CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1685 (26/09/14)

NOTA: La presente consulta sustituye a la Consulta Nº 1677 de 2 de septiembre de 2014

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 9.9º Ley 20/1991 Art. 20.Uno.1 Ley 20/1991 Art. 52.j) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

El Cabildo Insular consultante ejerce, en aplicación de la competencia subrogada por la totalidad de los Ayuntamientos de la Isla, las competencias municipales relativas al tratamiento de residuos sólidos (valorización y eliminación).

En el ejercicio de dicha competencia, el Cabildo pretende la contratación, mediante concesión, de la gestión del servicio público de tratamiento de residuos domésticos (denominación actual de los residuos sólidos urbanos). Este contrato se calificará como de gestión de servicio público con obra, y comprenderá, a grandes rasgos, la prestación de dicho servicio publico y la realización de una serie de inversiones en infraestructuras afectas a dicho servicio público que serán amortizadas a lo largo de la vida de la concesión.

Con anterioridad se adjudicó la concesión del servicio público de tratamiento de residuos sólidos urbanos a una Unión Temporal de Empresas (UTE), en virtud del cual el Cabildo ha estado prestando el citado servicio público, estando próxima en la actualidad la finalización del contrato concesional. Dicha concesión de servicio público se ha entendido no sujeta al IGIC, citando el consultante un informe de la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias de fecha 24 de enero de 1994, que concluye lo siguiente:

"A) Prestación del servicio publico de tratamiento de residuos competencia municipal insularizada por el Cabildo Insular de Tenerife.

De acuerdo con el artículo 9, apartado 9°, de la Ley 20/1991 y el artículo 10, apartado 90, del Real Decreto 14 73/1992, de 4 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas a/Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias, la prestación de servicios públicos cuya contraprestación consista en una tasa efectuada por el Cabildo Insular de Tenerife y los Ayuntamientos, son operaciones no sujetas al Impuesto General Indirecto Canario.

B) Contrato de concesión administrativa concertado entre el Cabildo Insular de Tenerife y (…) para la prestación del servicio de tratamiento de residuos.

Se trata de una operación no sujeta al Impuesto General Indirecto Canario en virtud de lo dispuesto en el artículo 9, apartado 10° de la Ley 20/1991 y e artículo 10, apartado 10°, del Real Decreto 1473/1992.

Sin embargo, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7, número 1, letra b) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos

Documentados, dicha operación de concesión administrativa está sujeto al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del citado Impuesto, siendo el sujeto pasivo el concesionario de acuerdo con el artículo 8, legra h), del Real Decreto Legislativo mencionado. …"

C) El abono a (…) por parte del Cabildo Insular de Tenerife de las cantidades en concepto de financiación y amortización de la planta de producción de compost.

El pago de estas cantidades se engloban dentro de la operación de concesión administrativa descrita en el punto 8) anterior y por tanto le afecta la no sujeción al Impuesto General Indirecto Canario.

No obstante, hay que tener en cuenta que según lo establecido en el artículo 13, número 3, letra c), del Real Decreto Legislativo 1/1993, constituirá base imponible de la concesión administrativa en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el valor del Fondo de Reversión que la sociedad mercantil concesionaria debe constituir en cumplimiento de lo dispuesto en el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre."

A los efectos que interesan, coinciden los términos de la contratación actual con la prestación del servicio que se pretende llevar a cabo, esto es, gestión del servicio público de tratamiento de residuos mediante concesión de servicio público con obra por una empresa privada, cuyas tarifas a abonar por los usuarios del servicio reciben la calificación jurídica de tasas, según la normativa reguladora de las Haciendas Locales. También en los mismos términos que en la contratación actual, el concesionario facturará a la Corporación los servicios prestados y las inversiones realizadas, y será el Cabildo Insular el que cobre de los usuarios el importe de la tasa correspondiente.

Por lo expuesto, se solicita que se resuelva las siguientes cuestiones:

1. Confirmar si la prestación del servicio público de tratamiento de residuos, llevada a cabo por el Cabildo mediante un contrato de concesión de servicio público con obra en favor de una empresa privada, no se somete a gravamen por el IGIC de acuerdo con lo dispuesto en su normativa reguladora.

2. Confirmar si la prestación del servicio público de tratamiento de residuos gestionado a través de un contrato de concesión de servicio público con obra (prestación del servicio con la construcción de infraestructuras afectas al mismo), constituye una única operación en el ámbito del IGIC.

3. Confirmar si la celebración del contrato (concesión de servicio público) supone alguna implicación a efectos de la tributación indirecta.

4 Confirmar si, en el caso de que se considerara que el contrato de concesión de servicio publico con obra no constituye una operación única a efectos del IGIC, cabría aplicar el tipo cero al coste de las obras a realizar por el concesionario en ejecución del contrato de concesión si concurriera el supuesto comprendido en el artículo 52 apartado j) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Primero.- Constituye una única prestación de servicios, sujeta y no exenta del IGIC, prestada por el concesionario al Cabildo Insular consultante, la derivada del cumplimiento del contrato de concesión de gestión de servicio público con obra para el ejercicio de las competencias en materia de valorización y eliminación de residuos, asumidas por el Cabildo Insular en virtud de sendos convenios de subrogación de las competencias municipales en la materia. En dicha prestación de servicios única se incluirán, entre otros, los conceptos derivados de los servicios prestados y la obra ejecutada por el concesionario a que esté obligado con arreglo al contrato.

No constituirá una operación sujeta al IGIC la reversión al Cabildo Insular, cuando finalice el plazo contractual de la concesión, de la obra promovida por el concesionario.

Segundo.- No está sujeta al IGIC la prestación del servicio público de tratamiento de residuos sólidos del Cabildo Insular a los usuarios finales que, conforme se manifiesta, su contraprestación consiste en una tarifa que recibe la consideración jurídica de tasa según la normativa reguladora de las Haciendas Locales.

Tercero.- No es de aplicación el tipo cero del IGIC establecido en el artículo 52.j) de la Ley 4/2012 en las ejecuciones de obra, consecuencia de contratos directamente formalizado por el concesionario y los respectivos constructores, para la construcción de las infraestructuras afectas al servicio público de tratamiento de residuos sólidos promovidas en cumplimiento del contrato de concesión de gestión de servicio público con obra.

Visto el escrito presentado por en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC) esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), el artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- El Cabildo Insular consultante ejerce, en aplicación de la competencia subrogada por la totalidad de los Ayuntamientos de la Isla, las competencias municipales relativas al tratamiento de residuos sólidos (valorización y eliminación).

En el ejercicio de dicha competencia, el Cabildo pretende la contratación, mediante concesión, de la gestión del servicio público de tratamiento de residuos domésticos (denominación actual de los residuos sólidos urbanos). Este contrato se calificará como de gestión de servicio público con obra, y comprenderá, a grandes rasgos, la prestación de dicho servicio publico y la realización de una serie de inversiones en infraestructuras afectas a dicho servicio público que serán amortizadas a lo largo de la vida de la concesión.

Con anterioridad se adjudicó la concesión del servicio público de tratamiento de residuos sólidos urbanos a una Unión Temporal de Empresas (UTE), en virtud del cual el Cabildo ha estado prestando el citado servicio público, estando próxima en la actualidad la finalización del contrato concesional. Dicha concesión de servicio público se ha entendido no sujeta al IGIC, citando el consultante un informe de la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias de fecha 24 de enero de 1994, que concluye lo siguiente:

"A) Prestación del servicio publico de tratamiento de residuos competencia municipal insularizada por el Cabildo Insular de Tenerife.

De acuerdo con el artículo 9, apartado 9°, de la Ley 20/1991 y el artículo 10, apartado 90, del Real Decreto 14 73/1992, de 4 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas a/Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias, la prestación de servicios públicos cuya contraprestación consista en una tasa efectuada por el Cabildo Insular de Tenerife y los Ayuntamientos, son operaciones no sujetas al Impuesto General Indirecto Canario.

B) Contrato de concesión administrativa concertado entre el Cabildo Insular de Tenerife y (…) para la prestación del servicio de tratamiento de residuos.

Se trata de una operación no sujeta al Impuesto General Indirecto Canario en virtud de lo dispuesto en el artículo 9, apartado 10° de la Ley 20/1991 y e artículo 10, apartado 10°, del Real Decreto 1473/1992.

Sin embargo, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7, número 1, letra b) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, dicha operación de concesión administrativa está sujeto al concepto "transmisiones patrimoniales

onerosas" del citado Impuesto, siendo el sujeto pasivo el concesionario de acuerdo con el artículo 8, legra h), del Real Decreto Legislativo mencionado. …"

C) El abono a (…) por parte del Cabildo Insular de Tenerife de las cantidades en concepto de financiación y amortización de la planta de producción de compost.

El pago de estas cantidades se engloban dentro de la operación de concesión administrativa descrita en el punto 8) anterior y por tanto le afecta la no sujeción al Impuesto General Indirecto Canario.

No obstante, hay que tener en cuenta que según lo establecido en el artículo 13, número 3, letra c), del Real Decreto Legislativo 1/1993, constituirá base imponible de la concesión administrativa en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el valor del Fondo de Reversión que la sociedad mercantil concesionaria debe constituir en cumplimiento de lo dispuesto en el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre."

A los efectos que interesan, coinciden los términos de la contratación actual con la prestación del servicio que se pretende llevar a cabo, esto es, gestión del servicio público de tratamiento de residuos mediante concesión de servicio público con obra por una empresa privada, cuyas tarifas a abonar por los usuarios del servicio reciben la calificación jurídica de tasas, según la normativa reguladora de las Haciendas Locales. También en los mismos términos que en la contratación actual, el concesionario facturará a la Corporación los servicios prestados y las inversiones realizadas, y será el Cabildo Insular el que cobre de los usuarios el importe de la tasa correspondiente.

Por lo expuesto, se solicita que se resuelva las siguientes cuestiones:

1. Confirmar si la prestación del servicio público de tratamiento de residuos, llevada a cabo por el Cabildo mediante un contrato de concesión de servicio público con obra en favor de una empresa privada, no se somete a gravamen por el IGIC de acuerdo con lo dispuesto en su normativa reguladora.

2. Confirmar si la prestación del servicio público de tratamiento de residuos gestionado a través de un contrato de concesión de servicio público con obra (prestación del servicio con la construcción de infraestructuras afectas al mismo), constituye una única operación en el ámbito del IGIC.

3. Confirmar si la celebración del contrato (concesión de servicio público) supone alguna implicación a efectos de la tributación indirecta.

4 Confirmar si, en el caso de que se considerara que el contrato de concesión de servicio publico con obra no constituye una operación única a efectos del IGIC, cabría aplicar el tipo cero al coste de las obras a realizar por el concesionario en ejecución del contrato de concesión si concurriera el supuesto comprendido en el artículo 52 apartado j) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales.

SEGUNDO.- Esta Dirección General de Tributos, en consulta tributaria vinculante 1550 de fecha 28 de febrero de 2013, emitió el siguiente criterio:

"Primero.- En los contratos de concesión de gestión de servicio público relativos a Centros de Día, de Noche y servicios de atención residencial, y cuya contraprestación se desglosa en un módulo de social y otro sanitario, es de aplicación el tipo impositivo reducido del 3 por 100 conforme al artículo 54.2.a) de la Ley 4/2012.

Sin perjuicio de lo mencionado en el párrafo anterior, cuando las prestaciones de servicio correspondientes al módulo sanitario consistan en la asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, se aplicará la exención del IGIC establecida en el artículo 50.Uno.3º de la Ley 4/2012, siempre y cuando se cumplan los requisitos contenidos en dicho artículo.

Segundo.- En los contratos de concesión de obra pública que consistan en la construcción, equipamiento y explotación de una residencia para la atención residencial, respecto a las prestaciones de servicio correspondientes al módulo social y modulo sanitario se aplicará el tratamiento tributario citado en el punto primero.

En lo que se refiere a la financiación al concesionario de la ejecución de la obra y equipamiento de la misma, es decir, el importe correspondiente a la amortización y gastos financieros, será de aplicación el tipo general del IGIC del 7 por 100.

Tercero.- En la prestación de determinados servicios accesorios básicos, en concreto consistentes en la prestación de servicio de cocina y cafetería, adjudicadas a una empresa mediante concurso público en la Residencia Mixta de Pensionistas de Taliarte, siendo una licitación independiente respecto a la que corresponde a la concesión de gestión del servicio público/concesión de obra del servicio de asistencia residencial, no se de aplicación el tipo impositivo reducido del 3 por 100 del IGIC establecido en el artículo 54.2.a) de la Ley 4/2012, tributando dicha operación al tipo general del IGIC del 7 por 100.

A tal efecto la accesoriedad de dichos servicios solo podrá apreciarse dentro de dichos contratos de gestión de servicio público o de concesión, pero no cuando el prestador del servicio sea ajeno a dichos contratos administrativos principales.

Cuarto.- En el denominado "servicio de asistencia técnica de enfermería, adjudicado a una empresa mediante concurso público en la Residencia Mixta Pensionistas de Taliarte" será aplicable la exención del artículo 50.Uno.3º de la Ley 4/2012 cuando consistan en la asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, siempre y cuando se cumplan los requisitos contenidos en dicho artículo.

En caso de no ser procedente la exención, será de aplicación el tipo general del IGIC del 7 por 100."

En dicha consulta vinculante se analizaba brevemente la normativa del contrato de concesión de obra pública hasta su definición actual, de la que se mencionaba lo siguiente:

"Con estas breves reseñas legales es posible apreciar que, en el caso concreto de contrato de concesión de obra pública, la legislación actual lo configura ya como un contrato típico, con una regulación concreta y del que se pueden resumir ciertas características propias, entre ellas, las siguientes:

- El contrato se celebra a riesgo y ventura del concesionario, si bien la legislación, como contrapeso, prevé la existencia del principio de equilibrio económico.

- En los casos de construcción y explotación, como es el supuesto objeto de consulta, el contrato integra dos fases, la de construcción y, una vez finalizadas las obras, la de explotación.

- Un sistema de contraprestación, que puede ser tarifario, que debe satisfacer el usuario o bien la propia Administración, incluyéndose otras contraprestaciones añadidas que permitan mantener la viabilidad económica (artículo 256 del Texto Refundido LCSP). La Administración también podrá recibir un canon o participación por el concesionario, para el que sería de aplicación el supuesto de no sujeción del artículo 9.10º de la Ley 20/1991.

- También se caracteriza por su carácter temporal (artículo 268 del Texto Refundido LCSP), y la consecuente reversión, en su caso, de la obra ejecutada a la Administración (artículo 272 del Texto Refundido LCSP)"

También se recogía en dicha consulta tributaria vinculante la doctrina de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), en concreto, en consultas vinculantes V2753-11, de 21 de noviembre de 2011, y V2159-09, de 28 de septiembre de 2009, ambas respecto a la calificación en el IVA de un contrato de concesión de obra pública para la redacción del proyecto, construcción y explotación de un hospital.

Tras ello, se concluía que "*la operación gravada, cuando se trata de una concesión de obra pública, debe considerarse una prestación de servicios a efectos del IGIC, y no debe equipararse la entrega material de la obra a la finalización del contrato de concesión con la entrega material propia de un contrato de obra, calificable esta última normalmente como entrega de bienes.*"

No obstante, la consulta efectuada por el Cabildo Insular no se refiere al contrato de concesión de obra pública, sino al contrato de gestión de servicios públicos, definido en el artículo 8 del Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público (en adelante, Texto Refundido LCSP) en los siguientes términos:

"*Artículo 8. Contrato de gestión de servicios públicos.*

1. El contrato de gestión de servicios públicos es aquél en cuya virtud una Administración Pública o una Mutua de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social, encomienda a una persona, natural o jurídica, la gestión de un servicio cuya prestación ha sido asumida como propia de su competencia por la Administración o Mutua encomendante.

Las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales sólo podrán realizar este tipo de contrato respecto a la gestión de la prestación de asistencia sanitaria

2. Las disposiciones de esta Ley referidas a este contrato no serán aplicables a los supuestos en que la gestión del servicio público se efectúe mediante la creación de entidades de derecho público destinadas a este fin, ni a aquellos en que la misma se

atribuya a una sociedad de derecho privado cuyo capital sea, en su totalidad, de titularidad pública."

Sin embargo, el Cabildo Insular introduce dos peculiaridades en el contrato objeto de consulta:

- Se refiere a un contrato de "concesión" de gestión de servicios públicos, por lo que se trataría de una de las modalidades de dicho contrato, de acuerdo con el artículo 277 del Texto Refundido LCSP, que en su letra a) tipifica la modalidad de "*Concesión, por la que el empresario gestionará el servicio a su propio riesgo y ventura."*

- Se trata de un contrato de gestión de servicio público "con obra", en este caso, el Texto Refundido LCSP prevé, en su artículo 283, la reversión, mencionando en su número 1, que "*Cuando finalice el plazo contractual el servicio revertirá a la Administración, debiendo el contratista entregar las obras e instalaciones a que esté obligado con arreglo al contrato y en el estado de conservación y funcionamiento adecuados*."

En definitiva, es evidente el paralelismo existente entre la figura del contrato de concesión de obra pública y el de concesión de gestión de servicio público con obra.

Acudiendo nuevamente a analizar la doctrina de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas en materia del IVA, en consulta tributaria vinculante V0490-12, de 6 de marzo de 2012, si bien en la descripción de los hechos que anteceden la respuesta se menciona "*La sociedad consultante ha suscrito un contrato de gestión de servicio público con obra, mediante concesión, comprensivo del proyecto, construcción, gestión y explotación del servicio público de guardería municipal*.", la respuesta de la DGT se refiere directamente al contrato de concesión de obra pública y a la doctrina emitida en la materia.

Llegado a este punto, y a la vista de que en el contrato de concesión de gestión de servicio público con obra se reproducen los elementos esenciales que se han expuesto en el contrato de concesión de obra pública, a saber:

- El contrato se celebra a riesgo y ventura del concesionario

- En los casos de construcción y explotación, el contrato integra dos fases, la de construcción y, una vez finalizadas las obras, la de explotación

- Un sistema de contraprestación, que puede ser tarifario, que debe satisfacer el usuario o bien la propia Administración

- También se caracteriza por su carácter temporal, y la consecuente reversión, en su caso, de la obra ejecutada a la Administración,

permite concluir que el tratamiento tributario a efectos del IGIC debe de ser idéntico en ambos casos.

A mayor abundamiento, en la medida en que el fundamento principal del contrato de gestión de servicios públicos consiste en la gestión de un servicio público competencia de la Administración encomendante, frente a la figura de la concesión de obra pública -como mecanismo alternativo al contrato de obra - con el objeto de incrementar la infraestructura de obra pública con

un menor coste para la Administración, recalca el carácter de operación única, prestación de servicios bajo la perspectiva del IGIC, del contrato de gestión de servicios públicos.

La particularidad de que, en el supuesto que nos ocupa, se elija la modalidad de concesión, con la obligación del concesionario de ejecutar ciertas infraestructuras a revertir a la Administración pública encomendante al finalizar el plazo concesional, no debe ser obstáculos para mantener dicha consideración de operación única a efectos del IGIC.

En conclusión, y aplicando "*mutatis mutandis*" la doctrina emitida por esta Dirección General de Tributos respecto al contrato de concesión de obra pública, se considerar una única prestación de servicios, realizada por el concesionario al Cabildo Insular consultante, la derivada del cumplimiento del contrato de concesión de gestión de servicio público con obra para el ejercicio de las competencias en materia de valorización y eliminación de residuos. En dicha prestación de servicios única se incluirán, entre otros, los conceptos derivados de los servicios prestados y la obra ejecutada por el concesionario a que esté obligado con arreglo al contrato.

TERCERO.- Cuestión aparte es la prestación del servicio público de tratamiento de residuos sólidos del Cabildo Insular a los usuarios finales que, conforme se manifiesta, su contraprestación consiste en una tarifa que recibe la consideración jurídica de tasa según la normativa reguladora de las Haciendas Locales.

Tratándose de una tasa, será aplicable el supuesto de no sujeción al IGIC establecido en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991, para "*Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante prestación patrimonial de carácter público.*

Los supuestos de no sujeción a que se refiere este número no se aplicarán cuando los referidos entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles."

CUARTO.- Lo que queda por examinar es si "*la celebración del contrato (concesión de servicio público) supone alguna implicación a efectos de la tributación indirecta"*

En un primer instante, y a efectos del IGIC, debe entenderse que el momento de la celebración del contrato no tiene incidencia directa respecto a las obligaciones tributarias dimanantes del mismo, que surgirán con el devengo del Impuesto, es decir, normalmente con su cumplimiento. Evidentemente, sin tener en cuenta las previsiones al respecto recogidas en la normativa específica de los contratos públicos

Si acaso citar la previsión del artículo 20.Uno.1 de la Ley 20/1991 respecto a que "*En las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al impuesto cuyos destinatarios fuesen entes públicos se entenderán siempre que los empresarios y profesionales que realicen las operaciones gravadas, al formular sus propuestas económicas aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el Impuesto General Indirecto Canario que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda, en los documentos que se presenten al cobro sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo devengado*", cuestión que, en otros términos, también se estipula en el

Texto Refundido de la LCSP y que, en realidad, se refiere al procedimiento de licitación y no propiamente al de celebración del contrato.

QUINTO.- La última cuestión se refiere a la posibilidad de aplicar el tipo impositivo cero establecido en el artículo 52.j) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, para las ejecuciones de obra de equipamiento comunitario.

Respecto a la posición del Cabildo Insular en el contrato de concesión de gestión de servicio público con obra, la calificación del mismo como operación única de prestación de servicios en el IGIC despeja toda duda respecto a la posible aplicación del tipo cero a que se refiere el artículo 52.j) de la Ley 4/2012, puesto que dicho beneficio fiscal tiene por objeto exclusivamente una ejecución de obra (ya sea calificable como entrega de bienes o prestación de servicios)

Respecto a la posición del concesionario, la ejecución de contrato, en lo que se refiere a la obra a ejecutar, puede colocarlo como promotor de una edificación, de forma que se formalice un contrato de ejecución de obra para la construcción de diversa infraestructura afecta al servicio público de tratamiento de residuos sólidos.

Del tenor literal del artículo 52.j) de la Ley 4/2012, la aplicación del tipo cero del IGIC se limita a las ejecuciones de obra "*directamente formalizadas por una Administración Pública y un contratista*". En el supuesto planteado, el promotor de la obra será el concesionario que, a su vez, contratará su ejecución (salvo que la ejecute con sus propios medios) a un constructor, por lo que, al no ser una Administración pública, no concurrirá el requisito subjetivo exigido legalmente.

Ciertamente, el artículo 52.j) de la Ley 4/2012 prevé una excepción al requisito subjetivo de limitar a la Administración Pública su actuación como promotora cuando admite la promoción "*de manera indirecta a través de otra entidad que, no teniendo la consideración de Administración pública, sea quien ostente, mediante cualquier título administrativo habilitante concedido por parte de la Administración pública, la capacidad necesaria para contratar la realización de dichas infraestructuras.*", pero dicha excepción se refiere exclusivamente a la ejecución de obras de construcción o ampliación de infraestructuras públicas ferroviarias.

SEXTO.- Lo reseñado en la presente consulta es sin perjuicio de la tributación que corresponda en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

SÉPTIMO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos:

Primero.- Constituye una única prestación de servicios, sujeta y no exenta del IGIC, prestada por el concesionario al Cabildo Insular consultante, la derivada del cumplimiento del contrato de concesión de gestión de servicio público con obra para el ejercicio de las competencias en materia de valorización y eliminación de residuos, asumidas por el Cabildo Insular en virtud de sendos convenios de subrogación de las competencias municipales en la materia. En dicha prestación de servicios única se incluirán, entre otros, los conceptos derivados de los servicios prestados y la obra ejecutada por el concesionario a que esté obligado con arreglo al contrato.

No constituirá una operación sujeta al IGIC la reversión al Cabildo Insular, cuando finalice el plazo contractual de la concesión, de la obra promovida por el concesionario.

Segundo.- No está sujeta al IGIC la prestación del servicio público de tratamiento de residuos sólidos del Cabildo Insular a los usuarios finales que, conforme se manifiesta, su contraprestación consiste en una tarifa que recibe la consideración jurídica de tasa según la normativa reguladora de las Haciendas Locales.

Tercero.- No es de aplicación el tipo cero del IGIC establecido en el artículo 52.j) de la Ley 4/2012 en las ejecuciones de obra, consecuencia de contratos directamente formalizado por el concesionario y los respectivos constructores, para la construcción de las infraestructuras afectas al servicio público de tratamiento de residuos sólidos promovidas en cumplimiento del contrato de concesión de gestión de servicio público con obra.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 26 de septiembre de 2014

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván