Informe 17/09, de 25 de septiembre de 2009. «Naturaleza jurídica de un contrato para determinar si esta operación no está sujeta a IVA».

Clasificación de los informes: 18. Otras cuestiones de carácter general.

ANTECEDENTES

Por el Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda se remite solicitud de consulta formulada por la entidad XXX a la Consellería d'Economia, Hisenda i Ocupació de la Generalitat de Valencia, con objeto de que se determine la naturaleza jurídica del contrato mencionado en ella. Dicha consulta se formula en los siguientes términos:

«Que con arreglo a lo dispuesto en el Artículo 88 de le la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria mediante este escrito se formula consulta de carácter vinculante a la Conselleria De Economía, Hacienda y Ocupación en relación con la cuestión que se describe más adelante y referida a la interpretación del artículo 13 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 21 de Septiembre por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Actos Jurídicos Documentados, sobre la base de los siguientes

HECHOS:

I. Que XXX ha formalizado recientemente con la Agencia Valenciana de la Salud un Contrato de Gestión de Servicios Públicos por Cesión según el cual le son cedidos unos inmuebles para que proceda a su gestión como servicios públicos de carácter sanitario a la vez que se le adjudica la construcción y posterior gestión de un nuevo hospital.

II. De acuerdo con el pliego de condiciones del mencionado Contrato de Gestión de Servicios Públicos por Cesión, la remuneración que recibirá la Administración por la cesión de inmuebles será de un canon periódico de carácter anual. A su vez, se señala que finalizado el plazo de concesión del servicio, éste revertirá a la Administración, así como la propiedad libre de cargas del nuevo hospital y todo su equipamiento. Además, se señala que igualmente revertirán en las mismas condiciones el resto de centros y equipamientos gestionados por el concesionario. así como todas las inversiones realizadas en los mismos, de acuerdo con los programas aprobados por la Administración.

En virtud de lo anterior y de conformidad con lo establecido en el artículo 88 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se formula Consulta a la Conselleria D'Econonia, Hisenda y Ocupació con base en las siguientes

CONSIDERACIONES

PRIMERA.- De conformidad con lo establecido en el artículo 7.9 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) no estarán sujetas a este impuesto:

"Las concesiones y autorizaciones administrativas, con excepción de las siguientes:

a) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio pública portuario

b) Las que teman por objeto la cesión de los inmuebles e instalación en aeropuertos.

c) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias.

d) Las autorizaciones para la prestación de servicios al público para el desarrollo de actividades comerciales o industriales en el ámbito portuario".

SEGUNDA, De acuerdo con los términos del articulo 13.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, relativo a reglas especiales del Impuesto, "las concesiones administrativas tributarán con el tipo que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001... haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma".

Por su parte, el articulo 13.2 del citado Real Decreto Legislativo 1/1993, establece que:

"Se equipararán a las concesiones administrativas, a los efectos del Impuesto, los actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación. por lo que, como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de Servicios públicos o de la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial a favor de los particulares".

Considera el apartado 3 de ese mismo artículo como criterios para la determinación de la base imponible los siguientes:

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

a) Si la Administración señalase una cantidad total en concepto de precio o canon que deba satisfacer el concesionario por el importe de la misma.

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

Cuando para la aplicación de esta regla hubiese que capitalizar una cantidad anual que fuese variable como consecuencia, exclusivamente, de la aplicación de cláusulas de revisión de precios que tomen como referencia a índices objetivos de su evolución, se capitalizará la correspondiente al primer año. Sí la variación dependiese de otras circunstancias, cuya razón matemática se conozca en el momento del otorgamiento de la concesión, la cantidad a capitalizar será la media anual de las que el concesionario deba de satisfacer durante la vida de la concesión.

c) Cuando el concesionario esté obligado a revertir a la administración bienes determinados, se computará el valor neto contable estimado de dichos bienes a la fecha de la reversión, más los gastos previstos para la reversión. Para el cálculo del valor neto contable de los bienes se aplicarán las tablas de amortización aprobadas a los efectos del Impuesto sobre Sociedades en el porcentaje medio resultante ele las mismas".

CONSULTA.

Que, de acuerdo con los términos de los artículos 7,9 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido y del artículo 13 del Real Decreto Legislativo 1/1993 del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se confirma que:

i) La operación descrita en el apartado de 'HECHOS' del presente escrito no está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en ninguna de sus vertientes.

ii) Que conforme a la redacción del articulo 13 del Real Decreto Legislativo 1/1993 esta operación queda calificada como de concesión administrativa y por tanto sujeta a dicha ley en su modalidad de Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

iii) Caso de ser la anterior confirmada que su Base Imponible estaría conformada por la suma de los resultados de aplicar a la operación objeto de consulta los criterios establecidos en su apartado tercero puntos b) y c)».

CONSIDERACIONES JURÍDICAS

1. La consulta planteada por el Director General de Tributos tiene por objeto determinar cuál es la naturaleza jurídica del contrato suscrito entre la Generalitat Valenciana y la entidad mencionada en el texto de la consulta. No se remite copia del documento contractual ni del pliego de cláusulas administrativas particulares que debió servir de base para su adjudicación. Solamente se puede utilizar como elemento de juicio para determinar cuál es la naturaleza jurídica del contrato mencionado, la descripción que de sus prestaciones (se supone que no todas) hace el propio adjudicatario del mismo.

En tales circunstancias, la Junta no puede emitir informe en términos absolutos e incondicionales, por lo que el tratamiento que hemos de darle, a continuación, debe ser entendido para el caso de que en los documentos contractuales no se contengan datos que desvirtúen lo indicado en su escrito por el adjudicatario.

2. Sentado lo anterior, debe destacarse que el adjudicatario describe el contenido del contrato por referencia a tres elementos esenciales del mismo. En primer lugar, la cesión del uso de bienes de dominio público (unida a la construcción de otros de la misma naturaleza) por estar destinados a un servicio público, para su explotación por el empresario; en segundo lugar, el abono de un canon a la Administración por la explotación de los mismos; y, finalmente, la reversión al término de la explotación de la titularidad de los bienes a la Administración contratante (se entiende que la reversión comprende tanto los bienes cedidos al empresario como los construidos por él).

Los tres elementos inducen a pensar que se trata de un contrato de gestión de servicios públicos en la modalidad de concesión administrativa o de concesión de obra pública, en función de que se ceda el bien para su explotación ya construido, o de que éste se construya por el adjudicatario. En efecto, la modalidad más tradicional de estas concesiones incluye las tres prestaciones a que hemos aludido, cesión o construcción del inmueble que sirve de soporte a la prestación del servicio, abono de un canon en contraprestación por la gestión del mismo y,

finalmente, reversión de los inmuebles a la Administración concedente una vez concluido el plazo de la concesión.

No se hace mención, sin embargo, de un elemento que constituye requisito esencial de la figura: la gestión a riesgo y ventura del empresario, aunque puede deducirse de las propias características a que hace referencia en su consulta la entidad.

En su consecuencia, entiende esta Junta que si se dan los requisitos indicados estaremos ante una concesión administrativa de gestión de servicios públicos para el caso de que el inmueble que sirve de soporte al servicio se haya cedido ya construido, bien de obras públicas si la obligación de construir del inmueble recae sobre el concesionario.

CONCLUSIÓN

1. Un contrato por el que se cede al contratista la gestión y explotación de un inmueble que sirve de soporte a la prestación de un servicio público a cambio de la obligación de satisfacer un canon a la Administración y revertir el inmueble con todas sus mejoras al término del contrato debe calificarse como concesión de servicios públicos siempre que, además, el contratista asuma el riesgo de la gestión del servicio en sí.

2. Un contrato por el que el contratista se obliga a construir un inmueble que ha de servir de soporte a la prestación de un servicio público a cambio de la gestión y explotación del mismo acompañada de la obligación de satisfacer un canon a la Administración y revertir el inmueble con todas sus mejoras al término del contrato debe calificarse como concesión de obras públicas siempre que, además, el contratista asuma el riesgo de la gestión del servicio en sí.