

DOCUMENTOS

**LA TRIBUTACIÓN INDIRECTA DEL CONTRATO DE
CONCESIÓN DE OBRAS PÚBLICAS A LA LUZ DE LA
LEY 30/2007, DE CONTRATOS DEL SECTOR
PÚBLICO, Y DE LA RECIENTE DOCTRINA DE LA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**

Autor: José Manuel Almudí Cid
Universidad Complutense de Madrid

DOC. N.º 12/08



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad del autor, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN
2. MARCO LEGAL DEL CONTRATO DE CONCESIÓN DE OBRA PÚBLICA Y DISTINCIÓN DE OTRAS FIGURAS AFINES
 - 2.1. La proliferación de la colaboración público-privada: ¿una consecuencia exclusiva del principio de estabilidad presupuestaria?
 - 2.2. Características esenciales del contrato de concesión de obra pública
 - 2.3. Naturaleza jurídica de los pagos directamente percibidos de los usuarios por el concesionario de obra pública
 - 2.4. El contrato de concesión de obras públicas y su problemático deslinde respecto al nuevo contrato de colaboración entre los sectores público y privado
3. LA TRIBUTACIÓN EN EL IVA DEL CONTRATO DE CONCESIÓN DE OBRAS PÚBLICAS
 - 3.1. El objeto de la concesión de obras públicas: incidencia en el tributo aplicable
 - 3.2. La ejecución y explotación de la obras públicas y su calificación como una operación unitaria a efectos del IVA
 - 3.3. La inexistencia de entrega de bienes a efectos del IVA al comienzo y a la finalización de la ejecución de las obras
 - 3.4. El pago de la obra por el socio público en función de la utilización de la infraestructura: incidencia en el devengo del IVA
 - 3.5. La reversión de la infraestructura u obra pública al término del contrato de concesión de obra pública
4. LA NO SUJECCIÓN AL ITPO DE DETERMINADOS CONTRATOS DE CONCESIÓN DE OBRA PÚBLICA

ABSTRACT

El presente trabajo tiene por objeto el análisis de la tributación indirecta del contrato de concesión de obras públicas, incidiendo fundamentalmente en los efectos que, en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, tendrán las distintas alternativas de colaboración público-privada a través de las cuales es posible instrumentar tanto la ejecución como el mantenimiento y explotación de las infraestructuras públicas. A estos efectos, se toma como referente la doctrina de la Dirección General de Tributos relativa al contrato de concesión de obras públicas, plasmada en su reciente Resolución de 5 de noviembre de 2007.

Palabras claves: Concesión de obras públicas, colaboración público-privada, Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

1. INTRODUCCIÓN¹

Las Leyes 13/2003, de 23 de mayo, reguladora del Contrato de Concesión de Obras Públicas y 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, han apostado decididamente por la intervención de los particulares tanto en la prestación de servicios públicos como en la construcción y/o gestión de instalaciones o infraestructuras de naturaleza pública². Dicha participación no se limita exclusivamente, como era tradicional hasta el momento de su entrada en vigor, a la construcción, explotación y financiación de las mismas, de modo que, tras la reforma de la normativa reguladora de la contratación pública, se atribuyen *ex novo* a los particulares facultades relacionadas con la iniciativa, el diseño o concepción de las obras o servicios públicos³.

En nuestro país, durante un prolongado periodo del siglo XX, el Estado asumió directamente la construcción y el mantenimiento de las infraestructuras, si bien ya a mediados de siglo comenzaron a arbitrase fórmulas de colaboración público-privada en la legislación de carreteras⁴. En este escenario, a través de la Ley 13/2003, se pretendió recuperar la utilidad práctica de la concesión de obra pública, figura profundamente arraigada en nuestro Derecho Administrativo pero necesitada de una revitalización que pasaba por una revisión de su régimen jurídico. Dicho propósito se pone claramente de manifiesto en su exposición de motivos, al señalarse que, dentro del «repertorio de instrumentos que articulan la colaboración entre los poderes públicos y el sector privado, presenta una especial significación la institución de la concesión, utilizada en el siglo XIX como opción cardinal en los grandes empeños administrativos y recogida y adaptada, en función de los distintos objetivos a los que se ordenaba, en las legislaciones sectoriales que surgen en el siglo XIX».

Tras la “puesta al día” de la regulación del contrato de concesión llevada a cabo a través la Ley 13/2003, la financiación de las obras públicas podía acometerse, en el ámbito estatal, autonómico o local, a través de tres vías fundamentales:

- Construcción de la infraestructura a través de un contrato administrativo de obra, con financiación de una o varias Administraciones Públicas, a la que pueden sumarse los fondos de la Unión Europea.
- Construcción de la infraestructura mediante un contrato administrativo de obra bajo la modalidad de abono total de precio. Esto es, con financiación previa por parte del contratista y pago aplazado por parte de la Administración (método alemán).
- Construcción y explotación de la obra pública en régimen de concesión, que puede incorporar la obligación adicional para el concesionario de construir una obra u obras diferenciadas de la que es objeto de concesión, pero vinculadas a ella.

Al citado esquema, y ampliando el marco de las figuras en las que es posible identificar una cooperación público-privada en la creación, mantenimiento y explotación de infraestructuras y servicios públicos, se une el contrato de colaboración entre el sector público y el privado, tipificado por la Ley 30/2007, que, según tendremos ocasión de señalar, en ocasiones, planteará importantes problemas de deslinde con la figura contractual de la concesión de obras públicas.

A nadie se le oculta que las fórmulas de colaboración público-privada han experimentado un notable desarrollo en los últimos años⁵. Su repentino auge puede justificarse por diversos factores. Así, las

¹ El presente trabajo se inserta en el proyecto de investigación titulado “Análisis jurídico de los mecanismos de financiación de las inversiones públicas”, financiado por el Ministerio de Educación y Ciencia (SEJ 2005-06667/JURI) y dirigido por el profesor Falcón y Tella.

² La vocación del legislador por potenciar la colaboración público-privada tiene su reflejo también en la Ley 39/2003, de 17 de noviembre, del sector ferroviario y en la Ley 48/2003, de 26 de noviembre, de régimen económico y prestación de servicios de los puertos de interés general.

³ Cfr. A. Casares Marcos, *La concesión de obras públicas a iniciativa particular*, Montecorvo, Madrid, 2007, p. 19 y el artículo 111.5 de la Ley 30/2007.

⁴ Cfr. las leyes de 26 de febrero de 1953, sobre construcción de carreteras de peaje; 55/1960, de 22 de diciembre, de carreteras en régimen de concesión, y 8/1972, de 10 de mayo, sobre construcción, conservación y explotación de autopistas en régimen de concesión.

⁵ Según advierte Enrique Garrido, la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional ha elaborado una *Guía Legislativa sobre Proyectos de infraestructuras con financiación privada*. Esta Guía, aunque es meramente informativa, menciona una serie de proyectos que son clasificados según el régimen de propiedad y la participación del sector privado

restricciones presupuestarias en las que se ven inmersos los Estados miembros de la Unión Europea, donde rige el principio de estabilidad presupuestaria, presenta una relevancia fundamental de cara a justificar el vigor que ha cobrado en los últimos tiempos esta fórmula de creación y gestión de infraestructuras⁶.

Por otra parte, no puede pasarse por alto que la colaboración público-privada permite importar a la esfera pública conocimientos y métodos propios del sector privado, característica que, en ocasiones, puede convertirla en un instrumento idóneo para dar satisfacción a los principios de eficiencia y economía en la programación ejecución del gasto público presentes en el artículo 31.2 de la Constitución. No obstante, no ha de perderse de vista que, en determinados supuestos, la colaboración entre los sectores público y privado podría implicar un incremento en el coste de los proyectos públicos, circunstancia que, dependiendo de la fórmula de colaboración con el sector privado por la que se opte, incidirá en la Administración (que soportará un sobrecoste en su presupuesto), en el usuario (que deberá satisfacer un precio más elevado), o en ambos, dado que la gestión de una infraestructura o de un servicio público por una empresa privada, por contraposición a la explotación pública, incorpora necesariamente la idea del beneficio económico, circunstancia que exige analizar con cautela, desde una perspectiva financiera, la idoneidad del instrumento de financiación empleado.

Por lo tanto, la concesión de obra pública no es más que una de las alternativas con las que cuenta la Administración para financiar o instrumentar la creación y explotación de infraestructuras públicas. En las páginas que siguen nos ocuparemos, en primer lugar, de exponer las características esenciales que, desde una óptica administrativa, presenta la referida modalidad de contratación pública. A continuación, y como objeto principal del presente trabajo, serán objeto de análisis los distintos problemas que, desde la perspectiva de la fiscalidad indirecta, puede suscitar la concesión de obras públicas, centrando nuestra atención especialmente en el IVA y tomando como referencia la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos sobre el particular.

2. MARCO LEGAL DEL CONTRATO DE CONCESIÓN DE OBRA PÚBLICA Y DISTINCIÓN DE OTRAS FIGURAS AFINES

2.1. La proliferación de la colaboración público-privada: ¿una consecuencia exclusiva del principio de estabilidad presupuestaria?

Como hemos avanzado en el apartado anterior, el contrato de concesión de obras públicas constituye un ejemplo paradigmático de la colaboración tradicional entre los poderes públicos y el

en la infraestructura de que se trate. Estos proyectos son: a) «*Construcción-explotación-traspaso*» (CET). La autoridad contratante selecciona un concesionario para financiar y construir una obra o sistema de infraestructura, y concede a esa entidad el derecho a explotarlo comercialmente durante cierto período, al final del cual se traspasa la obra a la autoridad contratante; b) «*Construcción-traspaso-explotación*» (CTE). En esta modalidad la obra de infraestructura pasa a ser propiedad de la autoridad contratante inmediatamente después de su terminación, y al concesionario se le otorga el derecho a explotarla durante cierto período; c) «*Construcción-arrendamiento-explotación-traspaso*» (CAET) o «*construcción-arrendamiento financiero-explotación-traspaso*» (CAFET). Se trata de variantes de los proyectos CET o CTE, en las que, además de las obligaciones y otras condiciones normales de los proyectos CET, el concesionario arrienda los bienes físicos que sirven de soporte a la infraestructura por la duración del acuerdo; d) «*Construcción-propiedad-explotación-traspaso*» (CPET). Se trata de proyectos en que un concesionario se compromete a financiar, construir, explotar y mantener cierta obra de infraestructura a cambio del derecho a percibir honorarios u otra remuneración de sus usuarios. En esta modalidad la entidad privada será propietaria de la obra y de sus bienes conexos hasta que se traspasen a la autoridad contratante; e) «*Construcción-propiedad-explotación*» (CPE). Esta expresión se refiere a los proyectos en que el concesionario es propietario permanente de la obra y no está obligado a traspasarla a la autoridad contratante. Además de estos acrónimos –que destacan el régimen de propiedad de la infraestructura– pueden utilizarse otros para subrayar una o más obligaciones del concesionario. En algunos proyectos se entrega la infraestructura existente a entidades privadas para que sea modernizada o renovada, explotada y mantenida, permanentemente o durante cierto período. Si el sector privado es propietario de la infraestructura, los convenios son denominados de «*renovación-explotación-traspaso*» (RET) o «*modernización-explotación-traspaso*» (MET), en el primer caso; y «*renovación-posesión-explotación*» (RPE) o «*modernización-posesión-explotación*» (MPE), en el segundo. A veces se utiliza la expresión «*diseño-construcción-financiación-explotación*» (DGFE) para subrayar que el concesionario se encargará además de diseñar la obra y financiar su construcción. Cfr. J. Enrique Garrido, “La construcción de infraestructuras portuarias. Nuevas soluciones jurídicas. Derecho español”, *Revista del Derecho de las Telecomunicaciones e Infraestructuras en Red*, núm. 28, 2007, pp. 117 y 118.

⁶ En este sentido, cfr. A. M. Juan Lozano y J. Rodríguez Márquez, *La colaboración público-privada en la financiación de infraestructuras y servicios públicos. Una aproximación desde los principios jurídico-financieros*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006, p. 55.

sector privado en la prestación de servicios públicos o en la creación y explotación de infraestructuras públicas. Siguiendo planteamientos liberales, la concesión fue profusamente utilizada en la ejecución de obras públicas durante el siglo XIX⁷ a raíz de la escasez de medios del Estado liberal⁸, si bien es posible apreciar una notable evolución en esta figura que culmina en la actualidad, tomando ya como referencia el Derecho de la Unión Europea, con la acogida de la concesión de obras públicas en la legislación de contratos de las Administraciones Públicas⁹.

Interesa destacar que nos encontramos ante una modalidad de contratación pública que constituye un híbrido entre el contrato clásico de obra y el contrato de gestión de servicios públicos, caracterizada, principalmente, por la aportación de financiación privada a la construcción y explotación de obras públicas. Dicha modalidad contractual, como veremos, se configura en torno a tres conceptos o premisas fundamentales: el riesgo concesional (riesgo de construcción conservación y explotación atribuido al concesionario), el equilibrio económico de la concesión y la diversificación de la financiación.

Ya hemos señalado en la introducción que el interés por las fórmulas de colaboración público-privada viene marcado en la actualidad para los entes públicos principalmente por el contexto comunitario de estabilidad presupuestaria en el que se han gestado tanto la Ley 13/2003 como la Ley 30/2007. El referido escenario de estabilidad presupuestaria, actualmente plasmado en el Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria¹⁰, y en la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la Ley

⁷ El Real Decreto de 10 de octubre de 1845 ya contemplaba este sistema para aquellas obras en las que, por su elevado importe, resultase ventajoso sustituir la aportación de la Administración a través de concesiones, si bien se atribuía a éstas últimas carácter subsidiario respecto a la actuación directa del ente público, debiendo preferirse las contrataciones siempre que se dispusieran de fondos suficientes para hacer frente a las obligaciones pecuniarias derivadas de las mismas. Por su parte, el artículo 7 de la Ley General de Obras Públicas de 1877 establecía que «pueden correr a cargo de los particulares o compañías (...) las carreteras y los ferrocarriles en general, los puertos, los canales de riego y navegación, la desecación de lagunas y pantanos, el saneamiento de terrenos insalubres». Para una exposición de la evolución experimentada por la normativa concesional en nuestro país, *cf.* F.J. De Andrés Guijarro y A. Herrero Prieto, «El contrato de concesión de obras públicas: análisis de su actual regulación», *Revista Jurídica de Castilla y León*, núm. 3, 2004, pp. 81 y 82.

⁸ Según advierte el Tribunal Supremo, en su sentencia de 23 de enero de 2006 (RJ 2006\1152), es la carencia de medios del Estado liberal la que fomenta la utilización en España del modelo concesional, si bien, en determinados momentos, doctrinalmente llegó a rechazarse la posibilidad de retribuir al constructor con la explotación de las obras. En este sentido, el Tribunal advierte que, «en cuanto al primer extremo indicado desde luego es rigurosamente inexacto que sean intercambiables los conceptos de dominio Público, obra pública y servicio Público, aunque ciertamente existe alguna vinculación entre ellos. El origen de esta vinculación tuvo lugar en el siglo XIX, siendo posiblemente la causa inmediata la construcción de ferrocarriles. La penuria de medios del Estado liberal, al menos en España, propició la vinculación en la materia de los conceptos de obra y servicio Público, pues careciendo de fondos el Estado para abordar grandes obras de infraestructura cedió la construcción de las líneas férreas a empresas privadas, que se remuneraban como concesionarias mediante la explotación del servicio Público. Al mismo tiempo las entidades privadas titulares de las concesiones estaban utilizando el dominio Público y de ahí la vinculación de los tres conceptos que, claro es, se produjo también en el caso de otras actividades».

Pero desde el último tercio del siglo XIX la doctrina científica se ha venido esforzando, y por supuesto ello se ha reflejado en el derecho positivo, en depurar y diferenciar los tres conceptos de obra, de servicio y de dominio, en un proceso que ha estado lejos de ser fácil, pues los límites conceptuales de estas nociones, en especial la de servicio Público, no siempre han sido meridianamente claros. Este proceso, aunque con variantes y disfunciones, llevó a una situación en la que parecía iba a rechazarse por el derecho positivo la vinculación entre la construcción de una obra y la remuneración del contratista mediante la explotación de una actividad o servicio de la que tenía el carácter de concesionario. No obstante llegó un momento determinado en que se desechó paulatinamente este criterio doctrinal, posiblemente a partir de la legislación reguladora de las autopistas de peaje. Ello no carecía de justificación, pues el aumento de las intervenciones de las Administraciones públicas, las muchas necesidades a atender por el sector Público, y la flexibilidad e incluso labilidad de las actuaciones administrativas, llevaron a un intercambio de técnicas jurídicas y a la aplicación de soluciones conceptuales determinadas cuando no siempre se atenía la realidad a las coordenadas del concepto».

⁹ *Cfr.* J.A. Moreno Molina y F. Pleite Guadamillas, *La nueva Ley del Contratos del Sector Público. Estudio Sistemático*, La Ley, Madrid, 2007, pp. 769 y ss.

¹⁰ Para un análisis de la estabilidad presupuestaria, entre otros trabajos recientes, *cf.* M.A. Martínez Lago, *Temas de Derecho Presupuestario. Hacienda Pública, Estabilidad y Presupuestos*, Colex, Madrid, 2002; M.A. Sánchez Huete y J.A. Fernández Amor, «El principio de estabilidad presupuestaria: influencia en el crecimiento del sector público empresarial y en el régimen de financiación autonómica», *Nueva Fiscalidad*, núm. 10, 2004, pp. 89 a 141; M.A. Martínez Lago, «Algunas notas sobre la reforma de las leyes de estabilidad presupuestaria», *Quincena Fiscal*, núm. 20, 2005, pp. 9 y ss.; A. Navarro Faure, «La adecuación del régimen jurídico-presupuestario de las Comunidades Autónomas al principio de estabilidad presupuestaria», en la obra colectiva *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega* (Coord.: Martín Dégano, Vaquera García y Menéndez García), vol. 2, 2005, pp. 2553 a 2576; J.J. Nieto Montero, «La recepción de los principios presupuestarios clásicos en la nueva Ley General Presupuestaria: su reformulación a través de la estabilidad», en la obra colectiva *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, *op. cit.*, pp. 2577 a 2608 y M.A. Martínez Lago, «La estabilidad



General de Estabilidad Presupuestaria (modificada por la LO 3/2006), invita a los entes públicos a acudir fórmulas de financiación total o parcialmente extrapresupuestarias¹¹ entre las que, junto a la concesión de obra pública y de dominio público, resulta imprescindible citar el nuevo contrato de colaboración entre los sectores público y privado¹².

Siguiendo los criterios del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC-95)¹³, el mismo efecto “estabilizador” podrá lograrse por el sector público a través de la utilización de Entidades Públicas Empresariales, Organismos Autónomos, Sociedades Públicas Estatales, Consorcios, Sociedades Mixtas, etc., toda vez que la participación del Estado en estas entidades supone una inversión financiera que no computa como gasto público, al partirse de la premisa que tales entes tienen capacidad de generar recursos y, en consecuencia, existe una expectativa de recuperar las aportaciones, si bien debe advertirse que la citada participación sí tendrá reflejo presupuestario. Tampoco se tomarán en consideración al objeto de determinar el déficit público las denominadas fórmulas de financiación cruzada, que permiten sufragar una obra pública con los recursos generados a través de la explotación de otra¹⁴.

La proliferación de los citados instrumentos financieros ha sido significativa en nuestro país en los últimos años. De cara a tomar conciencia de la relevancia que pretende otorgarse a la participación privada en la creación y gestión de las infraestructuras públicas, resulta sumamente ilustrativa la propuesta de “Plan Estratégico de Infraestructuras y Transportes 2005-2020”, en la que se contempla que la financiación de los más de 240.000 millones de euros a invertir por el Ministerio de Fomento durante el citado periodo se lleve a cabo, en más de un veinte por ciento, con fondos vinculados a mecanismos de colaboración público-privada¹⁵.

Entre las distintas alternativas posibles de financiación público-privada de las infraestructuras públicas¹⁶, el modelo concesional es el utilizado preferentemente hasta el momento. Dicho modelo se caracteriza por el fuerte vínculo existente entre el operador privado y el usuario final, quien no necesariamente sufragará en su integridad el coste de las infraestructuras, obras o servicios públicos, puesto que el ente público que otorga la concesión podrá subvencionar la utilización del bien o servicio objeto de concesión, total o parcialmente, con cargo a sus presupuestos (v. gr.: aportaciones dinerarias relacionadas con la ejecución de la obra o pagos cuantitativamente vinculados a la utilización efectiva de la infraestructura por los administrados –peaje en la sombra–).

presupuestaria en el ámbito de la Unión Europea: unas cuantas reflexiones sobre la legislación estabilizadora en España”, en *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykison, Madrid, 2007, pp. 1047 a 1064.

¹¹ Según advierte el Libro Verde elaborado por la Comisión sobre *La colaboración público-privada y el Derecho comunitario en materia de contratación pública y concesiones* [COM (2004) 327 Final], el 11 de febrero de 2004, Eurostat, la Oficina Estadística de las Comunidades Europeas, adoptó una decisión relativa al tratamiento contable en las cuentas nacionales de los contratos firmados por entidades públicas en el marco de operaciones de colaboración con entidades privadas. En dicha decisión se precisa el impacto del déficit o superávit público y la deuda pública. Eurostat recomienda que los activos vinculados a una operación de colaboración público-privada se consideren activos no públicos y, por consiguiente, no se registren en el balance de las administraciones públicas cuando se cumplan las dos condiciones siguientes: 1.- El socio privado soporte el riesgo de construcción; 2.- El socio privado soporte al menos uno de los dos riesgos siguientes: el de disponibilidad o el vinculado a la demanda. Cfr. Eurostat, “Treatment of Public-Private Partnerships”, *News Release*, núm. 18/2004.

¹² Cfr. el artículo 11 de la Ley 30/2007.

¹³ El artículo 3.2 del Real Decreto Legislativo 2/2007 establece que se entenderá por estabilidad presupuestaria la situación de equilibrio o superávit computada en términos de capacidad de financiación de acuerdo con la definición contenida en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC-95), plasmado en el Reglamento núm. 2223/96 del Consejo, de 25 de junio de 1996, relativo al Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Comunidad.

¹⁴ De igual modo, no computarán a efectos de déficit, a pesar de que es posible calificarlos como fórmulas de financiación presupuestaria, los créditos participativos, mediante los cuales, a través de una aportación de capital, el ente público financiará a una sociedad que invierte en una infraestructura.

¹⁵ Cfr. las pp. 149 y ss. del “Plan Estratégico de Infraestructuras y Transportes” elaborado por el Ministerio de Fomento, que fue presentado al Consejo de Ministros en el año 2004 y que actualmente se encuentra en fase de consulta y debate (<http://peit.cedex.es/documentos/propuesta/cap08.pdf>).

¹⁶ De acuerdo con la información facilitada por SEOPAN, hasta el quince de septiembre del año 2007, la promoción de obra pública con financiación privada en España sumaba 8.437,3 millones de euros, lo que supone prácticamente duplicar la cifra relativa al año 2006. Cfr., http://www.urbanoticias.com/noticias/hemeroteca/9547_la-promocion-de-obra-publica-con-participacion.shtml.

2.2. Características esenciales del contrato de concesión de obra pública

El contrato de concesión de obra pública se define por el artículo 7 de la Ley de Contratos del Sector Público como aquél «que tiene por objeto la realización por el concesionario de algunas de las prestaciones a las que se refiere el artículo 6¹⁷, incluidas las de restauración y reparación de construcciones existentes, así como la conservación y mantenimiento de los elementos construidos, y en el que la contraprestación a favor de aquél consiste, o bien únicamente en el derecho a explotar la obra, o bien en dicho derecho acompañado del de percibir un precio»¹⁸.

El contrato de concesión de obra pública presenta como característica principal que el empresario gestiona la infraestructura a su propio riesgo y ventura, sin perjuicio de que los límites del riesgo se moderen, en supuestos muy concretos, para mantener el equilibrio económico¹⁹. Ahora bien, respondiendo a las indicaciones de la Comisión Europea²⁰, la asunción del riesgo por el concesionario, en una proporción sustancial²¹, resulta básica para que el contrato de concesión de obras merezca tal calificación²². El objeto del contrato, como sabemos, consiste en la construcción y explotación de obras públicas, o solamente la explotación de infraestructuras preexistentes. No estamos, por tanto, ante un mero contrato de obras, sino ante un mecanismo de financiación y construcción de las obras públicas en el que se atribuye un protagonismo principal, bajo la tutela de la Administración, a la iniciativa y capital privados²³.

Según se ha señalado previamente, los entes públicos podrán contribuir a la financiación de las obras mediante aportaciones que podrán tener tanto carácter dinerario como no dinerario, integrándose éstas últimas en el patrimonio afecto a la concesión. En este orden de cosas, los ingresos del concesionario podrán proceder de la percepción de las “tarifas” que satisfagan los usuarios por la utilización de las infraestructuras, que serán fijadas por el órgano de contratación y revisadas en los términos previstos en el pliego de conclusiones, o de una retribución que será abonada por la Administración teniendo en cuenta la intensidad de uso de la instalación (peaje en la sombra). También está prevista la retribución al empresario por la construcción y mantenimiento de la obra pública a través de la concesión de la explotación de zonas comerciales vinculadas a la misma, de acuerdo con lo establecido en las cláusulas administrativas particulares²⁴. Así pues, el elemento fundamental que caracteriza al contrato de concesión de obra pública lo constituye la necesidad de que los pagos que perciba el concesionario estén relacionados con el uso real o la “frecuentación” (en la terminología utilizada por el Libro Verde) de la infraestructura, factor del que se hace depender el riesgo soportado por aquél en la fase de explotación.

¹⁷ El artículo 6 de la Ley de Contratos del Sector Público hace referencia a realización de obras que respondan a las necesidades del sector público, pudiendo incluirse, a estos efectos, la redacción del correspondiente proyecto.

¹⁸ La regulación del contrato de concesión de obra pública está dispersa en la Ley de Contratos del Sector Público como consecuencia del nuevo enfoque sistemático al que alude el apartado III de su Exposición de Motivos, de tal modo que hemos de acudir a los artículos 112 a 117, que hacen referencia a las actuaciones preparatorias y a los artículos 223 a 250, que se ocupan de la ejecución del contrato. Asimismo, debe tenerse presente que la Disposición Derogatoria única mantiene en vigor la normativa la anterior Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (arts. 253 a 260) en la parte relativa a las fuentes de financiación de la concesión. De igual modo, debe tenerse presente la Directiva 2004/18/CEE, de 31 de marzo, sobre coordinación de los procedimientos de adjudicación en los contratos públicos de obras, de suministros y de servicios.

¹⁹ Cfr. el artículo 225 de la Ley 30/2007.

²⁰ Cfr. las conclusiones de la Comisión Europea expuestas en su Comunicación Interpretativa 2000/C/121/02, publica en el DOCE de 29 de abril de 2000.

²¹ El empresario asumirá, en consecuencia, los riesgos propios, por un lado, de los contratos de ejecución de obra y, por otro, los inherentes al contrato de gestión de servicio público. En este sentido, *vid.* G. Ariño Ortiz y J.L. Villar Ezcurra, “Reflexiones sobre el proyecto de reforma de las concesiones de obra”, *Revista de obras públicas*, núm. 3425, 2002, p. 192.

²² Cfr. J.A. Moreno Molina y F. Pleite Guadamillas, *La nueva Ley del Contratos del Sector Público. Estudio Sistemático*, *op. cit.*, p. 772.

²³ F.J. De Andrés Guijarro y A. Herrero Prieto, “El contrato de concesión de obras públicas: análisis de su actual regulación”, *Revista Jurídica de Castilla y León*, *op. cit.*, p. 87.

²⁴ Las obras públicas podrán incluir, además de las superficies que sean precisas según su naturaleza, otras zonas o terrenos para la ejecución de actividades complementarias, comerciales o industriales que sean necesarias o convenientes por la utilidad que prestan a los usuarios de las obras y que sean susceptibles de un aprovechamiento económico diferenciado, tales como establecimientos de hostelería, estaciones de servicio, zonas de ocio, estacionamientos, locales comerciales y otros susceptibles de explotación. Cfr. el art. 231 de la Ley 30/2007.



El régimen de la concesión ha de tender, de acuerdo con lo previsto en el artículo 241 de la Ley 30/2007, al mantenimiento del equilibrio económico en los términos que fueron adjudicados en su concesión. De este modo, deben ser objeto de revisión las condiciones económicas cuando la Administración modifique las circunstancias de explotación de la obra, cuando por causa de fuerza mayor o por actuaciones administrativas se alteren las condiciones que afectan directamente a la concesión, o bien cuando lo prevea expresamente el contrato que vincula al sector público y privado.

La normativa en vigor conserva vigentes los artículos 253 a 260 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2000 de 16 de junio²⁵, mediante los que se articulan distintas fuentes de financiación de la concesión de las que podrá servirse el operador privado. En este sentido, el legislador otorga al concesionario la posibilidad de apelar al crédito en los mercados de capitales, emitiendo todo tipo de bonos, obligaciones o títulos análogos admitidos en Derecho. Por otra parte, la nueva Ley del Contratos del Sector Público mantiene intacta la posibilidad de que el concesionario otorgue garantías hipotecarias al objeto de lograr financiación, que deberán guardar relación directa con la concesión en cuestión y ser autorizadas por el órgano de contratación. Asimismo, el concesionario podrá emitir valores negociables representativos de sus créditos o hacer partícipe al prestamista del riesgo vinculado a la explotación de la participación (préstamos participativos).

Como veremos de inmediato, a efectos del IVA tendrán una especial relevancia las diferencias existentes entre el contrato de concesión de obra pública y el tradicional contrato de obras. En el último, la finalización de las obras por el contratista dará lugar a la recepción administrativa de las mismas, y, en su caso, dentro del plazo de tres meses previsto por el artículo 218 la Ley 30/2007, a la aprobación por parte de la Administración de la certificación final de las obras ejecutadas, pudiendo haberse acordado por las partes la recepción parcial de aquellas obras susceptibles de ser ejecutadas por fases.

No obstante, en el contrato de concesión de obras públicas, habida cuenta de que la obra realizada (ya sea directamente por el concesionario o por un tercero) será explotada por el beneficiario de la concesión durante un periodo de tiempo que puede alcanzar los cuarenta años, la recepción formal se retrasará, según advierte expresamente el artículo 227 de la Ley 30/2007, al momento en que expire la concesión. Será exclusivamente en ese instante cuando se proceda por el concesionario a la entrega de bienes e instalaciones al órgano de contratación. Hasta ese momento, la recepción administrativa de la obra es sustituida por una mera revisión que, en caso de resultar positiva, dará lugar al levantamiento de un acta de comprobación por parte de la entidad concedente.

La supeditación de la recepción de la obra por la Administración al término del contrato no hace sino confirmar el carácter instrumental que la ejecución de la obra pública presenta para el concesionario a la hora de acometer la explotación de concesión. Así, desde una perspectiva dogmática, cuando el contrato de concesión de obra pública únicamente implica la explotación de la misma, no resultará sencillo diferenciarlo del contrato de gestión de servicios públicos, reservándose al criterio de la Administración la utilización de uno u otro modelo contractual²⁶.

2.3. Naturaleza jurídica de los pagos directamente percibidos de los usuarios por el concesionario de obra pública

No puede ignorarse que los pagos realizados por los usuarios de las infraestructuras o servicios públicos, que la Ley de Contratos del Sector Público califica como “tarifas”²⁷, podrán llegar a tener naturaleza tributaria en virtud de lo previsto en el artículo 2.2 a) de la Ley General Tributaria. Dicho precepto establece que «se entenderá que los servicios (que pueden dar lugar a la exigencia de una tasa) se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven

²⁵ Cfr. la Disposición Derogatoria Única de la Ley 30/2007.

²⁶ En este sentido, *vid.* A. Casares Marcos, “La concesión de obras públicas a iniciativa particular”, *op. cit.*, p. 254.

²⁷ El artículo 230.3 de la Ley 30/2007 dispone que «el concesionario podrá impedir el uso de la obra pública a aquellos usuarios que no abonen la *tarifa* correspondiente, sin perjuicio de lo que, a este respecto, se establezca en la legislación sectorial correspondiente». De acuerdo con lo previsto en el artículo 238 de la citada ley, las “tarifas” serán fijadas por el órgano de contratación y tendrán el carácter de máximas, de manera que los concesionarios «podrán aplicar tarifas inferiores cuando así lo estimen conveniente».

a cabo mediante cualquiera de las formas previstas para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público»²⁸. A la vista de la redacción actual de la norma, fruto de las enmiendas presentadas en el Congreso de los Diputados al proyecto de ley número 16 (Grupo Parlamentario Federal de Izquierda Unida) y 266 (del Grupo Parlamentario Catalán), podrán suscitarse importantes controversias conectadas con la naturaleza de las cantidades exigidas por el operador privado que explota la infraestructura pública y, en consecuencia, con la adecuación a Derecho de las mismas²⁹.

Tras la incorporación de la citada enmienda al texto de la LGT, es posible apreciar una contradicción entre las definiciones de tributo³⁰ y tasa³¹ que, errónea e inútilmente³², incorpora en su artículo 2, habida cuenta de que las tasas, una vez que ha sido trasladada la explotación de una infraestructura o la gestión de un servicio público a manos privadas, darán lugar a ingresos que no podrán reputarse públicos, al percibirse directamente de los usuarios por un operador privado que, en este caso, no actúa como mero intermediario de un pago que tendrá como destinatario final a un ente público (lo que no estará exento de problemas, como luego veremos).

Si tenemos en cuenta que una de las características esenciales de la definición clásica de tributo es que éste da lugar a ingresos públicos, y que éstos han de exigirse por una Administración Pública, resulta evidente la insuficiencia de dicha definición para incluir a las tasas en el género tributario cuando la gestión de un servicio público de titularidad pública se encomienda a un operador privado. Dicho de otro modo, tras la recepción por la Ley General Tributaria de los planteamientos recogidos en la Sentencia de Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre³³, que calificaba dichos pagos como prestaciones patrimoniales de carácter público y no como tasas, el concepto de tasa no podrá subsumirse fácilmente en la definición legal tributo, puesto que, según se acaba de indicar, la primera institución no necesariamente dará lugar a ingresos percibidos por un ente público destinados al «sostenimiento de los gastos públicos». En definitiva, la definición de tasa incorporada finalmente por la Ley General Tributaria casa mal con la de tributo, toda vez que aquél recurso puede dar lugar a ingresos percibidos por un operador privado que, al menos formalmente, no sufragan el gasto público.

²⁸ Ahora bien, a juicio de un Ariño Ortiz, «no todas las obras e instalaciones que hoy integran las grandes infraestructuras de un país deben ser consideradas “dominio público”, ni aplicárseles el régimen jurídico de especial protección diseñado para éste por nuestro derecho tradicional (inalienabilidad, inembargabilidad, sometimiento a cánones o tasas por su uso, indisponibilidad, etc...). El régimen jurídico de muchas instalaciones, áreas, negocios, bienes muebles e inmuebles que hoy se encuadran en nuestras principales infraestructuras (puertos, aeropuertos, estaciones de ferrocarril, autopistas, etc...) no debe ser el del dominio público sino el de las «cosas públicas», afectas al uso de terceros. Obviamente, el régimen jurídico básico de todas ellas debe ser el derecho privado, civil o mercantil». Cfr. G. Ariño Ortiz, “Infraestructuras: nuevo marco legal”, en la obra colectiva *Nuevo derecho de las infraestructuras*, Montecorvo, 2001 (consultado a través de VLex).

²⁹ Sobre esta cuestión, entre otros trabajos recientes, cfr. M. Ruiz Garijo, “Tarifas exigidas por la prestación de servicios públicos. Por fin tasas y no precios privados. La esperada doctrina del Tribunal Constitucional”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 7, 2005, pp. 79 y ss.; I. Jiménez Compaired, “El derecho al agua: una perspectiva fiscal”, en la obra colectiva *El derecho al agua* (Dir. A. Embid Irujo), Thomson-Aranzadi - Gobierno de Aragón, Cizur Menor, 2006, pp. 161 y 162; cfr. A. M. Juan Lozano y J. Rodríguez Márquez, *La colaboración público-privada en la financiación de infraestructuras y servicios públicos. Una aproximación desde los principios jurídico-financieros*, op. cit., p. 166 y ss.; F. Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Thomson-Civitas, Madrid, 2007, p. 47 y A. Cayón Galiardo y J.M. Almudí Cid, “La posición del usuario ante las modalidades financiación de los servicios públicos prestados por iniciativa privada”, en la obra colectiva *Análisis jurídico de la financiación de infraestructuras públicas* (Dir. R. Falcón y Tella y M.A. Grau Ruiz), IEF, Madrid, 2008, pp. 65 y ss.

³⁰ De acuerdo con lo previsto en el artículo 2.1 de la Ley General Tributaria los tributos son «los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración Pública como consecuencia de la realización de supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos».

³¹ Las tasas se definen por la Ley General Tributaria en vigor como «los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público, que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado».

³² Según ha señalado Falcón y Tella, la Ley General Tributaria incurre en un error al identificar, en su artículo segundo, los tributos con los ingresos públicos, dado que «el tributo no es un ingreso consistente en una prestación, con el fin de allegar recursos, sino un recurso que da lugar a prestaciones consistentes en realizar un ingreso. (...) Se trata de un error tan elemental como confundir la fuente con el agua que mana de ella. Pues es claro que el tributo es una fuente de ingresos (es decir, un recurso), pero no un ingreso. El error puede no tener consecuencias prácticas, pero resulta llamativo en un texto que se pretende didáctico». Cfr. R. Falcón y Tella, “El anteproyecto de LGT y la técnica jurídica: definición de tributo, carga de la prueba y fraude de ley”, *Quincena Fiscal*, núm. 6/7, 2003, p. 6.

³³ Este planteamiento, que implica reconocer que las prestaciones patrimoniales son una categoría más amplia que los tributos, ha sido reproducido en pronunciamientos posteriores, entre los que cabe destacar las sentencias del Tribunal Constitucional 182/1997, de 20 octubre (RTC 1997\182), y 102/2005, de 20 de abril (RTC 2005\102).

En determinados supuestos, este planteamiento permitirá cuestionar la adecuación a Derecho de las cantidades exigidas a los usuarios de determinadas infraestructuras o servicios públicos explotados bajo concesión. En primer lugar, porque no será habitual que los elementos esenciales de la obligación tributaria que pretende recabar el operador privado, en virtud de lo previsto en el contrato que le une con el ente público, se hayan configurado respetando el principio de reserva de ley³⁴. En segundo lugar, porque el operador privado no puede reputarse un válido sujeto activo de la obligación tributaria, puesto que, en virtud de lo previsto en el artículo 4.3 de la Ley General Tributaria, únicamente podrán exigir tributos aquellas entidades o sujetos, distintos al Estado, las Comunidades Autónomas y los Entes Locales, que tengan naturaleza pública y cuenten con habilitación legal, lo que necesariamente obligará a determinados concesionarios a recabar los pagos a través de un ente o entidad pública con competencia adecuada para ello.

2.4. El contrato de concesión de obras públicas y su problemático deslinde respecto al nuevo contrato de colaboración entre los sectores público y privado

Dejando al margen los problemas que pueden afectar a la naturaleza de los pagos recabados a los usuarios de las infraestructuras y/o servicios públicos explotados bajo concesión, la referida relación directa que podrá darse entre el concesionario y el usuario constituye uno de los principales rasgos de distinción del contrato de concesión de obras públicas respecto a otras figuras que pueden reputarse afines. Así, en el contrato de colaboración entre el sector público y el privado, tipificado *ex novo* por la Ley 30/2007, la remuneración del socio privado no adoptará en ningún caso la forma de cantidades abonadas por los usuarios de la obra o del servicio, sino de pagos periódicos realizados por el socio público en función de una serie de variables que deben incorporar el factor de riesgo para el inversor privado (*v. gr.*: peaje en la sombra).

El contrato de colaboración se configura por la Ley de Contratos del Sector Público con carácter subsidiario o residual³⁵, puesto que sólo podrá acudir a su utilización en la medida en que los objetivos perseguidos por el ente público no puedan ser alcanzados a través de otra modalidad contractual³⁶. Se trata de un contrato complejo que se celebra cuando la Administración conoce los fines de interés público que pretende satisfacer, pero no conoce con certeza los medios técnicos más adecuados para alcanzar ese objetivo, o las fórmulas financieras idóneas para sufragar la construcción y explotación de la obra pública, articulándose un reparto de riesgos entre las partes del contrato³⁷.

Por ello, en ocasiones, resultará problemático distinguir el nuevo contrato de colaboración entre los sectores público y privado de los contratos de concesión de obras públicas. La referida dificultad, como ha destacado la doctrina, se torna en imposibilidad cuando el contrato de colaboración público-privado se refiera a una obra y se prevea su explotación³⁸. A estos efectos, debe tenerse presente que el contrato de concesión de obras públicas, en los términos en que ha sido configurado por la reciente Ley 30/2007, puede tener por objeto tanto la construcción de una nueva obra como la reparación, conservación y explotación de obras o infraestructuras ya existentes, lo que pone de manifiesto el riesgo de colisión con la modalidad contractual anteriormente citada³⁹.

Las similitudes existentes entre ambas modalidades contractuales darán lugar a que, en buena parte de los casos, reciban el mismo tratamiento tributario⁴⁰, de manera que el régimen fiscal

³⁴ Según lo señalado en el artículo 238 de la Ley 30/2007, en el contrato de concesión de obras públicas las "tarifas" que deberán abonar los usuarios de la infraestructura serán fijadas por el órgano de contratación y tendrán el carácter de máximas, de manera que los concesionarios «podrán aplicar tarifas inferiores cuando así lo estimen conveniente», circunstancia que pone de relieve su incongruencia con la posible naturaleza tributaria del pago que realiza el administrado.

³⁵ El carácter residual del contrato de colaboración entre el sector público y privado es fruto de la enmienda núm. 159 del Grupo parlamentario socialista en el Congreso (BOCG de 20 de marzo de 2007, Serie A, núm. 95-22, p. 230).

³⁶ *Cfr.* el artículo 11.2 de la Ley 30/2007.

³⁷ *Cfr.* D. Blanquer, *La nueva ley de contratos del sector público*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007, pp. 118 y 119.

³⁸ En este sentido, *vid.* M.C. Chinchilla Marín, "El nuevo contrato de colaboración entre el sector público y el sector privado", *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 132, 2006, p. 622 y J.A. Moreno Molina y F. Pleite Guadamillas, *La nueva Ley del Contratos del Sector Público. Estudio Sistemático, op. cit.*, p. 939.

³⁹ *Cfr.* el artículo 7 de la Ley 30/2007.

⁴⁰ Al fijar el régimen jurídico aplicable a los contratos de colaboración público-privada el artículo 289 de la Ley 30/2007 establece que «los contratos de colaboración entre el sector público y el sector privado se registrarán por las normas generales contenidas en el Título I del presente Libro y por las especiales correspondientes al contrato típico cuyo objeto se corresponda con la

aplicable al contrato de concesión de obras públicas resultará, total o parcialmente, extrapolable al nuevo contrato de colaboración público-privada.

Por último, ha de indicarse que la configuración del contrato de colaboración entre el sector público y el privado no llevará implícita, en todos los casos, la transferencia al particular de una función administrativa vinculada a la ejecución de la obra. Dicho de otro modo, la colaboración público-privada no necesariamente dará lugar a que el “concesionario” explote directamente la infraestructura pública, bastando con que el pago de la obra se vincule a su efectiva utilización, desplazándose, de este modo, el riesgo hacia el empresario. Desde esta perspectiva, como acertadamente advierte Falcón y Tella⁴¹, la transferencia al concesionario de facultades originariamente públicas, que caracteriza a la figura de la concesión administrativa, no será una nota definitoria del concepto de colaboración público-privada que se maneja por los ordenamientos interno y comunitario⁴².

3. LA TRIBUTACIÓN EN EL IVA DEL CONTRATO DE CONCESIÓN DE OBRAS PÚBLICAS

Las diferentes posibilidades de configuración de la colaboración público-privada, tanto en la construcción y explotación de infraestructuras como en la prestación de servicios públicos, plantean importantes incertidumbres y alternativas a la hora de analizar y determinar su tributación en el IVA. El carácter híbrido que hemos atribuido al contrato de concesión de obras públicas –en el que pueden concurrir diferentes prestaciones servicios tanto entre los socios público y privado como con terceros–, así como la configuración de determinados supuestos de no sujeción de las concesiones al impuesto, contribuye a acrecentar las dificultades en la concreción del régimen fiscalmente aplicable.

En este contexto se inserta la Resolución de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), de 5 de noviembre de 2007 (V2339/07), en la que la Administración se pronuncia sobre el tratamiento, a efectos del IVA, de una concesión para la construcción y explotación de un tramo de carretera. Dadas las características del presente trabajo, y el hecho de que la doctrina científica ya se haya ocupado globalmente de la tributación indirecta que afecta al contrato de concesión de obra pública⁴³, dedicaremos los apartados siguientes al análisis de la reciente doctrina administrativa sobre el tema, sin perjuicio de que abordemos determinadas cuestiones, no expresamente tratadas por el Centro Directivo, que consideramos de interés.

3.1. El objeto de la concesión de obras públicas: incidencia en el tributo aplicable

En la contestación a consulta que de 5 de noviembre de 2007 la descripción del supuesto de hecho que realiza la DGT es ciertamente lacónica, señalándose exclusivamente que la entidad

prestación principal de aquél, identificada conforme a lo dispuesto en el artículo 120.a, en lo que no se opongan a su naturaleza, funcionalidad y contenido peculiar conforme al artículo 11».

⁴¹ Cfr. R. Falcón y Tella, *Régimen fiscal de la concesión de obra pública (IVA, ITPAJD, ICIO e IBI)*, Marcial Pons, Madrid, 2007, pp. 30 a 32.

⁴² En el mismo sentido se manifiesta, si bien desde una perspectiva estrictamente administrativa, J. Enrique Garrido, para quien «se deberían excluir de la concesión de obras públicas las “obras” para la prestación de servicios asistenciales o sociales (hospitales, colegios, museos, edificios y equipamientos o dotaciones en general) a los que se aplicarán los diversos modos de gestión indirecta de los servicios públicos, lleven o no aparejados la construcción de obras para su prestación, o cualquier otra forma de CPP, pero no el régimen de la concesión de obras». Cfr. J. Enrique Garrido, “La construcción de infraestructuras portuarias. Nuevas soluciones jurídicas. Derecho español”, *Revista del Derecho de las Telecomunicaciones e Infraestructuras en Red*, *op. cit.*, p.125. Más dudoso resulta poder llegar a esta conclusión en el ámbito del contrato de concesión de obra pública, en su actual configuración legal, habida cuenta de que ésta parece exigir la explotación directa de la obra o infraestructura por el concesionario, en la que parece estar implícita la prestación de un servicio a la población en lugar del socio público, pero bajo su control. No obstante, a nuestro juicio, la ambigüedad de la normativa aplicable no permite descartar que encuentren encaje en la concesión de obra pública el modelo de Iniciativa de Financiación Privada (IFP), también denominado arrendamiento operativo. Tal y como indica el Libro Verde de la Comisión, en este modelo, «la remuneración del socio privado no adopta la forma de cánones abonados por los usuarios de la obra o el servicio, sino de pagos periódicos realizados por el socio público. Dichos pagos pueden ser fijos, pero también pueden calcularse de manera variable, en función, por ejemplo, de la disponibilidad de la obra, de los servicios correspondientes o, incluso, de la frecuentación de la obra». Cfr. La colaboración público-privada y el Derecho comunitario en materia de contratación pública y concesiones [COM (2004) 327 Final], p. 9.

⁴³ Cfr. R. Falcón y Tella, *Régimen fiscal de la concesión de obra pública (IVA, ITPAJD, ICIO e IBI)*, *op. cit.*, pp. 32 y ss.

consultante ha resultado adjudicataria de una concesión para la construcción y explotación de un tramo de carretera. No obstante, de la consulta es posible colegir que el pago de la infraestructura se realizará íntegramente por la Administración, dado que en ningún momento se hace referencia a la incidencia que el IVA podrá tener en los pagos que el concesionario podría exigir a los usuarios de haberse estipulado esa posibilidad en el pliego concesional (cuyo monto podría llegar a estar subvencionado) o sobre los rendimientos procedentes de una explotación comercial afecta⁴⁴. Asimismo, se cumple en el supuesto planteado la exigencia legal de la traslación del riesgo al concesionario, si bien estableciéndose unos mínimos y unos máximos.

La naturaleza de la concesión obtenida por la adjudicataria impide que, en el supuesto analizado por la DGT, entre en juego la previsión contenida en el artículo 7.9 de la Ley del IVA, mediante la que, en principio, han de considerarse sujetas a este impuesto, y, en consecuencia, no sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas⁴⁵ (en adelante ITPO), las concesiones referidas al dominio público ferroviario, portuario o aeroportuario. En este sentido, es importante traer a colación la Resolución de la Dirección General de Tributos de 1 de agosto de 2005, relativa al túnel de alta velocidad entre España y Francia, en la que acertadamente se declara por el Centro Directivo que en la fase de construcción de la infraestructura no se produce una verdadera cesión demanial o de facultades originariamente públicas al futuro explotador de la misma, por lo que debe descartarse la tributación por el IVA en el momento en que se otorga la concesión. Será exclusivamente en la fase de explotación en la que se devengue el impuesto tomando como referencia los pagos que se realicen por la Administración y/o por los usuarios al concesionario⁴⁶.

Lo anterior pone de relieve la arbitrariedad del legislador al configurar el IVA, excluyendo de los supuestos de sujeción expresa previstos en el artículo 7.9 de la Ley 37/1992 las concesiones que, como sucede en el caso que nos ocupa, tengan por objeto carreteras, autopistas o autovías, e incluyendo, sin embargo, otras concesiones que, como las ferroviarias, portuarias o aeroportuarias, responden a una finalidad similar. Salvo que se parta de la falsa premisa de que las Administraciones no podrán construir por sí mismas infraestructuras que afecten al tráfico por carretera para posteriormente establecer concesiones sobre ellas⁴⁷, no alcanzamos a vislumbrar la diferencia que permita justificar el diverso tratamiento fiscal que el IVA (y el ITPO) otorga al concesionario en función de la naturaleza de la infraestructura. Es más, en la práctica, a lo único que contribuye la compartimentación de la regulación actual es a elevar el coste que deberá ser soportado por la Administración y/o por los usuarios de las citadas infraestructuras, llegando a provocar, en no pocas ocasiones, una transferencia de fondos del ente público concedente a la Comunidad Autónoma cesionaria del ITPO⁴⁸.

Así pues, aunque la DGT no aborde esta cuestión en su Resolución, el otorgamiento de la concesión para la construcción y explotación de la carretera quedará sujeta al ITPO, de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.2 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, TRITPYAJD). Cuestión distinta será, como veremos en apartados posteriores, que la concesión de obra pública no pudiera subsumirse dentro del concepto clásico de concesión que maneja el ITPO, circunstancia que no concurre en el presente supuesto, pues en estos casos, al no producirse un verdadero desplazamiento al concesionario de facultades originariamente públicas, debe descartarse la sujeción al impuesto.

⁴⁴ Vid. *Ibidem*, pp. 89 a 94.

⁴⁵ Cfr. el art. 7.5 del TRITPYAJD.

⁴⁶ Cfr. la Resolución de la Dirección General de Tributos de 1 de agosto de 2005 (V1665-05). Cuestión distinta será que nos encontremos ante una concesión de obra pública que no tenga por objeto la construcción, sino sólo la explotación, supuesto en el que resultaría aplicable el IVA.

⁴⁷ Debe repararse en que el supuesto de sujeción expresa previsto en el artículo 7.9 de la Ley del IVA persigue que el ente público pueda deducir el IVA soportado en la ejecución de la obra.

⁴⁸ En sentido se ha pronunciado Falcón y Tella, quien ha denunciado que esta situación resulta incompatible con el principio constitucional de interdicción de la compensación financiera silenciosa u oculta cuando el concesionario no es la Comunidad Autónoma y a un mayor gasto para la Comunidad concedente cuando coinciden el titular del tributo y el ente público concedente. Cfr. R. Falcón y Tella, "Dos consecuencias del principio de interdicción constitucional de la compensación financiera silenciosa u oculta (*stille Finanzausgleich*) en el ITPAJD: las concesiones y los tipos incrementados de AJD en caso de renuncia a la exención del IVA", *Quincena Fiscal*, núm. 7, 2007, pp. 5 y 6.

3.2. La ejecución y explotación de las obras públicas y su calificación como una operación unitaria a efectos del IVA

Una de las cuestiones que contribuye a clarificar la contestación a consulta de referencia es la naturaleza, a efectos del IVA, de la relación jurídica compleja que constituye la concesión de obras públicas. En páginas anteriores ya hemos puesto de relieve que, cuando en la concesión concurren la construcción y explotación de una obra pública, esta modalidad contractual puede llegar a constituir un híbrido entre los tradicionales contratos administrativos de obra y gestión de servicios públicos.

En su Resolución de 5 de noviembre de 2007 la DGT alcanza la acertada conclusión de que el contrato de concesión de obras públicas constituye un negocio jurídico complejo, que deberá ser calificado de forma unitaria, ya sea como entrega de bienes o como prestación de servicios, circunstancia que resultará decisiva para determinar las reglas aplicables, por ejemplo, al devengo del impuesto para el conjunto de las operaciones realizadas.

A estos efectos, el Centro Directivo trae a colación la doctrina del Tribunal de Luxemburgo relativa a las prestaciones principales y accesorias, en la que se declara que, a efectos del IVA, «existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial»⁴⁹.

El referido planteamiento resulta plenamente trasladable al contrato de concesión de obras públicas habida cuenta de que, como expresamente señala la contestación a consulta, en los casos en que efectivamente hay construcción de obra pública, «la misma se encuentra indisolublemente ligada a su explotación, de manera tal que en caso de que se acuda a este contrato, no cabe, para el ente concedente, la concepción de la construcción si no se encuentra ligada a la explotación de la misma durante el tiempo establecido».

En puridad, como ha puesto de manifiesto Falcón y Tella, en sentido técnico-tributario, la construcción de la obra no es más que una actividad preparatoria de la posterior explotación, sin que suponga ni una entrega de bienes ni una prestación de servicios a efectos del IVA, sin perjuicio de que implique el inicio de la actividad y, en consecuencia, confirme el derecho a deducir el IVA soportado a partir de ese momento o con anterioridad⁵⁰.

3.3. La inexistencia de entrega de bienes a efectos del IVA al comienzo y a la finalización de la ejecución de las obras

Dado que las concesiones de obras públicas que consisten en la atribución al concesionario de la explotación de una infraestructura ejecutada por éste se califican como una sola operación a efectos del IVA, será preciso determinar si nos encontramos bien ante una entrega de bienes o bien ante una prestación de servicios. A estos efectos, el artículo 14 de la Directiva 2006/112/CEE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA (en adelante, Directiva del IVA), define como entrega de bienes «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».

El Tribunal de Luxemburgo cuenta con una fecunda jurisprudencia sobre el concepto de entrega de bienes previsto por el IVA que, ciñéndonos al tema que nos ocupa, presenta como especial peculiaridad el hecho de que el concepto de transmisión no ha de entenderse exclusivamente en el sentido civil o mercantil del término. Al exigirse por el Derecho comunitario derivado que la transmisión dé lugar a la recepción por el adquirente de las facultades inherentes al propietario, se dejan necesariamente al margen del concepto de transmisión un elevado número de negocios jurídicos que, implicando un desplazamiento patrimonial, no otorgan un derecho de propiedad pleno sobre el objeto del vínculo negocial que afecta a las partes (*v. gr.*: fideicomiso, usufructo).

En este sentido, resulta obligado traer a colación la sentencia de del Tribunal de Justicia de 29 de marzo de 2007⁵¹, en la que se declara que «el concepto de entrega de bienes no se refiere

⁴⁹ Cfr. el apartado 22 de la STJCE de 22 de octubre de 2005, *Levob Verzekeringen BV y OV Bank NV*, (C-41/04).

⁵⁰ Cfr. R. Falcón y Tella, *Régimen fiscal de la concesión de obra pública (IVA, ITPAJD, ICIO e IBI)*, *op. cit.*, p. 68.

⁵¹ Cfr. el apartado 32 de la STJCE de 29 de marzo de 2007, *Aktiebolaget NN y Skatteverket*, C-111/05, así como la jurisprudencia allí citada. Asimismo, debe recordarse que, de las exigencias tanto de la aplicación uniforme del Derecho comunitario como del principio de igualdad, se desprende que el tenor de una disposición de Derecho comunitario que no contenga una

a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho como si fuera la propietaria del bien».

Como puede observarse, nos encontramos ante un supuesto en el que, siguiendo los postulados de Blumenstein⁵², el legislador comunitario define autónomamente el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible del IVA. El alejamiento de las categorías privadas encuentra su justificación, en este caso, en la finalidad última de la regulación comunitaria del IVA que, según ha señalado el Tribunal de Justicia, podría verse comprometida si la existencia de una entrega de bienes, que es uno de los tres hechos imponibles contemplados por el impuesto, estuviera sometida al cumplimiento de requisitos que varían en función del Derecho civil del Estado miembro de que se trate.

De acuerdo con lo señalado hasta el momento, resulta claro que un contrato de concesión de obras públicas, en el que se confiere al licitante la facultad de explotar la obra tras construirla, no dará lugar a una verdadera puesta a disposición de la Administración del inmueble objeto del contrato, según advierte expresamente el artículo 227 de la Ley 30/2007, hasta al momento en que expire la concesión (acta de recepción formal). Será en ese momento, y no antes, cuando la Administración adquiera la plena posesión del inmueble, lo que permite llegar a la conclusión que, durante la, en ocasiones, larga vida del contrato administrativo, no se produce un traslado de la propiedad de la entidad privada al ente público hasta la finalización del mismo⁵³.

Este planteamiento conduce necesariamente a la conclusión de que la concesión de obras públicas constituye una prestación de servicios y no una entrega de bienes a efectos del IVA. No es óbice para ello el preceptivo levantamiento, a la finalización de la ejecución de las obras, de la denominada acta de comprobación, que genera el efecto de permitir que se inicie la explotación de la obra al concesionario, configurándose como una suerte de pistoletazo de salida en el camino trazado por el beneficiario de la concesión para alcanzar la rentabilidad de la inversión acometida en la ejecución y posterior mantenimiento de la infraestructura. Así, como gráficamente advierte la DGT en la consulta de referencia, «aún cuando desde según qué puntos de vista se pueda considerar que el concesionario es propietario de las obras construidas, lo cierto es que dicha propiedad está en cierto modo vacía de contenido, ya que el derecho a su explotación corresponde al concesionario durante el tiempo establecido para ello».

Obviamente, al retrasarse la entrega efectiva por parte del concesionario a la Administración al momento en que se levante el acta de recepción, la expedición del acta de comprobación no determinará una entrega de bienes a efectos del IVA, ni tampoco la prestación de un servicio, verificándose el referido hecho imponible únicamente partir del momento en que se ponga en funcionamiento la obra ejecutada, pero lógicamente no con carácter previo.

Dicho en otros términos, la construcción no se realiza con el objeto de transmitir la facultad de disposición sobre la obra a la Administración, sino con la finalidad inmediata de afectar la obra construida a la actividad empresarial del concesionario. De este modo, incluso en el supuesto de que se llegase a considerar que administrativamente el ente público es propietario de la infraestructura desde que finaliza la ejecución del contrato, no será posible calificar la citada adquisición como una transmisión que da lugar a una entrega de bienes en el marco del IVA⁵⁴.

remisión al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance normalmente debe ser objeto en toda la Comunidad de una interpretación autónoma y uniforme que debe buscarse teniendo en cuenta el contexto de dicha disposición y el objetivo que la normativa de que se trate pretende alcanzar. Vid. las SSTJCE de 15 de julio de 2004, *Harbs*, C-321/02, apartado 28 y de 18 de octubre de 2007, *Österreichischer Rundfunk*, C-195/06, apartado 24.

⁵² Cfr. *Schweizerisches Steuerrecht*, Tübingen, 1926, I, cap. 3º, ap. III, citado por el SDFUM, *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Vol. 2.º, Sección de Publicaciones e Intercambio de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid, Madrid, 1976, p. 538.

⁵³ El desarrollo normal del contrato, que dará lugar a su extinción por el transcurso del plazo fijado en la concesión (art. 244), podrá verse alterado, dando lugar a una toma de posesión anticipada y provisional de la obra ejecutada, como consecuencia del secuestro de la obra (art. 234), o definitiva, por concurrir las causas de resolución previstas en el artículo 245 de la Ley 30/2007. A nuestro juicio, ni siquiera en el supuesto de secuestro de la concesión, dado su carácter estrictamente temporal, cabría considerar que nos encontramos ante una entrega de bienes a efectos del IVA.

⁵⁴ Según ha señalado Falcón y Tella, «en otros supuestos de concesión de obra pública (por ejemplo, un hospital, una “ciudad de la justicia”, una prisión o una comisaría) la Administración concedente en cierto sentido obtiene la posesión de la cosa, en cuanto utiliza el hospital para atender a sus enfermos, o los edificios judiciales o policiales para alojar el correspondiente servicio público. Pero incluso en estos casos difícilmente puede afirmarse que la Administración tenga la posesión completa en el sentido de la doctrina expuesta». Cfr. R. Falcón y Tella, *Régimen fiscal de la concesión de obra pública (IVA, ITPAJD, ICIO e IBI)*, op. cit., p. 81.

3.4. El pago de la obra por el socio público en función de la utilización de la infraestructura: incidencia en el devengo del IVA

Coherentemente con lo señalado en apartados anteriores, la DGT considera aplicables al contrato de concesión de obras públicas las reglas del devengo del impuesto previstas en los apartados 2 y 7 del artículo 75 de la Ley del IVA. De este modo, al considerarse que nos encontramos ante una operación de tracto sucesivo, si el coste de la obra pública se sufraga por la Administración, total o parcialmente, el impuesto se devengará en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a cada percepción.

En el caso planteado, cuando la Administración pública retribuya al concesionario mediante el abono periódico de unas cantidades, dependiendo del grado de utilización por los usuarios de la obra ejecutada, el IVA se devengará en la medida en que las cantidades periódicas deban ser satisfechas por el ente público. Como puede observarse, el hecho de que el artículo 75.7 de la LIVA haga referencia a la exigibilidad y no a la percepción efectiva de la prestación por el concesionario podrá acabar generando problemas desde una perspectiva tributaria en el supuesto en que se produzca un retraso en el pago de las cantidades previstas en el pliego de la concesión.

3.5. La reversión de la infraestructura u obra pública al término del contrato de concesión de obra pública

La DGT afirma en la consulta de referencia que la entrega material al ente público de las obras ejecutadas, que tendrá lugar a la finalización de dichos contratos, ha de considerarse como una mera operación instrumental, carente de efectos desde el punto de vista de la existencia de hechos imponible en el IVA. Esta conclusión es fruto de considerar las cantidades percibidas por el concesionario como un mero pago aplazado que engloba tanto la ejecución de la obra como su mantenimiento.

No obstante, cabría entender que al expirar la relación contractual se produce una entrega de bienes por parte del concesionario al ente público, de forma similar a lo que acontece en el marco de un derecho de superficie, que no resultaría englobada, tal y como se desprende del criterio administrativo, en los pagos realizados previamente por el ente concedente o por los usuarios. En este supuesto, no sería descartable la aplicación del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1 de la LIVA si el adquirente, ya sea la Administración o un tercero, continúa realizando una actividad empresarial.

En todo caso, es claro que atentaría contra la lógica del tributo someter a gravamen doblemente la prestación obtenida por el ente público (que no tendrá derecho a deducir el IVA soportado), en el momento de la explotación (obsérvese que parte de las cantidades recibidas irán orientadas a sufragar el coste de la infraestructura, al tiempo que a resarcir los costes de mantenimiento y explotación) y, posteriormente, cuando se produce la reversión de la obra. Esto obedece a que, dada la configuración legal del contrato de concesión de obras públicas, el pago de los costes relacionados con la ejecución de la obra se habrán incorporado en los pagos recibidos por el concesionario de la Administración o de terceros a raíz de la explotación, dando lugar, desde esta perspectiva, a una suerte de pago anticipado de la obra realizada. En este orden de cosas, la postura adoptada por la DGT, considerando que la reversión de la obra y el dominio público no generan una nueva operación gravada, contribuye a evitar una doble imposición que, según se acaban de señalar, resultaría ajena a los principios que inspiran el IVA⁵⁵.

4. LA NO SUJECIÓN AL ITPO DE DETERMINADOS CONTRATOS DE CONCESIÓN DE OBRA PÚBLICA

Ya nos hemos referido en páginas anteriores a que aquellas concesiones que no están expresamente sujetas al IVA, en virtud de lo señalado en el artículo 7.9 de la Ley del IVA, resultarán

⁵⁵ En este sentido, *cfr.* el apartado 60 la STJCE de 21 de febrero de 2008, *Part Service SRL*, C-425/06, en la que se señala que «dicho resultado resulta contrario al objetivo del artículo 11, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva, a saber, *la imposición de la totalidad de la contraprestación obtenida o por obtener del destinatario de la prestación*».

gravadas por el ITPO. Ahora bien, no puede perderse de vista que en el ámbito de las diversas modalidades existentes de colaboración público-privada, en las que se incluye el contrato de concesión de obras públicas, no siempre nos encontraremos ante una concesión en el sentido tradicional del término. Esta acepción administrativa clásica es la que todavía recoge el artículo 13.2 del TRITPYAJD, en el que se supedita la sujeción de las concesiones al ITPO a que éstas den lugar a un desplazamiento patrimonial a favor de los particulares⁵⁶.

En consecuencia, en aquellas modalidades de colaboración público-privada que hemos identificado en páginas anteriores como de Iniciativa de Financiación Privada, y que dan lugar a que el socio privado ponga a disposición del ente público una infraestructura para su utilización por el ente público (v. gr.: ciudad de la justicia, comisarías, hospitales), no se habrá verificado el exigido desplazamiento a favor de los particulares de facultades originariamente públicas, puesto que, como fácilmente puede observarse, éstos únicamente se encargarán de la ejecución de la obra, recibiendo a cambio la correspondiente contraprestación en metálico que, de acuerdo con la normativa administrativa en vigor, necesariamente resultará afectada por un elemento de aleatoriedad (v. gr.: uso que finalmente se otorgue a la infraestructura).

⁵⁶ Cfr. R. Falcón y Tella, *Régimen fiscal de la concesión de obra pública (IVA, ITPAJD, ICIO e IBI)*, op. cit., pp. 30 y 31.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.^a Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la “comunitarización” de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica “Jaime García Añoveros” sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autores: M.^a Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.
Autor: Rafael Cosín Ochaita.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.^a Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores: Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.
Autora: Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.

2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.
Autora: Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.
Autores: Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.
Autores: Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).
Autoras: Rocío Sánchez Lissén y M.^a José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.
Autores: Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.
Autor: Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.
Autora: Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.
Autores: Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.
Autor: Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.
Autor: Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.
Autor: Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.
Autores: Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.
Autora: Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.
Directores: Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.
Autores: Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.
Autores: Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.
Autores: Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.
Autor: José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autor: Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.
Autores: María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.
Autor: Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).
Autores: Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)
Autor: Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.
Autores: José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.
Autor: Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.
Autor: Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.
Autores: M.^a del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.
Autores: Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.
Autor: Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.
Autora: Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.
Autor: Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.
Autores: José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.
Autor: Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.
Autor: Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.
Autores: Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.
Autores: Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.
Autora: M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.
Autora: María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe "Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)".
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.
Autores: José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.
Autor: Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.
Autores: Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.
Autor: Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.
Autores: Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.
Autor: Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.
Autora: Roberta Poza Cid.

2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.
Autor: Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.
Autor: Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autores: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.
Autor: Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.
Autor: John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, María Antiquera Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.
Autora: Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.
Autora: Cristina de León Cabeta.

- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.
Autor: Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.
Autor: Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autora: Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.
Autores: Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.
Autores: Miguel Ángel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.
Autora: María del Mar López Pérez.
- 28/05 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 29/05 La educación fiscal en España.
Autoras: M.^a Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.^a Luisa Valdenebro.
- 30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.
Autor: Teodoro Cordón Ezquerro.

2006

- 1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 2/06 Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 3/06 Política fiscal y capital social.
Autora: María Soledad Castaño Martínez.
- 4/06 Panorámica de la Formación Continua en España.
Autora: María José Martín Rodrigo.
- 5/06 Alta dirección en la Administración Pública. ¿Política de género? Buscando caminos
Autores: M.^a José Llombart Bosch, Milagro Montalvo Santamaría, Victoria Galera Vega y Ana Aguado Higón.
- 6/06 La influencia de la fiscalidad en las distintas formas de inversión bursátil. Informe.
Autor: César García Novoa.
- 7/06 Códigos de conducta en el orden tributario.
Autores: José A. Rozas Valdés, Montserrat Casanella Chuecos y Pablo García Mexía.
- 8/06 Previsiones financieras de las Comunidades Autónomas para 2006.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 9/06 El empresario en el futuro económico onubense.
Autores: Emilio Fontela, Joaquín Guzmán, Manuela S. de Paz y María de la O Barroso.
- 10/06 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2005.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 11/06 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2006.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 12/06 Delitos contra el patrimonio cultural, especial estudio de contrabando de patrimonio histórico artístico.
Autor: Gonzalo Gómez de Liaño Polo.
- 13/06 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
Autores: J. Antonio Rodríguez Ondarza y Javier Galán Ruiz.
- 14/06 Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Marta Jorge García-Inés y Santiago Álvarez García.
- 15/06 La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español.
Autor: Carlos María López Espadafor.
- 16/06 El régimen tributario de la sociedad europea.
Autora: María Teresa Soler Roch.
- 17/06 Las subvenciones en el IVA, consecuencias de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 18/06 Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal.
Autor: Fernando Serrano Antón.

- 19/06 La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos.
Autor: Ubaldo González de Frutos.
- 20/06 La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 21/06 Fiscalidad y desarrollo.
Autores: Carlos Garcimartín, José Antonio Alonso y Daniel Gayo.
- 22/06 El régimen fiscal de las “economías de opción” en un contexto globalizado.
Autor: José Luis Pérez de Ayala.
- 23/06 La opinión pública hacia la Hacienda Pública: una revisión de la moderna teoría positiva.
Autor: José Luis Sáez Lozano.
- 24/06 Planificación fiscal internacional a través de sociedades *holding*.
Autor: José Manuel Almudí Cid.
- 25/06 El gasto público en educación 2000-2004: un análisis por Comunidades Autónomas.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz y Carmen Mitxelena Camiruaga.
- 26/06 Liquidación del sistema de financiación autonómico en 2004 y el sistema de entregas a cuenta.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz, Miguel Ángel García Díaz y Ana Herrero Alcalde.
- 27/06 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autores: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 28/06 *Trust* e instituciones fiduciarias. Problemática civil y tratamiento fiscal.
Autores: Sergio Nasarre Aznar y Estela Rivas Nieto.
- 29/06 La muestra de declarantes de IRPF de 2003: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiado Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Pérez y María Antiquera Pérez.
- 30/06 Cohesin policy reform: the implications for Spain.
Autores: Douglas Yuill, Carlos Méndez, Fiona Wishlade, Encarnación Murillo y María Jesús Delgado.

2007

- 1/07 El gravamen múltiple de los beneficios societarios. Tributación de accionistas.
Autor: Emilio Albi.
- 2/07 Fiscalidad de instrumentos financieros derivados. Una revisión comparada.
Autor: Pablo A. Porporatto.
- 3/07 Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho Tributario Global.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 4/07 ¿Es válido el modelo de armonización fiscal de la Unión Europea para la integración en América Latina?
Autores: Domingo Carbajo Vasco, Darío González y Pablo Porporatto.
- 5/07 El Reino Unido y Francia: dos modelos recientes de reforma presupuestaria.
Autor: José Caamaño Alegre.
- 6/07 La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 7/07 Globalización y Derecho Tributario: el impacto del Derecho Comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del Derecho Interno.
Autor: Adolfo J. Martín Jiménez.
- 8/07 Las consecuencias fiscales de la globalización.
Autores: Manuel Gutiérrez Lousa y José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 9/07 Alternativas de integración IRPF-IS para evitar la doble imposición de dividendos en el contexto actual.
Autor: Lorenzo Gil Maciá.
- 10/07 Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado.
Autor: Carlos Rivas Sánchez.
- 11/07 Intangibles y precios de transferencia. A propósito de la Section 482 del IRC y la nueva reglamentación 2007 del Tesoro de los EE UU.
Autor: Tulio Rosembuj.
- 12/07 La nueva configuración del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 13/07 Sistemas fiscales y saldos presupuestarios en los países de la ampliación: ¿existe convergencia con los países de la UE15?.
Autora: Marta Pérez Garrido.
- 14/07 Sistemas fiscales en América Central y República Dominicana.
Autores: Santiago Díaz de Sarralde, Carlos Garcimartín y Juan Carpizo.
- 15/07 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2007.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 16/07 Gasto sanitario público territorializado en España y sus fuentes de financiación.
Autora: Ángela Blanco Moreno.
- 17/07 Los Impuestos de Salida y el Derecho Comunitario Europeo a la luz de la Legislación Española.
Autores: Adolfo Martín Jiménez y José Manuel Calderón Carrero.

- 18/07 La tributación del ahorro en el nuevo IRPF.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 19/07 La calificación jurídica de las operaciones vinculadas, en la imposición directa, según la modificación realizada por la Ley 36/2006, de prevención del fraude fiscal.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 20/07 Una valoración del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos.
Autores: Santiago Álvarez García y Marta Jorge García-Inés.
- 21/07 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2006.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/07 El mercado inmobiliario: instituciones de inversión colectiva, entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y una aproximación a los REIT.
Autora: Isabel Juliani Fernández de Córdoba.
- 23/07 The financing of the infrastructures in developing oil-producing countries: problems and solutions.
Autora: Belén García Carretero.
- 24/07 Puesta en circulación del euro e inflación: el antagonismo entre percepción y medición de la inflación en la eurozona.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 25/07 La muestra de declarantes del IRPF de 2004: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez y Alfredo Moreno Sáez.
- 26/07 Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo.
Autor: Santos de Gandarillas Martos.
- 27/07 Problemática de la incorporación al ordenamiento español de prestaciones patrimoniales públicas creadas por el derecho comunitario: especial referencia a la obligación de entrega de derechos de emisión de CO₂.
Autores: Adela Aura y Larios de Medrano, Iñaki Bilbao Estrada y Joaquín Marco Marco.
- 28/07 Una buena estadística pública como medio para reorientar todas las políticas públicas hacia la igualdad.
Autora: María Pazos Morán.
- 29/07 La racionalización de la actuación administrativa en el ordenamiento jurídico italiano: el modelo de la gestión pública por resultados.
Autora: Ximena Lazo Vitoria.
- 30/07 Las organizaciones no gubernamentales en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
Autores: Susana Bokobo Moiche y Alejandro Blázquez Lidoy.

2008

- 1/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 1.ª)
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 2/08 Política, estructura e instrumentos para la asistencia al contribuyente.
Autor: Alan Augusto Peñaranda Iglesias.
- 3/08 La idoneidad de la cuantía de los límites fiscales y financieros, así como de las distintas formas de cobro de las prestaciones en los Planes de Pensiones: análisis comparativo de la reforma propuesta y de la regulación preexistente.
Autores: Myrian de la Concepción González Rabanal y Luis María Sáez de Jáuregui Sanz.
- 4/08 Precios de transferencia. Los acuerdos de costes.
Autor: Tulio Rosembuj.
- 5/08 Operaciones vinculadas en el IVA: régimen comunitario y experiencias comparadas.
Autora: Antonia Jabalera Rodríguez.
- 6/08 Estudio de las operaciones realizadas entre Casa Central y Establecimientos Permanentes.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 7/08 Un mecanismo de incentivos para la cobertura de riesgo regulatorio en concesiones de infraestructuras.
Autor: Carlos Contreras Gómez.
- 8/08 Comentarios a la liquidación del sistema de financiación autonómico en el ejercicio 2005.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 9/08 Control de operaciones financieras. Experiencias de Iberoamérica y España.
Autores: Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.
- 10/08 La Ley 8/2007 de Suelo y el Catastro Inmobiliario.
Autores: Beatriz Maseda Balaguer y Francisco José Coll Almela.
- 11/08 IV Jornada metodológica Jaime García Añoveros. La reforma de la financiación autonómica en el marco de los nuevos Estatutos.
Autor: Varios autores.
- 12/08 La tributación indirecta del contrato de concesión de obras públicas a la luz de la ley 30/2007, de contratos del sector público, y de la reciente doctrina de la dirección general de tributos.
Autor: José Manuel Almudí Cid.