CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA NÚM. 1550 (28/02/2013)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 50.Uno.3º y 8º Ley 4/2012 Art. 50.Dos Ley 4/2012 Art. 51.1.d) Ley 4/2012 Art. 54.2.a) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

El organismo autónomo consultante, de instituto de atención social y sociosanitaria, ha puesto en marcha nuevas plazas residenciales y de centros de día tanto en el área de mayores (PCAMD) como en el de discapacitados (PAD).

Se consulta si los precios de los contratos de gestión integral de las distintas residencias que ha licitado van gravados al tipo reducido del 3 por 100 del IGIC en su totalidad o, por el contrario, la prestación sanitaria, con la amortización y los gastos financieros para los contratos de concesión de obra pública, queda exenta, mientras que la prestación social pasa al 3 por ciento.

También se cuestiona si los servicios accesorios básicos, como la prestación de servicio de cocina y cafetería adjudicada a una empresa mediante concurso público en la Residencia Mixta de Pensionistas de Taliarte, se considera gravada al tipo reducido del 3 por ciento o por el contrario va al tipo general del 7 por ciento.

Por último, se plantea la cuestión de la prestación del servicio de asistencia técnica de enfermería, adjudicada a una empresa mediante concurso público en la Residencia Mixta de Pensionistas de Taliarte, sobre su consideración como operación exenta o por el contrario como prestación de servicios gravada al tipo reducido del 3 por ciento.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Es criterio vinculante de este Centro Directivo lo 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.

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.

Visto escrito presentado por, quien actúa, en calidad de, en nombre y representación del, con NIF con domicilio a efectos de notificaciones en, en el que se 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), en relación con el articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- El ente público consultante manifiesta ser un organismo autónomo local de carácter administrativo, perteneciente a un Cabildo Insular. Entre sus fines en sentido amplio figura la realización, entre otras, de actividades de promoción, prestación y gestión directa e indirecta de recursos y servicios socio-sanitarios.

Con fechas 11 de julio de 2002 y 14 de octubre de 2005 se suscribieron sendos convenios de colaboración con la Comunidad Autónoma de Canarias, para la puesta en marcha de nuevas plazas residenciales y de centros de día tanto en el área de mayores (PCAMD) como en el de discapacitados (PAD). En dichos convenios el precio plaza por cada tipo de usuario se descomponía en una estructura de costes que incorporaba un importe para el módulo social, otro para el módulo sanitario e inclusive otro importe para aquellos contratos de concesión de obra pública, que se licitaron por 25 años, por el importe de la amortización y los gastos financieros de la construcción y equipamiento de la residencia. Con el fin de poner en marcha todas esas plazas, el Instituto, mediante concurso público, fue adjudicando la gestión de servicio público para la atención residencial o de centro de día de todas las residencias a distintas empresas. En la confección del precio de licitación se tuvo en cuenta lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley 20/1991, apartados 2 y 18 para la prestación del servicio sanitario en las residencias y amortización y gastos financieros de los contratos de concesión de obra pública y el artículo 7 y la disposición adicional octava para gravar la prestación del servicio social al tipo general del 5 por 100.

A continuación el consultante menciona el artículo 54, letra a) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), en relación a la aplicación del tipo reducido del IGIC del 3 por 100.

Conforme a lo manifestado, se consulta si los precios de los contratos de gestión integral de las distintas residencias van gravados al tipo reducido del 3 por 100 del IGIC en su totalidad o, por el contrario, la prestación sanitaria, con la amortización y los gastos financieros para los contratos de concesión de obra pública, queda exenta, mientras que la prestación social pasa al 3 por ciento.

También se cuestiona si los servicios accesorios básicos, como la prestación de servicio de cocina y cafetería adjudicada a una empresa mediante concurso público en la Residencia Mixta de Pensionistas de Taliarte, se considera gravada al tipo reducido del 3 por ciento o por el contrario va al tipo general del 7 por ciento.

Por último, se plantea la cuestión de la prestación del servicio de asistencia técnica de enfermería, adjudicada a una empresa mediante concurso público en la Residencia Mixta de

Pensionistas de Taliarte, sobre su consideración como operación exenta o por el contrario como prestación de servicios gravada al tipo reducido del 3 por ciento.

SEGUNDO.- 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.

(...)

8º. Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social:

a) Protección de la infancia y de la juventud, considerándose actividades de protección de la infancia y de la juventud las de asistencia a lactantes, las de custodia y atención a niños menores de seis años de edad y las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes.

b) Asistencia a la tercera edad.

c) Educación especial y asistencia a personas con discapacidad física o mental.

d) Asistencia a minorías étnicas.

e) Asistencia a refugiados y asilados.

f) Asistencia a transeúntes.

g) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.

h) Acción social comunitaria y familiar.

i) Asistencia a ex reclusos

j) Reinserción social y prevención de la delincuencia.

k) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.

La exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados directamente por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos.

(...)

Dos.- A efectos de lo dispuesto en el número anterior se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurran los siguientes requisitos:

1º.- Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

2º.- Los cargos de patronos o representantes legales deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

3º.- Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos, y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el número Uno, apartados 8º y 13º del presente artículo.

Las entidades o establecimientos de carácter social deberán solicitar a la Administración Tributaria Canaria el reconocimiento de su condición en la forma que reglamentariamente se determine.

La eficacia de dicho reconocimiento surtirá efectos desde la fecha de la solicitud y quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta ley, fundamentan la exención."

Llegados a este punto conviene distinguir cuatro aspectos relevantes para la resolución de la presente consulta tributaria vinculante:

a) Tratamiento en el IGIC del contrato de concesión de obra pública de la construcción y equipamiento de la residencia y su explotación.

b) Posibilidad de aplicar la exención correspondiente a la asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios.

c) Tipo impositivo aplicable a los servicios de asistencia sociosanitaria.

d) Tratamiento impositivo de los denominados servicios accesorios básicos

a) Tratamiento en el IGIC del contrato de concesión de obra pública de la construcción y equipamiento de la residencia y su explotación.

Respecto al contrato de concesión de obra pública, esta Dirección General de Tributos, en consulta tributaria vinculante número 1542 de 30 de enero de 2013, ya manifestó la no sujeción de una concesión administrativa consistente en la concesión de obra pública para la redacción del proyecto, ejecución de obra y explotación de una piscina básica polivalente, en aplicación del artículo 9.10º de la Ley 20/1991.

En dicha consulta vinculante se reproducía el contenido del artículo 7, referido al contrato de concesión de obras públicas, 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), cuyo tenor literal es el siguiente:

> *"1. La concesión de obras públicas es un contrato que tiene por objeto la realización por el concesionario de algunas de las prestaciones a que se refiere el artículo 6* (contrato de obras)*, incluidas las de restauración y reparación de construcciones existentes, así como la conservación y mantenimiento de los elementos construidos, y en el que la contraprestación a favor de aquél consiste, o bien únicamente en el derecho a explotar la obra, o bien en dicho derecho acompañado del de percibir un precio.*
>
> *2. El contrato, que se ejecutará en todo caso a riesgo y ventura del contratista, podrá comprender, además, el siguiente contenido:*
>
> *a) La adecuación, reforma y modernización de la obra para adaptarla a las características técnicas y funcionales requeridas para la correcta prestación de los servicios o la realización de las actividades económicas a las que sirve de soporte material.*
>
> *b) Las actuaciones de reposición y gran reparación que sean exigibles en relación con los elementos que ha de reunir cada una de las obras para mantenerse apta a fin de que los servicios y actividades a los que aquéllas sirven puedan ser desarrollados adecuadamente de acuerdo con las exigencias económicas y las demandas sociales.*
>
> *3. El contrato de concesión de obras públicas podrá también prever que el concesionario esté obligado a proyectar, ejecutar, conservar, reponer y reparar aquellas obras que sean accesorias o estén vinculadas con la principal y que sean necesarias para que ésta cumpla la finalidad determinante de su construcción y que permitan su mejor funcionamiento y explotación, así como a efectuar las actuaciones ambientales relacionadas con las mismas que en ellos se prevean. En el supuesto de que las obras vinculadas o accesorias puedan ser*

objeto de explotación o aprovechamiento económico, éstos corresponderán al concesionario conjuntamente con la explotación de la obra principal, en la forma determinada por los pliegos respectivos."

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.

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)

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, manifiesta el siguiente criterio:

> *"(...) En cuanto al comienzo de la explotación, el artículo 227 de la Ley 30/2007 prevé lo que sigue:*
> *"1. A la terminación de las obras, y a efectos del seguimiento del correcto cumplimiento del contrato por el concesionario, se procederá al levantamiento de un acta de comprobación por parte de la Administración concedente. El acta de recepción formal se*

levantará al término de la concesión cuando se proceda a la entrega de bienes e instalaciones al órgano de contratación. El levantamiento y contenido del acta de comprobación se ajustarán a lo dispuesto en el pliego de cláusulas administrativas particulares y los del acta de recepción a lo establecido en el artículo 218".

La función del acta de comprobación no es otra que la de constatar, en el seguimiento del contrato, deber del órgano concedente, que aquél progresa convenientemente, de acuerdo con las previsiones y cláusulas del pliego correspondiente. Resulta imprescindible, concluida la etapa más breve de la concesión pero que tiene como resultado la creación de un bien inmueble nuevo destinado a la explotación, confirmar que éste se encuentra en condiciones de entrar en servicio. Se trata, en definitiva, del pronunciamiento previo del concedente de que el bien resulta apto para su finalidad.

(...)

Lo anterior significa que, a diferencia de lo que sucede en el contrato tradicional de obra pública, la terminación de las obras en el contrato de concesión consiste en un mero presupuesto instrumental, por muy determinante que sea, para la presumible larga y útil vida de la concesión, sin ninguna trascendencia en cuanto a la cesión de la titularidad del bien.

(...)

En conclusión, el acta de comprobación constituye simplemente –aunque su importancia sea relevante- la constatación de que el contrato concesional se va cumpliendo satisfactoriamente en el tiempo según las previsiones legales y el correspondiente pliego de cláusulas. Asimismo, la aprobación del acta de comprobación lleva implícita la autorización para la apertura de las obras al uso público.

(...)

Con un significado claramente diferenciado del acta de comprobación a la que se ha hecho referencia, la norma prevé en el contrato de concesión de obras públicas el correspondiente acta de recepción formal de las obras "al término de la concesión cuando se proceda a la entrega de bienes e instalaciones al órgano de contratación" (artículo 227 de la Ley 30/2007). Es en este momento cuando se incorporan plenamente al patrimonio público los bienes afectos a la concesión. (...)"

La cita al artículo 227 de la Ley 30/2007 se corresponde con el actual artículo 224 del Texto Refundido LCSP.

A continuación, la consulta vinculante V2159-09, tras analizar si los contratos de concesión de obra pública admiten la calificación de operación única, para lo que utiliza la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, llega a la siguiente conclusión:

"(...) A partir de los anteriores criterios, y por referencia al contrato de concesión de obra pública, han de tenerse en cuenta las siguientes consideraciones:

- Los términos en que se define el contrato suponen la construcción y explotación, o sólo la explotación, de la obra en cuestión. En los casos en que efectivamente hay construcción de obra pública, que son los controvertidos, lo cierto es que la misma se encuentra indisolublemente ligada a su explotación, de manera tal que en caso de que se acuda a este contrato, no cabe, para el ente concedente, la concepción de la construcción si no se

encuentra ligada a la explotación de la misma durante el tiempo establecido.
- Desde un punto de vista económico, y sin negar sustantividad a los costes de construcción de la obra, es igualmente innegable que los costes de mantenimiento de la misma pueden llegar a alcanzar un importe muy notable, especialmente en los últimos años de explotación, en los que la reposición de los desperfectos puede acarrear unos costes más que considerables para el concesionario.
- Relacionado con lo anterior, el riesgo de la explotación de la obra se asume por el concesionario. Bien es cierto que dicho riesgo se limita con unos máximos y mínimos, tal y como señala la normativa reguladora del contrato; sin embargo, es intrínseco al citado contrato que el mismo se ejecute a riesgo y ventura del contratista.
En estos términos, ha de concluirse que en la ejecución de los contratos de concesión de obra pública hay que considerar la existencia de una única operación y no de dos. (...)"

Por último, y tras afirmar que la operación única en que consiste una concesión de obra pública debe calificarse como prestación de servicios en el IVA, se añade la siguiente consideración:

"En primer lugar, la propia configuración legal del contrato, conforme a la cual la recepción de las obras y su incorporación al patrimonio del ente concedente tiene lugar al término de su duración prevista. Recuérdese que el acta que se produce cuando se inicia la utilización de la obra es un documento en el que se hace constar la conformidad de la obra con los pliegos de cláusulas correspondientes, no otra cosa. El acta de recepción de obra se evacua a la finalización del contrato.

De resultas de lo anterior, así como del hecho de que la explotación de la obra se realiza, por su propia cuenta y riesgo, por parte del contratista concesionario, no se puede considerar que haya habido una entrega de la misma al concedente, por cuanto el mismo no ostenta sobre la citada obra más que una "titularidad formal".

Aún cuando se pudiera considerar que el concedente es propietario de las obras construidas, lo cierto es que dicha propiedad está en cierto modo vacía de contenido, ya que el derecho a su explotación corresponde al concesionario durante el tiempo establecido para ello.

En consecuencia, hay que concluir que en el desarrollo de los citados contratos de concesión de obra pública, las únicas operaciones relevantes existentes a los efectos del Impuesto son las prestaciones de servicios a que dé lugar la ejecución de los mismos.

Como corolario de lo anterior, la entrega material de las obras que se ejecutaron que tiene lugar a la finalización de dichos contratos ha de considerarse como una mera operación instrumental, carente de efectos desde el punto de vista de la existencia de hechos imponibles en el Impuesto."

Este Centro Directivo comparte plenamente la doctrina citada en los párrafos anteriores en materia de IVA y perfectamente trasladable al IGIC.

En efecto, 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.

Ciertamente dicho criterio general debe aplicarse analizando casuísticamente el contrato de concesión de obra pública en cuestión, pues por ejemplo, dicha forma contractual admite ayudas de la Administración en la ejecución de la obra, en concreto el artículo 240.2 del Texto Refundido de la LCAP cita lo siguiente:

> *"2. La ayuda de la Administración en la construcción de la obra podrá consistir en la ejecución por su cuenta de parte de la misma o en su financiación parcial. En el primer supuesto la parte de obra que ejecute deberá presentar características propias que permitan su tratamiento diferenciado, y deberá ser objeto a su terminación de la correspondiente recepción formal. Si no dispusiera otra cosa el pliego de cláusulas administrativas particulares, el importe de la obra se abonará de acuerdo con lo establecido en el artículo 232. En el segundo supuesto, el importe de la financiación que se otorgue podrá abonarse en los términos pactados, durante la ejecución de las obras, de acuerdo con lo establecido en el artículo 232, o bien una vez que aquéllas hayan concluido, en la forma en que se especifica en el artículo 254."*

Evidentemente, la construcción por su cuenta de una parte de la obra por la Administración, que la ley exige que presente características propias que permitan su tratamiento diferenciado, y que a su terminación deben ser objeto de recepción formal, no han de recibir el tratamiento citado de operación única del contrato de concesión de obra pública. Por el contrario, las certificaciones de obra y abonos a cuenta (si la obra se abona de acuerdo con lo establecido en el artículo 232 del Texto Refundido de la LCSP) al contratista recibirán el tratamiento que corresponda según la ejecución de obra para la Administración promotora tenga o no la calificación de entrega de bienes según los artículos 6.2.4º ó 7.2.6º de la Ley 20/1991.

Si la Administración actúa como financiadora parcial de la obra, ya el Texto Refundido de la LCSP no exige el tratamiento material diferenciado de la obra ni la recepción formal a su terminación, aunque puede subsistir el abono de certificaciones de acuerdo con lo establecido en el artículo 232 del Texto Refundido de la LCSP.

El artículo 244.3 del Texto Refundido de la LCSP cita lo siguiente:

> *"3. En las obras financiadas parcialmente por la Administración concedente, mediante abonos parciales al concesionario con base en las certificaciones mensuales de la obra ejecutada, la certificación final de la obra acompañará al documento de valoración y al acta de comprobación a que se refiere el apartado anterior."*

Se puede apreciar, en consecuencia, que el hecho de la existencia de certificaciones de obra (del contratista al concesionario) debe distinguirse de la financiación mediante abonos parciales al concesionario en base a las mismas, y de la existencia de actas de comprobación (que no de recepción) de las obras. En definitiva, dicha financiación sí formaría parte de lo que se ha denominado como operación única de la concesión de obra pública.

- Posibilidad de aplicar la exención correspondiente a la asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios.

Cita el consultante que, en aplicación de ciertos convenios de colaboración entre Administraciones públicas, en el precio de los servicios fijados en los mismos se distinguía un importe para el módulo social, otro para el módulo sanitario e inclusive otro importe para aquellos contratos de concesión de obra pública, que en nuestro caso se licitaron por 25 años, por el importe de la amortización y los gastos financieros de la construcción y equipamiento de la residencia.

Parece desprenderse que, fruto de dichos convenios, la entidad consultante procedió a licitar tanto contratos de concesión de obra pública, en las que se procede a la construcción y equipamiento de la residencia así como el servicio público de explotación de la misma, como otros contratos de gestión de servicio público independientes en otros inmuebles.

No obstante, parece que en las distintas adjudicaciones, y en cumplimiento de los convenios de colaboración, se distingue la parte que corresponde a servicios de carácter sanitario, de carácter social y, en el caso de contratos de concesión de obra pública, también la parte que corresponde a la financiación de la Administración.

Respecto a los denominados servicios de carácter sanitario, podrán acogerse a la exención establecida en el artículo 50.Uno.3º de la Ley 4/2012 condicionado a que se cumplan los siguientes requisitos:

- Primero, a que los servicios sean prestados por un profesional médico o sanitario. A estos efectos, la Ley define expresamente quiénes tienen la condición de profesionales médicos o sanitarios: "*los definidos como tales en el ordenamiento jurídico*" y, además, precisa que la exención alcanza también a la asistencia prestada por 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.

Las profesiones médicos o sanitarias deben ser prestadas por aquellas personas que ostenten los títulos o certificados equivalentes a que se refieren los artículos 2 y 3 de la Ley 44/2003, de 21 de noviembre, de ordenación de las profesiones sanitarias, además de los profesionales expresamente citados en el párrafo anterior.

- Y segundo, que los servicios de asistencia se presten a personas físicas y consistan en asistencia médica, quirúrgica o sanitaria relativas al diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades en los términos indicados, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas.

A tales efectos se considerarán servicios de:

a) Diagnóstico: los prestados con el fin de determinar la calificación o el carácter peculiar de una enfermedad o, en su caso, la ausencia de la misma.

b) Prevención: los prestados anticipadamente para evitar enfermedades o el riesgo de las mismas.

c) Tratamiento: servicios prestados para curar enfermedades.

Por el contrario, no se amparan bajo dicha exención del IGIC, entre otras, las prestaciones de servicio que, aunque sean realizadas por profesionales médicos o sanitarios, consistan en la realización de estudios o investigaciones científicas para laboratorios farmacológicos y, en general, los ensayos clínicos de medicamentos, los informes periciales o las que tengan una finalidad estética.

La consulta vinculante número 1536, de 23 de enero de 2013, aclara además que "*se encuentran exentas de IGIC las prestaciones de servicio de medicina estética que, prestadas por profesionales médicos o sanitarios, consistan en asistencia médica, quirúrgica o sanitaria relativas al diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades, de acuerdo con lo establecido en el artículo 50.Uno.3º de la Ley 4/2012.*

En sentido contrario, no se encuentran exentas de IGIC las prestaciones de servicio de medicina estética ajenos a una actuación médica relativa al diagnóstico, prevención o tratamiento de una enfermedad."

Por último, el instante consulta, sin mayor detalle, sobre la tributación (exención o tipo reducido del IGIC) del denominado "*servicio de asistencia técnica de enfermería, adjudicado a una empresa mediante concurso público en la Residencia Mixta Pensionistas de Taliarte*": A falta de mayor precisión, solo puede afirmarse que dicha prestación de servicio podrá acogerse a la exención del artículo 50.Uno.3º de la Ley 4/2012 en la medida en que concurran los requisitos expuestos con anterioridad.

- Tipo impositivo aplicable a los servicios de asistencia sociosanitaria.

En la medida en que las prestaciones de servicio de asistencia sociosanitaria, 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 se prestan mediante precios derivados de un concurso administrativo (concesión de gestión de servicio público o concesión de obra pública), deberá aplicarse el tipo reducido del 3 por 100 del IGIC en dichas prestaciones de servicio.

Respecto a la posibilidad de aplicar la exención del IGIC establecida en el artículo 50.Uno.8º de la Ley 4/2012 para determinados servicios de asistencia social, subjetivamente se limita a entidades de Derecho Público o establecimientos privados de carácter social. En la medida en que los adjudicatarios de los distintos contratos de concesión de gestión de servicio público o concesión de obra pública no son entidades de Derecho Público, o no tienen el reconocimiento de

establecimiento de carácter privado, en este segundo supuesto por no concurrir los requisitos del artículo 50.Dos de la Ley 4/2012, puede manifestarse que no procede la aplicación de dicha exención, sin mayor abundamiento.

- Tratamiento impositivo de los denominados servicios accesorios básicos

Por último, el instante consulta por la posible aplicación del tipo reducido del IGIC en determinados servicios accesorios básicos, consistentes en la prestación de servicio de cocina y cafetería adjudicada a una empresa mediante concurso público en la Residencia Mixta de Pensionistas de Taliarte.

A tal efecto, no debe aplicarse el tipo reducido del IGIC correspondientes a los servicios que correspondan al servicio de cocina y cafetería, aunque se adjudiquen mediante contrato administrativo, cuando no formen parte integrante de los contratos de concesión de gestión de servicio público, o concesión de obra pública, de centros de día, centros de noche o de atención residencial.

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.

En el mismo sentido, el tipo reducido a que se refiere el artículo 54.2 de la Ley 4/2012 solo es aplicable a las prestaciones de servicio que reciba la Administración pública de los concesionarios de las concesiones de servicio de gestión de servicio público o de concesión de obra pública, con independencia del tipo impositivo que corresponda a las entregas de bienes y prestaciones de servicio de las que sean destinataria el propio concesionario.

Por último, el tipo impositivo aplicable a las prestaciones de servicio en las que no proceda el tipo reducido es el tipo general, es decir, el 7 por 100, de acuerdo con el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012..

TERCERO.- Conforme a lo expuesto, es criterio vinculante de este Centro Directivo lo 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.

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.

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, 28 de febrero de 2013

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván