como del hecho de que la explotación de la obra se realiza, por su propia cuenta y riesgo, por parte del contratista concesionario, no se puede considerar que haya habido una entrega de la misma al concedente, por cuanto el mismo no ostenta sobre la citada obra más que una “titularidad formal”»*. Como puede observarse, se trata de un razonamiento que no sólo sirve para justificar la no sujeción a IVA, sino que también refuerza la misma conclusión en relación a TPO.

Por otra parte, también debe tenerse en cuenta que la obra se realiza sobre unos terrenos de titularidad pública, que se ponen a disposición del concesionario para que ejecute la obra. Sin embargo, la DGT considera que, también en este aspecto, no hay ningún tipo de operación sujeta. Así, la contestación a consulta de 1 de agosto de 2005<sup>30</sup>, afirma que *«la entrega por el ente concedente a la consultante de determinados terrenos previamente expropiados para que en ellos se lleven a cabo las obras de construcción de la infraestructura ferroviaria no puede considerarse una operación sujeta al Impuesto»*. Y ello ya que *«no puede considerarse que los terrenos cedidos se encuentren afectos a una actividad empresarial o*

<sup>29</sup> Núm. V2339-07.

<sup>30</sup> Núm. V1665-05.

*profesional desarrollada por la Administración, ni que los mismos hayan sido urbanizados por ésta, ni tampoco que la propia transmisión constituya por sí misma el desarrollo de una actividad empresarial*». Ahora bien, tampoco puede descartarse que, en el caso concreto, no concorra alguno de estos tres supuestos de entrega de terrenos en ejercicio de una actividad empresarial, como sucedería, por ejemplo, si los terrenos hubiesen sido previamente urbanizados por la Administración y constituyeran una aportación del ente público a la financiación de la obra<sup>31</sup>.

Durante la explotación se producirán operaciones gravadas, que serán las que se deriven de la actividad empresarial desarrollada por el concesionario.

A la finalización de la concesión puede pensarse que sí se produce una verdadera entrega a efectos del Impuesto, recibiendo la obra el ente concedente. Ahora bien, se ha planteado la posibilidad de aplicar, aquí también, el supuesto de no sujeción del artículo 7.1.a) de la LIVA en la medida en que se está transmitiendo una rama de actividad<sup>32</sup>. Esta posibilidad es admitida por la DGT, en contestación a consulta de 24 de abril de 2004<sup>33</sup>, en un supuesto de resolución de la concesión de mutuo acuerdo con la finalidad de que fuera el propio Ente público el que prestara, en adelante, el servicio de asistencia sanitaria. Ahora bien, debe tenerse en cuenta que no siempre se va a dar el requisito de continuación de la actividad por parte de este último. No concurrirá, por ejemplo, si la obra se pone a disposición del uso público. Así sucedería, por ejemplo, en una autopista de peaje que, al revertir a la Administración, pasa a ser de uso público y gratuito<sup>34</sup>.

No obstante, la DGT parece haber elaborado un nuevo criterio a través de la resolución de 5 de noviembre de 2007, antes citada. Así, partiendo del examen de la normativa y jurisprudencia comunitaria, considera que el contrato debe merecer una calificación unitaria a efectos de IVA, como entrega de bienes o prestación de servicios. Entiende, asimismo, que lo esencial del contrato no es tanto la entrega del bien a favor del ente público a la finalización del período conce-

---

<sup>31</sup> FALCON Y TELLA, R.: *Régimen fiscal de la concesión de obra pública (IVA, ITPAJD, ICIO e IBI)*, op. cit., pág. 82.

<sup>32</sup> *Ibidem*, págs. 95-106.

<sup>33</sup> JT 2004, 643.

<sup>34</sup> Si no se aplica el supuesto de no sujeción y el objeto de la obra es una edificación, se aplicará la exención regulada en el artículo 20.1.22 de la LIVA, relativa a las segundas entregas de edificaciones. Nos limitamos a dejar esta cuestión aquí apuntada, ya que excede los límites de la presente obra.

sional como su explotación, que siempre va unida a la primera. Por tanto, llega a la conclusión de que las únicas operaciones relevantes son las prestaciones de servicios a que da lugar la ejecución del contrato. Dicho con otras palabras, todo el negocio se reconduce, a efectos de IVA, a la realización de una prestación de servicios a favor del ente concedente. Por último, teniendo en cuenta de que se trata de la modalidad de «peaje sombra», donde la retribución es abonada por la Administración en función del uso de la infraestructura, considera aplicable la regla de devengo prevista en el artículo 75.1.7 de la LIVA. En consecuencia, el Impuesto se devengará en la medida en que vayan siendo exigibles cada una de las prestaciones a abonar por la Administración.

A nuestro entender, y aunque esta resolución se circunscribe al ámbito del IVA, la doctrina que acabamos de exponer supone excluir el gravamen de TPO en todo caso, incluso en el momento de finalización de la concesión. Y ello por la combinación de dos argumentos. De un lado, porque, como sabemos, nos encontramos ante dos tributos incompatibles. De otro lado, ya que, según hemos visto, esta tesis supone gravar la totalidad de la operación a través del IVA, con una calificación unitaria del negocio. En consecuencia, no cabe exigir TPO.

No obstante, debe tenerse en cuenta que estas ideas se refieren, como hemos dicho, a un supuesto de «peaje sombra», donde el destinatario de la obra y del servicio es el mismo sujeto, la Administración. Ahora bien, en caso de que la retribución del concesionario consista en la exigencia de un peaje al usuario puede que la solución no sea idéntica. Y ello ya que en tal situación la entrega final de la infraestructura al ente público cobra sustantividad propia. Por ello es posible que el centro directivo no reconduzca, en este caso, toda la operación a una sola categoría de entrega de bienes o prestación de servicios. Es posible que considere que existe un servicio a favor de los usuarios y una ulterior entrega a favor de la Administración. Si así fuera, recobra sentido el plantearse la posible aplicación del supuesto de no sujeción regulado en el artículo 7.1.a) de la LIVA.

A nuestro juicio, sin embargo, la conclusión debe ser idéntica en todos los supuestos, admitiéndose siempre la calificación única de prestación de servicios en la medida en que el negocio es sustancialmente idéntico en todas las situaciones. Así, cuando los usuarios pagan un peaje, entendemos que el destinatario del servicio sigue siendo la Administración en la medida en que el concesionario provee a aquélla el servicio público que reciben los ciudadanos y que es de su responsabilidad. Lo único que cambiaría, según esta perspecti-

va, es la forma de retribución del concesionario, pero no la estructura de la relación jurídica entre aquél y la Administración. Es más, la calificación como tasa de la prestación exigida a los usuarios equipararía ambas situaciones, ya que ésta sería cobrada por la Administración a los ciudadanos y posteriormente se pagaría la contraprestación al concesionario. Y, como hemos visto, parece que tanto la jurisprudencia constitucional como la propia doctrina administrativa asumen esta posición.