

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ054804

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 17 de junio de 2014

Vocalía 5.<sup>a</sup>

R.G. 6371/2012

**SUMARIO:**

**IVA. Tipo impositivo. Reglas de aplicación de los tipos impositivos.** Prestación de servicios única o múltiple. En el presente caso, la cuestión central consiste en determinar 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 aquella, o estamos ante una prestación de servicios única compleja.

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 indisoluble 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 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.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 83, 89, 228, 237 y 239.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 1.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 88, 90 y 91.

**TEXTO DE LA RESOLUCIÓN**

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada (17/06/2014), en las reclamaciones económico-administrativas que penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en Sala, interpuestas por D. ..., en nombre y representación de la entidad HOSPITAL DE VALLECAS S.A., con N.I.F. ..., y con domicilio a efectos de notificaciones en ...; y por D. ..., en nombre y representación de la EMPRESA PÚBLICA HOSPITAL DE VALLECAS, "HOSPITAL INFANTA LEONOR", con NIF ..., y con domicilio a efectos de notificaciones en ...; contra el acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación, número de recurso 2010GRC39480014V RGE006896982010, número de referencia 3031620327872, de fecha 18 de marzo de 2011, dictado por el Inspector Regional Adjunto de la Administración de Inspección de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) modelo 300 desde el cuarto trimestre de 2007 hasta el periodo 12 de 2009, siendo la cuantía de las reclamaciones 2.797.470,96 euros por ser la cantidad cuya devolución deniega la Administración.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

Con fecha 26 de febrero de 2010, la entidad Hospital de Vallecas, S.A., instó la rectificación de sus autoliquidaciones del IVA correspondientes a los períodos comprendidos entre el 4T de 2007 a 12P de 2009, en relación con el tipo impositivo aplicado en la prestación de determinados servicios, solicitando la devolución de lo indebidamente ingresado por el citado concepto y períodos impositivos.

En este escrito, la entidad expone que presta a favor de la Administración, en el marco del contrato de concesión de obra pública para la redacción del proyecto, construcción y explotación del Hospital de Vallecas, los servicios que cita (de limpieza, de gestión de mantenimiento, conservación de viales y jardines, de transporte interno-externo y gestión auxiliar, de gestión de almacenes y distribución, de gestión de personal administrativo de recepción/información y centralita telefónica, integral de seguridad, de gestión y restauración, de residuos urbanos y sanitarios, integral de lavandería, integral de esterilización, de desinsectación y desratización). Señala que la entidad consideró que los servicios descritos tributaban al tipo general del 16 por 100, repercutiéndose así en factura.

No obstante, la DGT en las consultas de 1 de diciembre de 2008 V2289/2008 y de 28 de septiembre de 2009 V2159/2009, considera que la repercusión debe efectuarse al tipo de gravamen reducido del 7 por 100 y no al general del 16 por 100.

Por ello, considera la entidad que se ha realizado un ingreso indebido a favor de la Administración tributaria, por la diferencia entre los tipos impositivos señalados. Estima que resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 88.Uno de la Ley del IVA, dado que la relación contractual de la que trae causa la solicitud es la que vincula a la entidad con una Administración Pública. Por ello, en el acuerdo entre ambas entidades, el precio total a pagar por la Administración a favor de la sociedad concesionaria incluía las oportunas cuotas del IVA, y dicho precio no debe verse alterado o afectado de ninguna manera por el hecho de que a los servicios prestados les resulte de aplicación el tipo de gravamen reducido del 7 por 100.

**Segundo.**

El órgano administrativo citado en el encabezamiento de esta resolución dicta acuerdo denegatorio de rectificación de autoliquidación, en base a lo señalado en la cláusula tercera del contrato suscrito entre la empresa concesionaria y la Administración autonómica de fecha 26 de julio de 2005 ("la sociedad Concesionaria tendrá derecho a percibir durante la duración de la concesión en concepto de explotación de la obra en los términos establecidos en el Pliego de Cláusulas Administrativas particulares, además de los rendimientos de la explotación de la zona comercial, una cantidad máxima anual .... de conformidad con su oferta y en concepto de contraprestación por la utilización de la obra por la Administración"), tributando el servicio citado en dicha cláusula al tipo general del impuesto.

Añade el acuerdo que hay diversas consultas de la Dirección General de Tributos que cita, la consulta V0934/2010 y la consulta V0936/2010, en las que se indica que "En consecuencia será aplicable con carácter general el tipo impositivo del 16 por ciento a los servicios prestados en el marco del contrato de concesión de obra pública para la construcción y explotación de un hospital descrito en la consulta".

Termina el acuerdo señalado:

"Por tanto, sin perjuicio de que con carácter general, según indica la Dirección General de Tributos la mayor parte de este tipo de operaciones ha de tributar al tipo general, que es el correspondiente a la construcción del edificio, en el presente caso se define expresamente en el contrato el servicio prestado, que no es otro que el de utilización de la obra, concepto que tributará necesariamente y en su integridad al tipo general, sin perjuicio del tipo aplicable a las operaciones que la entidad realice en concepto de explotación de la zona comercial u otras prestaciones de servicios en los que deba repercutir cuotas de IVA a consumidores finales."

**Tercero.**

Con fecha 28 de abril de 2011 la entidad Hospital de Vallecas, S.A., interpone reclamación económico-administrativa, fundamentándose, en síntesis, en las siguientes alegaciones:

\*.- Corresponde la aplicación del tipo de gravamen reducido en el IVA a la totalidad de servicios prestados en el marco del contrato concesional, a excepción de los servicios de explotación de espacios comerciales y zonas complementarias vinculadas con el Hospital; y así se manifestó por la DGT en consulta V2289/2008. Resulta que el servicio principal consiste en alojar a los pacientes durante el tiempo de su ingreso, así como su manutención, por lo que a dichos servicios, y a las prestaciones accesorias a ellos, les resulta de aplicación el tipo de gravamen

reducido en el IVA. Es esta consulta la que ocasiona que la entidad presente ante la Administración tributaria el escrito de rectificación de sus autoliquidaciones.

\*.- En cuanto al criterio mantenido por la DGT en sus consultas de mayo de 2010 y seguido por el órgano gestor en su resolución, las mismas requieren de interpretación, en la medida en que señalan que la entrega material de la obra debe considerarse una operación meramente instrumental, carente de efectos desde el punto de vista de la existencia de hechos imposables. Sin embargo, se deduce que a lo largo de la vida de la concesión se produce una entrega del edificio de forma progresiva en el tiempo, que en consecuencia debe facturarse a un tipo de gravamen distinto del correspondiente a la explotación del Hospital. De seguir este criterio, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 79 de la Ley del IVA, en la misma operación se prestarían por precio único servicios de distinta naturaleza, por lo que la base imponible correspondiente a cada uno de ellos debe determinarse en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados. Si bien a priori puede resultar complejo determinar el valor de mercado de la ejecución de las obras, conviene señalar que dicha valoración ha sido reconocida y convalidada por la propia Consejería de Sanidad, y esta valoración es la que debe considerarse como valor de mercado. Consecuencia de ello es que sólo una parte minoritaria de dicha remuneración constituye la contraprestación de ejecución y entrega de la obra de manera progresiva en el tiempo.

Termina la entidad solicitando que se anule la desestimación de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones y de devolución de ingresos indebidos, correspondientes a los períodos comprendidos entre el cuarto trimestre de 2007 y diciembre de 2009 (ambos inclusive) (modelos 300/320), así como la declaración-resumen anual (modelo 390/392) de los ejercicios 2007 y 2009, procediendo la devolución a favor de la entidad reclamante por importe de 2.614.458,86 euros, así como de los correspondientes intereses de demora.

De manera subsidiaria, y para el caso de considerar ajustada a Derecho la doctrina de la DGT en sus consultas vinculantes de 2010, solicita que se proceda a la rectificación de las autoliquidaciones y declaraciones resúmenes anuales anteriores, en los términos de la alegación segunda, y se proceda a la devolución a favor de la entidad reclamante de los ingresos indebidamente realizados por importe de 1.634.266,63 euros, así como de los correspondientes intereses de demora.

De manera subsidiaria, y para el caso de que se considere ajustada a Derecho la interpretación realizada por la Empresa Pública Hospital de Vallecas, en el sentido de que la rectificación de las cuotas de IVA repercutidas se traduciría en una alteración del precio original pactado por la prestación de los servicios concesionales, se reitera la solicitud de que se tengan por rectificadas la autoliquidaciones de IVA de los períodos citados y declaraciones resúmenes anuales, en la forma que proceda de acuerdo con dicho criterio, reiterándose que se proceda a la devolución de las cuotas de IVA ingresadas indebidamente y de los correspondientes intereses de demora.

#### **Cuarto.**

Con fecha 3 de mayo de 2011, la Empresa Pública Hospital de Vallecas, "Hospital Infanta Leonor", presenta escrito ante la AEAT, interponiendo reclamación económico-administrativa contra el acuerdo dictado en fecha 18 de marzo de 2011, indicando que, a pesar de tener derechos afectados por el mencionado acuerdo, no ha recibido comunicación del mismo, habiendo conocido informalmente su contenido en fecha 13 de abril de 2011. Considera la Empresa Pública que se encuentra legitimada para interponer la reclamación, y solicita tener por interpuesta la misma con el citado acuerdo.

El TEAC admite la personación de la Empresa Pública y se le tiene por interesado, de acuerdo con el artículo 232.3, primer párrafo, de la Ley 58/2003.

Con fecha 13 de diciembre de 2012 presenta escrito de alegaciones que, en síntesis, son las siguientes:

\*.- En cuanto al tipo de gravamen, la solución alcanzada por la AEAT en la resolución queda descalificada por sí misma, pues baste señalar que la AEAT apela al contenido de un conjunto de consultas planteadas por las entidades concesionarias de los diferentes hospitales, que abogan por la aplicación combinada de un tipo de gravamen general y reducido y, sin embargo, resuelve concluyendo que procede la aplicación del tipo general del impuesto.

\*.- La oposición de la Empresa Pública se sustenta en la propia configuración del contrato de concesión administrativa y en la naturaleza de los servicios prestados. La obra pública promovida por Hospital de Vallecas SA no viene sino a representar un elemento más de su patrimonio empresarial, afecto al desarrollo de su actividad, la cual se ciñe a la prestación de los servicios residenciales y complementarios contenidos en el pliego de cláusulas administrativas particulares.

\*.- Un primer bloque de alegaciones tienden a justificar la aplicación de un tipo reducido a la totalidad de los servicios prestados por la entidad concesionaria Hospital de Vallecas SA y que encuentran respaldo en el criterio sustentado por la DGT en la consulta V2289/2008; manifestando su oposición a la aplicación combinada

de un tipo de gravamen general-reducido, que encuentra su sustento en la nueva doctrina de la DGT, así como a la aplicación del tipo general del impuesto, postura adoptada por la Administración en la resolución impugnada.

\*.- Finalmente, señala que nos encontramos ante un supuesto de ingresos indebidos, procediendo la devolución del importe correspondiente a la Empresa Pública, en base al respeto a las normas sobre configuración de la base imponible en el IVA.

\*.- Asimismo, adjunta sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 19 de Madrid, en el procedimiento ordinario 44/2010, por el que se desestima el recurso interpuesto por la entidad Hospital de Vallecas SA, contra la resolución interpretativa dictada por la Empresa Pública, de 11 de febrero de 2010, relativa a la interpretación de los efectos de la consulta vinculante 2289/2008 de la DGT, sobre el contrato de concesión de obras públicas para la redacción del proyecto, construcción y explotación del Hospital.

#### **Quinto.**

Haciendo uso de la facultad establecida en el artículo 230 de la Ley General Tributaria, con fecha 19 de octubre de 2012 se decreta por el TEAC la acumulación de las reclamaciones citadas.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) es competente para conocer de las reclamaciones económico administrativas 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.

La cuestión a resolver por este TEAC consiste en determinar la corrección del acuerdo desestimatorio dictado por la Administración de Inspección de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT y, en este sentido procede examinar: el tipo de gravamen aplicable a las operaciones controvertidas; la procedencia o no de la devolución de ingresos indebidos; y el sujeto legitimado para obtener dicha devolución.

#### **Segundo.**

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 de Vallecas SA como la Empresa Pública Hospital de Vallecas 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 del Hospital de Vallecas", firmado por las partes el 26 de julio de 2005. La cláusula segunda especifica que "el objeto de este contrato, que se ejecutará a riesgo y ventura del concesionario, será el recogido 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 de Vallecas, 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), y en el Estudio de Viabilidad (incluido el Programa Funcional) del Hospital de Vallecas.

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 (95 páginas) se desarrolla el equipamiento básico de mobiliario del Hospital, comprendiendo tanto los “planes de equipamientos”, como el de “unidades de hospitalización convencionales” (comprende así 133 habitaciones de uso doble o individual con todo el equipamiento completo de las mismas incluido los aseos, los puestos de control de enfermería, etc), “unidad de hospitalización obstétrica”, “unidad de hospitalización pediátrica”, “hospitalización neonatológica”, “hospitalización psiquiátrica”, “unidades de críticos”, “bloque quirúrgico”, “urgencias”, “consultas externas”, “gabinetes técnicos”, “hospital de día médico”, “diálisis”, “rehabilitación”, “diagnóstico por la imagen”, “laboratorios”, “farmacia”, “soporte médico”, “gestión de pacientes”, “formación y docencia”, “investigación”, “Administración y gestión”, “social”, “suministros”, “lencería”, “limpieza”, “mantenimiento”, “informática”, “cocina”, “residuos”, o “seguridad”. 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.

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 integral de esterilización. 9. Servicio de desinsectación y desratización. 10. Servicio de transporte interno-externo y gestión auxiliar. 11. Servicio de gestión de almacenes y distribución. 12. 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 versa esta reclamación 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 2005, 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”.

### **Tercero.**

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 esta reclamación, 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 aquella, 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.

Deberemos para ello 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; 17 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.

#### **Cuarto.**

No 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 doce 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 accesoriedad 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.

**Quinto.**

Las consideraciones anteriores nos llevan, por tanto, a concluir con la improcedencia de la devolución de ingresos indebidos instada por Hospital de Vallecas S.A. y, en consecuencia, a no entrar a conocer de las cuestiones que tanto esta entidad como la Empresa Pública Hospital de Vallecas plantean en relación con el sujeto legitimado a obtener materialmente la citada devolución.

De otro lado, se alega en relación con la configuración legal y jurisprudencial del concepto de base imponible en el IVA de la operación en que consiste el contrato concesional y la integración de ese concepto con el artículo 88.Uno de la Ley del IVA, llevando el razonamiento a la prohibición de alterar el precio de adjudicación del contrato y a la imposibilidad de que una norma fiscal incremente, sin justificación alguna, el beneficio inicialmente presupuestado y pactado entre concesionario y Administración.

Cabe señalar en primer lugar que, al igual que respecto de la cuestión de la determinación de la persona legitimada a obtener la devolución no procede entrar a conocer, otro tanto ocurre con la problemática que ahora se suscita, en tanto en cuanto se mantiene el acuerdo dictado por la Oficina Gestora de la AEAT y, por otro, siendo esto lo esencial, se mantiene el contrato establecido entre las partes en su día firmado derivado del acuerdo de adjudicación, en los términos pactados entre las partes, esto es, como consecuencia de lo expuesto en esta resolución no varía el tipo impositivo del IVA que, de acuerdo con las condiciones de la adjudicación, recaía en la operación objeto del contrato concesional.

No obstante, es de advertir que este TEAC en resolución de 24 de abril de 2012 (R.G. 2347/2010), en la reclamación interpuesta por la entidad HOSPITAL DE VALLECAS S.A. contra, “el criterio en relación con la cuantía de la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y la obligación de expedir y entregar factura, dictado por el Servicio madrileño de Salud a través de la Directora Gerente de la Empresa Pública “Hospital del Norte” como destinatario de determinados servicios, mediante su Resolución interpretativa de fecha 12 de febrero de 2010, relativa a los efectos de la consulta vinculante número V2289/2008, de 1 de diciembre, de la Dirección General de Tributos, sobre el contrato de concesión de obras públicas para la redacción del proyecto, construcción y explotación del Hospital Infanta Leonor”, y en la que fue parte también la EMPRESA PÚBLICA “HOSPITAL DE VALLECAS, ya señaló que no podíamos pronunciarnos “sobre si la rectificación del tipo de IVA aplicable a los servicios prestados por esa entidad pueden o no conducir a una alteración en el precio total (IVA incluido) facturado por ésta al Servicio Madrileño de Salud (ya hemos señalado con anterioridad que no consta factura alguna en el expediente, por lo que desconocemos la repercusión que la empresa está realizando al referido Servicio). Esto es, no podemos conocer de este asunto que, en definitiva, supone determinar si del importe del contrato debe excluirse o no el tipo impositivo del impuesto, y considerar el resto como contraprestación, fijando así el denominado “precio cierto del contrato”. Función ésta que corresponde a la jurisdicción contencioso-administrativa”. Por este y otros motivos, se declaró la inadmisibilidad de la reclamación presentada por la entidad Hospital de Vallecas S.A., debiendo reiterarse ahora también este razonamiento.

No desconocemos las sentencias dictadas por los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo de Madrid en relación con este asunto, a las que se aludió ya en nuestra reclamación 2347/2010; como tampoco desconocemos el criterio jurisprudencial del Tribunal Supremo (TS), Sección 7, recogido en la sentencia de 16 de diciembre de 2013 (recurso 2882/2012) también referido a esta misma cuestión, en recurso de casación interpuesto contra sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid. En la resolución del TS se analiza el precio de los contratos administrativos de acuerdo con la normativa reguladora de los mismos, señalando que, de acuerdo con la misma, la Administración pública contratante se encuentra obligada a abonar al contratista “el precio pactado, que incluirá el IVA como un elemento más integrante del importe de este precio con independencia del tipo impositivo aplicable, tipo que puede variar entre el momento de determinación del precio y el momento de abono del mismo por muy diversos factores”. Compartiendo la tesis de la entidad recurrente, el TS señala que el “riesgo y la ventura asociados a la modificación del tipo impositivo del IVA corresponden al contratista, ya que la Administración pública ha de pagarle simplemente el precio pactado, que, en la medida en que incluye el IVA a todos los efectos, no está sujeto a variaciones como consecuencia de la evolución del tipo de gravamen de este impuesto”. Añadiendo que “la legislación vigente en materia de IVA, confirma lo anterior. Las normas reguladoras del IVA que se refieren al precio de los contratos administrativos confirman que el precio del contrato administrativo incluye el IVA a todos los efectos, de forma que la retribución pactada entre la Administración pública contratante y el contratista no puede modificarse, ni al alza ni a la baja, como consecuencia de las fluctuaciones del tipo de gravamen propio de este tributo” y, por ello, “si el precio del contrato no se puede incrementar con el IVA, tampoco se podrá reducir”.

La conclusión que alcanza el TS en la sentencia citada es que “no es necesario restablecer el equilibrio económico del contrato, pues este no se ha roto, desde el momento en que la Administración no queda obligada a pagar más de aquello a lo que se había comprometido, incluido el IVA”, y ello, porque “no estamos ante un enriquecimiento injusto por parte de la contratista (...), sino de un mal cálculo efectuado por la misma y admitido por la Administración, de la cuantía del IVA por determinados servicios, después rectificado por la propia

Administración Tributaria en consulta vinculante. Es evidente que ningún perjuicio se produce para la Administración, pues la recurrente, ya de inicio, debió abonar el IVA en dicho servicio al 7% y no al tipo ordinario, y la Administración por le contrario está obligada simplemente a abonar el precio a que en su día se comprometió”.

El razonamiento expuesto por el TS confirma nuestra tesis en relación con imposibilidad por parte de los Tribunales Económico-Administrativos de entrar a conocer de la cuestión planteada, de competencia exclusiva de los Tribunales Contencioso-Administrativos.

No obstante, es de advertir que ninguna contradicción existe entre la sentencia citada y la resolución que ahora nosotros dictamos, ni por la cuestión del precio del contrato y su fijación como acabamos de señalar, ni tampoco en relación con la determinación concreta del tipo impositivo aplicable a la operación. Esta última si es una cuestión de competencia de los Tribunales Económico-Administrativos (sin perjuicio de la ulterior revisión que la jurisdicción contencioso-administrativa pueda realizar de sus resoluciones), y el TS no entra a conocer de la misma en la sentencia reseñada, pues ni se había planteado como pretensión a ejercitar en ese proceso contencioso-administrativo (conforme a los antecedentes de hecho se había impugnado la resolución interpretativa anteriormente citada, y se solicitaba en la vía contencioso-administrativa “el derecho a percibir en ejecución del contrato de concesión la cantidad máxima anual ofertada en su día, sin perjuicio de las modificaciones que haya experimentado el tipo de gravamen correspondiente al IVA aplicable”), ni entra el TS a conocer y determinar el tipo impositivo aplicable.

Esto es, se partía de la existencia de una variación de los tipos impositivos, consecuencia de una interpretación administrativa de la DGT que, como hemos señalado anteriormente, si bien tiene efectos vinculantes, en los términos previstos en el artículo 89 de la LGT, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante y con cualquier otro obligado tributario, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias; no tiene este carácter vinculante para los órganos económico-administrativos, siendo precisamente la doctrina que de modo reiterado establezca este TEAC la que vinculará al resto de los órganos económico-administrativos y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía; lo que supone, en definitiva que este TEAC no está vinculado por la teoría de los actos propios en relación con las consultas de la DGT. Y por ello, frente a la resolución dictada por la Oficina Gestora de la AEAT este TEAC entra a conocer ahora del tipo impositivo aplicable a la operación, en ejercicio de su potestad revisora de los actos dictados por los órganos de la Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala,

**ACUERDA:**

Desestimar las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por los interesados.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.