

Dictamen n.º: **558/09**
Consulta: **Consejero de Sanidad**
Asunto: **Contratación Administrativa**
Aprobación: **29.12.09**

DICTAMEN de la Comisión Permanente del Consejo Consultivo de la Comunidad de Madrid, emitido por unanimidad, en su sesión de 29 de diciembre de 2009, sobre consulta formulada por el Consejero de Sanidad, al amparo del artículo 13.1.f) 4.º de la Ley 6/2007, de 21 de diciembre, de creación del Consejo Consultivo de la Comunidad de Madrid, sobre interpretación del *“Contrato de concesión de obra pública para la redacción del proyecto, construcción y explotación del Hospital Arganda del Rey”*, también conocido como *“Hospital del Sureste”* adjudicado a la sociedad concesionaria, A, relativo al restablecimiento del equilibrio económico del contrato, como consecuencia de la Resolución de la Dirección General de Tributos de 1 de diciembre de 2008, de carácter vinculante, sobre el tipo impositivo del I.V.A. que debía aplicarse a las prestaciones de servicio que realiza la entidad adjudicataria del contrato de concesión de obra pública.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 12 de noviembre tuvo entrada en el registro de este Consejo Consultivo solicitud de dictamen, sobre interpretación de contrato, remitida por Consejero de Sanidad, correspondiendo su estudio, por reparto de asuntos, a la Sección IV, presidida por la Excm. Sra. Dña. Cristina Alberdi Alonso, que firmó la oportuna propuesta de dictamen, siendo

deliberado y aprobado, por unanimidad, en Comisión Permanente de este Consejo Consultivo en su sesión de 29 de diciembre de 2009.

SEGUNDO.- De los antecedentes que obran en el expediente resultan de interés los siguientes hechos:

1. El Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares (en adelante, PCAP) y el Pliego de Prescripciones Técnicas para la Explotación de la Obra Pública (en adelante, PPTE), que regulan la ejecución del *“contrato de concesión de obra pública para la redacción del proyecto, construcción y explotación del Hospital de Arganda del Rey”*, también conocido como *“Hospital del Sureste”*, para su adjudicación por procedimiento abierto, mediante concurso, fueron aprobados por Orden del Consejero de Sanidad y Consumo de fecha 14 de marzo de 2005, previo informe favorable a los mismos emitido por el Servicio Jurídico de la citada Consejería en fecha de 11 de marzo de 2005.

La adjudicación del contrato de concesión de obra pública para la redacción del proyecto, construcción y explotación del Hospital del Sureste se acordó mediante Orden del Consejero de Sanidad y Consumo de fecha 24 de junio de 2005.

2. En fecha de 1 de diciembre de 2008, la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda dictó una resolución vinculante en respuesta a una consulta planteada por la concesionaria de un contrato de concesión de obra pública para la redacción del proyecto, construcción y explotación de un hospital (Documento 1).

Atendiendo al tenor literal de la resolución, las prestaciones de servicios que realiza la consultante en el marco del mencionado contrato de concesión de obra pública son las siguientes:

- Permitir el uso de las habitaciones en las que se alojan los pacientes y de los lugares comunes utilizados por estos, así como del mobiliario correspondiente a tales espacios.
- Suministro de comida y bebida a los pacientes alojados en el hospital.
- Mantenimiento, limpieza desinfección, desinsectación, desratización, gestión de residuos, vigilancia y seguridad del hospital y sus instalaciones, incluidos viales y jardines.
- Lavandería de ropa y lencería.
- Movimiento de pacientes entre distintos lugares del hospital y sus instalaciones, así como de objetos diversos relacionados con la estancia de los pacientes en el hospital.
- Gestión del almacenamiento y distribución de bienes destinados a su utilización en relación con la estancia de pacientes en el hospital.
- Servicios administrativos relativos a la recepción, ingreso y estancia de pacientes en el.

En la citada Resolución (NÚM. 2289/2008, de 1 de diciembre), la Dirección General de Tributos, a los efectos de considerar “la calificación del contrato como una única operación o como una operación mixta, en la que concurren tanto una entrega de bienes como una prestación de servicios”, parte de la base de la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 29 de marzo de 2007, recaída en el Asunto C-111-/05, Aktiebolaget NN.

Sobre la base de lo anterior, y considerando que el servicio principal que presta la concesionaria consiste en alojar a los pacientes durante el tiempo de su ingreso, así como su manutención, determina que los servicios de

alojamiento y manutención de los pacientes, incluyendo los servicios accesorios, tributarán al tipo impositivo del 7 por ciento, aclarando que dicho tipo impositivo *“es el que se ha de aplicar en la repercusión realizada por la consultante a la Administración Pública a la cual presta sus servicios. Es decir, se aplicará el tipo reducido del 7 por ciento con independencia del tipo que corresponda a las entregas de bienes o prestaciones de servicios de las que sea destinataria la entidad consultante y que se utilicen en la prestación de servicios de alojamiento y manutención de los pacientes a que se refiere la consulta”*.

Asimismo, se determina que *“la aplicación del 7 por ciento al citado servicio de alojamiento y manutención de los pacientes se producirá sin perjuicio del tipo impositivo que corresponda a los servicios de explotación de espacios comerciales y zonas complementarias vinculadas con el hospital (locales comerciales, máquinas expendedoras de alimentos cafetería, bar y restaurante, teléfono y televisión en las habitaciones y espacios comunes y aparcamiento de vehículos)”*.

3. Con fecha de 26 de junio de 2009, se notifica a la concesionaria resolución del Gerente de la Empresa Pública “Hospital del Sureste” en la que, en el ejercicio de sus competencias de interpretación del contrato, se indica que *“a partir de la próxima factura, correspondiente al mes de junio de 2009..., el tipo de IVA a aplicar será el 7%, con lo que la nueva CMA mensual a facturar será de 853.890 €”* porque, entiende que *“la nueva realidad que conllevaría la aplicación de la Resolución n^o 2289/2008, de 1 de diciembre, de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, supone un acontecimiento externo sobrevenido que provoca la ruptura de la economía concesional en los términos inicialmente pactados entre las partes, haciendo nacer la obligación administrativa de mantener el equilibrio económico con el objeto de salvaguardar el fin público del contrato”*, y concediendo trámite de

audiencia, por cinco días, para efectuar alegaciones (Documento 2). La propuesta de resolución es informada favorablemente por el asesor jurídico de la Gerencia de la Empresa Pública el 29 de junio de 2009 (Documento 3).

4. En fecha de 29 de junio de 2009 se presenta en el Registro de la empresa pública del Hospital del Sureste escrito solicitando la ampliación del plazo concedido (Documento 4).

5. Con fecha 1 de julio de 2009, el Gerente de la empresa pública Hospital del Sureste remite escrito comunicando a la sociedad concesionaria que no se procederá a efectuar la modificación de la factura, en la forma propuesta en la Resolución de 26 de junio de 2009, hasta que no se finalice el procedimiento y se notifique la resolución y concediendo la ampliación solicitada. Dicha comunicación es recibida por la interesada ese mismo día 1 de julio de 2009 (Documento 5).

6. El día 3 de julio de 2009 se presenta en el Registro del Hospital del Sureste escrito de alegaciones solicitando aclaración sobre la cuantía de la factura.

7. Con fecha 3 de julio de 2009, el Gerente de la empresa pública “*Hospital del Sureste*” comunica a la concesionaria que, en relación con la factura que debía emitirse en el mes de julio debía referirse a los servicios prestados en el mes de junio e indicando que la cantidad máxima anual que debía facturarse era la misma que se venía facturando durante los meses anteriores.

8. Con fecha 15 de julio de 2009, el Gerente de la empresa pública Hospital del Sureste procede a la devolución de la factura emitida el 10 de julio de 2009 porque la sociedad concesionaria ha aplicado un tipo impositivo del 7%.

9. Por escrito presentado en el Registro del Hospital de Sureste el 20 de julio de 2009, la sociedad concesionaria manifiesta su disconformidad con la anterior resolución sobre la emisión de la factura.

10. El 7 de julio de 2009, la sociedad concesionaria presenta alegaciones a la propuesta de resolución de 26 de junio de 2009 indicando que en la concesión opera el principio de riesgo y ventura; que la resolución de la Dirección General de Tributos de 1 de diciembre de 2008 no constituye un supuesto de riesgo imprevisible; que los pliegos excluyen el restablecimiento del equilibrio concesional por riesgo imprevisible, y que, aunque se entendiera prevista en el pliego, no se trata de un supuesto de riesgo imprevisible; que la propuesta de resolución vulnera la doctrina de los actos propios y el principio de confianza legítima; que la afirmación de que cualquier variación del tipo impositivo del IVA no altera el precio final del contrato es la postura mantenida por la Dirección General de Tributos y por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 27 de septiembre de 2003 y, finalmente que la concurrencia de un supuesto de riesgo imprevisible nunca daría derecho a una compensación integral de los daños generados, debiendo compartirse los riesgos entre la Administración concedente y la sociedad concesionaria.

11. Con fecha 13 de agosto de 2009 se dicta por el Director Gerente de la empresa pública “Hospital del Sureste” propuesta de resolución, confirmando su resolución de 26 de junio de 2009 de interpretación del contrato sobre los efectos de la tantas veces citada Resolución de la Dirección General de Tributos, sobre el contrato de concesión de obras públicas para la redacción del proyecto, construcción y explotación del Hospital del Sureste, y la necesidad de reestablecer el equilibrio económico del citado contrato. La propuesta de resolución se fundamenta en los siguientes argumentos:

* La prerrogativa que ostenta el órgano de contratación de interpretar el contrato de concesión y el alcance de la misma.

* La determinación del precio quedó perfectamente especificada en el Plan Económico Financiero presentado por la sociedad concesionaria, en el que se ponía de manifiesto los costes unitarios de cada servicio, señalando el IVA como partida independiente.

* La equivalencia de prestación es un principio básico en materia contractual y, en particular, el equilibrio económico financiero es un elemento esencial en los contratos de concesión de obras públicas.

* El alcance del principio de riesgo y ventura y su relación con el principio del equilibrio económico del contrato, analizando las doctrinas del *“factum principis”* y el riesgo imprevisible.

12. Escrito del Director Gerente de la empresa pública *“Hospital del Sureste”* de 10 de septiembre de 2009, dirigido a la Dirección General de Gestión Económica y de Compras de Productos Sanitarios y Farmacéuticos, solicitando la colaboración y asistencia para elevar al Consejo Consultivo de la Comunidad de Madrid, oída la Secretaría General Técnica, y previa solicitud del Consejero de Sanidad, la emisión de Dictamen sobre la controversia suscitada en relación con el contrato de referencia y, en particular, las siguientes cuestiones: *“i) la adecuación a Derecho de la interpretación realizada por el órgano de contratación en relación con el precio cierto de los servicios objeto del contrato de concesión; ii) la conformidad a Derecho de una interpretación del contrato que determine el establecimiento de las medidas oportunas para mantener el equilibrio de prestaciones entre las partes y, en su caso, iii) si los efectos de la Resolución de la Dirección General de Tributos en relación con el contrato de referencia deberían dar lugar al inicio de un procedimiento tendente al restablecimiento de las condiciones económicas del contrato”*.

A la vista de tales antecedentes, formulamos las siguientes,

CONSIDERACIONES EN DERECHO

PRIMERA.- El Consejo Consultivo emite su dictamen preceptivo de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13.1.letra f) 4º de la Ley 6/2007 de 21 de diciembre, Reguladora del Consejo Consultivo de la Comunidad de Madrid y a solicitud del Consejero de Sanidad.

Está legitimado para recabar dictamen del Consejo Consultivo el Consejero de Sanidad, conforme a lo dispuesto en el ya citado artículo 13.1.f) de la Ley 6/2007, de creación del referido órgano consultivo autonómico, el cual establece que: *“1. El Consejo Consultivo deberá ser consultado por la Comunidad de Madrid en los siguientes asuntos: (...) f) Expedientes tramitados por la Comunidad de Madrid, (...) sobre (...) 5.º Aprobación de pliegos de cláusulas administrativas generales, interpretación, nulidad y resolución de los contratos administrativos y modificaciones de los mismos en los supuestos establecidos por la legislación de Contratos de las Administraciones públicas”.*

SEGUNDA.- Antes de entrar en el examen del procedimiento y del fondo del asunto, debe examinarse cuál es la legislación aplicable al presente contrato. El contrato de cuya interpretación se trata, es un contrato de concesión de obras públicas, regulado por el Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, en adelante, TRLCAP, con las modificaciones introducidas por la Ley 13/2003, de 23 de mayo, reguladora del Contrato de Concesión de Obras Públicas. Dicha legislación es aplicable al presente contrato en virtud de su

fecha de adjudicación (el 24 de junio de 2005), en aplicación de la Disposición Transitoria Primera de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público.

Las exigencias de procedimiento establecidas por la Ley se refieren, en primer lugar, a la necesidad de dar audiencia al contratista (cfr. artículo 59.1 *in fine* de la LCAP). Así se ha hecho en este caso, manifestando el contratista en sus escritos de alegaciones su oposición a la interpretación del contrato postulada por la Gerencia del “*Hospital del Sureste*”. Consta en el expediente el informe de la asesoría jurídica de la empresa pública “*Hospital del Sureste*”.

Se observa que el órgano de contratación, acertadamente, corrige su resolución inicial, en la que se indicaba que a partir de la factura correspondiente al mes de junio de 2009 y que debía ser presentada como fecha límite el 10 de julio de 2009, el tipo de IVA a aplicar sería el 7%, con lo que la nueva CMA (cantidad máxima anual) sería de 853.890 €. Así en virtud de su escrito de 1 de julio de 2009, el Director Gerente de la empresa pública comunica a la concesionaria que “*la factura correspondiente al mes de julio y sucesivas no se verán alteradas hasta nueva notificación al respecto*”. Ello es así porque, si bien es cierto que la Administración tiene facultades para interpretar unilateralmente la concesión de que ahora se trata, resolviendo las dudas y discrepancias que suscite su cumplimiento, de acuerdo con el artículo 59.1 TRLCAP en relación con los “*contratos administrativos*”, y la concesión administrativa que tiene por objeto la redacción del proyecto, construcción y explotación del Hospital del Sureste constituye una modalidad de concesión de obra pública, a cuyo régimen de potestades se remite expresamente por lo demás la cláusula 3 del Pliego de Cláusulas Administrativas a que se sujeta la concesión administrativa de referencia.

Sin embargo, la Administración no puede, sin más, adoptar una resolución de interpretación del contrato, sino que dicha resolución debe adoptarse en un procedimiento, debiendo observarse con carácter general las exigencias de índole procedimental que deben seguirse para tramitar, con las necesarias garantías, un expediente como el remitido en consulta y, más concretamente, las prescripciones contenidas en el artículo 59 del texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, debiendo darse audiencia al contratista, emitir informe el servicio jurídico correspondiente y, en caso de que se formule oposición expresa del contratista, como garantía adicional, la remisión del expediente al Consejo de Estado u órgano consultivo de la Comunidad Autónoma, a efectos de que por éste se emita dictamen preceptivo y no vinculante. Esta exigencia, como veíamos anteriormente, se concreta en el artículo 13.1.f) de la Ley 6/2007, de creación del Consejo Consultivo de la Comunidad de Madrid, para los expedientes de interpretación contractual que tramite la Administración autonómica.

En cuanto a la competencia para aprobar la propuesta de acuerdo interpretativo sometido a consulta, es claro que corresponde al Consejero de Sanidad conforme se deriva del artículo 97 del Reglamento General de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (aprobado por Real Decreto 1098/2001, de 12 de octubre), que prevé como trámite preceptivo en la interpretación del contrato, la Resolución motivada del órgano que haya celebrado el contrato y subsiguiente notificación al contratista. En el presente caso, el contrato fue firmado por el Consejero de Sanidad y, en consecuencia, éste es el órgano competente para adoptar la resolución que se adopte.

TERCERA.- La cuestión sometida a consulta consiste en la potestad que tiene el órgano de contratación de interpretación del contrato adoptando las medidas oportunas para el restablecimiento del equilibrio del

contrato. El contrato sometido a dictamen es un contrato de concesión de obra pública.

El artículo 220 de la LCAP define el contrato de concesión de obras públicas como *“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”*.

En el caso presente, nos hallamos ante un contrato denominado en el Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares *“Contrato de concesión de obra pública para la redacción del proyecto, construcción y explotación del Hospital Arganda del Rey”*, por virtud del cual el concesionario asume, no sólo la explotación y conservación del Hospital, sino también la elaboración del proyecto y consiguiente construcción de la obra, para lo cual la Comunidad de Madrid se compromete a poner a disposición del concesionario la parcela situada en la Unidad de Ejecución 07 *“Valdelacipreste”* con una superficie de 41.672,19 m² e inscrita en el Registro de la Propiedad con el número 39269.

Dicha ocupación se realizará durante el periodo de la concesión (30 años) a efectos exclusivamente del fin específico de la misma.

Concretamente, en la concesión son principios configuradores de la misma el riesgo concesional y el equilibrio económico-financiero.

El principio de asunción de riesgo por el concesionario constituye un elemento esencial del contrato de concesión. La aplicación de este principio significa la transmisión al concesionario de la responsabilidad técnica, financiera y la gestión de la obra asumiendo los riesgos vinculados a esa explotación. De conformidad con el artículo 243 TRLCAP, supone que le corresponde asumir la responsabilidad y, por lo tanto, los costes del mantenimiento, conservación y adecuación de la obra a lo que, en cada momento, y según el progreso de la ciencia, disponga la normativa técnica, medioambiental, de accesibilidad y eliminación de barreras y de seguridad de los usuarios que resulte de aplicación.

En un principio, la asunción del riesgo por el concesionario impedirá que éste tenga asegurados unos ingresos determinados o que se puedan transferir riesgos a la Administración en caso de incumplimientos o siniestros. No obstante, el legislador entiende que el interés público exige que quede limitado su alcance por la necesidad de garantizar el equilibrio de la concesión, pues se considera que, ante un contrato de larga duración de imposible predicción de lo que puede suceder en el futuro, no cabe que el contrato se transforme en aleatorio.

Como segundo principio regulador de la concesión está el equilibrio económico-financiero que se considera como el conjunto de elementos que, de acuerdo con el plan económico financiero propuesto por el contratista y aceptado por la Administración, estructura financieramente el contrato, previendo la cuantía de la inversión, amortización, financiación, previsiones de la frecuentación de la obra, régimen y evolución tarifaria, entre otros aspectos.

Ha sido una constante en la práctica de la utilización de esta figura contractual el sostener una interpretación de este principio siempre favorable al concesionario hasta conseguir incluso que el riesgo del contratista desaparezca en ocasiones. Con el fin de acabar con esta

costumbre, la Ley pretende que las incidencias que alteren el equilibrio económico financiero operen en beneficio tanto de la Administración como de la sociedad concesionaria (artículo 248), de forma que, ante circunstancias sobrevenidas, la recuperación del equilibrio económico contractual deberá recomponer el marco definido y pactado entre la Administración y el contratista.

El artículo 248 TRLCAP dispone: *“El contrato de concesión de obras públicas deberá mantener su equilibrio económico en los términos que fueron considerados para su adjudicación, teniendo en cuenta el interés general y el interés del concesionario, de conformidad con lo dispuesto en el apartado siguiente.*

La Administración deberá restablecer el equilibrio económico del contrato, en beneficio de la parte que corresponda, en los siguientes supuestos:

a) Cuando la Administración modifique, por razones de interés público, las condiciones de explotación de la obra.

b) Cuando causas de fuerza mayor o actuaciones de la Administración determinaran de forma directa la ruptura sustancial de la economía de la concesión. A estos efectos, se entenderá por causa de fuerza mayor las enumeradas en el artículo 144 de esta Ley.

c) Cuando se produzcan los supuestos que se establezcan en el propio contrato para su revisión, de acuerdo con lo previsto en los artículos 230.1.e) y 233.1.d) de esta Ley.

En los supuestos previstos en el apartado anterior, el restablecimiento del equilibrio económico del contrato se realizará mediante la adopción de las medidas que en cada caso procedan. Estas medidas podrán consistir en la modificación de las tarifas establecidas por la utilización de la obra, la

ampliación o reducción del plazo concesional, dentro de los límites fijados en el artículo 263, y, en general, en cualquier modificación de las cláusulas de contenido económico incluidas en el contrato. En el supuesto de fuerza mayor previsto en el apartado 2.b), la Administración concedente asegurará los rendimientos mínimos acordados en el contrato siempre que aquélla no impidiera por completo la realización de las obras o la continuidad de su explotación”.

El apartado 2 del artículo 248 recoge los supuestos tasados en los que procederá el reequilibrio de la concesión, incluyendo los tres tradicionales admitidos por la legislación y la jurisprudencia, esto es, el “*ius variandi*” (modificación por la Administración por razones de interés público de las condiciones de explotación de la obra), fuerza mayor (en los supuestos recogidos en el artículo 144 de la LCAP dentro del régimen del contrato de obras) y el “*factum principis*” (actuaciones de la Administración que determinan de forma directa la ruptura sustancial de la economía de la concesión) y añadiendo otros supuestos previstos en el propio contrato. No incluye sin embargo la doctrina del riesgo imprevisible (“*rebus sic stantibus*” o de la alteración de la base del negocio), lo que no significa que no resulte aplicable, pues puede entenderse comprendida en la causa del artículo 248.2 c) “*cuando se produzcan los supuestos que se establezcan en el propio contrato para su revisión, de acuerdo con lo previsto en los artículos 230.1e) y 233.1.d)*”.

Para resolver las cuestiones sometidas a consulta, es necesario, en primer lugar, determinar qué se entiende por precio del contrato y si en dicho concepto está o no, incluido el IVA. En el primer caso, se estaría haciendo referencia a un precio a tanto alzado, no susceptible de variaciones, en el que el tipo del IVA aplicable no tendría ninguna incidencia en el equilibrio económico financiero del contrato. Sin embargo, si en el precio del contrato no se entiende incluido el IVA, la doctrina sentada por la Dirección

General de Tributos afectaría directamente al equilibrio económico financiero del contrato, alterándose en beneficio del concesionario y correlativo perjuicio para la Administración, debiéndose analizar en el Dictamen si procede la adopción por la Administración, de las medidas necesarias para el restablecimiento de dicho equilibrio en su beneficio.

CUARTA.- El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es un impuesto indirecto que grava el consumo de bienes y servicios producidos o comercializados en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales. Su regulación está contenida en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre y su Reglamento, aprobado por R.D. 1624/1992, de 29 de diciembre. Debe advertirse que el IVA es un impuesto armonizado en la Unión Europea, de forma que la legislación interior de los Estados miembros debe adaptarse a las normas comunitarias dictadas al efecto, en concreto a la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 2002/93/CE del Consejo, de 3 de diciembre de 2002. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas es el órgano encargado de la interpretación de la normativa comunitaria.

La cuota tributaria del IVA resulta de aplicar a la base imponible el tipo impositivo vigente en el momento del impuesto. La base imponible del IVA está constituida por el total importe de la contraprestación de las operaciones sujetas, debiendo aplicarse el correspondiente tipo impositivo, que será el vigente en el momento del devengo del impuesto. Los tipos de IVA vigentes en España a la fecha de emisión del presente Dictamen, son el tipo general del 16%, el tipo reducido del 7% y el tipo superreducido del 4%. Los tipos reducido y superreducido se aplican exclusivamente a las

operaciones enumeradas expresa y limitativamente por la Ley, gravándose el resto de las operaciones al tipo general.

Los tipos impositivos se aplican sobre los precios IVA excluido. Así, sobre la base imponible se aplica el tipo de gravamen y resulta el precio del bien o servicio. No obstante, es posible fijar el precio de un bien o servicio con el IVA incluido, siendo necesario en ese caso aplicar, según el tipo aplicable, un coeficiente de conversión que permite obtener cuál es el importe del impuesto y cuál el precio del bien o servicio IVA excluido.

De conformidad con el artículo 88 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, *“los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos”*.

En el presente caso, la sociedad concesionaria es el sujeto pasivo y está obligada a repercutir íntegramente a la Administración, que es la destinataria de las prestaciones de servicios efectuados, el importe del impuesto. Para estos casos en los que los destinatarios de las entregas de bienes o prestaciones de servicios son las Administraciones públicas, el apartado 2 del artículo 88 L.I.V.A. dispone que *“en las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al impuesto cuyos destinatarios fuesen entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el Impuesto sobre el Valor Añadido que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido”*.

Este precepto se desarrolla en el R.D. 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA, que dispone, en su artículo 25, que *“en relación con lo dispuesto en el artículo 88, apartado uno, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, los pliegos de condiciones particulares previstos en la contratación administrativa contendrán la prevención expresa de que a todos los efectos se entenderá que las ofertas de los empresarios comprenden no sólo el precio de la contrata, sino también el importe del Impuesto”*.

De manera que se distinguen los conceptos de oferta económica y precio de la contrata. Así, la oferta o importe global contratado estará compuesto con el precio de la contrata más el importe del impuesto y el contratista no podrá elevar dicho importe global como consecuencia de la consignación del tributo repercutido.

Además, el IVA, al ser un impuesto repercutido, no pasa a formar parte de la contraprestación a que tiene derecho el empresario, puesto que se trata de un porcentaje a retener e ingresar en la Hacienda Pública, lo cual obliga a ambas partes contratantes. Y ello no solo por el propio alcance del Impuesto, sino también desde un punto de vista contable. En este sentido, la norma de registro y valoración 12 del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad establece que, *“el IVA repercutido no formará parte del ingreso derivado de las operaciones gravadas por dicho impuesto...”*.

La distinción entre precio cierto y precio de adjudicación también se recoge en la Circular 2/1992, de 22 de enero, de la Dirección General de Tributos al declarar que cuando se produce una variación de tipos impositivos en relación con el objeto de los contratos con la Administración que se encuentren pendientes de ejecución en todo o en parte y en cuyos precios de oferta se hubiese incluido el IVA, dichos contratos se cumplirán abonando al contratista el precio cierto

incrementado en la cuota del IVA correspondiente al momento en que se devengue el impuesto de la parte pendiente de ejecución. El precio cierto es igual al precio de adjudicación menos la cuota del IVA correspondiente al momento de dicha adjudicación. Por tanto, aplicando el criterio establecido por la Dirección General de Tributos, si la variación del tipo impositivo fuera a la baja (del 16% al 7%), dichos contratos se cumplirán abonando al contratista el precio cierto incrementado en la cuota del IVA correspondiente al momento en que se devengue el impuesto de la parte pendiente de ejecución (7%).

Al igual que, con la recentísima Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, que prevé la subida de los tipos del IVA al 18% el tipo general y al 8% el tipo reducido a partir del 1 de julio de 2010, la Administración deberá abonar el nuevo tipo de gravamen, y deberá soportar el incremento del tipo impositivo, la nueva interpretación realizada por la Dirección General de Tributos le debe ser aplicada. Con la interpretación realizada por la sociedad concesionaria, el futuro incremento del tipo del IVA no afectaría a la Administración, que se habría comprometido a satisfacer un precio alzado, IVA incluido, disminuyendo así la cantidad a percibir por el concesionario en concepto de precio del contrato, que se reduciría en un punto en el caso del tipo reducido y en dos puntos en el caso del tipo general.

El artículo 14.1 del TRLCAP determina expresamente que *“los contratos tendrán siempre un precio cierto (...), y se abonará al contratista en función de la prestación realmente efectuada y de acuerdo con lo convenido. (...) En todo caso los órganos de contratación cuidarán de que el precio de los contratos sea el adecuado al mercado”*.

Debe advertirse que el TRLCAP distingue también los conceptos de precio del contrato e importe global o cuantía del contrato. Cuando se hace referencia a esta expresión de *“importe global ofertado”* o *“cuantía”* del

contrato, se entiende incluido el IVA. Así, el artículo 77 TRLCAP dispone que *“siempre que en el texto de esta Ley se haga alusión al importe o cuantía de los contratos, se entenderá que en los mismos está incluido el IVA, salvo indicación expresa en contrario”*.

Por regla general, la ley hace referencia a la cuantía del contrato para cuestiones relativas al procedimiento de contratación y las formalidades que deben exigirse, especialmente, para los contratos de mayor cuantía. En este sentido, se habla de cuantía para exigir la clasificación de las empresas (artículo 25) fijar las garantías, provisional (artículo 35) y definitiva (artículo 36), para la simplificación de su expediente cuando se trata de contratos menores (artículo 56), para determinar cuándo deben ser remitidos al Tribunal de Cuentas u órgano de fiscalización correspondiente de la Comunidad Autónoma (artículo 57), publicidad de las licitaciones (artículo 78) o de las adjudicaciones (artículo 93), entre otros.

Sin embargo, en otros preceptos se hace referencia al precio del contrato en el que, por supuesto, se excluye el IVA. Así, la imposición de las penalidades por demora en la ejecución del contrato se fija en un porcentaje del precio del contrato (artículo 95), para exigir informe de la Dirección General de Presupuestos del Ministerio de Hacienda, en el caso de modificaciones de los contratos (artículo 101), o en la revisión de los precios (artículo 105).

Estas diferencias entre precio cierto e importe global del contrato se recogen en la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de junio de 2005 (recurso de casación 8140/2002) *“la sujeción a los principios de publicidad, concurrencia y ausencia de discriminación establecidos en el art. 11 de la LCAP son requisitos ineludibles en la contratación de las administraciones públicas. Pero, además de respetar tales principios un elemento esencial para la celebración de contratos administrativos, al igual que en el ámbito de derecho privado (art. 1544 C. Civil) es la existencia*

de un precio cierto, tal cual estatuye el art. 14 LCAP (de igual número en el Texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, RD Legislativo 2/2000, de 16 de junio, TRLCAP y similar al precedente art. 12 Ley Contratos del Estado de 1965, LCE) que, además, determina que se abonará al contratista en función de la prestación realmente efectuada y de acuerdo con lo convenido.

(...)

Por tanto, con carácter previo a la aprobación del expediente (art. 70 LCAP) deberá haberse determinado con exactitud el precio, mas la certitud no parece razonablemente exigible de la totalidad del precio sino que la certidumbre se predica de los elementos que lo integran. Es decir que no cabe equiparar el término precio cierto con el precio alzado figura absolutamente excepcional en nuestra regulación contractual pública (art. 126 LCAP, art. 120 Reglamento General de la Ley de Contratos, RD 1098/2001, de 12 de octubre, RGLC). La certitud o fijeza implica inamovilidad en los elementos a salvo de que se hubiere pactado una revisión de precios.

En el presente caso, en el Pliego de cláusulas administrativas particulares, la cláusula 31, destinada a regular el contenido de las proposiciones, regula dentro del sobre 2, propuesta técnica y económica, el contenido y formato de la oferta/propuesta económica a presentar por los licitadores, estableciendo que *“la proposición económica se presentará integrada en el modelo de proposición fijado en el anexo II, que se incluirá en este Sobre, y comprenderá el Modelo Resumen contenido en el Anexo XI y el contenido de la oferta recogida en los puntos 1 a 7 del presente apartado...”*.

Los apartados 1 a 7 a que se hace referencia son los relativos a la información de la sociedad concesionaria a constituir, fondos/recursos

aportados por los accionistas, financiación ajena, costes durante la construcción y costes durante la explotación de la infraestructura (desagregando los gastos de los distintos servicios –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 integral de esterilización, servicio de desinsectación y desratización, servicio de transporte externo-interno y gestión auxiliar, servicio de gestión de almacenes y distribución y servicio de gestión de personal administrativo de recepción/información y centralita telefónica- y de los gastos generales de la concesionaria), la remuneración a la sociedad concesionaria, las explotaciones comerciales, el modelo financiero y el modelo resumen de la oferta económica.

El modelo financiero, que debe elaborarse siguiendo la estructura básica de las hojas de cálculo, en caso de resultar adjudicatario, se incorpora al contrato de concesión como anexo, constituyendo el denominado Plan Económico Financiero de la Concesión.

En el Anexo V del Pliego de cláusulas administrativas particulares se regula el sistema de determinación de la retribución y pago de la sociedad concesionaria, indicándose que la retribución a ésta estará compuesta por las cantidades a pagar por la Administración en contraprestación a la explotación de la obra pública y los rendimientos procedentes de la explotación de la zona comercial. En cuanto a la primera, se determina mediante la Cantidad Máxima Anual (CMA), IVA incluido y que se fija sobre la base de una ocupación media anual de las instalaciones del 8.5%, 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. En dicho cálculo debe incluirse el IVA, porque así lo exige la Ley 37/1992, del IVA.

En consecuencia, que en el importe o precio global del contrato que sirvió para la adjudicación de éste, esté incluido el IVA no significa que, si el tipo impositivo aplicable es menor que el que se venía aplicando y que se calculó en la propuesta económica, el precio global del contrato permanezca igual de manera que la diferencia de nueve puntos del tipo, pase a formar parte del precio cierto del contrato. Esta interpretación contravendría lo dispuesto en el artículo 14 TRLCAP, que exige que el precio se abone en función de *“la prestación realmente efectuada”* porque en este caso, el contenido de las prestaciones que debe realizar el concesionario seguiría siendo el mismo; sin embargo, se vería incrementado el precio del contrato.

En resumen, la propuesta económica –según resulta de los pliegos y del contrato–, está constituida no sólo por la proposición económica del Anexo II, sino por todo el contenido de la oferta antes citado, relativos a la información de la sociedad concesionaria a constituir, fondos/recursos aportados por los accionistas, financiación ajena, costes durante la construcción y costes durante la explotación de la infraestructura (desagregando los gastos de los distintos servicios), la remuneración a la sociedad concesionaria, las explotaciones comerciales, el modelo financiero y el modelo resumen de la oferta económica.

Modelo financiero que, una vez adjudicado el contrato, pasa a formar parte del mismo como anexo y que constituye el Plan Económico Financiero, del que pueden deducirse, entre otros aspectos, los beneficios esperados por la sociedad concesionaria, una determinada remuneración al capital, el importe neto del coste de los servicios, los impuestos previstos, entre los que se incluye el IVA, o la tasa de rentabilidad de la inversión.

En consecuencia, como bien señala la propuesta de resolución, en el contrato de concesión de obra pública cabe señalar que el precio cierto del contrato pactado entre las partes no incluye el IVA correspondiente sino

que precisamente, aquél es el precio de adjudicación menos el IVA correspondiente. Y al pago de este precio cierto por la prestación de los servicios complementarios no sanitarios es a lo que se ha obligado contractualmente la Administración, y ello con independencia de que el precio global del contrato incluya el IVA, puesto que tal inclusión viene derivada de la normativa presupuestaria de la Administración y de la propia normativa del impuesto.

QUINTA.- Concluido que el importe global del contrato se ha calculado aplicando a la base imponible (precio del contrato) el tipo impositivo del 16%, debe abordarse la siguiente cuestión planteada por el órgano consultante, consistente en determinar si es, o no, conforme a Derecho una interpretación del contrato que determine el establecimiento de las medidas oportunas para mantener el equilibrio de las prestaciones.

La propuesta de resolución entiende que deben adoptarse las medidas adecuadas en sede contractual en relación con las prestaciones de las partes en el presente contrato de concesión para el restablecimiento del equilibrio económico del contrato porque de lo contrario se produciría para la sociedad concesionaria una ganancia imprevista, ganancia que tiene encaje en la doctrina del enriquecimiento sin causa que recoge la Sentencia de 11 de mayo de 2004, toda vez que concurre el enriquecimiento de una de las partes, constituido por cualquier ventaja o atribución patrimonial abocada a producir efectos definitivos, correlativo empobrecimiento de la otra parte, pecuniariamente apreciable, que no provenga directamente del comportamiento de quien lo sufre, la relación causal entre el empobrecimiento y el enriquecimiento de forma que éste sea el efecto de aquél y la falta de causa o de justificación del enriquecimiento y del correlativo empobrecimiento. El Tribunal Supremo, en Sentencia de 12 de mayo de 2008 (recurso de casación nº 478/2007) recoge la doctrina expuesta también en su Sentencia de 28 de abril de 2008 (recurso para la

unificación de doctrina 299/2005), y afirma que *“el enriquecimiento sin causa viene a corregir situaciones de total desequilibrio, en relaciones que, carentes de ropaje jurídico, materialmente han existido produciendo beneficios concretos en una de las partes, a costa de la otra. Con ello se originan unos efectos sin causa -enriquecimiento y empobrecimiento- al no venir respaldados por las formas exigidas en el régimen administrativo. Mas estos efectos, sin causa, por la forma, se convierten en determinantes de la causa que los corrige y repara”*.

En conclusión, la reducción del tipo impositivo del IVA, sin la consiguiente reducción de la Cantidad Máxima Anual, generaría a la sociedad concesionaria un enriquecimiento sin causa y correlativo empobrecimiento de la Administración que estaría pagando más por los mismos servicios prestados por aquélla, concretamente, un 9% más del precio del contrato ofertado.

La reducción de la cantidad máxima anual, sin embargo, obedece al cambio interpretativo operado por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda que introduce en la esfera exclusivamente tributaria, un nuevo marco jurídico-interpretativo, derivado de la aplicación de la Jurisprudencia comunitaria y de la adopción de una serie de pautas interpretativas *“progresivas”* en relación con el tratamiento fiscal de los servicios que integran este tipo de concesiones.

De conformidad con el artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, *“la contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en relación con el consultante. En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el*

apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta. Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta”.

Cuando la Administración tributaria procede a contestar las consultas tributarias que se le formulan lo que hace es interpretar cómo deben aplicarse las normas tributarias a un supuesto concreto. Una de las principales novedades de la regulación de la consulta tributaria que ofrece la nueva LGT es la relativa a la extensión de los efectos de la misma a sujetos distintos de su autor que se hallan sin embargo en idéntica situación.

Esta extensión de los efectos de la consulta a cualquier obligado tributario *“siempre y cuando exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta”* supone reforzar la seguridad jurídica al potenciarse las competencias interpretativas de la Dirección General de Tributos frente a los órganos y entidades encargados de la aplicación del sistema tributario, atribuyéndose a la contestación una eficacia *“cuasinormativa”*. Las consultas tienen carácter vinculante general y *“erga omnes”*.

En el presente caso, la consulta de la Dirección General de Tributos del Estado se refiere a un supuesto idéntico al que es objeto del presente Dictamen, *“contrato de concesión de obra pública para la redacción del proyecto, construcción y explotación de un hospital”* y la resolución adoptada fijando como tipo impositivo de las prestaciones de servicios que comprende el 7% es vinculante y eficaz en el presente contrato. En este sentido, podría hablarse de un efecto normativo de la Resolución dictada,

sin que pueda considerarse como error que la sociedad concesionaria liquidara el IVA al 16%. Es decir, no se trata de error en el tipo, sino de un cambio interpretativo en la aplicación del tipo impositivo aplicable a esta operación.

Cambio de criterio respecto de la aplicación del IVA en los contratos de concesión de obra pública que es consecuencia de la doctrina fijada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en su Sentencia de 29 de marzo de 2007 (Asunto C-111-/05 Aktiebolaget NN) relativa a la aplicación del IVA en el caso de operaciones complejas y en la que el Tribunal declara que *“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, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única y, por otra, si, en este último caso, dicha prestación única debe calificarse de entrega de bienes o de prestación de servicios”, “que 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 sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial”* y que *“en el caso de una operación compleja única, una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador”*.

Por tanto, en aplicación de esta Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, órgano encargado de la interpretación y aplicación del Derecho Comunitario, la Dirección General de Tributos entiende que un contrato de concesión de obra pública de redacción, construcción y explotación de un hospital constituye una operación compleja y que el servicio principal que presta la concesionaria consiste en alojar a los

pacientes durante el tiempo de su ingreso, así como su manutención, y ello determina que el tipo impositivo de IVA que debe aplicarse al contrato es del 7%.

Por tanto, tratándose de una variación del tipo impositivo de un contrato pendiente de ejecución, de acuerdo con la Circular 2/2000 de la Dirección General de Tributos, antes expuesta, el contrato se cumplirá abonando al contratista el precio del contrato incrementado en la cuota del IVA correspondiente al momento en que se devengue el impuesto de la parte pendiente de ejecución (7%).

En conclusión, si el precio cierto del contrato, como se ha expuesto en la Consideración Jurídica anterior, no incluye el IVA, la reducción del tipo impositivo no afectaría al equilibrio económico del contrato, pues el precio del contrato continúa siendo el mismo, debiendo reducirse el importe global o, en el presente caso, la Cantidad Máxima Anual, por aplicación sobre la misma base imponible de un tipo impositivo menor.

SEXTA.- No obstante, si se entendiere que en el precio del contrato está incluido el IVA, la reducción del tipo impositivo del IVA acordada por la Dirección General de Tributos en aplicación de la jurisprudencia comunitaria, produciría un aumento de la cantidad económica a percibir por la sociedad concesionaria sin que se hubiera producido un aumento de las prestaciones realizadas por ésta, produciéndose una ruptura del equilibrio económico financiero del contrato, pues existirían unas ganancias imprevistas en el Plan Económico Financiero del contrato. Apareciéndose, en este caso, una ruptura del equilibrio económico financiero, es necesario examinar si es posible, de acuerdo con el artículo 248 TRLCAP, adoptar por la Administración las medidas precisas para el restablecimiento de dicho equilibrio.

El artículo 248.1 TRLCAP previene que *“el contrato de concesión de obras públicas deberá mantener su equilibrio económico en los términos que fueron considerados para su adjudicación, teniendo en cuenta el interés general y el interés del concesionario, de conformidad con lo dispuesto en el apartado siguiente”*.

El TRLACP prevé en el artículo 248.2 como supuestos en los que la Administración debe restablecer el equilibrio económico del contrato, en beneficio de la parte que corresponda, la modificación por razones de interés público, de las condiciones de explotación de la obra; la ruptura sustancial de la economía de la concesión por causas de fuerza mayor o de actuaciones de la Administración o los supuestos previstos expresamente en el contrato.

Por su parte, el Pliego de Condiciones Particulares del Contrato establece inicialmente en su cláusula 20 que la ejecución del contrato se desarrollará a riesgo y ventura de la Sociedad Concesionaria, si bien *“el régimen económico del presente contrato deberá mantener las condiciones de equilibrio económico-financiero en los términos considerados en su adjudicación, teniendo en cuenta el interés general y el interés de la sociedad concesionaria, de conformidad con lo previsto en la presente cláusula, y de acuerdo a la legislación vigente.*

La Administración deberá restablecer el equilibrio económico financiero del contrato, en beneficio de la parte que corresponda, exclusivamente en los siguientes supuestos:

a) Cuando la Administración modifique, por razones de interés público motivadas por necesidades nuevas o causas imprevistas debidamente justificadas en el expediente, las condiciones de construcción y explotación establecidas en el presente PCAP.

b) *Cuando causas de fuerza mayor, definidas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 144 TRLCAP, o actuaciones de la Administración determinaran de forma directa la ruptura sustancial de la economía de la concesión.*

c) *Cuando se produzcan el resto de circunstancias expresamente previstas en el presente PCAP.*

Asimismo, la Administración deberá restablecer el equilibrio económico financiero del contrato en su beneficio, en el supuesto de que acontezca una refinanciación posterior a la adjudicación, que suponga un beneficio para la Sociedad Concesionaria sobre la financiación inicialmente prevista, (en los términos previstos en el apartado 5 de esta Cláusula), así como en el caso de una incorporación al contrato de alguna de las oportunidades adicionales de explotación de la zona comercial en los términos previstos en el apartado 6 de la presente cláusula”.

El apartado 3 de la cláusula 20 prevé las medidas para llevar a efecto el restablecimiento del equilibrio económico financiero del contrato que podrán consistir en la modificación de la Cantidad Máxima Anual establecida en el Sistema de Determinación de la Retribución y Pago de la Sociedad Concesionaria recogido en el Anexo V del PCAP, la ampliación o reducción del plazo del contrato, dentro de los máximos legales establecidos, la autorización para aprovechamientos comerciales de alquiler de espacios, instalaciones o servicios adicionales, cualquier otra modificación de las cláusulas de contenido económico del PCAP o la combinación de algunas de estas medidas. No obstante, cuando la alteración del equilibrio económico sea motivada por alguna de las causas previstas en el apartado 2, la compensación deberá hacerse modificando la Cantidad Máxima Anual.

El apartado 4 prevé que el restablecimiento del equilibrio económico financiero de la concesión dará lugar a la revisión del modelo económico-financiero del contrato, pasando a constituir dicha actualización el modelo financiero del contrato a partir de ese momento.

La cláusula 20, objeto de estudio, regula en su apartado 5, el restablecimiento del equilibrio económico en beneficio de la Administración en el supuesto de mejoras de las condiciones de refinanciación. El apartado 5 establece lo siguiente:

“Las refinanciaciones y/o cambios en las condiciones básicas de financiación del proyecto que acontezcan con posterioridad a la adjudicación, que no estuviesen previstas en la oferta adjudicataria y que tengan un impacto favorable sobre la rentabilidad del contrato, conllevarán un ajuste de la Cantidad Máxima Anual ofertada, tal y como ésta se define en el Anexo V.

Para ello, se procederá a comparar la TIR para el accionista en términos corrientes del modelo económico-financiero incluido en la oferta que resulte adjudicada, o el que haya sido actualizado de conformidad con el apartado 4.e de la presente Cláusula, con la TIR para el accionista del modelo que resulte de la actualización del mismo una vez conocido el alcance y condiciones definitivos derivados de los cambios en las condiciones básicas de financiabilidad.

En este supuesto se regula que la TIR para el accionista en términos corrientes se incrementará, en puntos porcentuales, en la mitad (1/2) de lo que haría si se mantuviera constante la Cantidad Máxima Anual adjudicada con las nuevas condiciones financieras.

Ello necesariamente supondrá la revisión, a la baja, de la Cantidad Máxima Anual ofertada, hasta el nivel que determine la TIR para el accionista, anteriormente expresada.

La Cantidad Máxima Anual resultante, así calculada, se convertirá en la nueva referencia para la retribución de la Sociedad Concesionaria”.

Por último, el apartado 6 de la cláusula 20 prevé el restablecimiento del equilibrio económico del contrato, en beneficio de la Administración, si se produce la incorporación al contrato de algunas de las oportunidades adicionales de explotación de la zona comercial, en cuanto supondría la obtención de mayores ingresos de los previstos en el Plan Económico Financiero del contrato para la sociedad concesionaria.

El restablecimiento del equilibrio económico financiero es, pues, un derecho de la sociedad concesionaria (cláusula 7 c) PCAP) y, también, de la Administración (cláusula 10 c) PCAP), que igualmente se recoge en la cláusula 20, antes expuesta.

Aunque la mayor parte de la jurisprudencia sobre el equilibrio económico-financiero del contrato y su restablecimiento hace referencia a dicho restablecimiento en beneficio del concesionario, es preciso señalar que el equilibrio económico financiero rige también en beneficio de la Administración. Así lo entendió la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de 28 de julio de 1998, porque *“una interpretación distinta contrariaría los principios de reciprocidad, conmutatividad, de equivalencia de prestaciones, el de rendimiento económico para la Administración y el de proporcionalidad”* y, tras la ley 13/2003, se establece expresamente. En este sentido, la exposición de motivos de la citada ley señala que *“la tradición de nuestro derecho positivo, quizá habría que hablar con mayor propiedad de numerosos pliegos de condiciones, ha consagrado, llamativamente en algunos casos, una interpretación del principio siempre favorable al concesionario, hasta conseguir incluso que el riesgo del mismo desapareciera en ocasiones. Para que la concesión conserve su naturaleza, el equilibrio económico contractual deberá recomponer cuando se altera por las causas tasadas que la Ley*

establece el marco definido y pactado entre la Administración y el contratista, referencia obligada para determinar los riesgos y beneficios del concesionario. El equilibrio deberá restablecerse, tanto si se ha roto en perjuicio como a favor del concesionario, produciendo unos efectos más allá de lo que se considera deseable o tolerable para la credibilidad de la institución y para el interés público, sin que por ello se elimine el interés del concesionario.

En la línea anterior un incremento de la demanda de la utilización de la obra de carácter extraordinario, que fuera más allá de las previsiones del plan económico-financiero concesional, debe fundamentar los oportunos ajustes para evitar que el usuario, al que corresponde en última instancia la financiación total o parcial de la inversión realizada y el pago de la explotación de la obra, soporte un peaje o un canon desproporcionados, con quebranto manifiesto de la equidad. Para ello se prevé, en virtud de lo dispuesto por el nuevo artículo 233.1.d) de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, que el concesionario quede contractualmente comprometido, con arreglo a su propia oferta, con un nivel mínimo y otro máximo de rendimientos totales para cada concesión, de suerte que, si no se alcanzara el primero o se sobrepasara el segundo durante el período que en cada caso se determine, procederá la revisión del contrato. En su virtud, se incorporan al propio contrato los términos de revisión del mismo por las variaciones que se produzcan en los rendimientos derivados de la utilización de la obra [artículo 248.2.c)]. Con ello se asegura, a la vez, la justa retribución del esfuerzo y riesgo empresariales y el sacrificio razonable del usuario de la obra pública. En definitiva, esta interpretación del equilibrio económico del contrato constituye una de las opciones capitales que inspiran la nueva regulación de la concesión de obras públicas, en sintonía con la naturaleza y finalidad de la institución y la ponderada distribución del riesgo”.

Hemos visto que el pliego de condiciones particulares del contrato, además de permitir, en los términos generales del artículo 248 TRLCAP, el restablecimiento del equilibrio económico financiero en beneficio de la Administración, prevé como dos supuestos más de dicho restablecimiento en beneficio de la Administración, la refinanciación y/o cambios en las condiciones básicas de financiación del proyecto que acontezcan con posterioridad a la adjudicación, no previstas en la oferta de la adjudicataria y que tengan un impacto favorable sobre la rentabilidad del contrato, y la incorporación al contrato de alguna de las oportunidades adicionales de explotación de la zona comercial. Del contenido de esta cláusula se colige la intención evidente de los contratantes de restablecer el equilibrio económico del contrato cuando se obtenga una mayor rentabilidad que la prevista en el plan económico financiero y que constituye el equilibrio inicial del contrato.

En el presente caso, se produciría un incremento del precio en nueve puntos que precisaría la adopción de las medidas para restablecer el equilibrio económico del contrato.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de febrero de 2008 (recurso nº 14183/1991) hace referencia al concepto de equilibrio económico financiero usando *«la definición empleada por el Consejo de Estado Francés (arrêt 11 mars 1910, Cie Française des Tramways, arrêt Blum) que entiende esta expresión como un concepto jurídico indeterminado al que cabría atribuir un único significado, real, consistente en la búsqueda, en la medida de lo posible, de una “igualdad entre las ventajas que se conceden al concesionario y las obligaciones que le son impuestas”, ventajas y obligaciones que “deben compensarse para formar parte de la contrapartida entre los beneficios probables y las pérdidas previsibles”, pues en todo contrato de concesión está implicada, como un cálculo, la honesta equivalencia entre lo que se concede al*

concesionario y lo que se le exige», que “es lo que se llama la equivalencia comercial, la ecuación financiera del contrato de concesión”.

Debe, pues, examinarse cuál es el equilibrio económico-financiero al tiempo de la adjudicación del contrato, entendiendo por tal el conjunto de elementos que, de acuerdo con el plan económico financiero propuesto por el contratista y aceptado por la Administración, estructura financieramente el contrato, previendo la cuantía de la inversión, amortización, financiación, previsiones de la frecuentación de la obra, régimen y evolución tarifaria, entre otros aspectos. De acuerdo con el artículo 233 1.d), las proposiciones de los licitadores deberán contener un *“plan económico-financiero de la concesión que incluirá, entre los aspectos que le son propios, el sistema de tarifas, la inversión y los costes de explotación, y obligaciones de pago y gastos financieros, directos o indirectos, estimados. Deberán ser objeto de consideración específica la incidencia en las tarifas, así como en las previsiones de amortización, en el plazo concesional y en otras variables de la concesión previstas en el pliego, en su caso, de los rendimientos de la demanda de utilización de la obra y, cuando exista, de los beneficios derivados de la explotación de la zona comercial, cuando no alcancen o cuando superen los niveles mínimo y máximo, respectivamente, que se consideren en la oferta...”*.

En el presente caso, el equilibrio económico financiero viene determinado por el Plan Económico Financiero del proyecto, construcción y explotación del Hospital, que, como ya se ha dicho, está constituido por el modelo financiero presentado por la sociedad adjudicataria al concurso. En dicho modelo, dentro del apartado Impuestos e Inflación aparece el tipo del IVA aplicado en un 16% y en la cuenta de pérdidas y ganancias los resultados de explotación y los resultados después de impuestos desde diciembre de 2005 hasta diciembre de 2035.

SÉPTIMA.- Las causas de ruptura del equilibrio económico-financiero que obligan al restablecimiento del mismo, previstas en el artículo 248 TRLCAP y que recoge la cláusula 20 PCAP son el ejercicio del “*ius variandi*” que consiste en la modificación por la Administración concedente de las condiciones generales en que se estructuró el objeto de la concesión; la fuerza mayor y el “*factum principis*” o “*hecho del príncipe*”, definido como medidas administrativas generales que, aunque no modifiquen directamente el objeto del contrato, ni lo pretenden tampoco, inciden o repercuten sobre él haciéndole más oneroso para el contratista sin culpa de éste y la teoría del riesgo imprevisible.

En el presente caso, es la Administración General del Estado, a través de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda la que, en aplicación de la jurisprudencia comunitaria, señala como tipo impositivo aplicable el del 7%, mientras que el previsto en el contrato era del 16%. Se trataría de un supuesto que podría encajar en la teoría del riesgo imprevisible.

Así, cuando las previsiones contractuales devienen ineficaces como consecuencia de la aparición de un riesgo o circunstancia extraordinaria ajena a la voluntad de los contratantes, que no pudo ser previsto al tiempo de celebrarse el contrato, y que, a su vez, altera las condiciones de ejecución del mismo de manera que la prestación pactada resulta más onerosa para una de las partes de lo que inicialmente se había previsto, es posible la indemnización de ese mayor coste que no debe ser asumido por la parte a quien el suceso o acontecimiento imprevisible ha perjudicado.

El Tribunal Supremo en Sentencias de 28 de mayo de 1999 (recurso nº 2220/1993) y 20 de abril de 2004 (recurso nº 6763/1998) declara que la ruptura del equilibrio económico financiero debe venir dada por un riesgo imprevisible, imprevisibilidad que no se da, por ejemplo, cuando se prevén en el pliego de condiciones los hechos (como en el presente caso,

que se prevé como supuesto de restablecimiento del equilibrio económico financiero una mejora de las condiciones de financiación del proyecto), pues en tales casos no se trata de un supuesto de aparición de circunstancias imprevisibles, sino de revisión del canon o precio por causas “previstas” en el pliego de condiciones.

Podría concluirse, pues, que la modificación del tipo impositivo aplicable al contrato, como consecuencia de la aplicación de la jurisprudencia comunitaria, que considera que debe aplicarse el tipo correspondiente a la actividad principal y que, en el presente caso, ésta es la de alojamiento y manutención de enfermos en el hospital y, como tal actividad, sujeta al tipo reducido del 7% y no al que se tuvo en cuenta en la oferta de la sociedad concesionaria del 16%, sería una circunstancia imprevisible. Así se pone de relieve por la propuesta de resolución al señalar que *“el novedoso e imprevisible alcance de la nueva interpretación realizada por la Dirección General de Tributos se pone de manifiesto en el hecho de que ninguno de los licitadores de las siete concesiones administrativas licitadas en el marco del Plan de Infraestructuras Sanitarias 2004-2007 de la Comunidad de Madrid contempló un tipo del IVA común a todos los servicios de un 7%, hecho cierto extrapolable a infraestructuras concesionales análogas licitadas por otras Comunidades Autónomas”*.

La doctrina del riesgo imprevisible constituye una excepción a la regla de la inalterabilidad del contrato, de la que se deriva, en el ámbito de la contratación administrativa, el principio de riesgo y ventura del contratista. Como excepción que es a este principio general, debe fundamentarse en sólidas razones, tanto de orden cualitativo, razones insólitas o inesperadas, como de orden cuantitativo, siendo preciso que la alteración del equilibrio del contrato rebase los límites razonables de aleatoriedad que todo contrato de tracto sucesivo lleva consigo, por lo que no procede la aplicación de la doctrina del riesgo imprevisible cuando la incidencia en el equilibrio

económico-financiero del contrato es de escasa cuantía. En este sentido, el Consejo de Estado, en asuntos relativos a reclamaciones planteadas por incremento de los precios de los ligantes asfálticos ha considerado indemnizables aquellas alteraciones que superasen el 2,5% del precio del contrato (Dictámenes 560/97, 1.528/2002, 3.205/2003 y 235/2005).

Para que pueda hablarse de un derecho al restablecimiento del equilibrio económico financiero del contrato es necesario que se cumplan determinados presupuestos, que la doctrina refiere al contratista pero que deben trasladarse, igualmente a la Administración.

Así, en primer lugar es necesario que la alteración del equilibrio económico del contrato se deba a un evento imprevisible, extraordinario y no imputable al contratista o a la Administración, lo que ha justificado en el presente caso, resultando de aplicación lo dispuesto por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en sus Sentencias de 16 de julio de 2008 (recurso nº 174/2005) y 19 de enero de 2009 (recurso nº 546/2006) que entienden que la doctrina jurisprudencial establecida por el Tribunal Supremo sobre las bonificaciones del IBI puede entenderse como una circunstancia que altera el equilibrio económico del contrato cuando, tanto la Administración del Estado como la de la Comunidad Autónoma declararon de forma reiterada que los beneficios tributarios del IBI eran aplicables a los concesionarios.

En segundo lugar es preciso que el mecanismo de la revisión de precios resulte insuficiente para restablecer el equilibrio alterado. En este caso, y en cuanto se reclama el restablecimiento del contrato en beneficio de la Administración, no resulta procedente la revisión de precios.

Por último, es igualmente necesario que afecte gravemente a la economía del contrato. Es difícil determinar cuándo puede entenderse que la alteración del equilibrio concesional afecta gravemente a la economía del

contrato en el caso del restablecimiento del equilibrio económico financiero a favor de la Administración. No obstante y en aplicación de los principios de reciprocidad, conmutatividad, de equivalencia de prestaciones, el de rendimiento económico para la Administración, el de proporcionalidad y el de buena fe, podría considerarse que siempre que se pueda reconocer esta circunstancia para el concesionario (si tuviera que soportar el riesgo imprevisible) deberá reconocerse para la Administración. En el presente caso, no existe duda alguna de que si la alteración del equilibrio del contrato en nueve puntos lo hubiese sido en perjuicio del concesionario, éste estaría solicitando el restablecimiento del mismo por su incidencia grave en la economía del contrato.

Además, si de lo que se trata es de mantener el equilibrio económico de la concesión, la finalidad es la de que no se vean alterados sustancialmente los parámetros del plan económico-financiero que presentó la concesionaria al concurrir al concurso. De manera que cualquier alteración significativa en dichos parámetros, ya sea positiva o negativa, debería reducirse.

Precisamente, lo que reclamaría, en el presente supuesto, el interés público es que los usuarios del servicio sanitario, y la propia Administración, recibieran una serie de prestaciones con un coste adecuado, o dicho en otros términos, la racionalidad del gasto público sobre la base de criterios de eficiencia y economía. Lo contrario, no solo incumpliría los principios mencionados, sino, como señala la propuesta de resolución, impediría la adecuada financiación de nuevas políticas públicas en materia sanitaria.

Por tanto, la interpretación realizada por el órgano de contratación sería conforme al interés público que debe presidir su actuación. Sencillamente, se trataría de que cada una de las partes ejecute las prestaciones a que se ha obligado en virtud del contrato de concesión en los términos inicialmente pactados.

En este sentido, la propia normativa en materia de contratos públicos está dirigida a salvaguardar un interés general, la ordenación y buen funcionamiento de las compras de bienes y servicios por parte de la Administración, mediante reglas, principios y procedimientos de control, que garanticen una adecuada asignación de los recursos públicos. De este modo, el propio artículo 14.1 del TRLCAP determina expresamente que *“los contratos tendrán siempre un precio cierto (...), y se abonará al contratista en función de la prestación realmente efectuada y de acuerdo con lo convenido”*. Asimismo, en el párrafo segundo de dicho apartado, se señala que *“en todo caso los órganos de contratación cuidarán de que el precio de los contratos sea el adecuado al mercado”*.

Por tanto y como conclusión, deben reproducirse nuevamente las palabras de la exposición de motivos de la Ley 13/2003, de 23 de marzo, que declara que *“para que la concesión conserve su naturaleza, el equilibrio económico contractual deberá recomponer –cuando se altera por las causas tasadas que la Ley establece– el marco definido y pactado entre la Administración y el contratista”*. Este marco es la memoria económica financiera propuesta por el contratista con su oferta y que, con la firma del contrato, quedó incorporada como anexo, constituyendo el Plan Económico Financiero de la Concesión. *“El equilibrio deberá reestablecerse, tanto si se ha roto en perjuicio como a favor del concesionario, produciendo unos efectos más allá de lo que se considera deseable o tolerable para la credibilidad de la institución y para el interés público, sin que por ello se elimine el interés del concesionario. (...) Esta interpretación del equilibrio económico del contrato constituye una de las opciones capitales que inspiran la nueva regulación de la concesión de obras públicas, en sintonía con la naturaleza y finalidad de la institución y la ponderada distribución del riesgo”*.

En mérito a todo lo anterior, este Consejo Consultivo formula las siguientes

CONCLUSIONES

Primera.- El precio cierto del contrato pactado entre las partes no incluye el IVA correspondiente, con independencia de que en el importe o precio global del contrato se entienda incluido este impuesto, puesto que tal inclusión viene derivada de la normativa presupuestaria de la Administración y de la propia normativa del impuesto.

Segunda.- De acuerdo con la conclusión anterior, el IVA no se entiende incluido en el precio y, en consecuencia, el precio del contrato (base imponible), continúa siendo el mismo, reduciéndose la Cantidad Máxima Anual.

Tercera.- Sólo si se considerara, en contra del criterio de este Consejo, que el IVA está incluido en el precio, la reducción del tipo impositivo del IVA al 7% por la Resolución de la Dirección General de Tributos, afectaría al precio del contrato, constituyendo una circunstancia imprevista que produciría la ruptura del equilibrio del contrato en detrimento del interés público de la Administración, pudiendo iniciarse un procedimiento tendente al restablecimiento del equilibrio del contrato.

Cuarta.- En todo caso, en la factura que el concesionario debe emitir a la Administración, el tipo impositivo aplicable es el correspondiente al momento en que se devengue el impuesto, es decir, el 7%.

A la vista de todo lo expuesto, el Órgano consultante resolverá según su recto saber y entender, dando cuenta de lo actuado, en el plazo de quince

días, a este Consejo Consultivo, de conformidad con lo establecido en el artículo 3.7 del Decreto 26/2008, de 10 de abril, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico del Consejo Consultivo de la Comunidad de Madrid.

Madrid 29 de diciembre de 2009

