

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ068995

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 14 de diciembre de 2017

Vocalía 5.^a

R.G. 7535/2014

SUMARIO:**IVA. Tipo reducido. Prestaciones de servicios. Servicios de hostelería, acampamento y balneario.**

Concesión de obra pública para la construcción de un hospital y la explotación de los servicios residenciales de los pacientes. Un contrato de concesión de obras públicas en el que se confiere al licitante la facultad de explotar la obra tras construirla no da lugar a una verdadera puesta a disposición de la Administración del inmueble objeto del contrato hasta el momento en que expire la concesión, por lo que la concesión de obras públicas no puede ser calificada de otro modo que no sea una prestación de servicio. Y efectuadas estas precisiones, resulta necesario calificar las prestaciones de servicios realizadas por el concesionario para poder determinar el tipo impositivo que debe aplicarse.

En el presente caso, se discute acerca de los servicios de un contrato de concesión de obra pública para la construcción y explotación un hospital, si debe tributar como una única operación compleja a un tipo único, o si procede desglosarse en servicios residenciales -de alojamiento y manutención de pacientes, con tributación a tipo reducido-, y servicios relativos a la obra -con tributación a tipo general-. Pues bien, con base en las cláusulas el contrato, éste tiene como único objeto la prestación de un conjunto de servicios que responden a una finalidad común, la gestión hospitalaria, con el objetivo de atender no sólo el alojamiento y manutención de los pacientes sino todas las necesidades del centro hospitalario. Se trata por tanto, de una operación única que debe tributar al tipo general. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (ley IVA), arts. 90 y 91.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, en los recursos de alzada que penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en Sala, interpuestas por D. **Cx...**, en nombre y representación de la entidad HOSPITAL X, S.A., con NIF: ..., y con domicilio a efectos de notificaciones en ..., y por D. **Jx...**, en nombre y representación del **SERVICIO MADRILEÑO DE SALUD**, con domicilio a efectos de notificaciones en ...; contra las siguientes Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid:

- Resolución de 29 de abril de 2014, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa 28/24696/2011, interpuesta contra la repercusión del IVA llevada a cabo en la factura nº 11/.....4 de 31 de octubre de 2011, emitida por **HOSPITAL X** al **SERVICIO MADRILEÑO DE SALUD** (recurso 7535/2014 de **HOSPITAL X**, y 7536/2014 del **SERVICIO MADRILEÑO DE SALUD**).

- Resolución de 29 de abril de 2014, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa 28/16909/2011, interpuesta contra la repercusión del IVA llevada a cabo en la factura nº 11/.....1 de 31 de julio de 2011, emitida por **HOSPITAL X** al **SERVICIO MADRILEÑO DE SALUD** (recurso 7538/2014 de **HOSPITAL X**, y 7537/2014 del **SERVICIO MADRILEÑO DE SALUD**).

- Resolución de 29 de abril de 2014, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa 28/18846/2011, interpuesta contra la repercusión del IVA llevada a cabo en la factura nº 11/.....2 de 31 de agosto de 2011, emitida por **HOSPITAL X** al **SERVICIO MADRILEÑO DE SALUD** (recurso 7540/2014 de **HOSPITAL X**, y 7539/2014 del **SERVICIO MADRILEÑO DE SALUD**).

- Resolución de 29 de abril de 2014, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa 28/23513/2011, interpuesta contra la repercusión del IVA llevada a cabo en la factura nº 11/.....3 de 30 de septiembre de 2011, emitida por **HOSPITAL X** al **SERVICIO MADRILEÑO DE SALUD** (recurso 7542/2014 de **HOSPITAL X**, y 7541/2014 del **SERVICIO MADRILEÑO DE SALUD**).

- Resolución de 29 de abril de 2014, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa 28/16618/2011, interpuesta contra la repercusión del IVA llevada a cabo en la factura nº 11/.....0 de 30 de junio de 2011, emitida por **HOSPITAL X** al SERVICIO MADRILEÑO DE SALUD, y diversas facturas rectificativas emitidas por los meses de enero de 2010 a mayo de 2011 (recurso 7544/2014 de **HOSPITAL X**, y 7543/2014 del SERVICIO MADRILEÑO DE SALUD).

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El 8 de julio de 2011, **HOSPITAL X** remitió al SERVICIO MADRILEÑO DE SALUD la factura 11/.....0, correspondiente a los servicios prestados en el marco de un contrato concesional durante el mes de junio de 2011. El importe total de la factura era de 4.212.611,89 euros, habiéndose repercutido IVA al 18% por importe de 342.852,94 euros y al 8% por importe de 145.557,07 euros.

El 15 de julio de 2011 se remiten también facturas rectificativas de otras correspondientes a los servicios mensuales prestados en virtud del mismo contrato, correspondientes a los meses desde enero de 2010 hasta mayo de 2011. En estas facturas se incrementa el IVA repercutido por **HOSPITAL X**, pues inicialmente había repercutido IVA al tipo reducido, y a partir de estas facturas comienza a repercutir IVA al 18% sobre una parte de los servicios prestados, y ello en virtud de la Consulta Vinculante AF 1017-09 emitida por la Dirección General de Tributos. El incremento del IVA repercutido es de 166.578,93 euros en los meses de enero de junio de 2010, de 185.087,70 euros en los meses de julio a diciembre de 2010, y de 190.473,85 euros en los meses de enero a mayo de 2011.

De igual forma, en los meses de julio a octubre de 2011 se expiden también facturas repercutiendo IVA al 18% sobre una parte de la base imponible, y al 8% sobre otra parte.

Segundo.

Disconforme el SERVICIO MADRILEÑO DE SALUD con las anteriores facturas, interpone frente a ellas las reclamaciones económico-administrativas citadas en el encabezamiento, ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid.

En sus escritos, la entidad expone que con motivo del “Contrato de concesión de obra pública para la construcción y explotación del Hospital ...”, la entidad **HOSPITAL X S.A.** emitía facturas aplicando el tipo impositivo del 7% u 8% (según el devengo correspondiente) por los servicios prestados mensualmente al SERVICIO MADRILEÑO DE SALUD. El SERMAS estaba conforme con ese criterio, pues entendía que los servicios prestados estaban encaminados al alojamiento y manutención de los pacientes del hospital y a la provisión de una buena estancia en el mismo, equiparaba estos servicios a los prestados por los hoteles, de forma que resultaba aplicable el tipo reducido del IVA.

Posteriormente, la Dirección General de Tributos cambió su criterio, y entendía que había que distinguir entre los servicios residenciales y complementarios, que tributaban al 8%, y los servicios relativos a la obra, que tributaban al 18%, pues a lo largo del contrato el concesionario repercute el coste de ejecución de la obra.

HOSPITAL X, ha rectificado el IVA repercutido desde enero de 2010 para ajustarlo al criterio de la DGT, repercutiendo el tipo reducido y el tipo general según los servicios prestados, y el SERMAS no está conforme con ello.

HOSPITAL X alega que desde el principio de la vigencia del contrato repercutía IVA al tipo general por considerar que era el aplicable. A raíz de unas consultas de la DGT de 2008 y 2009, el SERMAS le solicita la aplicación del tipo reducido, y por ello **HOSPITAL X** solicitó la devolución de ingresos indebidos ante la AEAT. La AEAT a principios de 2011 ha denegado la rectificación solicitada y la devolución de ingresos indebidos, por lo que la entidad ha procedido a rectificar el IVA repercutido al tipo reducido desde 2010. También presentó reclamación ante el TEAC contra los Acuerdos de la AEAT (RG: 6372/2012).

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid desestima todas las reclamaciones mediante Resoluciones de 29 de abril de 2014, y ello en base a una Resolución del TEAC de 20 de marzo de 2014 (RG: 2471/2011 y 6916/2011), en la que se analiza un caso prácticamente idéntico, y en la que el TEAC ha concluido que el objeto del contrato es único, sin que pueda considerarse que lo principal sea la parte que tiene por objeto la

residencia y restauración de los pacientes que ocupen las habitaciones, y por ello a esa prestación de servicios compleja le resulta de aplicación el tipo general del Impuesto.

Tercero.

Frente a dichas Resoluciones del TEAR de Madrid, tanto el SERMAS como **HOSPITAL X** interponen ante este TEAC los presentes recursos de alzada.

El SERMAS realiza alegaciones centrándose en la existencia de una pluralidad de servicios y no uno único, prestados por **HOSPITAL X**, y dentro de éstos los servicios de alojamiento y manutención de los pacientes son los principales. Cita diversas consultas de la DGT en donde se aprecia la existencia de múltiples servicios, con independencia de que después se postule la aplicación del tipo reducido o combinada de tipo general y tipo reducido.

También se remite a lo alegado ante el TEAR respecto de la aplicación del tipo impositivo reducido a todos los servicios, o una combinación de tipo general y reducido, pues dichas alegaciones no fueron analizadas por el TEAR puesto que concluyó que había un único servicio.

Por su parte, **HOSPITAL X** alega que debe aplicarse el tipo reducido del IVA a la totalidad de los servicios prestados en el marco del contrato concesional, pues considera que el servicio principal es el de alojamiento y manutención de pacientes, siendo servicios accesorios los restantes.

Alega que las conclusiones alcanzadas por el TEAC en la Resolución de 20 de marzo de 2014 en que se basa el TEAR, no son aplicables, pues de la lectura de los contratos y cláusulas administrativas resulta que no hay identidad entre el caso analizado por el TEAC y **HOSPITAL X**.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) es competente para conocer de los recursos de alzada que se examinan, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), y en el RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), de aplicación a este procedimiento, procediendo su acumulación.

Segundo.

La cuestión a resolver en los presentes recursos es la determinación del tipo de gravamen aplicable a los servicios prestados por **HOSPITAL X** al SERMAS en el marco del contrato concesional suscrito entre las partes.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid consideró aplicable el tipo general del Impuesto a la totalidad de los servicios prestados, siendo una prestación de servicios compleja, y ello en virtud de la Resolución que citaba del TEAC de 20 de marzo de 2014 (RG: 2471/2011 y 6916/2011), en la que se analiza un caso prácticamente idéntico, y en la que el TEAC ha concluido que el objeto del contrato es único, sin que pueda considerarse que lo principal sea la parte que tiene por objeto la residencia y restauración de los pacientes que ocupen las habitaciones, y por ello a esa prestación de servicios compleja le resulta de aplicación el tipo general del Impuesto.

No obstante, debemos destacar que este TEAC ya se ha pronunciado sobre el tipo impositivo aplicable en este caso concreto, en los servicios prestados por **HOSPITAL X** al SERMAS.

Así, en la Resolución de 23 de octubre de 2014 (RG: 6372/2012 y 8828/2012), posterior a las Resoluciones del TEAR aquí recurridas e incluso posterior a la interposición de los presentes recursos de alzada, el TEAC examinó el contrato denominado "Concesión de obra pública para la construcción y explotación de la obra Hospital ..." de 18 de abril de 2005, y ello en el marco de la reclamación económico-administrativa interpuesta por **HOSPITAL X** contra el Acuerdo por el que se denegaba la solicitud de rectificación y solicitud de devolución de ingresos indebidos formulada por la entidad por el IVA de los periodos 07 de 2008 hasta 12 de 2009 a que hemos hecho referencia en el Antecedente de Hecho Segundo.

Ese contrato era el que regulaba las prestaciones de servicios a realizar por **HOSPITAL X** al SERMAS, tanto en los ejercicios 2008 y 2009 examinados en la Resolución de 23 de octubre de 2014, como en los ejercicios 2010

y 2011 que son objeto de los presentes recursos de alzada; y aunque en aquella Resolución se examinasen unas solicitudes de rectificación de autoliquidaciones, y en esta se examinen unas actuaciones de repercusión entre particulares, el objeto de todos los expedientes es el mismo: la determinación del tipo impositivo aplicable a los servicios prestados por **HOSPITAL X** al SERMAS en virtud de dicho contrato.

Por ello, las conclusiones deben ser las mismas en la presente Resolución; y la Resolución de 23 de octubre de 2014, tras analizar el contrato y las cláusulas del Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares, junto con sus anexos, consideró que nos encontrábamos ante una única prestación de servicios compleja (Fundamento de Derecho Quinto) y, por tanto, sujeta la misma al tipo general del impuesto, dado que, de acuerdo con el artículo 90 de la Ley del IVA, el impuesto se exigirá a este tipo cuando la operación de que se trate no se encuentre recogida en ninguna de las excepciones al tipo general recogidas en el artículo 91 de la Ley, como es el caso. Decíamos en aquella Resolución:

“TERCERO: En cuanto al fondo, la primera de las controversias que se plantean es la determinación del tipo de gravamen aplicable, teniendo en cuenta que, ni por la Administración tributaria, ni por los sujetos legitimados que han interpuesto reclamación, se plantea cuestión alguna en relación con la naturaleza del contrato suscrito entre las partes, así como la naturaleza de las operaciones derivadas del mismo, considerando que nos encontramos ante una prestación de servicios.

Es de advertir que tanto la entidad Hospital X SA como el SERMAS manifiestan su total acuerdo en que resulta de aplicación el tipo de gravamen reducido del IVA a las operaciones derivadas del contrato concesional, apoyando su postura en el criterio interpretativo fijado por la DGT en 2008 (procedencia de la aplicación del tipo de gravamen reducido); y manifestando su desacuerdo tanto con el criterio interpretativo que posteriormente fijó la DGT en 2010, modificando el anterior (procedencia de un tipo de gravamen combinado general-reducido), como el que pone de manifiesto el órgano gestor en la resolución impugnada (aplicación del tipo de gravamen general, si bien apoya su postura en la doctrina de la DGT de 2010).

A estos efectos, es preciso concretar el objeto del contrato denominado “Concesión de obra pública para la construcción y explotación de la obra Hospital ...”, firmado por las partes el 18 de abril de 2005. La cláusula segunda específica que “el objeto de este contrato, que se ejecutará a riesgo y ventura del concesionario, comprenderá:...”. A continuación se reproduce lo dispuesto en la cláusula segunda del Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares.

En la cláusula segunda del referido Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares (PCAP) del contrato para la redacción del proyecto, construcción y explotación del Hospital ..., se especifica el objeto del contrato en los siguientes términos:

“El objeto del contrato, que se ejecutará a riesgo y ventura del concesionario, comprenderá:

1) Redacción del Proyecto de Construcción del Hospital, de conformidad con las especificaciones establecidas por el Pliego de Prescripciones Técnicas de Redacción del Proyecto de Construcción del Hospital (en adelante, PPTR).

2) Ejecución y dirección por la sociedad anónima concesionaria (en adelante, la Sociedad Concesionaria) por sí misma, o a través de la subcontratación con terceros de acuerdo con lo previsto en el presente PCAP, de las obras que se definan en el Proyecto de Construcción del Hospital, incluyendo la dotación de mobiliario que se relaciona en el Anexo VI, la dotación del equipamiento necesario para la prestación de los servicios que se relacionan en el Anexo VII y las explotaciones comerciales que se relacionan en el Anexo VIII, en los términos comprometidos en la oferta adjudicataria (...).

3) Explotación y mantenimiento de la obra pública y del mobiliario relacionado en el Anexo VI, entendiéndose por tal la puesta a disposición del Hospital mediante la prestación de los servicios residenciales y complementarios no sanitarios propios del mismo, con la extensión que se relaciona en el Anexo VII del presente PCAP, así como la explotación de las zonas complementarias y espacios comerciales autorizados, relacionados en el Anexo VIII, de conformidad con las especificaciones establecidas en el Pliego de Prescripciones Técnicas para la Explotación de la Obra Pública en adelante PPTE), sin incluir en ningún caso los servicios médico – sanitarios”.

A la vista de lo anterior, el objeto del contrato no se comprende sin la referencia a los Anexos que se citan en la cláusula segunda del PCAP, para las cuestiones que estamos analizando, esencialmente los citados como Anexo VI y Anexo VII.

En el primero (35 páginas) se desarrolla el equipamiento básico de mobiliario del Hospital, comprendiendo tanto la descripción de la "Habitación de hospitalización tipo" y detallando la equipación de "Hospitalización psiquiatría", "Hospitalización obstétrica", "Hospitalización neonatología", "Hospitalización lactantes", "Hospitalización pediatría", "REA-UCI", "Unidades administrativas", "Administración/ Gestión", "Aseos", "Información a familiares", "Sala yesos", "Sala curas", "Control enfermería", "Oficio limpio", "Oficio sucio (cuarto limpieza)", "Lavado de material", "Útiles de limpieza", "Baño asistido", "Estar personal", "Habitación médicos de guardia", "Almacén general", "Almacén de equipos", "Almacén de medicamentos", "Lencería", "Oficios", "Almacén ropa sucia y basuras", "Control recepción pacientes", "Sala de estar", "Sala trabajo personal médico y enfermería", "Sala de espera", "Sala de espera familiares", "Vestuario pacientes", "Vestuario personal", "Gabinete de educación sanitaria", "Urgencias", "Hospital de día", "Unidad de dolor", "Diálisis", "Consultas externas", "Bloque quirúrgico", "Bloque obstétrico", "Esterilización", "Laboratorio", "Radiología", "Rehabilitación y medicina física", "Gabinetes exploraciones funcionales", "Gastroenterología", "Urología", "Cardiología", "Neumología", "Neurociencias", "Oftalmología", "Medicina nuclear", "Ontología radioterápica", "Radiofísica", "Laboratorio", "Banco de sangre", "Anatomía patológica", "Farmacia", "Farmacología clínica", "Medicina preventiva", "Dirección", "Admisión y documentación", "Documentación clínica", "Archivo", "Docencia", "Biblioteca", "Área de calidad", "Área de investigación", "Unidad de atención al usuario", "Vestuario de personal", "Unidad de culto", "Área de duelos", "Relaciones públicas y comunicación", "Organizaciones sindicales", y "Evacuación de residuos".

Se comprende dentro de cada uno de estos planes todo el material necesario para llevar a cabo la prestación de los distintos servicios, con exhaustividad en la descripción de todos los bienes que debe suministrar el concesionario, explotar y mantener a lo largo de la vida del contrato, así como en algunos remisión a un Plan Funcional que detalla más el contenido de estos servicios..

En el Anexo VII se relacionan los servicios de explotación de la obra pública, esto es los servicios residenciales y complementarios no sanitarios propios del hospital, comprometiéndose a prestarlos el concesionario, y que son los siguientes: "1. Servicio de limpieza. 2. Servicio integral de seguridad. 3. Servicio de gestión de restauración. 4. Servicio de residuos urbanos y sanitarios. 5. Servicio de gestión de mantenimiento. 6. Conservación de viales y jardines. 7. Servicio integral de lavandería. 8. Servicio de gestión del archivo de documentación clínica y administrativa. 9. Servicio integral de esterilización. 10. Servicio de desinsectación y desratización. 11. Servicio de transporte interno-externo y gestión auxiliar. 12. Servicio de gestión de almacenes y distribución. 13. Servicio de gestión de personal administrativo de recepción / información y centralita telefónica".

Para resolver la cuestión planteada es conveniente acudir también a la cláusula 19 del PCAP "retribuciones de la sociedad concesionaria" recogido en el epígrafe "E", dado que en él se refiere a las retribuciones de la sociedad concesionaria, que "tendrá derecho, durante el período de duración del contrato, a percibir las retribuciones correspondientes por la redacción del Proyecto de Construcción, ejecución y explotación de la obra pública, consistentes en una cantidad a satisfacer por la Administración en los términos establecidos en el presente PCAP y en el Anexo V, así como a obtener los rendimientos derivados de la explotación de las zonas comerciales, en los términos y condiciones establecidos en el mencionado Anexo V".

En dicho Anexo V se define el "sistema de determinación de la retribución y pago de la sociedad concesionaria", señalando en primer lugar los dos conceptos por los que está integrada la retribución a la Sociedad Concesionaria: "1. Las cantidades a pagar por la Administración en contraprestación a la explotación de la obra pública. 2. Los rendimientos procedentes de la explotación de la zona comercial".

Es claro que de la cuestión sobre la que versan estas reclamaciones debe excluirse indudablemente la parte del contrato consistente en la explotación de la zona comercial y, por tanto, no procede entrar a conocer de la tributación o del tipo impositivo aplicable a los rendimientos obtenidos por la sociedad concesionaria en relación con la explotación de la zona comercial. El objeto de debate se centra en el tipo impositivo que recae sobre la retribución que debe abonar la Administración pública a la sociedad concesionaria, y que queda delimitada, en cuanto a su objeto, en el primer punto del sistema retribución, esto es, las cantidades a abonar en contraprestación a la explotación de la obra pública, que comprende lo que anteriormente se ha expuesto contenido en los Anexos VI y VII del PCAP (tampoco se ha expuesto anteriormente el contenido del Anexo VIII al que aludía la cláusula segunda

del PCAP en cuanto se refiere a las explotaciones comerciales, entre las que se encuentran los locales comerciales y tiendas, etc).

Pues bien, el punto 1.a) del Anexo V, concreta cómo fijar “las cantidades a pagar por la Administración en contraprestación a la explotación de la obra pública”, y comienza por señalar que se determinarán de la siguiente forma:

“Los licitadores establecerán en sus ofertas una Cantidad máxima anual en concepto de retribución por la explotación de la obra pública (“Cantidad Máxima Anual” o CMA) en valor 2004, IVA incluido. Esta Cantidad se ofertará sobre la base de una ocupación media anual de las instalaciones del 85%, medida en camas ocupadas por paciente y día, y de la plena y correcta disposición de la totalidad de los servicios a utilizar por la Administración usuaria establecidos en el Anexo VII, medidos de conformidad con los parámetros objetivos establecidos en el PPTE, para un período de 24 horas al día durante todos los días del año”.

CUARTO.

Considerando los distintos elementos de los que se compone el objeto del contrato, a la vista del clausulado que se ha expuesto, hemos de determinar, dada la trascendencia para la cuestión que se plantea en estas reclamaciones, si nos encontramos ante una única prestación de servicios o ante varias prestaciones de servicios independientes a los efectos del IVA y, aun en el primer caso, si nos encontramos ante una prestación principal y otras accesorias a las que debemos dar el mismo tratamiento que aquélla, o estamos ante una prestación de servicios única compleja. Esto es, teniendo en cuenta la circunstancia de que la operación a la que se refieren estas reclamaciones comprende varios elementos, es preciso examinar si la operación debe considerarse constituida por una única prestación de servicios o por varias prestaciones distintas e independientes que deben apreciarse separadamente en lo que respecta al IVA.

No en vano estas han sido las distintas apreciaciones que, tanto las partes, como la Administración tributaria hasta este momento, han tenido a lo largo de la vida del contrato, pues basta señalar cómo las partes y también el propio órgano gestor en el acuerdo impugnado, han puesto de manifiesto cómo ha variado la opinión del órgano consultivo de la Administración tributaria sobre este tema. A este respecto es conveniente reseñar que este TEAC, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 89.1, en relación con los artículos 83.3, 228.1, 237.1 y 239.7, todos ellos de la LGT, no queda vinculado por las contestaciones a las consultas tributarias escritas que emanan del órgano consultivo de la Administración tributaria estatal, sin perjuicio de que la opinión de este último órgano sea coincidente con la doctrina que establezca este TEAC, que es la que vincula a la Administración tributaria.

A pesar de lo alegado por la entidad respecto de las contestaciones a las consultas vinculantes presentadas por la propia entidad Hospital X, en cuanto a que la propia Administración no puede ir contra sus propios actos y resolver de forma distinta al criterio sentado por estas consultas vinculantes, lo cierto es que la DGT puede variar su criterio a lo largo del tiempo, como se pone de manifiesto en el hecho de contestar de forma distinta a las consultas planteadas por Hospital X (Consultas Vinculantes V0936/2010 de 7 de mayo de 2010, y V2361/2011 de 4 de octubre de 2011). Y, en cualquier caso, este TEAC no queda vinculado en ningún caso por estas contestaciones de la DGT.

Deberemos partir, dado que es la contraprestación sobre la que debe repercutirse el impuesto, de las cantidades a abonar por la Administración en contraprestación del objeto del contrato que la empresa concesionaria se compromete a ejecutar y por el que recibe dicha cantidad, y que en el PCAP se denominada “explotación de la obra pública” (Anexo V); con exclusión, por tanto, de la parte del contrato referido a la explotación de la zona comercial, por la que la empresa concesionaria obtiene unos rendimientos ajenos a las cantidades que abona la Administración, que no son objeto de discusión en estas reclamaciones.

Indudablemente, nos encontramos ante una cuestión de prueba, o de apreciación por este órgano revisor, a la vista del conjunto de las pruebas o indicios que se han aportado con el expediente y puestas de manifiesto por las partes en estas reclamaciones; aun cuando esta apreciación debe tener como fundamento las normas reguladoras del impuesto y los principios inspiradores del mismo; debiéndose formular todas las apreciaciones de hecho definitivas al respecto.

Cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión para determinar, como hemos señalado, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única, y de otra, si tratándose de una prestación única tiene o no otras prestaciones accesorias que deben tributar conjuntamente.

La regla general en el IVA (y así se refleja en la normativa comunitaria reguladora de este impuesto, Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006) es que en cada operación sea exigible el IVA, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio (artículo 1, apartado 2, párrafo segundo), y de esta regla se desprende que cada prestación debe normalmente considerarse distinta e independiente a efectos del IVA y, de por otra parte, que la operación consistente en una única prestación en el plano económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA.

No cabe duda que, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente dando lugar, en cada caso, a gravamen o a exención por el IVA, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes. A este respecto, una prestación constituirá una operación única, en particular, cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial.

Ello sucede también cuando uno o varios elementos deben considerarse constitutivos de la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben considerarse como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal. Esto es, nos encontramos también ante una prestación única cuando una o varias prestaciones constituyen una prestación principal y la otra o las otras prestaciones constituyen una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal. En este sentido, una prestación debe considerarse accesoria de una prestación principal cuando no constituye para el destinatario un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

Teniendo en cuenta esta doble circunstancia que se ha expuesto (cada operación debe normalmente considerarse distinta e independiente y, por otra, la operación constituida por una única prestación desde el punto de vista económico no debe dividirse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA) y para concretar y determinar ante qué situación nos encontramos, debe recordarse que no existe una regla absoluta sobre la determinación de la amplitud de una prestación desde el punto de vista del IVA, o para determinar la extensión de una prestación y, por tanto, para concretar la amplitud de una prestación es preciso considerar todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión. No obstante, estas apreciaciones deben realizarse considerando el punto de vista del consumidor medio, y debe tenerse en cuenta, en una apreciación de conjunto, la importancia cualitativa, y no meramente cuantitativa, de los distintos elementos en que se compone la operación.

En el sentido expuesto se pronuncia de manera uniforme y constante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), entre otras, en sentencias de 2 de mayo de 1996, asunto C-231/94, Faaborg-Gelting Linien; de 22 de octubre de 1998, asunto C-308/96 y C-94/97, Madgett y Baldwin; de 25 de febrero de 1999, asunto C-349/96, CPP; 15 de mayo de 2001, asunto C-34/99, Primback; de 3 de julio de 2001, asunto C-389/99, Bertelsmann; de 27 de octubre de 2005, asunto C-41/04, Levob Verzekeringen y OV Bank; de 6 de julio de 2006, asunto C-251/05, Talacre Beach; de 29 de marzo de 2007, asunto C-111/05, Aktiebolaget NN; de 14 de junio de 2007, asunto C-434/05, Horizon College; 21 de junio de 2007, asunto C-453/05, Ludwig; 21 de febrero de 2008, asunto C-425/06, Part Service; 11 de junio de 2009, asunto C-572/07, RLRE Tellmer Property; de 22 de octubre de 2009, asunto C-242/08, Swiss Re Germany Holding; de 19 de noviembre de 2009, asunto C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed; de 11 de febrero de 2010, asunto C-88/09, Graphic Procédé; de 2 de diciembre de 2010, asunto C-276/09, Everything Everywhere; de 10 de marzo de 2011, asuntos C-497, 499, 501 y 502/09, Bog; de 5 de julio de 2012, asunto C-259/11, DTZ Zadelhoff vof; de 27 de septiembre de 2012, asunto C-392/11, Field Fisher Waterhouse; de 1 de enero de 2013, asunto C-224/11, BGZ Leasing; de 21 de febrero de 2013, asunto C-18/12, Zamberk; y de 27 de junio de 2013, asunto C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Polans.

QUINTO.

o tenemos duda, y es cierto, que los distintos elementos que componen el objeto del contrato podrían realizarse o prestarse separadamente dando lugar, en cada caso, a gravamen a los distintos tipos impositivos aplicables a las operaciones o a exención por el IVA. Así, es evidente que el destinatario, en este caso la Administración, pueda desear únicamente la obtención de uno o de varios de los elementos en que consiste el objeto del contrato concesional, pudiendo ella directamente prestar el resto de los elementos en que consiste el objeto del

contrato y, así, podría contratar de forma independiente la redacción del proyecto de construcción del hospital, la ejecución de las obras definidas en ese proyecto, la dirección de estas obras, la dotación del equipamiento o mobiliario necesario para las distintas prestaciones de servicios que pueden efectuarse en un centro hospitalario, la explotación y mantenimiento de la obra pública, la explotación y mantenimiento del mobiliario, la prestación del servicio de limpieza, del servicio integral de seguridad, el de gestión de restauración, el servicio de residuos urbanos y sanitarios, el servicio de gestión de mantenimiento, el servicio de conservación de viales y jardines, el servicio integral de lavandería, el servicio integral de esterilización, el servicio de desinsectación y desratización, el servicio de transporte interno-externo y gestión auxiliar, el servicio de gestión de almacenes y distribución, o el servicio de gestión de personal administrativo de recepción e información y centralita telefónica.

Cada uno de las anteriores operaciones (unas constituyen entregas de bienes, y otras prestaciones de servicios) podrían ser objeto de contratación independiente o, lo que es lo mismo, a efectos del IVA, podían constituir una operación independiente, objeto de tributación individualizada. Es más, cada una de ellas hubiera podido desagregarse en distintas operaciones (piénsese en el equipamiento de mobiliario, o en el servicio de limpieza que puede ser individualizado por áreas o zonas en función de distintos criterios; etc). Cada una de ellas hubiera tributado al tipo que fija la norma reguladora del impuesto; aunque para ello, debiera tenerse en cuenta que quien presta un servicio único a los destinatarios últimos (la atención sanitaria) es la Administración pública y que, por tanto, los distintos contratistas prestan servicios no a estos destinatarios últimos, sino a la Administración que es quien, frente a las personas que necesitan de la asistencia sanitaria es la que figura como prestadora del servicio.

Ahora bien, se dan en este contrato las suficientes apreciaciones o circunstancias que nos permiten concluir en que existe una única operación compleja, entre otras, sin ánimo de exhaustividad, puede señalarse el objeto mismo del contrato, puesto de manifiesto en el primer párrafo de la cláusula primera (“redacción del proyecto, construcción y explotación” del “Hospital, o la obra pública”) y en la cláusula segunda del PCAP que pormenoriza la anterior, esencialmente en su punto tercero, al considerar que por la explotación y mantenimiento (habiéndose dado la previa redacción del proyecto y ejecución de las obras en que consistía aquél) se entiende la “puesta a disposición del Hospital mediante la prestación de los servicios residenciales y complementarios no sanitarios propios del mismo, con la extensión que se relaciona en el Anexo VII” (se excluye la parte correspondiente a la explotación de las zonas complementarias y espacios comerciales autorizados, dado que la Administración pública no abona contraprestación alguna en tanto no recibe por ello servicio alguno). De su lectura se deduce que lo pretendido es que la entidad concesionaria asuma el conjunto de prestaciones, incluido el uso de los inmuebles necesarios, que conlleva la gestión, en su más amplio sentido de un centro sanitario, con exclusión de las prestaciones estrictamente necesarias.

El equipamiento básico de mobiliario, y su mantenimiento, que se compromete a poner la entidad para la ejecución del contrato lleva a la misma conclusión. Basta una lectura del Anexo VI del PCAP para considerar que nos encontramos ante un equipamiento exhaustivo, pormenorizado y completo de un centro hospitalario, y no sólo de las habitaciones de hospitalización de los pacientes, sino de todas las demás zonas o partes del centro hospitalario necesarias para prestar los servicios sanitarios (quirófanos, laboratorios, zonas de urgencia, zona asistencial, etc, con una delimitación integral de todos los elementos de que se componen con la obligación de su reposición y mantenimiento), lo que impide, al igual que el resto de los elementos que estamos examinando ahora, considerar que la prestación de servicios tiene un marcado carácter residencial o de restauración, cuando ésta no es más que una de las partes en las que se descompone la operación que realiza la entidad concesionaria. Por ello, tampoco puede señalarse que lo principal del contrato sea la parte del mismo que tiene por objeto la residencia y restauración de los pacientes que ocupen las habitaciones, dado que, como puede observarse, existen otras partes del contrato, que constituyen un todo unitario, y que configuran el objeto único del contrato.

Otro tanto puede decirse de los servicios de explotación de la obra pública previstos en el Anexo VII del PCAP a los que se compromete la empresa concesionaria. Aun cuando no están desarrollados, de los trece sólo uno de ellos alude o se refiere al “servicio de gestión de restauración” (no se especifica nada más, aun cuando puede comprenderse que su gestión se limita a la parte no sanitaria de este servicio), y todos los demás hacen referencia bien de manera integral al centro sanitario, esto es, a todo lo que constituye la gestión y explotación del inmueble y no sólo a la parte estrictamente residencial. Basta para ello considerar los distintos servicios a los que hacemos alusión, pues el servicio de limpieza no comprende sólo la zona estrictamente residencial, sino también el resto del centro sanitario o inmuebles que comprende; o el servicio integral de seguridad, cuya parte más importante es la de la seguridad del propio centro; o el servicio de residuos urbanos y sanitarios, que comprenderá la gestión de todos los residuos que se produzcan en el centro (sanitarios y no sanitarios), o el servicio de gestión de

mantenimiento (de todo el inmueble así como de todo el material que se relaciona en el Anexo VI, cuya parte más importante no es la dedicada a la residencia y restauración de los pacientes), o la conservación de viales y jardines, o el servicio integral de lavandería, o el de desinsectación y desratización, o el de gestión de almacenes y distribución, o el de gestión de personal administrativo de recepción, información y centralita, de los que puede señalarse lo mismo. Otros servicios tienen una clara relación directa con los servicios sanitarios que presta el personal sanitario dependiente de la Administración pública, como son el servicio integral de esterilización, o el de transporte interno-externo y gestión auxiliar .

Merece también la atención el sistema de determinación de la retribución. Al margen de la retribución de la sociedad concesionaria por el concepto de “rendimientos procedentes de la explotación de la zona comercial”, excluida de las cuestiones que se plantean en estas reclamaciones; el resto de la retribución está compuesto por “las cantidades a pagar por la Administración” y el objeto de la misma, dada la importancia que tiene para el examen del problema que se nos plantea, es el de “contraprestación a la explotación de la obra pública” que, como debemos recordar, es un hospital o centro sanitario. Pues bien, es importante observar cómo se determinan estas cantidades, en base a lo que establezcan los licitadores en sus ofertas y, por tanto, lo ofertado por la entidad concesionaria, adjudicataria del contrato. Se trata de una cantidad máxima anual, se reitera nuevamente, “en concepto de retribución por la explotación de la obra pública”. Esta cantidad se fundamenta sobre la base de “una ocupación media anual de las instalaciones del 85%, medida en camas ocupadas por paciente y día, y de la plena y correcta disposición de la totalidad de los servicios a utilizar por la Administración usuaria establecidos en el Anexo VII, (...), para un período de 24 horas al día durante todos los días del año”.

Aun cuando se expresa posteriormente que para cada servicio de los establecidos en el Anexo VII se ofertará una tarifa anual a tanto alzado, nuevamente se refiere a los criterios señalados en el párrafo anterior, esto es “una ocupación media anual de las instalaciones del 85%, medida en camas ocupadas por paciente y día, y de la plena y correcta disposición de la totalidad de los servicios a ser utilizados por la Administración para un período de 24 horas al día, durante todos los días del año”.

Es claro y manifiesto también de este clausulado que se acaba de citar que el objeto único del contrato era la plena disposición, mantenimiento y explotación del centro hospitalario en que consistía la obra pública, y así se refleja en la forma de determinar la retribución, puesto que se determina la contraprestación en función no sólo de la ocupación media anual de las instalaciones (que comprende el conjunto de todas ellas que integran el centro, aun cuando ante la dificultad en determinar lo que ello supone para el conjunto de las instalaciones, se hace medir en función de las camas ocupadas, pero ello no significa que la empresa sólo gestione esta parte de las instalaciones), sino también de la plena y correcta disposición de la totalidad de los servicios a utilizar por la Administración usuaria. Esto es, la empresa se obliga a poner a disposición de la Administración un centro hospitalario o sanitario capaz de funcionar autónomamente con la excepción de los servicios médicos o sanitarios que debe prestarlos el personal propio de la Administración usuaria (esta disposición comprende, como se ha puesto de manifiesto también, la cesión, mantenimiento y conservación de todo el mobiliario necesario y preciso para que el personal médico y sanitario de la Administración pueda desarrollar sus servicios).

Por ello, aun cuando seguidamente en la forma de fijar la retribución, se haga referencia a los distintos servicios del Anexo VII, ello no supone sino una manera concreta de fijar una contraprestación única por el objeto único del contrato que, de acuerdo con el propio PCAP es “la explotación de la obra pública” en que consiste el centro hospitalario y sanitario.

Esta indivisibilidad se predica no sólo del objeto único del contrato, sino también incluso dentro de cada uno de los servicios que comprende la explotación de la obra pública puestos de manifiesto en el Anexo VII, lo que nos lleva a concluir otra vez que estamos ante una única operación. Así, no puede decirse que un servicio sea el principal y otros complementarios y que puede determinarse la contraprestación correspondiente a cada uno de ellos cuando, por poner un ejemplo, el servicio de lavandería comprende no sólo el correspondiente a las habitaciones, sino también el que se genere en todo el centro hospitalario, por ello no puede decirse que sea complementario del servicio de residencia y restauración de los pacientes que deben pernoctar en el centro hospitalario, pues de un lado comprende mucho más que el relacionado con la residencia y restauración y, por otro, resulta ser un servicio indispensable para la gestión de una explotación pública en que consiste un centro hospitalario y sanitario, considerado como una unidad, que es lo que constituye el objeto del contrato concesional celebrado entre las partes. Otro tanto cabe señalar de la limpieza, o de la gestión de personal de administración y centralita, gestión de mantenimiento, etc, que se dedica o comprende no sólo una parte de la gestión de un centro hospitalario, sino que

se relaciona con la gestión integral de este centro. A todo ello debe añadirse además que, de concretar la retribución por servicios, y considerando la accesividad pretendida de unos servicios respecto de otros, llevaría consigo la imposibilidad de determinar qué parte del precio de cada uno de los servicios se fija en función de otro, dado que, como se acaba de manifestar, comprende o se afectan a la totalidad de la gestión del centro hospitalario y no se asignan con exclusividad a otro de los servicios citados en el Anexo VII.

La singularidad del objeto del contrato que analizamos hace que puntalicemos que si bien todas las circunstancias y elementos a tener en cuenta deben ser examinados desde el punto de vista de un consumidor medio, queda claro que en este caso este consumidor medio no puede ser otro que el destinatario de la operación, o destinatarios equivalentes, dado que no nos encontramos ante un contrato que habitualmente se celebre en el ámbito mercantil. Con ello, queremos poner de manifiesto que desde este punto de vista es trascendental conocer la finalidad del contrato concesional, o lo que ha pretendido obtener la Administración del contratista y por lo que abona un precio único.

Como acabamos de señalar, la Administración podía contratar de forma individualizada cada uno de los elementos en que se compone el objeto del contrato concesional, sin embargo no ha sido así, y como hemos señalado en el párrafo anterior, debe tenerse en cuenta esta importante apreciación del consumidor o destinatario de la operación. La Administración busca justamente la combinación de todos los elementos en que se compone el objeto del contrato concesional (definidos en la cláusula segunda del PCAP, en relación con los anexos VI y VII. Excluimos el anexo VIII referido a las explotaciones comerciales por las razones anteriormente expuestas). Y en el marco de lo pretendido por la Administración (de la redacción de las cláusulas del PCAP y de los anexos citados es indudablemente que consiste en la redacción del proyecto y la construcción y explotación y mantenimiento de la obra mediante la prestación de todos los servicios inherentes a una gestión integral del centro sanitario, durante el plazo fijado en el contrato, con exclusión de los servicios estrictamente sanitarios a efectuar por personal especializado), todos los elementos que se han puesto de manifiesto con anterioridad no sólo son inseparables, sino que, además deben situarse en el mismo plano, pues todos son indispensables para realizar la prestación global en que consiste lo querido por la Administración, de forma tal que no es posible tampoco considerar que uno u otro de los elementos constituye la prestación principal y los otros las prestaciones accesorias. La Administración busca precisa y justamente la combinación de todos los elementos en el marco de la operación o servicio que comprende el objeto del contrato concesional, de forma que el conjunto de operaciones forman una unidad por lo que respecta al IVA. Todos los elementos se encuentran tan estrechamente ligados y son tan necesarios para la actividad encomendada a la empresa concesionaria que objetivamente forman una sola prestación económica cuyo desglose resultaría artificial, estando por tanto ante una operación única compleja e indivisible.

Acierta, por tanto la oficina gestora cuando determina que estamos ante una única prestación y, por tanto, sujeta la misma al tipo general del impuesto, dado que, de acuerdo con el artículo 90 de la Ley del IVA, el impuesto se exigirá a este tipo cuando la operación de que se trate no se encuentre recogida en ninguna de las excepciones al tipo general recogidas en el artículo 91 de la Ley, como es nuestro caso”.

En aquellas reclamaciones estaban personadas las mismas partes que en los presentes recursos de alzada, y la Resolución se notificó tanto a **HOSPITAL X** como al SERMAS, de forma que las ahora recurrentes conocen su contenido y fundamentación.

Pero es que, además de lo anterior, se da la circunstancia que la citada Resolución del TEAC de 23 de octubre de 2014 fue recurrida en vía contencioso-administrativa ante la Audiencia Nacional (recurso 88/2015), quien dictó Sentencia desestimatoria el 13 de noviembre de 2015, confirmando las tesis de este TEAC; y ante el Tribunal Supremo (recurso 36/2016), quien se ha pronunciado recientemente en su Sentencia de 1 de junio de 2017, confirmando también la Resolución del TEAC, en los siguientes términos:

“**TERCERO.-** Conviene comenzar recordando que el contrato de concesión de obra pública presenta como característica principal que el empresario gestiona la infraestructura a su propio riesgo y ventura, sin perjuicio de que los límites del riesgo se moderen, en determinados supuestos, para mantener el equilibrio financiero.

El art. 220 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de Administración Pública (Real Decreto Legislativo 2/200) según la redacción dada por la ley 13/2003, de 23 de mayo, reguladora del contrato de concesión de obras públicas aplicable al contrato concesional litigioso, establecía que “1. Se entiende por contrato de concesión de obras públicas aquel en cuya virtud la Administración Pública o entidad de derecho público concedente otorga a un

concesionario, durante un plazo, la construcción y explotación, o solamente la explotación, de obras relacionadas en el artículo 120 o, en general, de aquellas que siendo susceptibles de explotación, sean necesarias para la prestación de servicios públicos de naturaleza económica o para el desarrollo de actividades o servicios económicos de interés general, reconociendo al concesionario el derecho a percibir una retribución consistente en la explotación de la propia obra, en dicho derecho acompañado del de percibir un precio o en cualquier otra modalidad establecida en este título.

2. La construcción y la explotación de las obras públicas objeto de concesión se efectuarán a riesgo y ventura del concesionario, quién asumirá los riesgos económicos derivados de su ejecución y explotación en los términos y con el alcance establecidos por esta ley, lo que será en todo caso compatible con los distintos sistemas de financiación de las obras que en ella se regulan y con las aportaciones a que pudiera obligarse la Administración competente."

En la misma línea se encuentra el actual artículo 7 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 cuanto señala que: "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 art. 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 en el derecho a explotar la obra, o bien en dicho derecho acompañado del de percibir un precio".

La tributación en el IVA del contrato de concesión de obra pública siempre suscitó dudas. En este contexto se inserta la resolución de la Dirección General de Tributos, de 5 de noviembre de 2007 (V2339/2007), en la que la Administración se pronuncia sobre el tratamiento, a efectos del IVA, de una concesión para la construcción y explotación de un tramo de carretera, en el que el pago de la infraestructura se realizaba íntegramente por la Administración.

Dicha resolución llega a la conclusión de que el contrato de concesión de obras públicas constituye un negocio jurídico complejo, que deberá ser calificado de forma unitaria. A estos efectos, el Centro Directivo trae a colación la doctrina del Tribunal de Luxemburgo relativa a las prestaciones principales y accesorias (sentencia de 29 de marzo de 2007, asunto C-112/05, Aktiebolaget NN) en la que se declara que, a efectos del IVA « existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sólo prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial».

Por ello, señala la contestación a la consulta que en los casos en que efectivamente hay construcción de obra pública «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».

Por otra parte, la Dirección General de Tributos, una vez que establece que estamos ante una única operación a efectos de IVA, declara que en este caso la operación debe calificarse como prestación de servicios, y no como una entrega de bienes, pues lo que predomina en el contrato es la puesta a la infraestructura a disposición de los usuarios. Consecuencia de lo anterior, considera, que la entrega material de las obras que se ejecutan, que tiene lugar a la finalización de los contratos, ha de considerarse como una mera operación instrumental, carente de efectos desde el punto de vista de la existencia de hechos imposables en el IVA.

Este mismo criterio se traslada en consultas posteriores en relación a las concesiones para la construcción y explotación de hospitales (resoluciones de 5 de noviembre de 2007, consulta nº V2339/2007, uno de diciembre de 2008, consulta nº V2289/2008 y de 28 de septiembre de 2009, consulta nº V2159/09).

La conclusión de que la concesión de obras públicas constituye una prestación de servicios y no una entrega de bienes a efectos del IVA obedece al concepto de entrega de bienes previsto, la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. Resulta claro, pues, que un contrato de concesión de obras públicas en el que se confiere al licitante la facultad de explotar la obra tras construirla no da

lugar a una verdadera puesta a disposición de la Administración del inmueble objeto del contrato hasta el momento en que expire la concesión.

Cuarto.

Efectuadas estas precisiones, resulta necesario calificar las prestaciones de servicios realizadas por el concesionario para poder determinar el tipo impositivo que debe aplicarse.

El contrato litigioso, en su Anexo II, coincidente con el Anexo VII del Pliego de Condiciones Administrativas Particulares, recoge los siguientes servicios residenciales y complementarios no sanitarios:

- Servicio de limpieza
- Servicio integral de seguridad
- Servicio de gestión de restauración
- Servicio de residuos urbanos y sanitarios
- Servicio de gestión de mantenimiento
- Conservación de viales y jardines
- Servicio integral de lavandería
- Servicio de gestión del archivo de documentación clínica y administrativa
- Servicio integral de esterilización
- Servicio de desinfectación y desratización
- Servicio de transporte interno-externo y gestión auxiliar
- Servicio de gestión de almacenes y distribución
- Servicio de gestión de personal administrativo de recepción/información y centralita telefónica.

A su vez, el concesionario asumía la explotación de las zonas complementarias y espacios comerciales autorizados, que se relacionaban en el Anexo III del contrato (Anexo VIII del Pliego de Condiciones):

- Locales comerciales y tiendas
- Maquinas expendedoras de sólidos y líquidos
- Servicio de cafetería-bar y comedor
- Aparcamiento
- Televisión en habitaciones y zonas comunes .

Pues bien la discrepancia se centra en los denominados servicios residenciales y complementarios no sanitarios.

Resulta preciso recordar, a estos efectos, que la cláusula décimo-octava, sobre régimen económico del contrato, indicaba que "la sociedad concesionaria tendrá derecho a percibir durante la duración de la concesión en concepto de explotación de la obra, una cantidad máxima anual variable de 44.548.550 euros constantes en 2004, en las condiciones previstas en su oferta".

El contrato se remitía al Anexo V del Pliego de Condiciones Administrativas Particulares que disponía que la retribución de la sociedad concesionaria estaría integrada por los conceptos siguientes:

- Las cantidades a pagar por la Administración en contraprestación de la obra pública.
- Los rendimientos procedentes de la explotación de la zona comercial.

Por lo que respecta al primer concepto, los licitadores tenían que establecer una cantidad máxima anual en concepto de retribución por la explotación de la obra pública, IVA incluido, cantidad que ofertaría sobre la base de una ocupación media anual de las instalaciones del 85%, medida en camas ocupadas por paciente y día, y de la plena y correcta disposición de la totalidad de los servicios a utilizar por la administración usuaria establecidos en el Anexo VII, medidos de conformidad con los parámetros objetivos establecidos en el PPTE, para un periodo de 24 horas al día durante todos los días del año.

La cantidad máxima anual se compondría de una cantidad fija anual, que no sería superior al 40% de la cantidad máxima anual ofertada, y una cantidad variable anual, que sería la cuantía máxima, ofertada por la sociedad concesionaria en valor 2004, resultante de la suma de las tarifas anuales aplicadas a cada uno de los servicios objeto de explotación recogidos en el Anexo VII .

Quinto.

Pues bien, siendo todo ello así, hay que reconocer que el contrato celebrado para la construcción del **HOSPITAL X**, mantenimiento y explotación de sus infraestructuras tenía como único objeto la prestación de un conjunto de servicios que respondían a una finalidad común, la gestión hospitalaria, con el objetivo de atender no sólo el alojamiento y manutención de los pacientes, sino todas las necesidades del centro hospitalario, prestación de servicios de naturaleza compleja para permitir, a su vez, a la entidad pública concedente la prestación de los servicios sanitarios de su competencia.

Ante la finalidad común perseguida, a juicio de la Sala, resultaba de aplicación el artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992 , en la redacción vigente en el periodo litigioso, que establecía que el Impuesto sobre el Valor Añadido se exigirá al tipo impositivo del 16%, salvo lo previsto en el artículo 91 siguiente, cuyo apartado Uno 2 permitía aplicar el tipo reducido del 7% a "los servicios de hostelería, acampamiento y balneario, los de restaurante y en general el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario". Este último precepto no podía tenerse en cuenta en este caso dado que todos los servicios que la entidad concesionaria asumió, salvo el de gestión de restauración, no tenían encaje, al hacer referencia al centro sanitario en su totalidad, no a la parte estrictamente residencial .

La recurrente se apoya en resoluciones de la propia Dirección General de Tributos que inicialmente vino a equiparar los servicios residenciales no sanitarios con los servicios de alojamiento y manutención, haciéndoles tributar al tipo reducido, por todas, la consulta nº V2339/07 de 5 de noviembre de 2007. Sin embargo no cabe desconocer que en este tipo de concesiones el destinatario de los servicios que presta el concesionario es la propia Administración concedente, y no el público en general, lo que explica que en el Pliego de Condiciones aprobado en este caso ni siquiera se mencione el alojamiento al hacer referencia únicamente al mantenimiento de la infraestructura y del equipamiento, a disposición de la Administración concedente, junto con otros servicios complementarios.

Por tanto, un edificio hospitalario cedido a la Administración no puede considerarse como una prestación de servicios de alojamiento, pues para ello sería necesario que el destinatario de los servicios fueran los particulares, lo que no es el caso.

Por todo lo anterior, procede desestimar el motivo".

De esta forma, la cuestión suscitada en los presentes recursos de alzada, el tipo impositivo aplicable a la prestación de servicios efectuada por HOSPITAL X al SERMAS en virtud del contrato de concesión examinado, y que ampara las facturas recurridas ante este TEAC en alzada, es una cuestión ya resuelta en vía económico-administrativa y en vía contencioso-administrativa, concurriendo cosa juzgada. De forma que debemos confirmar la procedencia de aplicar el tipo general del Impuesto en las facturas recurridas.
Por lo expuesto,

EI TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, en los presentes recursos de alzada,

ACUERDA

Desestimarlos.

Volver

Final del formulario

Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.