

D.G.T.

Nº. Consulta: V3102-14

El hecho de que la concesión no esté sujeta al Impuesto no impide que sí lo estén las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúe el concesionario en favor de los destinatarios del servicio objeto de concesión.

Fecha: 17 de noviembre de 2014

Art. 7.º L.I.V.A. (L37/1992)

Art. 7-1-B) y 13-3 T.R.L.I.T.P.A.J.D. (RDLeg 1/1993)

DESCRIPCION DE LOS HECHOS

La compareciente ha resultado adjudicataria de una concesión administrativa constituida para el uso privativo de un bien de dominio público para la construcción y explotación de un centro residencial universitario. El plazo de la concesión es de 50 años. El precio de la concesión consiste en un canon inicial, un canon anual y, adicionalmente, al término de la concesión la reversión del inmueble construido.

CUESTION PLANTEADA

Tributación de la operación

CONTESTACION

El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, (BOE de 29 de diciembre), establece que "Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El artículo 5, apartado dos, de la misma Ley dispone que "son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios."

Por otra parte, el apartado uno del ya citado artículo 5, contiene una definición propia y específica del concepto de empresario o profesional, considerando como tales a los efectos de dicho Impuesto, entre otros, a "quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes."

Los preceptos anteriores son de aplicación general y, por tanto, también a los entes públicos que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de tal actividad, así como cuando realicen arrendamientos de bienes o cesiones de derechos con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

El artículo 7. 9º de la Ley 37/1992 dispone que no estarán sujetas al Impuesto las concesiones y autorizaciones administrativas, con excepción de las siguientes:

- a) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario.
- b) Las que tengan por objeto la cesión de los inmuebles e instalaciones en aeropuertos.
- c) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias.
- d) Las autorizaciones para la prestación de servicios al público y para el desarrollo de actividades comerciales o industriales en el ámbito portuario.”.

Por consiguiente, al encontrarnos, de acuerdo con el escrito de consulta, en presencia de una concesión administrativa no encuadrada en los supuestos de excepción previstos en el artículo transcrito anteriormente, se trataría de una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sin perjuicio de la tributación que corresponda por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Esto implica que el Impuesto sobre el Valor Añadido no deberá ser repercutido con ocasión del pago de los cánones que se hayan establecido como contraprestación por la adjudicación.

No obstante, el hecho de que la concesión o autorización administrativa no esté sujeta al Impuesto no impide que sí lo estén las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúe el concesionario en favor de los destinatarios del servicio objeto de concesión.

A su vez, y refrendando la consideración anterior, el artículo 7.1.B) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993) –en adelante, TRLITPAJD– incluye a las concesiones administrativas entre los hechos imposables de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto. El citado precepto dispone lo siguiente:

“1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

(...)

B) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos.

Se liquidará como constitución de derechos la ampliación posterior de su contenido que implique para su titular un incremento patrimonial, el cual servirá de base para la exigencia del tributo.”.

Por su parte, el artículo 13 del TRLITPAJD establece en sus apartados 3 y 4 el sistema de reglas aplicables para determinar la base imponible de las concesiones administrativas en los siguientes términos:

“3. Como norma general, para determinar la base imponible, el valor real del derecho originado por la concesión se fijará por la aplicación de la regla o reglas que, en

atención a la naturaleza de las obligaciones impuestas al concesionario, resulten aplicables de las que se indican a continuación:

a) Si la Administración señalase una cantidad total en concepto de precio o canon que deba satisfacer el concesionario, por el importe de la misma.

b) Si la Administración señalase un canon, precio, participación o beneficio mínimo que deba satisfacer el concesionario periódicamente y la duración de la concesión no fuese superior a un año, por la suma total de las prestaciones periódicas. Si la duración de la concesión fuese superior al año, capitalizando, según el plazo de la concesión, al 10 por 100 la cantidad anual que satisfaga el concesionario.

Cuando para la aplicación de esta regla hubiese que capitalizar una cantidad anual que fuese variable como consecuencia, exclusivamente, de la aplicación de cláusulas de revisión de precios que tomen como referencia índices objetivos de su evolución, se capitalizará la correspondiente al primer año. Si la variación dependiese de otras circunstancias, cuya razón matemática se conozca en el momento del otorgamiento de la concesión, la cantidad a capitalizar será la media anual de las que el concesionario deba de satisfacer durante la vida de la concesión.

c) Cuando el concesionario esté obligado a revertir a la Administración bienes determinados, se computará el valor neto contable estimado de dichos bienes a la fecha de reversión, más los gastos previstos para la reversión. Para el cálculo del valor neto contable de los bienes se aplicarán las tablas de amortización aprobadas a los efectos del Impuesto sobre Sociedades en el porcentaje medio resultante de las mismas.

4. En los casos especiales en los que, por la naturaleza de la concesión, la base imponible no pueda fijarse por las reglas del apartado anterior, se determinará ajustándose a las siguientes reglas:

a) Aplicando al valor de los activos fijos afectos a la explotación, uso o aprovechamiento de que se trate, un porcentaje del 2 por 100 por cada año de duración de la concesión, con el mínimo del 10 por 100 y sin que el máximo pueda exceder del valor de los activos.

b) A falta de la anterior valoración, se tomará la señalada por la respectiva Administración pública.

c) En defecto de las dos reglas anteriores, por el valor declarado por los interesados, sin perjuicio del derecho de la Administración para proceder a su comprobación por los medios del artículo 52 de la Ley General Tributaria.”.

Como se puede observar, el precepto establece dos tipos de reglas:

- Reglas principales: Se incluyen en el apartado 3 del artículo 13 del TRLITPAJD. Son las reglas que han de aplicarse en primer lugar, en función de las características de la concesión administrativa. Son tres reglas compatibles entre sí, de forma que, en su caso, pueden aplicarse simultáneamente. En el caso de que resulte aplicable alguna de ellas, en ningún caso pueden utilizarse las reglas subsidiarias recogidas en el apartado 4 del mismo artículo.

- Reglas subsidiarias: Se regulan en el apartado 4 del artículo 13 del TRLITPAJD y solamente serán de aplicación en el caso de que no resulte aplicable ninguna de las reglas principales establecidas en el apartado 3 del mismo precepto. A diferencia de las reglas principales, las subsidiarias no son compatibles entre sí, sino que se rigen por el sistema de prelación, de forma que, en primer lugar, deberá aplicarse la contenida en la letra a), en su defecto, la de la letra b) y, por último, si tampoco es posible, se aplicará la de la letra c).

En el supuesto objeto de consulta, se indica que la concesión administrativa en cuestión está sometida a un canon inicial, un canon anual y a la reversión del inmueble una vez que acabe el periodo de concesión. La primera conclusión que cabe extraer es que no hará falta acudir a las reglas subsidiarias, sino que se aplicarán las reglas principales, esto es, las del artículo 13.3 del TRLITPAJD. La segunda conclusión es que, dado que no se ha acordado un canon único, sino varios, y la reversión del bien, la base imponible será el resultado de sumar las distintas bases imponibles correspondientes a los distintos cánones y al valor de la reversión.

Por lo tanto, de las tres reglas del artículo 13.3, sin duda resultarán aplicables las tres:

La regla de la letra a), porque la Administración ha señalado una cantidad total en concepto de precio o canon que deberá satisfacer el concesionario.

La regla de la letra b), porque la Administración ha señalado un canon que deba satisfacer el concesionario periódicamente. Aquí, entraría el canon anual. A este respecto, dado que la concesión administrativa tiene una vigencia temporal de 50 años, para determinar esta parte de la base imponible, deberá procederse a la capitalización al 10 por 100 de la cantidad anual a satisfacer por el concesionario, teniendo en cuenta el referido plazo de la concesión.

La regla c) porque se ha establecido la reversión del inmueble una vez acabado el periodo de concesión.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.