

## **Informe 65/08, de 31 de marzo de 2009. «Calificación del contrato administrativo para el mantenimiento de las zonas verdes de un municipio».**

Clasificación de los informes: 2.1.2. Calificación y régimen jurídico de los contratos. Objeto de los contratos. Contratos administrativos 2.1.5. Calificación y régimen jurídico de los contratos. Objeto de los contratos. Contratos de servicios.

### **ANTECEDENTES.**

Por el Director General de Tributos se formula la siguiente consulta:

*«Se remite copia del escrito de consulta presentado por XXX, en representación de la entidad XX, con el fin de que esa Junta informe sobre la calificación del contrato administrativo para el mantenimiento de las zonas verdes del término municipal de Culleredo (La Coruña) que se menciona en la consulta.*

*Se acompaña escrito de la mencionada entidad en el que dice: “Que al amparo de lo previsto en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003 General Tributaria, formula CONSULTA ESCRITA, en relación con el concepto impositivo I.V.A. en atención a los siguientes ANTECEDENTES Y CIRCUNSTANCIAS DEL CASO:*

*1º) En fecha 3 de febrero de 2004, la mercantil XX y el Ayuntamiento de Culleredo suscribieron contrato mediante el cual la empresa se compromete a prestar el servicio de mantenimiento de zonas verdes 1 y 3 del término municipal de Culleredo, por el plazo de diez años prorrogable por otros cinco, por el precio anual de 518.243,49 euros al año (IVA incluido), a percibir en doce mensualidades previa presentación de la correspondiente factura. Se acompaña copia del referido contrato.*

*2º) Iniciada la ejecución del contrato, XX realiza las prestaciones a las que se ha comprometido y gira las correspondientes facturas mensuales al Ayuntamiento de Culleredo, incluyendo el I.V.A. correspondiente que a su vez ha venido declarando e ingresando puntualmente al Tesoro Público.*

*3º) En fecha 27 de julio de 2007 la Delegación Territorial de La Coruña de la Consellería de Economía e Facenda de la Xunta de Galicia, inicia actuaciones inspectoras por el concepto tributario Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por considerar que el contrato referido tiene la naturaleza de Concesión Administrativa de servicio Público. En fecha 12 de diciembre de 2007, se suscribe acta de disconformidad número 15/2007/00284-0229.*

*4º) Presentadas las oportunas alegaciones por esta parte, en fecha 1 de febrero de 2008, se emite acuerdo de liquidación acta A02 por la Administración competente, desestimando las mismas y confirmando la propuesta de liquidación contenida en el acta por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, acuerdo éste que ha sido oportunamente recurrido mediante recurso potestativo de reposición, pendiente actualmente de resolución. Se acompaña la documentación relativa al expediente administrativo referido.*

*5º) Tanto en el escrito de alegaciones al acta de disconformidad, como en el de recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de liquidación, esta parte ha solicitado que se someta a decisión del órgano administrativo competente para dirimir cuál de los dos tributos es el procedente en este caso (I.V.A. o I.T.P.), evitar de esa manera que se realice un pago doble, con las desastrosas consecuencias económicas que ello conllevaría a XX, evitar también que se incrementen los costes indirectos derivados del cumplimiento de las obligaciones tributarias, sin que la administración autonómica haya accedido a tal petición.*

#### **OBJETO DE LA CONSULTA**

*Si el contrato suscrito entre el ayuntamiento de Culleredo y XX, tiene la naturaleza jurídica de una concesión administrativa y tributa en consecuencia por transmisiones patrimoniales, ¿las prestaciones de servicio en ejecución de la “concesión administrativa” no están sujetas a I.V.A. y es procedente la devolución de las cuotas de I.V.A. ingresadas indebidamente?*

*Esta parte entiende, en aplicación de lo previsto tanto en el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, como en los artículos 4.4 y 7.9 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que si la prestación de un servicio está sujeta a I.V.A. no lo puede estar también a transmisiones patrimoniales onerosas, y viceversa, siendo en consecuencia tributos incompatibles y alternativos, de tal manera que tratándose de una*

*concesión administrativa, el contrato referido no está sujeto a I.V.A. y es procedente en todo caso la devolución de las cuotas ingresadas indebidamente.*

*Así se ha puesto de manifiesto expresamente tanto en las alegaciones al acta de disconformidad como en el recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de liquidación referido, solicitando de manera también expresa a la administración autonómica, que someta el asunto a conocimiento de una comisión mixta o en todo caso del órgano competente para dirimir cuál de los dos tributos es el procedente con la finalidad de evitar el pago de dos tributos y en aplicación del principio de eficacia y limitación de costes indirectos base de la aplicación de nuestro sistema tributario (art. 3.2 de la Ley 58/2003), sin que se haya acordado por la Consellería de Economía e Facenda en el acuerdo de liquidación la práctica de la diligencia solicitada, ni tampoco en el recurso de reposición, pese a la insistencia de esta parte toda vez que en fecha 7 de abril ha concluido el plazo para dictar resolución en el referido recurso, sin que la misma haya sido emitida. Es por ello que se formula la presente consulta vinculante a esa Dirección General Tributaria en el entendido de que la Administración Autonómica ha desestimado la solicitud de someter a conocimiento del órgano competente para dirimir cuál de los dos tributos es el procedente en el caso expuesto.*

*En relación con el plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, como quiera que tanto en las alegaciones al acta de disconformidad, cuanto en el recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de liquidación por Transmisiones Patrimoniales, esta parte ha solicitado expresamente se someta a decisión del órgano competente para dirimir cuál de los dos tributos es el procedente en este caso ITP o IVA, entendemos que en aplicación de los artículos 66.c), 67.1 y 68.b) de la Ley 58/2003 General Tributaria, el referido derecho, en caso de ser procedente, no ha prescrito».*

## **CONSIDERACIONES JURÍDICAS**

1. La cuestión que se plantea por la consulta, la calificación jurídica del contrato administrativo para el mantenimiento de las zonas verdes del término municipal de Culleredo (La Coruña) ha sido ya objeto de informe en alguna otra ocasión por esta Junta Consultiva, de manera especial en el 27/07 y el 4/08.

2. En el primero de los mencionados se sentaba el criterio de que para gestionar de forma indirecta un servicio público es preciso que éstos “tengan un contenido económico que los haga susceptibles de explotación por empresarios particulares”.

Esta circunstancia exige que la explotación pueda hacerse siguiendo criterios empresariales que implican la existencia de un nivel de riesgo determinado que la Ley específica señalando que en la concesión “el empresario gestionará el servicio a su propio riesgo y ventura” (arts. 156 a) de LCAP y 253 a) de LCSP). Es decir asumiendo el riesgo de pérdida que comporta toda explotación de negocio.

Resulta así que la gestión indirecta de un servicio público puede configurarse tanto siguiendo las líneas que configura la concesión administrativa, cuando existe riesgo en la gestión y ésta sea asumida por el empresario, o como un contrato de prestación de servicios en el que el contratista por así decirlo actúa como mero auxiliar de la Administración titular del servicio en la prestación del mismo. De esta forma queda suficientemente configurada la concesión porque en ella el concesionario actúa sustituyendo a la Administración concedente, actuando por ella, mientras que en el contrato de servicios el contratista se limita a realizar una serie de prestaciones que sirven a la Administración contratante como instrumento auxiliar en la prestación del servicio.

Sentado lo anterior, resulta claro que para establecer la verdadera naturaleza jurídica del contrato a que se refiere la consulta de la Dirección General de Tributos es preciso conocer el contenido de sus cláusulas reguladoras. En el caso que nos ocupa se incorpora el Pliego de cláusulas Administrativas Particulares en el que se configura inicialmente el contrato como un supuesto de gestión indirecta de un servicio público a través de la figura concesional, puesto que se somete a determinados preceptos de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (el contrato se adjudicó en 2003) que rigen precisamente esta figura (caso de la duración o del procedimiento de adjudicación, en que se hace referencia expresa a los artículos de dicha Ley que

regulaban esta modalidad). Incluso se afirma en la cláusula VIII.5 que el contrato se ejecutará a riesgo y ventura del adjudicatario.

Sin embargo, las anteriores referencias no son suficientes para calificar el contrato como una concesión de servicios públicos, pues falta el elemento fundamental de asunción del riesgo.

En efecto, la simple alusión a la circunstancia de que el contrato se ejecute a riesgo y ventura del contratista no implica necesariamente la configuración del mismo como concesión, pues hay que distinguir entre la asunción del riesgo de la explotación del servicio que se produce cuando se gestiona siguiendo el régimen de la concesión y el riesgo general que asume cualquier contratista cuando ejecuta un contrato. El primero de ellos depende de una multiplicidad de circunstancias que hacen especialmente incierto el resultado de la gestión, pues el rendimiento de ésta depende de la propia forma en que el concesionario gestiona el servicio. Por el contrario en los contratos administrativos en general, el riesgo asumido por el contratista es el que deriva de las circunstancias imprevistas que afectarían a todo contrato o de su propio error de cálculo al hacer su oferta. En todo caso, el precio se pacta como retribución de una prestación cuyo destinatario es el propio órgano contratante, aún cuando el beneficiado directo por ésta puedan ser los particulares. Este mismo precio, a mayor abundamiento, se fija exclusivamente en función de los costes del contrato más el margen de beneficio y no en atención al mayor o menor número de usuarios del servicio.

Pues bien, el análisis de las características del contrato analizado nos lleva a la conclusión de que, cualquiera que sea la configuración dada por el órgano de contratación, evidentemente en él no hay asunción de riesgo en los términos que son característicos de la concesión, pues ni se exigen inversiones al contratista, ni asume la gestión del servicio como propia, ni se hace depender la retribución de la intensidad de uso del contrato limitándose el pliego a fijarlo en el abono de una cantidad fija (3,10 €) por metro cuadrado objeto de conservación.

En consecuencia es criterio de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa que el contrato objeto del presente informe debe ser considerado como un contrato de servicios.

## **CONCLUSIÓN**

El contrato de mantenimiento de zonas verdes del término municipal de Culleredo otorgado por su Ayuntamiento, debe calificarse como un contrato de servicios de conformidad con lo establecido tanto en la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, vigente cuando se adjudicó, como en la Ley de Contratos del Sector Público, vigente en la actualidad.