CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1682 (18/09/14)

NOTA: La presente consulta ha sido sustituida por la Consulta Nº 1686 de 26 de septiembre de 2014

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 9.10º Ley 20/1991 Art. 20.Uno.1 Ley 20/1991 Art. 50.Uno.3 Ley 4/2012 Art. 52.j) Ley 4/2012 Art. 54.2.a) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

El ente público consultante manifiesta tener en vigor varios contratos con distintas empresas, consistentes en la redacción del proyecto, construcción, equipamiento y posterior gestión de centros sociosanitarios para personas mayores.

Manifiesta el consultante que las licitaciones públicas fueron precedidas de la pertinente aprobación de los pliegos de cláusulas administrativas, anteproyectos de explotación y estudios económicos-financieros.

De las citadas contrataciones se deriva una doble facturación; la concerniente a gastos de explotación y la relativa a gastos financieros y de amortización.

En el caso de amortización y gastos financieros y, aunque los anteproyectos de explotación contemplan un 7 % de IGIC, las empresas no repercuten IGIC en sus facturas, salvo una que aplica el 3 %.

Conforme a lo manifestado, se consulta si en los contratos celebrados por la Administración Pública para la construcción de centros y posterior gestión de recursos sociosanitarios (centros de mayores dependientes), resulta aplicable el IGIC en las facturas por amortización y gastos financieros que expidan las empresas concesionarias.

En caso afirmativo, en qué porcentaje.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Primero.- Constituye una única prestación de servicios, sujeta y no exenta del IGIC, prestada por el concesionario al ente público consultante, la derivada del cumplimiento de los distintos contratos administrativos por los que un concesionario se compromete a la ejecución de las obras y de la explotación del servicio, incluido en algunos casos la redacción de los Proyectos, propio de un centro sociosanitario (Centros de mayores dependientes). Tienen en común todos los contratos administrativos ser de duración determinada y la existencia de un canon periódico.

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, así como los gastos financieros y su amortización.

No constituirá una operación sujeta al IGIC la reversión al Instituto Insular de

Atención Social y Sociosanitaria, cuando finalice el plazo contractual de la concesión, de la obra promovida por los distintos concesionarios.

Segundo.- En la medida en que las prestaciones de servicio de asistencia sociosanitaria derivados de la ejecución de la explotación de los distintos Centros de Mayores objeto de consulta,, objetivamente considerados, se corresponden con los definidos en las letras d) y e) del artículo 15.1 de la Ley 39/2006, es decir, Servicio de Centro de Día y de Noche y Servicio de Atención Residencial, y al prestarse mediante precios derivados de un concurso administrativo, deberá aplicarse el tipo reducido del 3 por 100 del IGIC en dichas prestaciones de servicio.

Sin perjuicio de lo mencionado en el párrafo anterior, cuando las prestaciones de servicio 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.

Tercero.- 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. También será de aplicación el tipo general del IGIC, en su caso, a la contraprestación correspondiente a la elaboración de los proyectos.

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 ente público consultante manifiesta tener en vigor varios contratos con distintas empresas, consistentes en la redacción del proyecto, construcción, equipamiento y posterior gestión de centros sociosanitarios para personas mayores, que se enumeran a continuación:

*"**1) CONTRATO ADMINISTRATIVO ESPECIAL PARA LA REDACCIÓN DE LOS PROYECTOS, CONSTRUCCIÓN, EQUIPAMIENTO Y POSTERIOR EXPLOTACIÓN DE LOS CENTROS SOCIOSANITARIOS DE FASNIA Y GÜÍMAR PARA PERSONAS MAYORES.***

…

***Importe por toda su duración:** Fasnia (gastos de capital: 4.862.217, 50 €) y Güímar (gastos de capital: 4.862.217, 50€) *1.*

***Canon periódico fijado en término anual:** Fasnia (gastos de capital: 194.488, 70 €) y Güímar (gastos de capital: 194.488. 70 €)*

***Duración**: 25 años desde la fecha del inicio de la actividad (la actividad de Fasnia se inició el 2 de abril de 2006, por tanto se extenderá hasta el 2 de abril de 2031; la de Güímar comenzó el 25 de septiembre de 2006. por lo tanto finalizará el 25 de septiembre de 2031).*

***Fecha de adjudicación:** 8 de mayo de 2003.*

***Descripción del objeto del contrato:** la redacción de los Proyectos, la construcción, equipamiento y posterior explotación de los Centros sociosanitarios de Fasnia y Güímar para personas mayores (75 plazas residenciales y 30 de atención diurna en cada Centro).*

*(*1) Se trata de un único contrato que engloba ambos Centros. Es un contrato administrativo especial, en virtud del cual la Administración abona al contratista los gastos derivados de la redacción de los Proyectos, ejecución de las obras y de la explotación del servicio.*

2) CONTRATO ADMINISTRATIVO ESPECIAL PARA LA REDACCIÓN DEL PROYECTO, CONSTRUCCIÓN, EQUIPAMIENTO Y POSTERIOR EXPLOTACIÓN DEL CENTRO SOCIOSANITARIO DE LOS REALEJOS.

…

***Importe por toda su duración:** gastos de capital: 4.862.217, 50 €. *2*

***Canon periódico fijado en término anual:** gastos de capital: 108.049, 28 €.*

Duración: *25 años desde la fecha del inicio de la actividad (comenzó el día 20 de diciembre de 2006, por lo que finalizará el 20 de diciembre de 2031).*

Fecha de adjudicación*: 19 de diciembre de 2003.*

Descripción del objeto del contrato: *redacción del Proyecto, construcción, equipamiento y posterior explotación del Centro Sociosanitario de Los Realejos (60 plazas residenciales y 30 de atención diurna).*

**2 Se trata de un contrato administrativo especial, en virtud del cual la Administración abona al contratista los gastos derivados de la redacción del Proyecto, ejecución de la obra y de la explotación del servicio.*

3) CONTRATO ADMINISTRATIVO ESPECIAL PARA LA REDACCIÓN DEL PROYECTO, CONSTRUCCIÓN, EQUIPAMIENTO Y POSTERIOR EXPLOTACIÓN DEL CENTRO SOCIOSANITAREO DE SANTA ÚRSULA.

…

Importe por toda su duración: *gastos de capital: 4.862.217, 50 €.*3*

Canon periódico fijado en término anual: *gastos de capital: 108.049, 28 €.*

Duración: *35 años desde la fecha del inicio de la actividad (comenzó el día 14 de enero de 2008 por lo que finalizará el día 13 de enero de 2043).*

Fecha de adjudicación: *19 de diciembre de 2003.*

Descripción del objeto del contrato: *redacción del Proyecto, construcción, equipamiento y posterior explotación del Centro Sociosanitario de Santa Ursula (60 plazas residenciales y 30 de atención diurna).*

**3 Se trata de un contrato administrativo especial, en virtud del cual la Administración abona al contratista los gastos derivados de la redacción del Proyecto, ejecución de la obra y de la explotación del servicio.*

4) CONTRATO ADMINISTRATIVO ESPECIAL PARA LA CONSTRUCCIÓN, EQUIPAMIENTO Y POSTERIOR EXPLOTACIÓN DEL CENTRO SOCIOSANITARIO DE SANTA CRUZ DE TENERIFE PARA PERSONAS MAYORES (ANTIGUO HOSPITAL MILITAR).

…

Importe por toda su duración*: gastos de capital: 11.262.762, 00 €.*4*

Canon periódico fijado en término anual: *gastos de capital: 450.510, 48 €.*

Duración: *25 años desde la fecha del inicio de la actividad (se inició el día 3 de agosto de 2009 por lo que finalizará el día 2 de agosto de 2034).*

Fecha de adjudicación*: 9 de febrero de 2004.*

Descripción del objeto del contrato: *Construcción, equipamiento y posterior explotación del Centro sociosanitario de Santa Cruz de Tenerife para personas mayores (158 plazas residenciales de alto requerimiento y 30 de atención diurna).*

**4 Se trata de un contrato administrativo especial, en virtud del cual la Administración abona al contratista los gastos derivados de la ejecución de la obra y de la explotación del servicio.*

5) CONTRATO DE CONCESIÓN DE OBRA PÚBLICA PARA LA CONSTRUCCIÓN, EQUIPAMIENTO Y POSTERIOR GESTIÓN DEL CENTRO SOCIOSANITARIO DE LA GUANCHA PARA PERSONAS MAYORES.

…

Importe por toda su duración: *gastos de capital: 3.141.981,25€*5*

Canon periódico fijado en término anual: *gastos de capital: 125.679, 25 €.*

Duración: *25 años desde la fecha del inicio de la actividad (se inició el 16 de febrero de 2009 por lo que finalizará el 15 de febrero de 2035).*

Fecha de adjudicación: *17 de junio de 2005.*

Descripción del objeto del contrato: *Construcción, equipamiento y posterior gestión del explotación del Centro sociosanitario de La Guancha para personas mayores (75 plazas residenciales y 30 de atención diurna).*

**5 Se trata de un contrato de concesión de obra pública, en virtud del cual la Administración abona al contratista los gastos derivados de la ejecución de la obra y de la explotación del servicio.*

6) CONTRATO DE CONCESIÓN DE OBRA PÚBLICA PARA LA CONSTRUCCIÓN, EQUIPAMIENTO Y POSTERIOR GESTIÓN DEL CENTRO SOCIOSANITARIO DE TEJINA PARA PERSONAS MAYORES.

…

Importe por toda su duración: *gastos de capital: 4.398.773, 75 €*6*

Canon periódico fijado en término anual: *gastos de capital: 125.679, 25 €.*

Duración: *35 años desde la fecha del inicio de la actividad (se inició el día 26 de septiembre de 2008 por lo que finalizará el día 25 de septiembre de 2043).*

Fecha de adjudicación: *17 de junio de 2005.*

Descripción del objeto del contrato: *Redacción del Proyecto, construcción, equipamiento y posterior gestión del explotación del Centro sociosanitario de Tejina para personas mayores (74 plazas residenciales y 20 de atención diurna).*

**6 Se trata de un contrato de concesión de obra pública, en virtud del cual la Administración abona al contratista los gastos derivados de la redacción del Proyecto, la ejecución de la obra y de la explotación del servicio.*

Manifiesta el ente público consultante que las licitaciones públicas fueron precedidas de la pertinente aprobación de los pliegos de cláusulas administrativas, anteproyectos de explotación y estudios económicos-financieros.

De las citadas contrataciones se deriva una doble facturación; la concerniente a gastos de explotación y la relativa a gastos financieros y de amortización.

En el caso de amortización y gastos financieros y, aunque los anteproyectos de explotación contemplan un 7 % de IGIC, las empresas no repercuten IGIC en sus facturas, salvo una que aplica el 3 %.

Conforme a lo manifestado, se consulta si en los contratos celebrados por la Administración Pública para la construcción de centros y posterior gestión de recursos sociosanitarios (centros de mayores dependientes), resulta aplicable el IGIC en las facturas por amortización y gastos financieros que expidan las empresas concesionarias.

En caso afirmativo, en qué porcentaje.

SEGUNDO.- Esta Dirección General de Tributos, en consulta tributaria vinculante número 1677, de fecha 2 de septiembre de 2014, se pronunció respecto al tratamiento en el IGIC de un contrato concesión de gestión de servicio público con obra, el cual se fundamentaba en otra consulta anterior, número 1550, de fecha 28 de febrero de 2013, que trataba el contrato de concesión de obra pública. En resumen, se alcanzó la conclusión de que ambos contratos, dada su similitud, debían recibir el mismo tratamiento a efectos del IGIC, es decir, se considera 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/concesión de obra pública. 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. El tratarse de una operación única (prestación de servicio) lleva aparejado que no constituirá una operación sujeta al IGIC la reversión a la Administración pública, cuando finalice el plazo contractual de la concesión, la obra promovida por el concesionario.

La doctrina citada presenta el siguiente tenor literal:

- Consulta vinculante número 1550 de fecha 28 de febrero de 2013

En esta 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.*"

- Consulta vinculante número 1677 de fecha 2 de septiembre de 2014

Esta consulta aborda un supuesto diferente, el 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 considera 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.- Conforme a la doctrina citada en el punto anterior, y equiparando los contratos de concesión de obra pública y concesión de servicio público con obra, el tratamiento tributario a efectos del IGIC de dichos contratos públicos implica su consideración como una única prestación de servicios, realizada por el concesionario a la Administración Pública concedente, en la que 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, mientras que no constituirá una operación sujeta al IGIC la reversión a la Administración pública, cuando finalice el plazo contractual de la concesión, de la obra promovida por el concesionario.

No obstante, en los contratos administrativos enumerados por el consultante se distingue entre los siguientes tipos:

- Contratos denominados "*contrato administrativo especial*": (Centro sociosanitario de Fasnia y Güímar; Centro sociosanitario de Los Realejos; Centro sociosanitario de Santa Úrsula y Centro sociosanitario de Santa Cruz de Tenerife para personas mayores (Antiguo Hospital Militar))
- Contratos de "*concesión de obra pública*" (Centro sociosanitario de La Guancha para personas mayores; Centro sociosanitario de Tejina para personas mayores)

A pesar de su distinta denominación, todos los contratos públicos tienen en común su descripción, al tratarse de contratos en virtud de los cuales la Administración abona al contratista los gastos derivados de la ejecución de la obra y de la explotación del servicio y, en algunos casos, de la elaboración del proyecto, todos ellos de duración determinada y con un canon periódico.

La posible explicación a dicha diferente denominación puede encontrarse también en la consulta tributaria vinculante número 1550, que analizaba el desarrollo normativo del contrato de concesión de obra pública:

> "*Para calificar la naturaleza tributaria en el IGIC de las operaciones derivadas de dicho tipo de contratación pública resulta necesario analizar el devenir de dicha figura contractual administrativa.*
>
> *Originalmente, la derogada Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas, contemplaba el contrato de concesión de obra pública como una modalidad dentro del contrato de obras, así la redacción del artículo 130 (artículo incluido en la Sección 2ª "Contrato de concesión de obra pública", incluido en el Capítulo I "Disposiciones generales" del Título I, "Del Contrato de Obras") de la misma presentaba la siguiente redacción:*

“1. Se considera como contrato de concesión de obras publicas aquel en el que, siendo su objeto alguno de los contenidos en el articulo 120, la contraprestación a favor del adjudicatario consista en el derecho a explotar la obra o en dicho derecho acompañado del de percibir un precio.

2. Este contrato queda sujeto a las normas generales de los contratos de obras y, en particular, a las de publicidad de los mismos con las especialidades previstas en el artículo 139.

EI concesionario deberá ajustarse en la explotación de la obra a lo establecido en el articulo 162.”

Por tanto, el contrato de concesión de obra se regía por las normas de contratación del contrato de obra, si bien se reconocía que, en su explotación, debía ajustarse a lo establecido en el artículo 162, es decir, a las obligaciones correspondientes al contrato de gestión del servicio público. Se recogía con dicha definición legal la transposición de la Directiva 93/37 del Consejo, que se limitaba a reconocer dicho contrato como una especialidad del contrato de obra.

La Ley 53/1999, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas, modifica dicha caracterización y se redacta el artículo 130.2 de manera que el contrato de concesión de obra pública ya no aparece sometido expresamente, salvo en lo que se refiere a su publicidad, a las normas del contrato de obra:

“2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 6, el contrato de concesión de obras públicas queda sujeto a las normas de publicidad de los contratos de obras, con las especialidades previstas en el artículo 139. El concesionario deberá ajustarse en la explotación de la obra a lo establecido en el artículo 162. ”

Ahora el contrato de concesión de obra pública, salvo la referencia expresa a las normas de publicidad, no se rige exclusivamente por lo previsto para el contrato de obra. Se constituye como una figura mixta, en la que para su regulación debe diferenciarse la ejecución de obra y su posterior explotación por el concesionario.

Como contrato mixto, debe apreciarse la prestación que tenga mayor importancia para determinar su regulación, ya sea de obra o de gestión de servicio público, de acuerdo con el artículo 6 de la derogada Ley de Contratos de las Administraciones Públicas.

La Ley 13/2003, de 23 de mayo, reguladora del contrato de concesión de obras públicas, citando su exposición de motivos “… introduce, en la regulación de los distintos tipos de contratos administrativos del libro II, un nuevo titulo V «Del contrato de concesión de obras públicas», que recoge el régimen jurídico de este contrato, ahora ya típico, atendiendo a las singularidades que presenta y en la línea de la tradición del derecho español…”. Se modifica por dicha Ley el contenido del artículo 5.2.a) de Ley de Contratos de las Administraciones Públicas con el objeto de introducir, entre los contratos administrativos enumerados en dicha letra, el contrato de concesión de obra pública, hasta ahora inexistente. (…)”

En definitiva, el contrato de concesión de obra pública, como supuesto de contrato administrativo típico y diferenciado del resto de los contratos públicos, se introduce por la Ley 13/2003, de 23 de mayo, reguladora del contrato de concesión de obras públicas, en vigor desde el 24 de agosto de 2003.

Las fechas de adjudicación de los contratos calificados como "contrato administrativo especial" son, respectivamente, el 8 de mayo, 19 de diciembre y 9 de febrero de 2004, y desconociendo la fecha del inicio del proceso administrativo, es muy posible que dichos contratos se redactaran en función de la normativa previa a la Ley de Contratos.

Por el contrario, los contratos calificados como "contrato de concesión de obra pública" tienen por fecha de adjudicación el 17 de junio de 2005.

En definitiva, teniendo todos los contratos públicos objeto de consulta un objeto equivalente, un período de duración determinado y un canon periódico, y a falta de mayor detalle, resulta razonable asumir la homogeneidad existente entre todos ellos y, en consecuencia, asignarles un mismo tratamiento tributario desde el punto de vista del IGIC.

En consecuencia, y siguiendo la doctrina emitida por esta Dirección General de Tributos, respecto al contrato de concesión de obra pública, contrato de gestión de servicio público con obra y contratos administrativos especiales de características similares a los mencionados, dichos contratos administrativos se consideran una única prestación de servicios, realizada por el concesionario a la Administración Pública concedente, derivada del cumplimiento del contrato administrativo para la construcción, equipamiento y posterior explotación de centros sociosanitarios.

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, es decir, incluidos, gastos financieros, de amortización o la parte de los costes de ejecución de obra abonados por la Administración pública concedente al concesionario.

CUARTO.- Respecto al tipo impositivo aplicable del IGIC, esta Dirección General de Tributos también ha tenido ocasión de pronunciarse recientemente al respecto, en concreto, la reiterada consulta vinculante número 1550, manifestó lo siguiente:.

> "El artículo 54.2.a) de la Ley 4/2012 establece la aplicación del tipo reducido del 3 por 100 del IGIC en las siguientes prestaciones de servicio:
>
> *"a) Los de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial, a que se refieren las letras b), c), d) y e) del apartado 1 del artículo 15 de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia, siempre que se presten en plazas concertadas en centros o residencias o mediante precios derivados de un concurso administrativo adjudicado a las empresas prestadoras, o como consecuencia de una prestación económica vinculada a tales servicios que cubra más del 75 por ciento de su precio, en aplicación, en ambos casos, de lo dispuesto en dicha ley."*
>
> El artículo 15.1 de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia (en adelante, Ley 39/2006), en sus letras b), c), d) y e) enumera los siguientes servicios sociales:

"1. El Catálogo de servicios comprende los servicios sociales de promoción de la autonomía personal y de atención a la dependencia, en los términos que se especifican en este capítulo:

…

b) Servicio de Teleasistencia.

c) Servicio de Ayuda a domicilio:

i. Atención de las necesidades del hogar.

ii. Cuidados personales.

d) Servicio de Centro de Día y de Noche:

i. Centro de Día para mayores.

ii. Centro de Día para menores de 65 años.

iii. Centro de Día de atención especializada.

iv. Centro de Noche.

e) Servicio de Atención Residencial:

i. Residencia de personas mayores en situación de dependencia.

ii. Centro de atención a personas en situación de dependencia, en razón de los distintos tipos de discapacidad."

Por su parte, el artículo 24 de la Ley 39/2006, define el servicio de centro de día y noche, como sigue:

"1. El servicio de Centro de Día o de Noche ofrece una atención integral durante el periodo diurno o nocturno a las personas en situación de dependencia, con el objetivo de mejorar o mantener el mejor nivel posible de autonomía personal y apoyar a las familias o cuidadores. En particular, cubre, desde un enfoque biopsicosocial, las necesidades de asesoramiento, prevención, rehabilitación, orientación para la promoción de la autonomía, habilitación o atención asistencial y personal.

2. La tipología de centros incluirá Centros de Día para menores de 65 años, Centros de Día para mayores, Centros de Día de atención especializada por la especificidad de los cuidados que ofrecen y Centros de Noche, que se adecuarán a las peculiaridades y edades de las personas en situación de dependencia.".

Asimismo, el artículo 25 de la Ley 39/2006, define el servicio de atención residencial, en los términos siguientes:

"1. El servicio de atención residencial ofrece, desde un enfoque biopsicosocial, servicios continuados de carácter personal y sanitario.

2. Este servicio se prestará en los centros residenciales habilitados al efecto según el tipo de dependencia, grado de la misma e intensidad de cuidados que precise la persona.

3. La prestación de este servicio puede tener carácter permanente, cuando el centro residencial se convierta en la residencia habitual de la persona, o temporal, cuando se atiendan estancias temporales de convalecencia o durante vacaciones, fines de semana y enfermedades o periodos de descanso de los cuidadores no profesionales.

4. El servicio de atención residencial será prestado por las Administraciones Públicas en centros propios y concertados.".

Respecto al régimen de exenciones en operaciones interiores del IGIC, resaltar las siguientes exenciones incluidas en el artículo 50.Uno de la Ley 4/2012:

"3º. La asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se realice la prestación del servicio.

A efectos de esta exención tendrán la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales por el ordenamiento jurídico así como los psicólogos, logopedas y ópticos, diplomados en centros oficiales o reconocidos por la Administración. También la tendrán los farmacéuticos, los técnicos de laboratorio de diagnóstico clínico y los químicos formados como especialistas sanitarios en el ámbito de análisis clínicos, bioquímica clínica, microbiología y parasitología y radiofarmacia.

Esta exención comprende las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria relativas a la prevención, diagnóstico y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas.

La exención no alcanza a la asistencia con fines estéticos prestada por profesionales médicos o sanitarios. (…)"

Tras la anterior fundamentación, el criterio vinculante emitido por este Centro Directivo fue el siguiente:

***"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."

Por último, si bien el consultante no hace mención expresa a ello, parece conveniente aclarar 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 de la Administración pública consultante en los distintos contrato administrativos objeto de consulta, su calificación 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, 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 edificios de titularidad pública destinados a servicios sociales especializados en los términos previstos en la Ley 9/1987, de 28 de abril, de servicios sociales.

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.- 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 ente público consultante, la derivada del cumplimiento de los distintos contratos administrativos por los que un concesionario se compromete a la ejecución de las obras y de la explotación del servicio, incluido en algunos casos la redacción de los Proyectos, propio de un centro sociosanitario (Centros de mayores dependientes). Tienen en común todos los contratos administrativos ser de duración determinada y la existencia de un canon periódico.

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, así como los gastos financieros y su amortización.

No constituirá una operación sujeta al IGIC la reversión al Instituto Insular de Atención Social y Sociosanitaria, cuando finalice el plazo contractual de la concesión, de la obra promovida por los distintos concesionarios.

Segundo.- En la medida en que las prestaciones de servicio de asistencia sociosanitaria derivados de la ejecución de la explotación de los distintos Centros de Mayores objeto de consulta,,

objetivamente considerados, se corresponden con los definidos en las letras d) y e) del artículo 15.1 de la Ley 39/2006, es decir, Servicio de Centro de Día y de Noche y Servicio de Atención Residencial, y al prestarse mediante precios derivados de un concurso administrativo, deberá aplicarse el tipo reducido del 3 por 100 del IGIC en dichas prestaciones de servicio.

Sin perjuicio de lo mencionado en el párrafo anterior, cuando las prestaciones de servicio 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.

Tercero.- 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. También será de aplicación el tipo general del IGIC, en su caso, a la contraprestación correspondiente a la elaboración de los proyectos.

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, 18 de septiembre de 2014

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván