

LA TRIBUTACIÓN DE LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS SOBRE EL DOMINIO PUBLICO MARÍTIMO TERRESTRE Y PORTUARIO: UN SUPUESTO DE DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA SOBREVENIDA

Adriana Fabiola Martín Cáceres

Profesora de Derecho Financiero y Tributario

SUMARIO

PRELIMINAR

1. NATURALEZA JURÍDICA DE LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS. ESPECIAL REFERENCIA A LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS SOBRE EL DOMINIO PÚBLICO MARÍTIMO-TERRESTRE

1.1 Las concesiones administrativas como título constitutivo de un derecho real administrativo

1.2 Las concesiones administrativas sobre el dominio público marítimo-terrestre. Régimen económico-financiero. Naturaleza jurídica del Canon de ocupación

2. LA TITULARIDAD DE LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS COMO HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO DE BIENES INMUEBLES

3. LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA SOBREVENIDA POR EL SOMETIMIENTO DE LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS SOBRE EL DOMINIO PÚBLICO MARÍTIMO-TERRESTRE AL IMPUESTO DE BIENES INMUEBLES Y AL CANON DE OCUPACIÓN.

3.1 La doble imposición. Concepto y presupuestos. Doble imposición y sobre-imposición

3.2 Soluciones a los problemas de doble imposición

3.3 Existencia de doble imposición entre el IBI y el Canon de ocupación. Improcedencia del devengo periódico del Canon.

PRELIMINAR

El presente trabajo analiza la posible doble imposición que soportan las concesiones administrativas sobre el dominio público marítimo terrestre por efecto del gravamen de las mismas con el Canon de ocupación regulado en la Ley 22/1988 de 28 de julio (en adelante, LC) así como en la Ley 27/1992 de 24 de noviembre, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante (en adelante, LPu). Esta doble imposición se ha podido originar como consecuencia de la recalificación del mismo como Tasa, operada por la Ley 25/1998 de 13 de julio, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público. Como es sabido, dicha Ley trae causa de la STC 185/1995 de 14 de diciembre, en la que el alto Tribunal se pronuncia sobre la naturaleza de prestaciones patrimoniales coactivas que concurren en determinados precios públicos a los efectos de someter su establecimiento al principio de legalidad.

1. NATURALEZA JURIDICA DE LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS. ESPECIAL REFERENCIA A LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS SOBRE EL DOMINIO PÚBLICO MARITIMO TERRESTRE

1.1 Las concesiones administrativas como título constitutivo de un derecho real administrativo

Las concesiones administrativas constituyen una institución a caballo entre el acto y el contrato administrativo¹ definida como el título que confiere la ocupación del dominio público. De entre las distintas modalidades de utilización del dominio público –uso general, común o especial, uso normal, uso anormal y uso privativo– reguladas en el artículo 75 del Reglamento de Bienes de las Entidades Locales (RD 1372/1986 de 13 de julio, en adelante, RBEL) y adoptadas por la legislación aplicable a la materia, la concesión administrativa otorga el uso privativo del dominio público, que en virtud del artículo 75.2 RBEL implica la ocupación de una porción del dominio público

¹ Véase sobre el particular el estudio de GARCIA PEREZ, M. (*La utilización del dominio público marítimo terrestre. Estudio especial de la concesión demanial*, Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 142 y siguientes) en el que se analiza la evolución doctrinal en torno a la naturaleza jurídica de las concesiones demaniales, desde la concepción contractual, pasando por la tesis del acto administrativo unilateral hasta la consideración de la misma como una figura intermedia.

"de modo que limite o excluya la utilización por los demás interesados". El artículo 78.1 a) de la citada Ley establece que estarán sujetos a concesión administrativa el uso privativo de bienes de dominio público. Por otro lado, la concesión puede otorgar la simple ocupación o la utilización y el aprovechamiento; pero lo importante es que en ambos casos es privativa, es decir, excluyente, entendiéndose que el uso u ocupación que se excluye es el de la misma naturaleza o incompatible con el reconocido u otorgado por la concesión.

Según una autorizada doctrina, gestada en el Derecho comparado desde principios del presente siglo² y asumida por el Tribunal Supremo en Sentencias de 8 de noviembre y 14 de diciembre de 1974³, la concesión administrativa es el título constitutivo de un auténtico derecho real administrativo. Para González Pérez, el derecho real administrativo es una categoría propia que se configura como un derecho real sobre un bien de dominio público. Se trata de una categoría paralela a la del derecho real privado del Derecho Civil, aunque sometido a un régimen especial derivado del carácter demanial de su objeto así como del carácter público del ente titular del dominio público; sometido, en suma, a los principios del Derecho Administrativo⁴. Se trata, en definitiva, de derechos que en ningún caso suponen la adquisición del mismo, sino simplemente su explotación con fines concretos. El concesionario es titular de un derecho subjetivo, entendiendo por tal el poder concreto reconocido a un miembro de una comunidad que se traduce en la facultad de disposición en relación con una situación jurídica y en la licitud de los actos realizados dentro de la esfera de poder concedida por el ordenamiento. Por otro lado, el derecho de ocupación que asiste al concesionario es un derecho real, en cuanto recae sobre cosas. Ello es así aun cuando la concesión tenga directamente por objeto la prestación de un servicio público al que está afecto el bien de dominio público, pues en este caso existe igualmente sobre el mismo un derecho de uso. En tercer lugar, la concesión administrativa confiere, efectivamente un derecho real cuyo objeto es siempre un bien de dominio público; por ello, el derecho real que recae sobre el mismo es en todo caso un derecho real administrativo puesto que los derechos reales de carácter civil son incompatibles con el dominio público⁵. El carácter administrativo del derecho real es consecuencia, por tanto, del carácter demanial del bien que constituye su objeto.

La proyección de este esquema sobre la materia que nos ocupa permite afirmar que la concesión por la que se otorga el uso exclusivo del dominio público ma-

² Véase por todos: GONZALEZ PEREZ, J.: *Los derechos reales administrativos*, 2ª edición, Cuadernos Civitas, Madrid, 1984.

³ En la Sentencia últimamente citada (RA 4.881) se afirma que la concesión administrativa configura un auténtico derecho real administrativo, excluyente de cualquier otro uso, que supone la naturaleza pública de su objeto.

⁴ Más recientemente, se han expresado en la misma línea SANCHEZ MORON, M. (director); BARRANCO VELA, F.; CASTILLO BLANCO, F.; DELGADO PIQUERAS, F. (Los bienes públicos. Régimen jurídico. Tecnos, Madrid, 1997 página 57, en adelante citada por SANCHEZ MORON y otros), al afirmar que el derecho al uso privativo del dominio público es un derecho real de naturaleza administrativa.

⁵ GONZALEZ PEREZ, op. cit. páginas 30 y siguientes.

rítimo-terrestre y del dominio público portuario confieren al concesionario un derecho real administrativo sobre el mismo, pudiendo entenderse por uso exclusivo, en el caso del demanio marítimo-terrestre el que se realiza en especiales circunstancias de intensidad, peligrosidad o rentabilidad y los que requieran la ejecución de obras e instalaciones (artículo 31.2 LC); mientras que en el segundo caso el uso exclusivo implica la ocupación del dominio público portuario con obras o instalaciones no desmontables o por plazo superior a tres años⁶.

1.2 Las concesiones administrativas sobre el dominio público marítimo-terrestre. Régimen económico financiero. Naturaleza jurídica del canon de ocupación

La normativa específica aplicable a la materia está constituida por las mencionadas Ley de Costas (Ley 22/1998 de 28 de julio) y Ley de Puertos del Estado y la Marina mercante (Ley 27/1992 de 24 de noviembre). La Ley citada en primer lugar condiciona, en su artículo 64, la ocupación del dominio público marítimo terrestre estatal con obras o instalaciones no desmontables al previo otorgamiento de concesión administrativa, cuyo régimen económico financiero es desarrollado en los artículos 82 y siguientes. Por su parte, la LPu, en su artículo 63.1 se expresa en términos parecidos y contiene, en su número 3, una remisión al procedimiento de otorgamiento de concesiones regulado en la LC.

En lo relativo al régimen económico-financiero, el artículo 84.1 LC establece que *toda ocupación o aprovechamiento del dominio público marítimo terrestre estatal en virtud de una concesión o autorización, cualquiera que fuere la Administración otorgante devengará el correspondiente canon a favor del Estado, sin perjuicio de los que sean exigibles por aquella*, resultando obligados al pago los titulares de las concesiones y autorizaciones, según su artículo 84.2. Por su parte, el artículo 69.1 LPu establece que *la ocupación o aprovechamiento del dominio público portuario en virtud de una concesión o autorización devengará el correspondiente canon a favor de la Autoridad Portuaria*. Nos encontramos, por tanto, y de acuerdo con lo desarrollado en las páginas precedentes, ante un derecho real administrativo constituido en virtud de una concesión administrativa que tiene por objeto la utilización privativa del dominio público.

⁶ Con referencia al dominio público portuario, ha señalado GONZALEZ PEREZ que teniendo en cuenta que el artículo 54.2 de la LPu condiciona al previo otorgamiento de la correspondiente concesión o autorización la utilización del dominio público portuario estatal con especiales circunstancias de exclusividad, intensidad, etc. el uso que en virtud del artículo 57.1 LPu se otorga a través de autorizaciones (ocupación del dominio público con obras desmontables o con bienes muebles) es uso especial, en tanto que la ocupación con obras o instalaciones no desmontables o por plazo superior a tres años (artículo 63.1 LPu) constituye un uso exclusivo objeto de concesión (GONZALEZ PEREZ, J.: Comentarios a la nueva Ley de Puertos (AAVV) Consorcio de la zona franca de Vigo, Vigo, 1993 página 176). Con referencia al dominio público marítimo-terrestre GARCIA PEREZ entiende igualmente que el uso a que se refiere el artículo 31.2 LC (uso en especiales circunstancias de intensidad, peligrosidad o rentabilidad o que requieran la ejecución de obras e instalaciones) es uso privativo objeto de concesión (GARCIA PEREZ, M.: *La utilización* ..., op. cit. página 122 y siguientes).

El Canon de ocupación del dominio público marítimo terrestre así como del dominio público portuario fue calificado por la doctrina administrativista como un precio público⁷ de acuerdo con la definición que de esta categoría contenía la Ley de Tasa y Precios Públicos (L 8/1989 de 13 de abril, en adelante, LTPP)) en su artículo 24. Sin embargo, la STC 185/1995 de 14 de diciembre ha provocado un replanteamiento, por parte del legislador, del concepto de precio público, ya que el Alto Tribunal ha venido a declarar que todos aquellos precios públicos en los que concurran la nota de la coactividad formal y material y por ende, también las exigidas por el aprovechamiento especial o utilización privativa del dominio público, son prestaciones patrimoniales cubiertas por el principio de legalidad consagrado en el artículo 31.3 CE. Pues bien, tras una adaptación previa operada por vía de Decreto-Ley (RD Ley 1/1996 de 26 de enero) a través del cual se dota de cobertura legal a los precios públicos establecidos con anterioridad a la Sentencia e integrados, en consecuencia, en aquella categoría, la Ley 25/1998 de 13 de julio, de modificación del régimen legal de las Tasas Estatales y Locales y de reordenación de las prestaciones patrimoniales de carácter público ha reformulado los conceptos de Tasa y Precio público. Por lo que se refiere a las Tasas el artículo 6 de la misma dispone: *Las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, en la prestación de servicios o en la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes:*

a) Que los servicios o actividades no sean de solicitud voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud por parte de los administrados:

Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.

Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.

b) Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

A la vista de esta nueva definición, ha de examinarse su alcance en relación con la naturaleza jurídica de los Cánones de ocupación regulados en la Ley de Costas y la Ley de Puertos. Ello se hace necesario porque, sin bien es cierto que desde el pronunciamiento del Tribunal Constitucional en la STC 185/1995 el Canon de ocupación se integra en el concepto de prestación patrimonial de carácter público cuyo establecimiento queda reservado a ley, del mismo no puede sin embargo inferirse que el citado

⁷ SANCHEZ MORON, M.: Los bienes públicos...op. cit. página 57, que identifica con el precio público la contraprestación exigida por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público. En el mismo sentido, JIMENEZ DE CISNEROS CID, F.M., "Las tarifas portuarias. Estructura, criterios de establecimiento y procedimiento de modificación", en Comentarios a la nueva Ley de Puertos, op. cit. página 149. Véase asimismo la propia Exposición de Motivos de la LPu.

Canon tiene la naturaleza jurídica de una tasa, ya que ello, en todo caso depende de que el legislador haya querido configurarlo en esos términos.

Pues bien, en la resolución de esta cuestión es preciso tener en cuenta que la Disposición Transitoria Primera de la Ley 25/1998 excluye de su ámbito de aplicación las utilizaciones privativas y aprovechamientos especiales de bienes del dominio público estatal *"que hubieran sido concedidas, autorizadas o adjudicadas con anterioridad a la vigencia de la presente Ley"*, a las que no se aplicará, por tanto, las disposiciones del Capítulo VIII relativo a las Tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial de bienes del dominio público estatal.

Dicho Capítulo, tras regular en el artículo 61.1 el hecho imponible de la nueva tasa, establece en el número 2 la no sujeción de los siguientes hechos: a) La utilización privativa o aprovechamiento especial de bienes de dominio público que estuvieran ya gravados por una tasa específica, y b) las utilizaciones privativas y aprovechamientos especiales del dominio público hidráulico y del marítimo terrestre, *"que seguirán regulándose por la Ley 29/1985 de 2 de agosto, de Aguas y por la Ley 22/1988 de 28 de julio de Costas, respectivamente"*.

Por su parte, la Disposición Final Primera, que lleva por título *"Tasas vigentes"* enumera un conjunto de tasas exigibles por la Administración estatal entre las que se encuentra el Canon por ocupación o aprovechamiento del dominio público portuario regulado en la Ley 27/1992 de 24 de noviembre.

De la interpretación de las disposiciones mencionadas cabe concluir:

1º El régimen jurídico aplicable a las utilizaciones privativas y aprovechamientos especiales del dominio público estatal, regulado en el Capítulo VIII de la Ley 25/1995, sólo es aplicable a las concedidas, autorizadas o adjudicadas con posterioridad a la entrada en vigor de la citada Ley; es decir, carece de eficacia retroactiva.

2º Las utilizaciones privativas y aprovechamientos especiales del dominio público marítimo-terrestre en general quedan fuera del régimen jurídico previsto en el Capítulo VIII de la misma, excluyéndose también el dominio público portuario dado que no obstante regularse por su legislación específica, los puertos e instalaciones portuarias de titularidad estatal integran el dominio público marítimo terrestre estatal, (artículo 4.11 de la Ley 22/1988) y las utilizaciones privativas o aprovechamientos especiales del mismo no están sujetas a la Tasa que se regula en el mencionado Capítulo, tal como se dispone en el también reproducido artículo 61.2 de la Ley 25/1998.

3º El Canon por ocupación o aprovechamiento del dominio público portuario creado por la Ley 27/1992 conserva su vigencia, pues así se desprende de la Disposición Final Primera 5. Ahora bien, es necesario precisar, que en todo caso, tales Cánones pasan a denominarse tasas. En efecto, la Disposición citada, que lleva por título *"Tasas vigentes"*, comienza su redacción con el siguiente enunciado: *"Las Tasas exigibles por la Administración estatal serán las siguientes:..."*. La voluntad del legislador de configurar el Canon por ocupación o aprovechamiento del dominio público portuario como tasa,

y en consecuencia, como una prestación de naturaleza tributaria parece inequívoca, como también lo es que la Ley 25/1998 tiene un valor supletorio respecto de la citada anteriormente, que contiene su regulación específica.

Como consecuencia de todo ello, en el estudio del régimen jurídico de **la Tasas por ocupación del dominio público marítimo-terrestre y portuario** ha de partirse de la regulación contenida en el Capítulo I del Título IV de la Ley de Costas y en el Capítulo II, Título II de la Ley de Puertos. Así:

a) El hecho imponible de la tasa está constituido por la ocupación privativa o el aprovechamiento del dominio público marítimo-terrestre (artículo 84.1 LC: *Toda ocupación o aprovechamiento del dominio público marítimo-terrestre estatal en virtud de una concesión o autorización, cualquiera que fuere la Administración otorgante, devengará el correspondiente canon a favor de la Administración del Estado...* y 69.1 LPu: *La ocupación o el aprovechamiento del dominio público portuario en virtud de una concesión o autorización devengará el correspondiente canon a favor de la Autoridad Portuaria*).

b) Sujeto activo: La Tasa de ocupación es una tasa de titularidad estatal, según se desprende claramente de los artículos 84.1 LC, 69.1 LPu, Ley 25/1998 de 13 de julio y Disposición Final de la Ley 25/1998.

c) Sujeto pasivo: Son sujetos pasivos de la tasa, a tenor de los artículos 84.2 LC 69.2 LPu el concesionario o en su caso la persona autorizada, es decir, el titular del derecho real administrativo.

d) En cuanto a la base imponible el artículo 84.3 LC establece que la base imponible será el valor del bien ocupado y aprovechado, que se determinará de la siguiente forma: a) Por ocupación de bienes de dominio público marítimo-terrestre, la valoración del bien ocupado se determinará por equiparación al valor asignado a efectos fiscales a los terrenos contiguos a sus zonas de servidumbre, incrementado en los rendimientos que sea previsible obtener en la utilización de dicho dominio. En el caso de obras e instalaciones el valor material de las mismas. En los supuestos de obras e instalaciones en el mar territorial destinadas a la investigación o explotación de recursos mineros y energéticos, se abonará un canon de una peseta por metro cuadrado de superficie ocupada. b) Por aprovechamiento de bienes de dominio público marítimo terrestre, el valor del bien será el de los materiales aprovechados a precios medios de mercado. El artículo 69.3 LPu se expresa en términos similares ⁸.

⁸ Suscita dudas la constitucionalidad el artículo 69.5 LPu, en cuanto faculta al Ministerio de Fomento para aprobar las valoraciones de los terrenos y de las láminas de agua, siendo ésta una operación que repercute directamente en un elemento cuantitativo del Canon, como es la base imponible. Se contiene ciertamente una referencia al valor de mercado, pero no la regulación del procedimiento para su determinación.

En relación con este tema, es interesante destacar la Jurisprudencia del Tribunal Supremo recaída, a raíz de la STC 185/1995, en relación con la regulación de los aspectos cuantitativos de las tasas portuarias a través de Orden Ministerial. Así, la STS de 27 de febrero de 1999 haciéndose eco de otras muchas ((SSTS de 8 y 9 de febrero de 1996, 10, 15 y 23 de enero de 1997, de 11 de febrero de 1999) declara: *...en cuanto aquí interesa, la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público y la prestación de servicios o realización de actividad*

e) Tipo de gravamen. Según el artículo 84.4 LC, éste será del 8 por 100 sobre el valor de la base, salvo en el caso de aprovechamiento, que será del 100 por 100. Para el dominio público portuario, en los supuestos de las letras a) y b) del artículo 69.3 LPu (ocupación de terrenos y aguas del puerto), el tipo de gravamen será del 6 por 100, mientras que en la letra c) (ocupación de obras e instalaciones) el tipo será del 100 por 100 de la anualidad de amortización más el 6 por 100 del valor del suelo y de la obras e instalaciones. En el caso de la letra d) (aprovechamiento), el tipo será el 100 por 100 del valor de los materiales aprovechados. Por lo demás, la cuantía de la tasa se actualizará y revisará en los términos previstos en el artículo 84.7 LC y 69.6 y 7 LPu.

f) Devengo. No obstante la ausencia de una disposición explícita al respecto, el análisis conjunto de los artículos 84.7 LC y 69.6 y 7 LPu permite afirmar que la tasa se devenga periódicamente. Ello es así porque la utilización privativa del dominio público constituye una situación que se prolonga en el tiempo, debiendo configurar un tributo de carácter periódico. A ello parece responder, aunque con defectuosa técnica, el tenor del artículo 69.7, según el cual *El devengo del canon se producirá a partir de la fecha de notificación de la resolución de otorgamiento de la concesión o de la autorización*. Por su parte, el artículo 84.7 LC establece expresamente que *la obligación de satisfacer el canon de ocupación nace, para los titulares de las concesiones o autorizaciones, en el momento de otorgamiento de las mismas y de la aprobación de cada una de las revisiones efectuadas. En el caso de aprovechamiento, cuando se produzca el mismo*.

De ello se desprende que el Canon se devenga anualmente con las actualizaciones y las revisiones que corresponda, dando lugar a deudas autónomas que nacen el primer día del período impositivo y sin perjuicio de que, dentro del mismo, la deuda tributaria se fraccione a efectos de su exigibilidad en los términos previstos en las cláusulas de la concesión⁹.

des en régimen de Derecho público -siempre que fueran de solicitud o recepción obligatoria por los administrados o no fueran prestados por el sector privado- hubieron de considerar subsumibles las contraprestaciones satisfechas por razón de esas tarifas en el concepto de tasa, con la consecuencia de haber de quedar sometidas al principio de reserva de Ley en cuanto a la determinación de los elementos esenciales que configuran todo tributo, según se desprende del tan repetido artículo 31.3 de la Constitución y 10 a) de la Ley General Tributaria, es decir, en cuanto a la fijación del hecho imponible, del sujeto pasivo, de la base, del tipo de gravamen, del devengo y de todos los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria. Pero esta sumisión, según la propia doctrina constitucional -STC 6/1983, de 4 de febrero, STC 179/1985, de 19 de diciembre, STC 19/1987, de 17 de febrero, STC 221/1992, de 11 de diciembre, y la ya citada STC 185/1995- no es absoluta, puesto que admite la colaboración del Reglamento, colaboración que puede ser especialmente intensa cuando se trata de la fijación o modificación del quantum de la carga tributaria, siempre que los parámetros fundamentales para hacerla estén contenidos en la Ley. De ahí que la nueva dirección jurisprudencial concluyera que una cuantificación de las tasas procedentes de las tarifas de referencia por Orden Ministerial había de considerarse nula puesto que «este elemento de la relación jurídico-tributaria debería haber estado contenido, cuando menos, en una disposición con rango de Real Decreto, toda vez que la Ley se circunscribe a establecer unos criterios cuantitativos generales para las tarifas que, por su propia naturaleza, no son idóneos para impedir que la actuación discrecional de la Administración en la apreciación de los factores técnicos se transforme en una actuación libre no sometida a límite, según expresión del Tribunal Constitucional» -Fundamento Jurídico Sexto, in fine, de la Sentencia citada de 11 de febrero de 1999, por no citar otra que la más próxima de la serie recaída sobre el tema-.

⁹ Ha de advertirse que la Orden de 2 de agosto de 1995, del Ministerio de Obras Públicas, Transportes y Medio ambiente, por la que se regula el Pliego de condiciones generales para el otorgamiento de concesiones de-

A la idea del devengo periódico parece responder también el artículo 62 de la Ley 25/1998, a cuyo tenor, el devengo de la tasa se producirá con el otorgamiento inicial y mantenimiento anual de la concesión, autorización o adjudicación, y será exigible en la cuantía que corresponda y en los plazos que se señalen en las condiciones de la misma". Tal opinión se encuentra avalada igualmente por el artículo 15 de la ley últimamente citada, que, tras disponer en su número 1 letra a) que las tasas podrán devengarse cuando se conceda la utilización privativa o el aprovechamiento especial o cuando se inicie la prestación del servicio o la realización de la actividad, añade, en su número 2 que *Cuando las tasas se devenguen periódicamente, una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, podrán notificarse colectivamente las sucesivas liquidaciones mediante anuncios en el Boletín Oficial del Estado.*

Por último, y en relación con el dominio público portuario es necesario resaltar que la LPu, en su artículo 45 c) establece la afectación de la tasa por ocupación del dominio público portuario así como la exigible por la autorización para el desarrollo de actividades industriales y comerciales.

2. LA TITULARIDAD DE LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS COMO HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO DE BIENES INMUEBLES

El análisis de este tema exige dilucidar cuál es la situación que se incorpora en el presupuesto de hecho del impuesto como el elemento objetivo del hecho imponible. Un estudio de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (L 39/1988 de 28 de diciembre, en adelante LRHL) nos permite afirmar que este elemento está constituido, a tenor de su artículo 61, por las siguientes situaciones jurídicas: 1) Titularidad de un derecho real de propiedad sobre bienes inmuebles; 2) Titularidad de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles; 3) Titularidad de un derecho real de superficie sobre bienes inmuebles; 4) Titularidad de una concesión administrativa sobre bienes inmuebles; 5) Titularidad de una concesión administrativa sobre servicios públicos a los que estén afectos bienes inmuebles¹⁰.

Los derechos mencionados presentan como denominador común el que confieren a su titular el uso y disfrute privativo y excluyente de los bienes sobre los que recae. Por

maniales en la zona de servicio de los puestos de interés general establece, en su 16ª Disposición que el concesionario "abonará, por semestres adelantados, a la Autoridad Portuaria de... a partir de la notificación de la presente resolución, y en la forma que acuerde la Autoridad portuaria, el importe correspondiente al canon por ocupación del dominio público portuario...". Sin embargo, no puede olvidarse que la citada Disposición, anterior a la STC 180/1995 de 14 de diciembre, parte de la consideración de dichos cánones como precios públicos, como se expresa en la Disposición mencionada.

¹⁰ Sobre este particular, pueden consultarse las siguientes obras: GARCIA MONCO, A.M.: El Impuesto de Bienes Inmuebles, 2ª edición, edit. Lex Nova, Valladolid, 1995, páginas 66 y siguientes.; RODRIGUEZ MARQUEZ, J.: Manual General de Derecho Financiero, Tomo Cuarto. Volumen II. Haciendas Locales (AAVV) 2ª edición, editorial Comares, Granada, 1998 p. 34 y siguientes. Confróntese asimismo: CALVO ORTEGA, F. Y OTROS: La Reforma de las Haciendas Locales tomo I., Edit. Lex Nova, Valladolid, 1991 páginas 291 y siguientes; GARCIA NOVOA, C., "El Impuesto de Bienes Inmuebles. Hecho imponible. Sujetos pasivos. Exenciones", en: Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local, dirigido por José Juan Ferreiro Lapatz, Marcial Pons- *Diputació de Barcelona*, Madrid, 1993, páginas 583 y siguientes. Por otro lado, se advierte una incorrección en la redacción del precepto, en el que el legislador debió decir "por la de una concesión administrativa" o, sencillamente, suprimir la preposición seguida del artículo "de la".

ello puede afirmarse que la situación jurídica sometida a tributación en el IBI es la facultad de uso y disfrute de los bienes inmuebles como consecuencia de un derecho real –privado– de propiedad, de usufructo, de superficie o un derecho real administrativo en virtud de concesión administrativa. Y así, la titularidad de un derecho de propiedad estará gravada siempre que el propietario conserve la facultad de uso y disfrute que es inherente al propio derecho, pues en otro caso será el usufructuario o el superficiario o, en fin, el concesionario y no el nudo propietario quien ocupe la posición de sujeto pasivo, por constituirse las respectivas situaciones jurídicas en objeto de gravamen¹¹.

De lo expuesto queda claro cuál es el fundamento del gravamen de las concesiones administrativas: Al igual que en el resto de las situaciones jurídicas sometidas al impuesto, aquéllas confieren a su titular, el concesionario, un derecho de ocupación exclusivo y excluyente sobre los bienes demaniales, en los términos que se derivan de la resolución de otorgamiento y con las limitaciones inherentes al régimen jurídico especial de los bienes de dominio público. En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio de 1983, justificando la sujeción de las concesiones administrativas sobre bienes de dominio público a la Contribución Territorial Urbana declaraba la existencia, en éstas de un derecho real que confiere a su titular un uso excluyente que entraña un cierto desgajamiento de facultades dominicales.

Como es sabido, el artículo 61 de la LRHL somete a tributación no sólo la titularidad de una concesión administrativa sobre bienes inmuebles, sino las que recaen sobre servicios públicos a los que los bienes demaniales estén afectos. La sujeción al impuesto de éstas últimas ha sido criticada por un sector de la doctrina¹² en la línea sostenida por la Jurisprudencia del Tribunal Supremo producida en relación con la Contribución Territorial Urbana. La más representativa de la misma, la mencionada Sentencia de 20 de julio de 1983, declaraba que, mientras que en la concesión administrativa sobre bienes inmuebles hay un uso excluyente

¹¹ Las concesiones administrativas se encontraban gravadas, aunque no expresamente, por la Contribución Territorial Urbana, antecedente inmediato del IBI. El artículo 2 de su Texto Refundido aprobado por Decreto 1.251/1966 de 12 de mayo establecía que constituye el hecho imponible: a) la percepción, devengo o susceptibilidad de obtención de los rendimientos de los bienes calificados tributariamente de naturaleza urbana y b) la utilización, goce o posesión, en virtud de un derecho real, de los bienes que produzcan o sean susceptibles de producir los expresados rendimientos. Por su parte, el artículo 16 del mismo disponía: “En particular, son sujetos pasivos de este tributo: a) los propietarios. b) los usufructuarios, por todo el tiempo que dure el usufructo. c) los enfiterutas y demás censatarios, cuando el censo sea perpetuo o por tiempo indefinido. d) los titulares del derecho real de superficie y los titulares del dominio directo, cuando el censo sea temporal”. No obstante la ausencia de una mención expresa, la sujeción al impuesto de las concesiones administrativas se consideraba inequívoca. Así, para MARTÍNEZ LAFUENTE, “los supuestos mencionados en el texto legal se reconducen todos ellos, junto con la concesión al de propiedad separada o dividida, en el sentido de que los usufructuarios, enfiterutas, superficiarios y los concesionarios ostentan unos derechos de contenido patrimonial temporalmente autónomos y separados de los que corresponden al propietario, ríjase su actuación por el Derecho público o privado y con vocación de refundirse con el dominio al finalizar su plazo temporal de vigencia (MARTÍNEZ LAFUENTE, A., “El concesionario y la Contribución Territorial Urbana. Sentencias del Tribunal Supremo de 20 de julio y 7 de noviembre de 1983, Crónica Tributaria nº 49/1984 p. 272).

¹² Véase al respecto: CALVO ORTEGA, R. Y OTROS: La reforma de las Haciendas Locales, op. cit. páginas 307 y siguientes y GARCIA MONCO, A.M.: El Impuesto de Bienes Inmuebles y los valores catastrales, op. cit. p. 68 y 69. En relación con la antigua CTU sostuvo RAYA MEDINA que cuando para la prestación del servicio no se requiere la construcción previa de ninguna edificación u obra pública, como es el caso del servicio público de transporte de viajeros, que se realiza utilizando vías de dominio público ya existentes, no se plantea la sujeción del concesionario a este tributo (RAYA MEDINA, F., “El sujeto pasivo en la tributación de las concesiones administrativas por contribución urbana”, Crónica Tributaria nº 11/1974 páginas 229 y siguientes).

del concesionario que entraña un cierto desgajamiento de las facultades dominicales, no ocurre así en la concesión del servicio público, pues en este caso no concurren las notas características de un derecho real, ya que el concesionario, entre otras razones: 1) carece de facultades de disposición sobre los bienes de dominio público. 2) sólo es titular de facultades gestoras del servicio público a él concedido y de mera conservación o administración de los bienes de dominio público para la efectividad de aquél. Sin embargo, este no ha sido el único enfoque del Tribunal Supremo para resolver el problema, y así, la Sentencia del tribunal Supremo de 4 de octubre de 1973 (RA 3505) declaró la sujeción al impuesto del concesionario, constructor de un edificio asentado sobre terrenos de titularidad municipal y destinado a lonja municipal de frutas y verduras. En tales casos, la sujeción se justifica, según el Tribunal Supremo, no sólo porque "se establece el tributo en relación a la existencia de una riqueza en que hay siempre un titular que no puede ser otro que el que ostente el disfrute, sino también porque la posesión que ejercita el concesionario constituye un derecho real sui generis o atípico, análogo al usufructo y al derecho de superficie"¹³.

Otros elementos relevantes a los efectos de identificar la doble imposición son los relativos al sujeto pasivo y a la base imponible.

En cuanto al sujeto pasivo, y por lo que a las concesiones administrativas se refiere, el artículo 65 d) LRHL atribuye esta condición a las personas físicas y jurídicas, así como a las entidades del artículo 33 LGT que ostenten la titularidad de una concesión administrativa sobre los bienes inmuebles gravados o sobre los servicios públicos a los que éstos se hallen afectos.

De acuerdo con lo indicado en el apartado relativo al hecho imponible, es necesario tener en cuenta que las personas contempladas en la disposición últimamente citada como sujetos pasivos lo son alternativamente, de modo que el propietario será sujeto pasivo del IBI siempre que el derecho en cuestión conserve todas las facultades que le son inherentes. En otro caso el propietario, privado o público del bien inmueble quedará desplazado por el usu-

¹³ Igual criterio sostuvo el TEAC en Resolución de 9 de julio de 1981, que atribuye la condición de sujeto pasivo a un concesionario del servicio municipal de aparcamiento subterráneo en el subsuelo de una plaza pública, amparándose en que el derecho que el concesionario ejerce sobre los bienes de que se trata le confieren su uso y posesión. Sobre este tema, confróntese: GONZALEZ PAEZ, E., "Contribución Urbana. Estacionamientos de automóviles por concesión de terrenos municipales" Crónica Tributaria nº 40/1982 páginas 309 y siguientes; MARTINEZ LAFUENTE, A., "El concesionario y la Contribución Territorial Urbana (Sentencias del Tribunal Supremo de 20 de julio y 7 de noviembre de 1983), Crónica Tributaria nº 49/1984 páginas 267 y siguientes; Tanco MARTÍN-CRIADO, J., "El concesionario como sujeto pasivo de la Contribución Territorial Urbana", Crónica Tributaria nº 49/1984, páginas 275 y siguientes. Por su parte, ha afirmado GONZALEZ PEREZ (*Los derechos reales administrativos*, op. cit. página 42) que la figura del derecho real administrativo es inherente a la concesión del servicio, ya que si bien los productos se obtienen de la concesión del servicio, sobre el dominio público se tiene un derecho de uso. Para VILLAR ROJAS, "Pese a ser tradicional, los llamados servicios (los portuarios o los aeroportuarios) son tan sólo modos de utilización del bien de dominio público, no se trata de prestaciones distintas del mero uso del bien." (VILLAR ROJAS, F.J.: *tarifas, tasas, peajes y precios administrativos. Estudio de su naturaleza jurídica y régimen jurídico*, Fundación de estudios de regulación- Comares, Granada, 2000, página 74. En tal sentido es interesante destacar que, aunque relacionado sólo indirectamente con esta cuestión, la Ley de Puertos, en su artículo 69 bis prevé que la prestación de servicios al público y el desarrollo de actividades comerciales e industriales - para cuyo desarrollo es necesaria la autorización correspondiente por parte de la Autoridad Portuaria- implique la ocupación o aprovechamiento del dominio público.

fructuario, superficiario o concesionario. Tal regulación viene a confirmar que la situación jurídica sometida a gravamen, esto es, la capacidad económica que se somete a imposición es la que se pone de manifiesto en la utilización privativa y excluyente que en cada caso confiere el derecho constituido y según el régimen privado o público que corresponda.

Por lo que se refiere a la base imponible, al artículo 66 LRHL establece que es la constituida por el valor de los bienes inmuebles, determinada conforme al valor catastral de los mismos, que a su vez se calcula tomando como referencia el valor de mercado fijado de acuerdo con los criterios establecidos en los artículos 67 y 68 y según el procedimiento previsto en los artículos 69 y siguientes de la LRHL¹⁴.

3. LA DOBLE IMPOSICION INTERNA SOBREVENIDA POR EL SOMETIMIENTO DE LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS SOBRE EL DOMINIO PUBLICO MARITIMO TERRESTRE AL IBI Y AL CANON DE OCUPACION

La cuestión de la doble imposición se suscita, como ha quedado dicho, a raíz de los últimos acontecimientos legislativos producidos como consecuencia de la STC 185/1995 de 14 de diciembre. En efecto, la Ley 25/1998 de 13 de julio ha venido a configurar, en los términos indicados el Canon de ocupación del dominio público marítimo terrestre y portuario como Tasa exigida por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público. Con anterioridad a la citada Ley no se planteaba problema alguno, pues a pesar de las críticas que siempre inspiró esta categoría¹⁵, los precios públicos no tenían naturaleza tributaria. La consideración posterior de la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público como hecho imponible de las tasas y en consecuencia, como prestación de naturaleza tributaria, plantea directamente la posible existencia de un supuesto de doble imposición sobre la titularidad de las concesiones administrativas como consecuencia de la sujeción de las mismas al IBI y a las Tasas mencionadas.

¹⁴ Ha de destacarse que la determinación del valor catastral es clave en la determinación de la cuantía del tributo, por lo que el acuerdo de aprobación de las ponencias de valores ha de ser publicado con carácter previo a la notificación individual de los valores catastrales resultantes de las mismas, al objeto de que puedan ser impugnados en la vía económico-administrativa, tal como ordena el artículo 70.3 LRHL. Asimismo, los valores catastrales resultantes serán recurribles en la misma vía a partir de su notificación individual. La impugnabilidad de la base imponible del impuesto en un momento anterior a la liquidación del impuesto y sin perjuicio de la ejecutoriedad tanto del acuerdo de aprobación de las ponencias de valores como de los valores catastrales resultantes de las mismas refuerza las garantías del contribuyente, que puede oponerse a los criterios extrajurídicos tenidos en cuenta por la Administración para la determinación del valor de los inmuebles. En relación con ello resulta interesante el comentario de GARCIA MONCÓ en torno a la necesidad de la juridificación del concepto *valor de mercado* así como de la dudosa legalidad del sistema de determinación de la base imponible prevista en el artículo 66 LRHL (GARCIA MONCO, A.M., *El Impuesto de Bienes Inmuebles...* op. cit. páginas 127 y siguientes).

¹⁵ Confróntese, como muestra de la abundante literatura existente al respecto: FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero...*, 16ª ed., op. cit. página 312 y siguientes; MARTÍN QUERALT, J. Y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1990, páginas 134 y siguientes.

Ahora bien, la determinación de la existencia de una doble imposición no es tarea sencilla, dada la escasa elaboración doctrinal y la ausencia de una regulación legal genérica sobre el tema. Así, en lo que se refiere al concepto de doble imposición interna, si bien la mayor parte de la doctrina la define como un fenómeno que se proyecta sobre el hecho imponible de los impuestos, existen también opiniones autorizadas que cuestionan esta explicación. Por otro lado, tampoco es unánime la delimitación que se establece entre ésta y los casos de sobre o pluriimposición.

La ausencia de unos perfiles precisos en la categoría que se analiza viene también propiciada por el legislador, que sólo regula puntualmente algunos supuestos de doble imposición, a diferencia de lo que acontece en relación con la doble imposición internacional, en que proliferan los convenios que al amparo del modelo de la OCDE suscribe España con otros países para evitar la doble imposición, fundamentalmente en el ámbito de los impuestos sobre la renta y el patrimonio.

Desde otro punto de vista, si se parte de un concepto de doble imposición como equivalente a duplicidad de hechos imponibles, tal como ha hecho el Tribunal Constitucional en STC 37/1987 de 26 de marzo, es razonable afirmar que la doble imposición puede producirse por la concurrencia de dos o más categorías tributarias sobre un mismo hecho imponible, por más que la distinta naturaleza del mismo en los impuestos, tasas y contribuciones especiales hagan poco verosímil tales hipótesis, sólo concebibles como fenómenos sobrevenidos, lo que constituye, precisamente, la idea que inspira este trabajo.

En último lugar, ha de reconocerse que la solución a la doble imposición no consiste necesariamente en la supresión de una de las figuras tributarias concurrentes, como se dispone en el supuesto previsto en el artículo 6.2 Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LO 8/1980 de 22 de septiembre en adelante, LOFCA) sino que el ordenamiento jurídico tributario puede articular otros mecanismos correctores tales como la integración o la transparencia fiscal.

3.1 La doble imposición. Concepto y presupuestos. Doble imposición y sobre-imposición

Las definiciones más acabadas de este fenómeno se dan con referencia al ámbito internacional, y así puede citarse la definición de Borrás Rodríguez, para quien la doble imposición es aquella "situación por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición por dos o más países por la totalidad o parte de su importe durante un mismo período imponible, si se trata de impuestos periódicos, y por una misma causa"¹⁶. Por otro lado, el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición, de la OCDE define la doble imposición internacional como *el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más estados a un mismo contribuyente, respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo*.

¹⁶ BORRAS RODRIGUEZ. A.: La doble imposición. Problemas jurídico internacionales. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, página 30.

Para FALCON Y TELLA la doble imposición se produce cuando una misma manifestación de capacidad contributiva da lugar a varias obligaciones tributarias a cargo del mismo sujeto pasivo durante un mismo período o evento", exigiéndose para su verificación la concurrencia de tres elementos: la identidad objetiva, subjetiva y temporal¹⁷.

Frente a la doble imposición internacional, la doble imposición interna se produce cuando una misma manifestación de capacidad económica¹⁸ es gravada dentro de un mismo Estado, en los términos anteriormente indicados. Teóricamente, la doble imposición se producirá generalmente por efecto del ejercicio del poder tributario por varios titulares del mismo¹⁹, pero no puede excluirse que dicho fenómeno sea provocado por la acción de un único titular, dado que lo que define esta figura es, como se verá más adelante, la identidad subjetiva del destinatario de la imposición como consecuencia de que se gravan dos –o más– veces una misma manifestación de capacidad económica.

Partiendo de la definición anteriormente expuesta, el fenómeno de la doble imposición puede caracterizarse a partir de los presupuestos indicados, a saber:

a) **Identidad objetiva.** Para que se produzca la doble imposición, la concurrencia de obligaciones tributarias ha de darse en relación con una misma manifestación de capacidad económica. Ahora bien, ¿qué elemento del tributo indica la capacidad económica gravada?. En este punto ha de tenerse en cuenta que sobre el problema de la doble imposición se proyectan ciertos conceptos cuyos perfiles es preciso clarificar para una correcta delimitación de éste respecto del fenómeno de la *sobreimposición* o de la *pluriimposición*. Nos referimos a los conceptos *elemento objetivo del hecho imponible*, *objeto del tributo* y *materia imponible*.

El *elemento objetivo del hecho imponible* es la situación de hecho que forma parte del presupuesto de hecho que hace nacer la obligación tributaria; es, en palabras del profesor Sáinz de Bujanda, el objeto del hecho imponible.

El *objeto del tributo* es definido por el autor citado como la manifestación de la

¹⁷ FALCON Y TELLA, F.: El régimen de transparencia fiscal Tomo I. Tesis doctoral 96/84. Editorial de la Universidad Complutense de Madrid. Madrid, 1984, página 597. Frente a la doble imposición en sentido jurídico distingue la doctrina la doble imposición económica, que resulta del doble gravamen del beneficio: primero a nivel de la sociedad y después a nivel del perceptor del mismo. Como señala el profesor ALBIÑANA, si bien en este caso falta el elemento de la identidad subjetiva, ya que los sujetos gravados en ambos impuestos no coinciden, razones de justicia material y de respeto al principio de capacidad económica reclaman soluciones correctoras de esta situación (ALBIÑANA GARCIA- QUINTANA, C.: Sistema tributario español y comparado, 2ª ed., Tecnos, Madrid, 1992, páginas 117 y siguientes).

¹⁸ Aun cuando en puridad el concepto de capacidad económica es un concepto previo que constituye el fundamento de la capacidad contributiva - se contribuye porque se tiene capacidad económica para ello - (en este sentido, RODRIGUEZ BEREÑO, A., "Los principios de la imposición en la Jurisprudencia constitucional española", CIVITAS, Revista Española de Derecho Financiero, nº 100/1998, páginas 593 y siguientes), ambos conceptos vienen a indicar lo mismo, razón por la que lo empleamos, como hace la doctrina, (FERREIRO LAPATZA, J.J.: Curso de Derecho Financiero español, Marcial Pons, Madrid, 1999, página 362.) con la misma significación. Véase asimismo, NIETO MONTERO, J.J., "El principio de capacidad contributiva y su reflejo en la Jurisprudencia constitucional", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 238/1995 páginas 923 y siguientes.

¹⁹ Para LOPEZ ESPADAFOR, la doble imposición interna se daría por la incidencia del poder tributario estatal o por la de los poderes tributarios de entes integrados en el territorio del Estado, como las Comunidades Autónomas y los municipios. En suma, los impuestos que pueden producir la doble imposición son los establecidos por entes integrados en un único Estado (LOPEZ ESPADAFOR, C.M.: La doble imposición interna. Edit. Lex Nova, Valladolid, 1999, página 25. Véase asimismo la doctrina que se cita en la obra.

realidad económica que se somete a imposición, mientras que la *riqueza imponible* está constituida por los bienes, rentas, patrimonio u otros objetos materiales o ideales intrínsecamente considerados, con independencia de la forma en que se manifieste²⁰.

Por su parte, el profesor Ferreiro distingue entre elemento objetivo o material del hecho imponible y *objeto del tributo*. El elemento objetivo está constituido por un hecho considerado en sí mismo, objetivamente, aislado de cualquier vinculación personal, mientras que el *objeto del tributo* es algo distinto, ya que supone el soporte de la imposición, la *materia imponible* o la riqueza gravada. En suma, el objeto material del tributo estaría constituido por "los bienes económicos o riqueza que aparecen descritos en las normas que determinan el hecho imponible de cada tributo y sobre los que dicho tributo recae o grava"²¹.

En términos similares se expresa Martín Queralt, para quien *objeto del tributo* es la renta, patrimonio o el gasto, o en su caso, el bien o el rendimiento concreto sobre el que recae la carga tributaria; se trata, en todo caso, para el autor, de un aspecto de la realidad, con existencia previa a la definición normativa del hecho imponible, realidad sobre la que se hace recaer el tributo por consistir generalmente en una manifestación de capacidad económica. En cambio, el presupuesto objetivo del tributo, o *elemento objetivo del hecho imponible* es el hecho, acto u operación que en él se describe²².

Teniendo en cuenta la delimitación precedente, se trata de determinar el elemento sobre el que deben concurrir las distintas obligaciones tributarias para que pueda hablarse de un supuesto de doble imposición. En esta tarea es importante tener en cuenta la STC 37/1987 de 26 de marzo, en la que el alto Tribunal identifica el objeto de la prohibición de doble imposición contenida en el artículo 6.2 LOFCA). Según se declara en la citada Sentencia, dicho artículo no prohíbe que *diversos tributos recaigan sobre una misma materia impositiva o fuente de riqueza gravable, pues ello supondría negar de hecho a las Comunidades Autónomas toda capacidad para establecer tributos* (Fundamento Jurídico nº 12). Y es que el TC establece la diferencia entre *materia imponible* y *hecho imponible*²³ para concluir que *lo que el artículo 6.2 LOFCA prohíbe es la duplicidad de hechos imposables, estrictamente*.

²⁰ SAINZ DE BUJANDA, F.: Hacienda y Derecho V. IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, página 287.

²¹ FERREIRO LAPATZA, J.J.: Curso de Derecho español..., op. cit. páginas 361 y 366. Frente al objeto material como riqueza gravada está el objeto-fin del tributo, entendido como riqueza que el legislador quiere gravar. Para el autor, el esclarecimiento de estos fines es importante desde el punto de vista jurídico a efectos de una correcta interpretación de las normas. Pero en todo caso, la riqueza que el legislador quiere gravar forma parte del mundo de los fines del tributo, a los que la norma no tiene que aludir expresamente. En cambio, el objeto material del tributo entendido como riqueza gravadas sí ha de estar incorporada en la norma que configura el hecho imponible.

²² MARTÍN QUERALT J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. Y TEJERIZO LOPEZ, J.M.: Curso de Derecho financiero y Tributario, 9ª ed., Tecnos, Madrid, 1998, página 329.

²³ Por *materia imponible* u *objeto del tributo* debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico. Por el contrario, el *hecho imponible* es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la ley fija en cada caso para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, según reza el artículo 28 de la Ley General Tributaria. De ahí que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imposables, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes (Fundamento jurídico nº 14). La misma doctrina se ha sostenido, entre otras, en las SS 186/1993 de 7 de junio y en la de 22 de enero de 1998.

De ello se desprende claramente que la doble imposición interna se produce cuando varios tributos se configuran partiendo de un mismo hecho imponible. Esa identidad objetiva que constituye uno de los presupuestos de la doble imposición se traduce, por tanto, en el gravamen, por parte de dos o más figuras tributarias, de una misma manifestación de capacidad económica, entendiendo por tal, no la fuente de riqueza o materia imponible sobre la que aquéllas inciden, sino la circunstancia de hecho concreta que se incorpora al elemento objetivo del hecho imponible²⁴.

Lo expuesto hasta ahora nos permite trazar la frontera entre las situaciones de doble imposición y lo que la doctrina denomina *sobreimposición* o *pluriimposición*, fenómeno que tiene lugar cuando varios tributos inciden sobre un mismo objeto de gravamen o manifestación de riqueza, aunque desde perspectivas distintas que dan lugar a otros tantos hechos imposables²⁵. La diferenciación entre tales situaciones es de notable importancia, porque el tratamiento legal, jurisprudencial y aun doctrinal es distinto en cada caso.

Así, y por lo que se refiere a la *pluriimposición*, ha de precisarse que la confluencia de varios tributos sobre una misma materia imponible no es de suyo rechazable si no se traspasa el límite que, al decir del profesor Albiñana se encuentra en el nivel total del gravamen sobre la misma capacidad económica –objeto imponible– que admita la equidad o que se juzgue tolerable²⁶. Ello significa que, dado que las manifestaciones de capacidad económica, entendidas ahora como índices de capacidad económica (renta, consumo, patrimonio) son limitadas, la proyección sobre ellas de varias figuras tributarias por la acción de un único titular del poder tributario o, en otro caso, de varios titulares de aquél, resulta inevitable, y sólo rechazable cuando a través de la misma se vulnera el principio de capacidad económica o se imprima al sistema tributario un alcance confiscatorio expresamente prohibido por la Constitución en su artículo 31.1. En suma, puede afirmarse que la *pluriimposición* es un modo de manifestarse el exceso de imposición por la confluencia de varios tributos sobre la capacidad contributiva global del ciudadano cuya localización exige un difícil análisis *a posteriori* en el que hay que dilucidar, como ha señalado el TC en la Sentencia 150/1990 si por efecto de la aplicación de las diversas figuras tributarias se llega a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades. La *sobreimposición* se perfila, pues, como un concepto jurídico indetermina-

²⁴ De este modo, el problema de la doble imposición entronca con el principio de capacidad económica. En efecto, éste se erige en el fundamento del deber de contribuir, según el artículo 31.1CE y se traduce en un doble orden de exigencias: por un lado, los hechos imposables de los distintos tributos deben reflejar manifestaciones de riqueza, sin perjuicio de los fines extrafiscales del tributo también admitidos por la Constitución (STC 27/1981); de otro, una misma manifestación de riqueza no puede ser gravada dos veces, de donde se infiere la prohibición genérica de doble imposición. Sobre la significación del principio de capacidad económica, véase: RODRIGUEZ BEREJO, A., “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, CIVITAS, Revista española de Derecho Financiero nº 100/ 1998 páginas 613 y siguientes.

²⁵ LOPEZ ESPADAFOR, C.M.: La doble imposición interna, op. cit. páginas 19 y siguientes. Por su parte, el profesor Albiñana al analizar el fenómeno de la concurrencia de la imposición estatal y la local sobre una misma manifestación de capacidad económica, habla de *superimposición*, que distingue de la doble imposición (ALBIÑANA GARCIA QUINTANA, C.: Sistema Tributario español y comparado, 2ª ed., Tecnos, Madrid, 1992, páginas 756 y 112).

²⁶ ALBIÑANA GARCIA QUINTANA, C.: Sistema tributario..., op. cit. página 756.

do cuya detección precisa analizar, desde la perspectiva del sistema tributario, si el conjunto de los tributos vigentes incide, en la capacidad contributiva de los llamados a pagarlos más allá de lo admisible constitucionalmente²⁷.

Contrariamente a lo que ocurre con el fenómeno de la pluriimposición, las situaciones de **doble imposición** interna se abordan de forma distinta. Caracterizado el fenómeno como de duplicidad de hechos imponible, ha sido calificada por la doctrina como una contravención directa del principio de capacidad económica y de justicia material o como una defectuosa concepción del sistema tributario²⁸, lo que sitúa al legislador en la búsqueda de soluciones tendentes a erradicarlas o cuando menos a mitigarlas y, en último extremo, al despliegue, por parte de los legitimados en cada caso, de los mecanismos procesales necesarios para suprimirlas. Tales cuestiones se abordan en otro lugar de este trabajo; en este punto la cuestión a resolver es la relativa al sentido de la expresión *duplicidad de hechos imponible*. Sobre este particular entendemos que si lo que identifica objetivamente cada hecho imponible es su elemento objetivo, es decir la circunstancia de hecho, generalmente expresión de capacidad económica que se incorpora al mismo, existirá duplicidad de hechos imponible no sólo cuando exista una identidad formal de los términos en que los mismos se expresan, sino cuando el elemento objetivo del presupuesto de hecho de ambos tributos se refieran a la misma circunstancia de hecho.

b) **Identidad subjetiva.** La concurrencia de un supuesto de doble imposición interna en sentido estricto requiere que el titular de la riqueza gravada en uno y otro tributo sea la misma persona. Precisamente, la doble imposición de dividendos – que provoca el gravamen de los beneficios de las Sociedades a través del Impuesto de Sociedades y también en cuanto que obtenidas por los accionistas a través del citado impuesto y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su caso– se califica de doble imposición económica al no darse la mencionada identidad en el titular de la capacidad económica gravada. No obstante, ha de precisarse que según se constata por la doctrina, tanto en los ordenamientos internos como en los convenios bilaterales para evitar la doble imposición las diferencias entre doble imposición jurídica y económica

²⁷ En relación con este tema ha señalado LOPEZ ESPADAFOR (La doble imposición interna, op. cit. página 49) que la acumulación injustificada e irracional de gravámenes sobre una misma manifestación de capacidad económica puede resultar contraria al principio de no confiscatoriedad del sistema tributario. Nosotros, en cambio, pensamos que cuando los distintos tributos inciden sobre una misma manifestación de capacidad económica, entendida en los términos expuestos en los razonamientos precedentes, lo que existe es doble imposición. La sobreimposición, por el contrario tiene lugar cuando los distintos gravámenes recaen sobre una misma materia imponible, sobre los mismos índices de capacidad económica. En cuanto a la significación de la prohibición del alcance confiscatorio del sistema tributario, el TC ha declarado, en la Sentencia 150/1990 de 4 de octubre, que ésta obliga a no agotar la riqueza imponible, entendida genéricamente, como el sustrato o base de toda imposición; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio. Sobre este tema véase, además de la doctrina citada en la obra anterior, el trabajo de RODRIGUEZ BEREÑO, A., “Los principios de la imposición...”, op. cit. páginas 621 y siguientes.

²⁸ CALVO ORTEGA/CHECHA GONZALEZ Y OTROS: La reforma de las Haciendas Locales Tomo I, op. cit. página 38; ALBIÑANA GARCIA QUINTANA, C.: Sistema Tributario..., op. cit. página 112. Para ADONINO, la prohibición de doble imposición en general se inspira en un criterio de equidad y de justicia que no puede faltar en ordenamientos jurídicos positivos (ADONINO, P., “Doppia imposizione”, en Enciclopedia del Diritto, Giuffrè, Varese, 1964 página 1016).

se han venido desdibujando, y así, para evitar la doble imposición de dividendos se han articulado soluciones en el marco de los propios impuestos sobre la renta²⁹.

c) **Identidad temporal.** La exigencia de este presupuesto en los tributos que provocan la doble imposición se deriva de la propia configuración de su hecho imponible. De este modo, si la duplicidad de hechos imposables significa identidad de la situación de hecho que constituye su elemento objetivo, dicha coincidencia ha de darse igualmente en su dimensión temporal, de manera que dé lugar a tributos instantáneos o bien periódicos.

En la comprensión del fenómeno de la doble imposición resultan, a mi juicio, esclarecedoras las reflexiones de Sáinz de Bujanda a propósito de las exigencias de un sistema tributario racional. Según el profesor de la Universidad de Madrid, para el jurista, la racionalidad del sistema tributario no puede separarse del valor "justicia" y sólo existe cuando se da simultáneamente en los niveles estatal, regional y municipal. La racionalidad jurídica, presenta además, frente a otros posibles enfoques, la singularidad de que, no sólo es deseable o fácticamente impuesta, sino que viene normativamente exigida por el ordenamiento. Para explicar la idea de *sistema tributario racional* el autor distingue entre la racionalidad interna de cada figura tributaria y la racionalidad externa. Existe la primera cuando sus elementos definidores (hecho imponible, objeto del tributo, base de imposición y tipo de gravamen) se combinan, de manera que su aplicación conjunta resulte coherente con la modalidad tributaria de que se trate. Por racionalidad externa de cada figura tributaria entiende el autor su capacidad para combinarse armónicamente con las restantes modalidades de imposición que integran el conjunto sin romper la racionalidad del sistema tributario general. La técnica para lograr esa racionalidad consiste en que el legislador, *al establecer cada tributo, o al modificar sustancialmente uno preexistente, compruebe con rigor si puede ensamblarse sin violencia en el conjunto. De ahí que el momento en que más agudamente se plantea esa necesidad de comprobación o contraste sea el de las Reformas tributarias*³⁰.

3.2 Soluciones a los problemas de doble imposición

El análisis de las soluciones articuladas por el ordenamiento para resolver o corregir los problemas de doble imposición ha de partir del concepto que sobre la misma se ha sostenido en páginas anteriores, y que toma como elemento definitorio, de acuer-

²⁹ Para ALBIÑANA, el hecho imponible siempre acusa la capacidad económica a gravar, pero no siempre refleja la capacidad económica imponible, razón por la cual la distinción entre doble imposición jurídica y económica, aunque útil, no es afortunada (ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: Sistema tributario...op. cit. página 964). Confróntese también al respecto la doctrina citada por LOPEZ ESPADAFOR, C.M.: La doble imposición..., op. cit. páginas 58 y siguientes, así como el Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio en la versión de 1995.

³⁰ SAINZ DE BUJANDA, F.: La Contribución Territorial Urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales. Consejo General de Cámaras de la Propiedad Urbana de la Comunidad Valenciana, Valencia, 1987, páginas 5 y siguientes.

do con la STC 37/1987, la duplicidad de hechos imponible. Ello debe ser así aun cuando dichas soluciones no difieran de las previstas para los casos de doble imposición internacional (método de la exención, deducciones en la cuota) y sobre todo de pluriimposición (deducciones en la cuota o en la base), pues mientras en relación con esta última, las soluciones se adoptan como consecuencia de un juicio sobre la oportunidad de modular la carga fiscal total que soportan los ciudadanos en prevención del ambiguo alcance confiscatorio del sistema tributario, en el primero las soluciones se presentan como un imperativo constitucional que proscribe la coexistencia, en el seno del sistema tributario vigente, de figuras tributarias con el mismo hecho imponible.

Como se ha advertido en otro lugar de este trabajo, no existe en nuestro ordenamiento disposición alguna que aborde de modo general las situaciones de doble imposición interna. Por ello ha de partirse de lo que con respecto a algunas de ellas dispone el artículo 6 LOFCA, así como de la interpretación de dicho precepto realizada por el TC en la reiteradamente citada Sentencia 37/1987. Según dicho artículo:

1. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes.

2. Los tributos que establezcan las Comunidades autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado.

3. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserva a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro.

4. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas.

La disposición transcrita regula por un lado la confluencia del Poder tributario del Estado y las Comunidades Autónomas, y la de éstas y el reconocido a las Entidades Locales, por otro.

En lo relativo a la confluencia del Poder tributario estatal y el autonómico, el artículo 6.2 LOFCA reconoce preeminencia al Estado, y así, las Comunidades Autónomas no podrán "inventar" tributos sobre hechos imponibles ya gravados por el Estado, aunque el Estado sí podrá, en cambio, gravar hechos imponibles que previamente hayan constituido tributos autonómicos. En este último caso, el legislador establece que el ejercicio del Poder tributario por parte del Estado pueda suponer una merma de ingresos para las Comunidades Autónomas, en cuyo caso existe el

mandato de que se articulen medidas de coordinación o compensación a favor de las mismas. Ahora bien, la merma en los ingresos de las Comunidades Autónomas por efecto de una intervención del Poder tributario estatal gravando hechos imponible que ya lo estuvieron por las CCAA presupone la existencia de mecanismos en favor del contribuyente dirigidos a evitar que sobre un mismo hecho imponible confluyan ambos titulares del Poder tributario, o al menos para corregir los efectos de esa confluencia. En el precepto de referencia subyacen dos soluciones alternativas al problema: por un lado, la supresión del tributo autonómico, lo que requerirá la compensación por parte del Estado a la Comunidad Autónoma; por otro lado, la deducción en la cuota del impuesto estatal del impuesto autonómico. En todo caso, el legislador excluye la posibilidad de que se produzca una situación de doble imposición provocada por la vigencia de dos tributos con el mismo hecho imponible, de titularidad estatal y autonómica.

A semejante conclusión se llega en el análisis del número 3 del precepto transcrito, en el que, aunque se trata la confluencia entre el Poder tributario de las Comunidades Autónomas y el de las Entidades Locales, dado que el de éstas se limita a dar efectividad a los tributos previamente regulados en una ley estatal, estamos en definitiva, ante otro supuesto de concurrencia entre el Poder tributario del Estado y de las Comunidades Autónomas. La redacción del precepto suscita la duda de si por "materias reservadas a las Corporaciones locales", debe entenderse "materia imponible" o "hechos imponibles" en el sentido expuesto en la STC 37/1987³¹. El legislador, en la Disposición Adicional 5ª de la Ley 39/1988 de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales –a la que el propio artículo 6.3 LOFCA remite– parece inclinarse por la segunda interpretación, al establecer, con referencia al Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, que el ejercicio de la potestad reconocida en este último determina la creación de un tributo autonómico propio y la supresión de aquél. Ello permite deducir que en este ámbito, la doble imposición, entendida como duplicidad de hechos imponibles, queda excluida, sin perjuicio de las medidas de compensación o coordinación que a favor de las Haciendas Locales corresponda.

3.3 Existencia de doble imposición entre el IBI y el Canon de ocupación. Improcedencia del devengo periódico del Canon

Bajo este apartado se abordan dos cuestiones estrechamente relacionados entre sí, a saber, la existencia de doble imposición sobre las concesiones administrativas por efecto del Impuesto de Bienes Inmuebles y el Canon de ocupación, por un lado, y de otro el juicio que nos merece el establecimiento de un Canon periódico de ocupación en el supuesto de que este se conciba como el exigido por la realización de la actividad administrativa de otorgamiento.

³¹ Para LOPEZ ESPADAFOR (La doble imposición interna..., op. cit. página 82) la interpretación del término "materias reservadas" como materia imponible supondría una limitación excesiva a la proliferación de tributos autonómicos, teniendo en cuenta las materias imponibles que actualmente se reservan a los tributos locales, además de que supondría una desproporción en relación con el mandato del número 2 del mismo precepto.

a) Existencia de doble imposición sobre las concesiones sobre el dominio público marítimo terrestre por incidencia del IBI y del Canon de ocupación.

La determinación de la doble imposición indicada exige dilucidar si concurren los presupuestos de identidad subjetiva, temporal y objetiva expuestos en las páginas precedentes.

1º Identidad subjetiva: Tanto el IBI como el Canon de ocupación recaen sobre la figura del concesionario; ello no ofrece dudas a la vista de lo establecido en los ya transcritos artículos 65 LRHL, 84.2 LC y 69.2 LPu, respectivamente

2º Identidad temporal: El análisis de las disposiciones contenidas en la Leyes de Costas y Puertos del Estado constatan que en ellos se establece el devengo periódico de la prestación objeto del Canon. Por otro lado, el artículo 75.1 y 2 LRHL establecen:

- 1. El impuesto se devenga el primer día del período impositivo.*
- 2. El período impositivo coincide con el año natural.*

La identidad del IBI y el Canon de ocupación resulta patente también en este aspecto. El devengo periódico se justifica porque en ambos casos se contempla como presupuesto de hecho una situación que por su naturaleza se prolonga en el tiempo: la titularidad de un derecho real, en este caso administrativo, constituido en virtud de una concesión administrativa.

2º Identidad objetiva: Una vez afirmado que el ámbito material de la doble imposición se circunscribe al gravamen de un mismo hecho imponible, y más concretamente de la misma situación de hecho que se incorpora al mismo como elemento objetivo, ha de dilucidarse si la aplicación conjunta del IBI y el Canon de ocupación provocan este fenómeno, es decir, si gravan realmente la misma situación de hecho.

Como ha quedado expuesto, el IBI grava la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público como consecuencia de una concesión administrativa sobre los bienes demaniales o sobre los servicios públicos a los que aquéllos se afectan, utilización que integra el contenido del derecho real administrativo que dicha concesión genera. Igualmente, el Canon de ocupación grava la ocupación o aprovechamiento del dominio público marítimo terrestre y portuario en virtud de una concesión o autorización. Calificado el mismo como Tasa a raíz de la Ley 25/1998, se plantea el interrogante de identificar la situación de hecho que se incorpora como elemento objetivo de su hecho imponible con el fin de afirmar o excluir la existencia de doble imposición.

En esta tarea es necesario remontarse a la configuración tradicional de las Tasas, retomada en la actualidad por la citada Ley 25/1998, ya que con anterioridad a las Leyes 39/1988 de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, y 8/1989 de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, la utilización privativa o el aprovechamiento espe-

cial del dominio público era también hecho constitutivo de las Tasas. En efecto, el artículo 26 de la Ley 230/1963 de 28 de diciembre establecía: "Tasas son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización del dominio público, la prestación de un servicio público o la realización por la Administración de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo". Dicha construcción legal se conectaba con la ya clásica diferenciación de las tres categorías de tributos, **impuestos, tasas y contribuciones especiales** a partir de su hecho imponible. Así mientras el Impuesto se define como aquél tributo cuyo hecho imponible se desvincula totalmente de actividad administrativa alguna, la Tasa es el tributo cuyo hecho imponible consiste en una actividad administrativa que se dirige de un modo particular al obligado a satisfacerla. Pues bien, en el caso de la ocupación del dominio público, la actividad administrativa que justifica el devengo de la tasa —así se ha entendido por la doctrina— es la dirigida a otorgar o conceder al particular la posibilidad de usar privativa o anormalmente los bienes de uso público³².

El concepto legal de Tasa vigente con anterioridad a las Leyes 39/1988 y 8/1989 es introducido de nuevo por la Ley 13/1998, cuyo artículo 1 modifica el artículo 26.1 a) LGT, con la redacción ya reproducida en páginas precedentes. Ello ha supuesto que en relación con el dominio público marítimo-terrestre en general y explícitamente por lo que se refiere al dominio público portuario (Disposición final Primera) el Canon de ocupación tenga la consideración de Tasa.

Ahora bien, en este punto es necesario plantearse dos importantes cuestiones, a saber: ¿Determina el cambio de denominación, de Canon de ocupación a Tasa de ocupación por sí solo un supuesto de doble imposición?; ¿Determina el cambio de denominación, por sí sólo un cambio en la situación de hecho que constituye el presupuesto del mencionado Canon?

A mi juicio, por lo que se concierne a la primera cuestión, el cambio de denominación indicado no provoca, de suyo, una situación de doble imposición en lo que al presupuesto de identidad objetiva se refiere, es decir, no determina por sí sólo que se está gravando la misma situación de hecho que en el IBI. Esta es la respuesta que se impone si partimos del concepto legal de Tasa expuesto en las páginas anteriores, según el cual, el hecho imponible de la Tasa de ocupación del dominio público portuario estaría constituido, no por la utilización privativa del mismo, sino por la actividad administrativa que la Administración despliega para otorgar la concesión de la que deriva el derecho de utilización. Concebida como tal, la Tasa de ocupación tendría como fundamen-

³² Como ya afirmara el profesor FERREIRO en su *Curso de Derecho Financiero Español*, "Cuando el Estado, actuando como tal ente público, trata de satisfacer una necesidad colectiva por medio de una actividad que se concreta en prestaciones individualizadas a sujetos determinados, destinadas directa e inmediatamente a ellos, y en base a estas prestaciones hace pagar a estos sujetos un tributo, tal tributo debe incluirse entre las tasas. De esta forma, como ya sabemos, debemos incluir entre las tasas los tributos cuyo hecho imponible consista en la concesión a un sujeto determinado por parte de la Administración de la posibilidad de usar privativa o anormalmente los bienes de uso público." (edición de 1987, página 376).

to imputar, en este caso al concesionario, el beneficio obtenido, que es expresión de la capacidad económica gravada³³.

Desde esta perspectiva, el gravamen de las concesiones administrativas sobre el dominio público portuario por efecto del IBI y de la Tasa de ocupación no provocaría una situación de doble imposición, porque la situación de hecho gravada sería en el primer caso la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público portuario como consecuencia de la titularidad de una concesión administrativa, mientras que la Tasa de ocupación gravaría la actividad administrativa de concesión de dicha utilización y no la utilización misma.

Ahora bien, dicho esto, es necesario precisar –y con ello contestamos a la segunda cuestión– que el cambio de denominación del Canon que se analiza no opera por sí solo la redefinición de la situación de hecho que constituye su presupuesto de hecho. Por el contrario, dado que la Ley 25/1998 no modifica la regulación del Canon de ocupación regulado en la Ley 22/1988 y, en relación con el relativo al dominio público portuario expresamente lo declara vigente (Disposición Final Primera), será el análisis de los preceptos contenidos en la misma los que permitan identificar cuál es, realmente, dicho presupuesto. En este sentido ha de tenerse en cuenta la importante STC 149/1991 de 7 de julio a la que –en relación con el artículo 14.4 de la LPu– remite la STC 49/1998 de 19 de febrero. Según esta última, el primer párrafo del citado precepto "no es sino una especificación para los puertos del artículo 84.1 de la Ley de Costas", cuya constitucionalidad fue declarada en Sentencia 149/1991 de 4 de julio.

Según el mencionado artículo 84.1: *Toda ocupación o aprovechamiento del dominio público marítimo terrestre estatal en virtud de una concesión o autorización, **cualquiera que fuere la Administración otorgante** devengará el correspondiente canon a favor de la Administración del Estado, sin perjuicio de los que sean exigibles por aquellas.*

La citada STC 149/1991 ha venido a declarar, en relación con esta disposición, que *...el presupuesto o hecho imponible de esta exacción es la utilización del dominio público marítimo terrestre, no la realización por la Administración de las actividades encaminadas a adjudicar la concesión o la autorización. De aquí se desprende que es indiferente, al valorar el canon que establece el art. 84.1, que sea la Administración del Estado o la de una Comunidad Autónoma quien expida el título administrativo que permite la ocupación o el aprovechamiento gravados. Lo determinante es que es el Estado quien ostenta la titularidad del dominio público por cuya utilización se exige el canon. Como ya dijimos en la STC 227/1988 (fundamento jurídico 28), es por esto al legislador estatal a quien corresponde establecer el canon demanial en cuestión. A lo dicho ha*

³³ En contra de la cuantificación de las tasas conforme al principio de equivalencia, ha señalado el Profesor Ferreiro que "el beneficio recibido o el consumo realizado por un sujeto de una concreta actividad estatal sólo puede ser tenido en cuenta, según nuestra Constitución y a la hora de repartir la carga que los tributos representan, en la medida en que revele o sirva para modular una cierta capacidad económica" (FERREIRO LAPATZA, J.J. "La clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales" CIVITAS, Revista Española de Derecho Financiero nº 100/1998, página 554).

añadido el Alto tribunal en la citada STC 40/1998 que ... *en consecuencia, el titular del dominio público puede devengar legítimamente el canon, lo que por otra parte no impide que la Comunidad Autónoma, titular del Puerto, pueda, a su vez establecer las tasas que estime pertinentes por las concesiones y autorizaciones que otorgue en el dominio público marítimo-terrestre adscrito.*

Las Sentencias transcritas, dictadas para dirimir conflictos de competencias entre en Estado y las Comunidades Autónomas en materia de puertos, vienen a confirmar que la verdadera situación de hecho que constituye el presupuesto del canon que se estudia es, no la actividad administrativa encaminada a adjudicar la concesión o autorización -que, en cuanto tal puede ser desplegada por la Administración del Estado o por las Comunidades Autónomas, según quien ostente la competencia sobre el puerto -, sino más propiamente, la utilización o aprovechamiento especial del dominio público portuario, en razón de cuya titularidad -siempre estatal- se establece en todo caso el Canon a favor de la Administración del Estado, y más concretamente de la Autoridad Portuaria.

En consecuencia, la respuesta al interrogante planteado debe ser que el cambio de denominación del Canon de ocupación operado por la Ley 25/1998 no ha determinado una modificación de la situación de hecho que constituye su presupuesto; esta sigue siendo, por tanto, la ocupación privativa o aprovechamiento especial del dominio público portuario.

Una vez precisadas las dos cuestiones anteriores, una importante consecuencia se deriva, a mi juicio de los pronunciamientos constitucionales citados, y es que subyace en ellos el reconocimiento de que el legislador, en el ejercicio de su libertad de configuración del contenido de la Ley puede, en primer lugar, establecer una tasa por el otorgamiento de una concesión administrativa o autorización para utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público portuario, que siempre se devengaría, por razones obvias, a favor de la Administración otorgante. En segundo lugar, y sin perjuicio de ello puede también ordenar que las concesiones administrativas, en cuanto instituyen un derecho real administrativo a favor del concesionario, generen a cargo de éstos la obligación de satisfacer un *canon* como contraprestación del derecho cedido -utilización privativa y excluyente del dominio público- al modo en que el usufructo con causa onerosa genera rendimientos para el usufructuario³⁴. Es más, el Canon de ocupación, tal como se encuentra regulado en las Leyes de Costas y de Puertos, pre-

³⁴ Obsérvese que de suyo, el canon es una categoría genérica que engloba figuras de diversa naturaleza, que van desde los tributos, propiamente dichos, hasta otros ingresos, públicos o no, siendo determinante para su calificación en uno u otro sentido la índole del presupuesto de hecho que determina su exigencia.

³⁵ Como ha quedado expuesto al principio de este trabajo, la naturaleza de las concesiones de dominio público es aún discutida, dada la ambigüedad de las normas que la regulan. Según ha señalado SANCHEZ MORON (*Los bienes públicos...*, op. cit. p. 59), si bien las concesiones de uso privativo de bienes demaniales crean derechos y obligaciones en virtud de una decisión administrativa aceptada por el concesionario, por lo cual subyace a esta figura un sustrato negocial o bilateral, ello no acontece exclusivamente en relación con las concesiones, sino que se da también, por ejemplo, respecto al nombramiento de los funcionarios, que se produce mediante acto administrativo. Por otro lado, así definido, el canon de ocupación no tendría naturaleza tributaria, pero su calificación como precio público es, en principio dudosa si se parte de la nueva regulación contenida en el artículo 24 de la Ley 8/1989.

senta más bien la naturaleza de una contraprestación contractual³⁵, tal como se refleja en los siguientes aspectos de su régimen jurídico: a) La exigencia periódica del mismo durante todo el tiempo de duración de la concesión (artículos 84.7 LC y 69.7 LPu); b) La "base imponible", que se cifra en el valor del bien ocupado o aprovechado (artículos 84.3 y 69.3 LPu) y sobre todo, en relación con el dominio público portuario, c) El artículo 69.8 LPu, a cuyo tenor: *En el supuesto de que la Autoridad Portuaria convoque concursos para el otorgamiento de las concesiones o autorizaciones, los pliegos de bases podrán contener entre los criterios para su resolución la mejora de los cánones*. Esta última disposición, que prevé la posibilidad de que la Administración titular del dominio público portuario pueda resolver los concursos teniendo en cuenta las *mejoras de los cánones* ofrecidas por los aspirantes a las concesiones administrativas es absolutamente incompatible con su configuración como tasas, respecto de las cuales el principio de legalidad significa la atribución al legislativo, y sólo a él, de la potestad para establecer, tanto su hecho imponible como los criterios de cuantificación.

Sin embargo, trascendiendo de la concreta regulación vigente del Canon de ocupación del dominio público marítimo terrestre y portuario, en la que, como hemos visto y según la propia interpretación del Tribunal Constitucional subyace la naturaleza no tributaria del mismo, es preciso avanzar en el análisis y reconocer que ello no es obstáculo para que el legislador, junto a una tasa por el otorgamiento de la concesión demanial establezca otra por la utilización privativa del dominio público. A este proceder no cabría objetar que se fuerza el concepto legal de tasa (artículos 26.1 a) LGT y 6 LTPP en la redacción dada a los mismos por la Ley 25/1998) el cual, a juicio de la doctrina supone, como se ha dicho que las exigidas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público lo son en atención a la actividad administrativa de otorgamiento. Y no cabría oponer tal objeción por cuanto siendo, como son las leyes citadas anteriormente, leyes ordinarias, la construcción actual de las mismas no vincula al legislador futuro, que sólo encuentra limitada su libertad de configuración del contenido de la ley por las exigencias derivadas de la Constitución.

Pues bien, si se parte, como ha hecho el Tribunal Constitucional, de que la Ley 27/1992 establece un Canon de ocupación por ocupación o aprovechamiento del dominio público marítimo terrestre y portuario cuyo presupuesto de hecho consiste en la utilización del dominio público, entonces ha de reconocerse, a mi juicio, que la nueva ubicación del mismo dentro de la categoría de los tributos por mandato de la Ley 25/1998 provoca una situación de doble imposición, contraria al principio de capacidad económica y de justicia material proclamado en el artículo 31.1 CE y proscrito por la normativa que integra el bloque de constitucionalidad (artículo 6 LOFCA), puesto que la situación de hecho o elemento objetivo de su hecho imponible coincide enteramente con la gravada por el Impuesto de Bienes Inmuebles (la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público).

b) Improcedencia del devengo periódico del Canon de ocupación

Situados en la hipótesis contraria a la expuesta en la letra precedente, es decir, si consideramos que el Canon de ocupación de la Ley 27/1992 es una tasa cuyo hecho im-

ponible está constituido por la actividad administrativa de otorgamiento de dicha ocupación, es necesario plantearse si el devengo periódico que en aquélla se establece es coherente con la dimensión temporal de su hecho imponible. Y la respuesta, a mi juicio, debe ser negativa dado que la actividad administrativa de concesión no puede concebirse como una actuación que se prolonga por todo el tiempo durante el que tiene lugar la utilización privativa, sino que por el contrario culmina con la resolución de otorgamiento de la concesión a que se refieren los artículos 84.7 LC y 69.8 LPu. Dicho en otros términos, no puede hablarse de devengo periódico de la *Tasa de ocupación* a los efectos de fraccionar el tiempo de vigencia de cada concesión administrativa en períodos temporales menores, pues siempre las concesiones se otorgan por un plazo determinado cuya duración máxima es de treinta años (artículos 66.2 LC y 54.6 LPu).

En suma si la tasa de ocupación grava la actividad administrativa de otorgamiento, entonces sólo puede devengarse una vez por todo el tiempo de duración de la concesión, pudiendo producirse un nuevo devengo de la misma en los casos de prórroga previstos en los artículos 66.3 LC y 54.5 L LPu.

