TESIS DOCTORAL

Fiscalidad y Sostenibilidad de los servicios públicos asociados al ciclo hídrico en España y Galicia.

(VOLUMEN I)

JOSÉ JUAN VIDAL VILANOVA

DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

FACULTAD DE DERECHO

DOCTORADO INTERUNIVERSITARIO EN DERECHO TRIBUTARIO EUROPEO

SANTIAGO DE COMPOSTELA

2015

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

TESIS DOCTORAL

UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

FACULTAD DE DERECHO

Fiscalidad y Sostenibilidad de los servicios públicos asociados al ciclo hídrico en España y Galicia.

Tesis que presenta para la obtención del grado de Doctor el licenciado en Derecho José Juan Vidal Vilanova.

FDO. JOSÉ JUAN VIDAL VILANOVA.

V.B.

D. JUAN JOSÉ NIETO MONTERO

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

JUAN JOSÉ NIETO MONTERO, Profesor Titular de Dereito Financeiro e Tributario da Universidade de Santiago de Compostela, e director da tese de doutoramento de D. **JOSÉ JUAN VIDAL VILANOVA**, alumno de terceiro ciclo (matriculado na etapa de tese) do Programa Interuniversitario en Dereito Tributario Europeo, organizado polo Departamento de Dereito Público Especial da Facultade de Dereito desta Universidade en colaboración coa Universidade de Castilla-La Mancha, ten a honra de

INFORMAR:

Que dirixiu a tese de doutoramento titulada "Fiscalidad y sostenibilidad de los servicios públicos asociados al ciclo hídrico en España y Galicia".

Que o traballo cumpre integramente os requisitos relativos a obxectivos, orixinalidade, relevancia, resultados e conclusións que se requiren nunha tese de doutoramento.

Por ilo cómpre sinalar que o traballo presentado reúne as condicións necesarias para que se proceda ao seu depósito e se sigan os demais trámites legais e regulamentarios orientados á consecución do título de doutor polo seu autor.

Compostela, a 21 de setembro de 2015.

Asdo. Juan José Nieto Montero

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

Abreviaturas más utilizadas.....29

Introducción 32

CAPITULO I.-EL ESTADO SOCIAL, LA ACTIVIDAD DE FOMENTO Y LOS SERVICIOS PÚBLICOS EN GENERAL. LA SOSTENIBILIDAD FINANCIERA.....39

1.- La prestación de servicios públicos 39

1.1.-UNA VISIÓN GENERAL DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS..... 39

1.2.-EL DERECHO FINANCIERO Y PRESUPUESTARIO EN LOS SERVICIOS PÚBLICOS 54

1.2.1.-Presupuesto público.....56

1.2.2.-Sistemas de control 57

1.2.3.-Sistemas de contabilidad pública y privada. El sistema europeo de cuentas (SEC95)..... 59

1.2.4.-Las medidas de consolidación fiscal, sostenibilidad y control del gasto público aplicables a los servicios públicos.....65

1.2.4.1.-El concepto de estabilidad presupuestaria en los servicios públicos.....75

1.2.4.1.1.-Cálculo de la estabilidad presupuestaria.....76

1.2.4.1.1.1.-Ajustes más importantes a efectuar para el cálculo de la estabilidad presupuestaria.....77

1.2.4.1.1.1.1.-*ajustes para la evaluación de la estabilidad presupuestaria en la liquidación según el manual sec95 para las corporaciones locales*..... 77

1.2.4.1.1.1.2.-*ajustes para la evaluación de la estabilidad presupuestaria en la presupuestación según el formulario F1.1.b1 publicado por el Ministerio de Hacienda y Administraciones públicas* 77

1.2.4.1.1.1.3.-*explicación sintética de los ajustes más usuales en el cálculo de la estabilidad presupuestaria, en la evaluación de la misma con ocasión de la liquidación y la presupuestación*.....78

1.2.4.2.-El concepto de la regla del gasto en los servicios públicos 87

1.2.4.2.1.-El gasto computable.....88

1.2.4.2.2.-Los aumentos y disminuciones permanentes de recaudación 89

1.2.4.2.3.-El cálculo del gasto computable en los servicios públicos 89

1.2.4.2.4.-Los ajustes más importantes a efectuar para el cálculo de la regla del gasto 90

1.2.4.2.5.-Los ajustes por inejecución.....92

1.2.4.3.- **El concepto de nivel de deuda en los servicios públicos**..... 93
1.2.4.3.1. -Reducción de la deuda en las entidades públicas e impacto sobre los servicios públicos 101
1.2.4.3.2.-La Prudencia Financiera como sostenibilidad financiera y su impacto en los servicios públicos 108

1.2.4.4.-**El marco presupuestario o límite del gasto no financiero**..... 111

1.2.4.5.-**La sostenibilidad financiera de los servicios públicos**: el período medio de pago, y la interdicción de la morosidad en la deuda comercial 113
1.2.4.5.1.-El impulso de la factura electrónica..... 118
1.2.4.5.2.-El Reconocimiento extrajudicial de créditos 121
1.2.4.5.3.-Los mecanismos de pago a proveedores..... 123

1.2.4.6.-**Las medidas preventivas, correctivas, y coercitivas** para el supuesto de incumplimiento de las medidas de consolidación fiscal 123

1.2.4.7.-**Régimen de las transferencias y subvenciones a los entes dependientes** prestadores de servicios por los entes públicos territoriales titulares de los servicios públicos..... 126

2.-Las diferentes formas de prestación de servicios públicos.....134

2.1.-La gestión directa en los servicios públicos 134

2.1.1.-**Mediante estructura indiferenciada**..... 135

2.1.2.-**Mediante órgano desconcentrado**..... 135

2.1.3.-**Mediante sociedades públicas o empresas públicas**..... 136
2.1.3.1.-Naturalez Jurídica 138
2.1.3.2.-Tipologías de sociedades públicas 164
2.1.3.2.1.-Sociedades mercantiles de responsabilidad limitada 167
2.1.3.2.1-Sociedades de capital enteramente público..... 168

2.1.4.-**Mediante organismos autónomos de naturaleza jurídico administrativa** 168
2.1.4.1-Naturaleza jurídica 168

2.1.5.-**Mediante entidades públicas empresariales**.....172
2.1.5.1.-Naturaleza jurídica 172

2.1.6.-**Mediante fundaciones públicas** 175
2.1.6.1.-Naturaleza jurídica 175

2.1.7.-**Mediante encomiendas de gestión y convenios de colaboración**..... 176

2.1.7.1.-Naturaleza jurídica 177

2.1.8.-**Mediante formas inter asociativas para la prestación de servicios públicos y actividades económicas** 183

2.1.8.1.-Las entidades públicas inter territoriales: consorcios y mancomunidades **.....** 183

2.1.8.1.1.-Las Mancomunidades 183
2.1.8.1.1.1.-Naturaleza jurídica.....185

2.1.8.1.2.-Los Consorcios 186
2.1.8.1.2.1.-Naturaleza Jurídica 186
2.1.8.1.2.2.-El nuevo régimen jurídico de los consorcios locales.....188

2.1.9.-**Mediante convenios de colaboración**.....189
2.1.9.1.-Naturaleza Jurídica 189

2.2.-La gestión indirecta de los servicios públicos: las modalidades de contratación pública para la prestación de servicios y actividades económicas..... 190

2.2.1.-**El contrato de gestión de servicios públicos**. 191

2.2.1.1.-**El contrato de concesión administrativa**..... 191
2.2.1.1.1.-Naturaleza jurídica.....192

2.2.1.2.-**El contrato de gestión interesada**..... 193
2.2.1.2.1.-Naturaleza jurídica.....193

2.2.1.3.-**El contrato de concierto**..... 194
2.2.1.3.1.-Naturaleza jurídica.....194

2.2.1.4.-**El contrato de concesión de obra pública** 195
2.2.1.4.1.-Naturaleza jurídica.....195

2.2.1.5.-**El contrato de colaboración entre el sector público y privado. CPPI**..... 199
2.2.1.5.1.-Naturaleza jurídica.....200

2.2.2.-**La gestión indirecta mediante sociedades de economía mixta**.....209
2.2.2.1.-Naturaleza jurídica.....209

3.-El esquema normativo básico de los servicios públicos en los derechos internos y el derecho comunitario..... 213

3.1.-Los servicios públicos en el derecho interno.....213

3.1.1.-La Constitución Española 213

3.1.2.-La Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración del Estado (LOFAGE). Ley 6/1997 215

3.1.3.-La Ley General Presupuestaria 47/2003, de 27 de noviembre.....216

3.1.4.-La Ley del Patrimonio de las administraciones públicas, Ley 33/2003, de 3 de noviembre 217

3.1.5.-La Ley de Economía Sostenible 218

3.1.5.1.-La derogación del artículo 2.2.a) de la Ley General Tributaria 229

3.1.6.-**El ámbito jurídico local español** 230

3.1.6.1. La racionalización y sostenibilidad del régimen local español. Impacto en los servicios públicos 234

3.1.6.2.-La supresión de entes dependientes de servicios públicos en la esfera local por insuficiencia o desequilibrio económico 237

3.2.-Los servicios públicos en el derecho comunitario 240

3.2.1.-El Reglamento Financiero de la unión, nº 1073/1999, de 25 de mayo 243

3.2.2.-La Directiva 93/38/CEE del Consejo de 14 de junio de 1993. Directiva 2004/17/CE. La ley 31/2.007: contratación de servicios en sectores especiales 243

3.2.3.-Propuesta de Resolución Legislativa sobre la concesión pública privada y el derecho comunitario en materia de concesiones y contratación pública 245

3.2.4.-Reglamento 659/1999 sobre evaluación de ayudas de estado a empresas, o formas prestadoras de servicios 245

3.2.5.-Directiva 2000/52/CE de 26 de julio de 2.000, que modifica la directiva 80/723/CEE, relativa a la trasparencia de las relaciones financieras entre los estados miembros y las empresas públicas. 246

3.2.6.-La Directiva de servicios y sus vinculaciones fiscales. La directiva 2006/123/CE del parlamento europeo y del consejo de 12 de diciembre de 2.006 247

3.2.7.-La Directiva 2003/123/UE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes de la UE 251

3.2.8.-La Sexta Directiva. Directiva 77/388/CEE de 17 de mayo de 1977. Directiva 2006/112/CE 252

3.2.9.-La Directiva 2006/52/CE, de 26 de julio, relativa a la transparencia de las relaciones financieras entre los estados miembros y las empresas públicas 253

3.2.10.-Otras normas comunitarias 254

CAPITULO II: LA FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS EN GENERAL EN LA UNIÓN EUROPEA Y EN EL REINO DE ESPAÑA 257

1.-Introducción 257

1.1.-La Fiscalidad de los servicios públicos en la Unión Europea: Una visión general 259

1.2.-La Fiscalidad de determinados servicios sectoriales específicos 283

1.3.-La fiscalidad de los servicios públicos por el carácter de su prestación 295

1.4.-Los Precios Públicos 297

2.-La fiscalidad de los servicios públicos en relación al su operador 303

A.-Fiscalidad pasiva de los operadores 303

B.-Fiscalidad activa de los operadores 304

2.1.-**La fiscalidad de los servicios públicos operados en gestión directa** 304

2.1.1-La fiscalidad de los servicios públicos operados por sociedades públicas 304

2.1.2.-La fiscalidad de los servicios públicos operados por organismos autónomos de naturaleza jurídica administrativa 306

2.1.3.-La fiscalidad de los servicios públicos operados por entidades públicas empresariales 309

2.1.4.-La fiscalidad de los servicios públicos operados por fundaciones 310

2.1.5.-La fiscalidad de los servicios públicos operados por asociación de las administraciones públicas 317

2.1.5.1.-La fiscalidad de los servicios públicos operados por mancomunidades 319

2.2.**Lafiscalidad de los servicios públicos operados por gestión indirecta** 321

2.2.1.-La fiscalidad de los servicios púbicos operados por contrato de gestión de servicios 321

2.2.1.1- La fiscalidad de los servicios púbicos operados por concesión administrativa 321

2.2.1.2.- La fiscalidad de los servicios púbicos operados por contrato de concesión de obra pública 323

2.2.1.3.- La fiscalidad de los servicios púbicos operados por contrato de colaboración público privada 327

2.2.2.- La fiscalidad de los servicios públicos operados por concierto 329

2.2.3.-La fiscalidad de los servicios públicos operados por gestión interesada 331

2.2.4.-La fiscalidad de los servicios públicos operados por sociedades de economía mixta 333

3.-La fiscalidad activa y pasiva de los servicios públicos en las diferentes tipologías tributarias.....333

3.1.- La fiscalidad activa de los servicios públicos en forma de tasas 333

3.1.1.-La tasa como contraprestación tributaria en los servicios públicos 341

3.1.1.1.-El concepto de tarifa, tasa y precio (público o privado) asociados a los servicios públicos 341

3.1.2.-Empresas públicas de prestación de servicios públicos. La contraprestación. Referencias fiscales a la tasa. Política tributaria y tarifaria..... 345

3.1.2.1.-La reforma del artículo 2 de la LGT operada por la Ley de Economía Sostenible, 4/2011 353

3.1.2.1.1.-El proyecto de Ley General Tributaria de 2.015..... 359

3.1.2.2.-Las operaciones vinculadas..... 361

3.1.3.-Jurisprudencias nacionales y estatales en los estados miembros de la Unión Europea. Una visión sinóptica. La determinación de las tasas 363

3.1.4.-**Los costes en las tasas**.....364

3.1.4.1.-El estudio económico financiero..... 364

3.1.4.2.-Elementos tarifarios de la tasa 365

3.1.4.3.-El coste unitario 366

3.1.4.4.-La tarifa media 366

3.2**.-La fiscalidad pasiva de los servicios públicos en forma de impuestos** 379

3.2.2.- La fiscalidad pasiva de los servicios públicos en la imposición directa 380

3.2.2.1.-La nueva Ley del impuesto de sociedades de 2.014 380

3.2.2.2.-La imposición directa asociada a los servicios públicos..... 380

3.2.2.2.1.-La fiscalidad de los servicios en el impuesto de sociedades..... 382

3.2.2.2.1.1.-Aspectos generales de la figura impositiva en el derecho español 382

3.2.2.2.1.2.-Regimen de exenciones en materia de servicios públicos 384

3.2.2.2.1.3.-Regimen de bonificaciones en materia de servicios públicos 388

3.2.2.2.2.-La imposición directa en el ámbito comunitario 389
3.2.2.2.3.-Incidencia de la imposición directa en el ámbito de la prestación de servicios públicos 399

3.2.3.-La fiscalidad de los servicios públicos en la imposición directa: otras figuras impositivas..... 400
3.2.3.1.-El impuesto sobre la renta de los no residentes: incidencia en la prestación de servicios públicos.....400

3.2.4.-La fiscalidad de los servicios públicos en la imposición indirecta sobre el valor añadido 401
3.2.4.1.-El artículo 4.5 de la sexta directiva sobre el IVA 405
3.2.4.2.-Normas jurídicas comunitarias de interés reguladoras sobre el IVA 405

3.2.4.3.-Referencias en la jurisprudencia Europea al IVA.....406

3.2.4.4.-Transposición en el derecho interno españoldel IVA.....406
3.2.4.4.1.-La Modificación operada por la Ley 28/2014 407

3.2.4.5.-La no sujeción a IVA de las formas prestadoras de servicios públicos: requisitos de la no sujeción a IVA de los prestadores de servicios públicos 413

3.2.4.6.-Requisitos subjetivos del prestador de servicio público en el IVA 417

3.2.4.7.-Otros aspectos de interés sobre el IVA 422

3.2.4.8.-Conclusiones sobre los requisitos de la no sujeción de formas prestadoras de servicios públicos 422

3.2.4.9.-El IVA en relación a las formas de prestación de servicios públicos 425
3.2.4.9.1.-Delegación de funciones públicas en particulares 425
3.2.4.9.2.-Ausencia de contraprestación 426

3.2.4.10.-El IVA y las diferentes formas de prestación de los Servicios públicos 426

3.2.4.11.-El IVA y la gestión directa 427
3.2.4.11.1.-En cuanto a los organismos autónomos.....428
3.2.4.11.2.-En cuanto a las entidades públicas empresariales.....428
3.2.4.11.3.-En lo que respecta a las sociedades mercantiles públicas 429
3.2.4.11.4.-En lo que respecta a las fundaciones 434

3.2.4.12.-El IVA y la gestión indirecta.....435
3.2.4.12.1.-El IVA en las concesiones administrativas.....436

3.2.4.13.-**El IVA y la encomienda de gestión a entes dependientes**..... 437

3.2.4.14**.-El IVA y los convenios de colaboración** 439

3.2.4.15.-**EL IVA y las exacciones relativas a los entes o gestores públicos prestadores de servicios públicos** 439

3.2.4.16.-El IVA y los supuestos especiales de exenciones, aplicables a actividades públicas. La exención del artículo 20.1.20º. La gestión urbanística 441

3.2.5**.-** La fiscalidad de los servicios públicos en la imposición indirecta especial en el derecho interno español 442

3.2.6**.-**La fiscalidad de los servicios públicos en la imposición indirecta**:**El impuesto de actos jurídicos documentados y transmisiones patrimoniales. Las exenciones de los entes públicos territoriales..... 451

3.3.-La fiscalidad de los servicios públicos en forma de contribuciones especiales.....453

3.3.1.-Las contribuciones especiales como categoría tributaria..... 454

4.-La fiscalidad de los servicios públicos: Exenciones, beneficios y bonificaciones fiscales asociadas.....475

4.1.-Exenciones fiscales de carácter general y no sectorial aplicables a formas prestadoras de servicios públicos 476

4.2.-Exenciones contempladas en el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) 477

4.3.-Exenciones objetivas aplicables a formas prestadoras de servicios públicos..... 477

4.4.-Exenciones subjetivas aplicables a formas prestadoras de servicios públicos..... 478

4.5.-Exenciones en el impuesto de construcciones, instalaciones y obras..... 481

4.6.-Exenciones en materia del impuesto sobre bienes inmuebles 483

4.7.-Exenciones en materia del impuesto sobre actividades económicas..... 483

4.8.-Exenciones fiscales de operadores públicos referidos en la jurisprudencia europea..... 484

4.9.-La fiscalidad de los servicios públicos en el derecho interno: régimen de las bonificaciones fiscales..... 490

4.9.1.-Beneficios temporales..... 490

4.9.2.-Beneficios permanentes 490

4.9.3.-Los beneficios fiscales de los servicios públicos en las tasas locales 491

CAPITULO III: EL CICLO DEL AGUA 495

1.-El ciclo del agua. Introducción general **..... 495**

1.1.-Los servicios públicos asociados al ciclo hídrico 498

1.1.1.-Los servicios públicos del ciclo del agua en la Unión Europea 500

1.2.-**El agua** 502

1.2.1.-Tipología de las aguas 506

1.2.2.-El agua como servicio de competencia local 507

1.2.3.-Naturaleza jurídica: El agua como bien de dominio público 509

1.2.4.-La calidad del agua 510

1.2.5.-El Plan Nacional de calidad de las aguas 512

1.2.6.-El Registro del agua 514

1.2.7.-El Programa AGUA 516

1.2.8.-Otros programas y planificaciones 516

1.3.-**Las cuencas hidrográficas**

1.3.1.-Aspectos generales 517

1.3.2.-Los organismos de cuenca 518

1.3.3.-Las cuencas hidrográficas en España 518

1.3.4.-La planificación hidrográfica 520

1.3.4.1.-El Plan Hidrológico Nacional 520

1.3.4.2.-El Plan Nacional de Calidad de las Aguas: Saneamiento y Depuración 522

2.- Los servicios públicos del ciclo del agua 524

2.1.-El suministro de agua potable a domicilio 524

2.2.-El suministro de agua a establecimientos comerciales y fabriles 526

2.3.-El suministro de agua para usos agrícolas, pecuarios y forestales 528

2.4.-El suministro de agua para usos de ocio 530

2.5.-El suministro de agua para actividades especiales 532

3.-Los servicios públicos de saneamiento y depuración del ciclo del agua 534

3.1.-El servicio de alcantarillado o saneamiento 534

3.2.-El servicio de depuración de aguas residuales 535
3.2.1.-La depuración de aguas en actividades especiales..... 539
3.2.2.-La reutilización de las aguas 540

4.-La normativa jurídica básica de aplicación al sector hídrico.....541

4.1.-Directiva 2000/60/CE, del parlamento europeo y del consejo de 23 de octubre de 2.000. Directiva 2014/101/UE, de 30 de octubre. LCEur\2014\1986 541

4.2.-Directiva 91/271/CEE, sobre tratamiento de aguas residuales urbanas**.....** 547
4.2.1.-Otras..... 550

4.3.-**La Ley del Agua **550
4.3.1.-La desalinización del agua para consumo..... 551

4.3.2.-**La Administración Hidráulica**..... 552
4.3.2.1.-Principios Generales 552
4.3.2.2.-Concepto de demarcación hidrográfica..... 553
4.3.2.3.-Las funciones pública del Estado en materia de aguas 553
4.3.2.4.-El Consejo nacional del Agua..... 554
4.3.2.5.-El organismo de Cuenca 555

4.3.3.-La Planificación Hidrológica 556

4.3.4.-El Plan Hidrológico Nacional 558

4.3.5.-Usos privativos y concesionales. La concesión del agua..... 558

4.3.6.-Las prioridades de usos del agua..... 559

4.3.7.-**Otros contenidos de la Ley de Aguas** 560
4.3.7.1.-Comunidades De Usuarios..... 560
4.3.7.2.-Protección Del Dominio Público Hidráulico 561
4.3.7.3.-Concepto De Contaminación Hidráulica 561
4.3.7.4.-La Policía de Aguas 562
4.3.7.5.-Los Vertidos..... 563
4.3.7.6.-El Régimen Económico Financiero 564
4.3.7.7.-El Régimen Sancionador..... 564
4.3.7.8.-Las Obras Hidráulicas..... 565
4.3.7.9.-Las Sociedades Estatales Del Agua 565

4.4.-El Real Decreto Ley 11/1995 566

4.5.-El Real Decreto 509/1996 568

4.6.-La Ley 10/2001, del Plan Hidrológico Nacional..... 568

4.7.-El Real Decreto 849/1986, de 11 de octubre..... 570

4.8.-El Real Decreto 670/2013, de 6 de septiembre 570

4.9.-Otras normas jurídicas del ciclo del agua. 570

4.9.1.-El Real Decreto 907/2007, de 6 de julio, que aprueba el Reglamento de Planificación Hidrológica. 571

5.-Las formas de prestación de servicios públicos en el ciclo hídrico o del agua 572

5.1.-La gestión directa de los servicios hídricos 572

5.1.1.-La gestión directa indiferenciada 572

5.1.2.-La gestión por organismo autónomo 572

5.1.3.-La gestión por entidad pública empresarial 573

5.1.4.-La gestión por sociedad mercantil enteramente pública 574

5.1.5.-La gestión consorciada de los servicios hídricos 575
5.1.5.1.-La figura de los consorcios en la esfera local 578

5.1.6.-La gestión mancomunada de los servicios hídricos 582

5.2.-La gestión indirecta de los servicios hídricos 582

5.2.1.-Por concesión administrativa 583

5.2.1.1.-Aspectos específicos de la concesión administrativa del servicio de aguas 583

5.2.1.2-Los Términos de la Concesión.....583

5.2.1.3.-**Alteración de la concesión** 584
5.2.1.3.1.-El Ius variandi 584
5.2.1.3.2.-El Factum Principis.....584
5.2.1.3.3.-El riesgo imprevisible 586

5.2.1.4.-El equilibrio económico del contrato de concesión y su mantenimiento.....586

5.2.1.5.-Aspectos específicos de la concesión en los servicios de agua 590

5.2.2.-Por sociedad de economía mixta 591

5.2.3.-**Por otras formas** 593
5.2.3.1.-El contrato de concesión de obra pública 593
5.2.3.2.-El contrato de colaboración público privada (CPPI) 596

5.2.3.3.-Los convenios de colaboración.....599

CAPÍTULO IV.-LA FISCALIDAD DEL CICLO DEL AGUA 601

1.-Introducción 601

1.1.-El principio de recuperación de costes 607
1.1.1.-El esquema general de la recuperación de costes 611
1.1.1.1.-**Tributación estatal** 611
1.1.1.1.1.-**Contribuciones especiales estatales** 611
1.1.1.1.1.1-El canon de regulación 611
1.1.1.1.1.2.-La tarifa de utilización del agua 611
1.1.1.1.2.-**Tasas estatales** 612
1.1.1.1.2.1.-El canon por utilización privativa del dominio público hídrico 612
1.1.1.1.2.2.-El canon por utilización de las aguas continentales, para la producción de energía eléctrica 613
1.1.1.1.2.3.-El canon de control de vertidos 613
1.1.1.1.3-**Otras figuras tributarias estatales** 614
1.1.1.1.3.1.-El canon de vertidos al dominio público marítimo-terrestre (DPMT) 614
1.1.1.1.3.2.-Canon de ocupación del dominio público marítimo terrestre (DPMT) 614
1.1.1.1.3.3.-La Ley 15/2012, de 27 de diciembre 614
1.1.1.1.3.3.1.-El impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica 616
1.1.1.1.3.3.2.-El impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica 616
1.1.1.1.3.3.3.-El impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas 617
1.1.1.1.3.3.4.-El canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica 617
1.1.1.2.-**Tributación autonómica** 618
1.1.1.2.1.-**Impuestos autonómicos** 618
1.1.1.2.1.1.-El canon de saneamiento autonómico 618
1.1.1.2.1.2-El canon del agua autonómico 618
1.1.1.2.2.-**Tasas autonómicas** 618
1.1.1.2.2.1.-El coeficiente de vertido autonómico o canon de vertido 618
1.1.1.2.2.2.-El canon autonómico de aducción 619
1.1.1.2.3.-**Otras figuras tributarias autonómicas** 619
1.1.1.2.3.1.-El impuesto sobre vertidos de aguas al litoral 619

1.1.1.2.4-Otras figuras tributarias 619

1.1.1.3.-**Tributación local** 619

1.1.1.3.1.-**Tasas locales** 619
1.1.1.3.1.1.-La tasa del servicio municipal de abastecimiento de agua potable.....619
1.1.1.3.1.2.-La tasa municipal del servicio de alcantarillado.....620
1.1.1.3.1.3.-La tasa municipal del servicio de depuración de aguas residuales 620

1.1.1.3.2.-**Las contribuciones especiales locales** 620
1.1.1.3.2.1.-Las contribuciones especiales de ámbito local 620

2.-Aspectos generales 621

2.1.-Derivaciones de la fiscalidad en el ciclo hídrico.....621
2.1.1.-La extrafiscalidad.....621
2.1.2.-La Parafiscalidad.....623

2.2.-La fiscalidad del agua en el derecho comunitario 625

2.2.1.-El artículo 9 de la Directiva del agua.....625

2.2.2.-La tributación del ciclo hídrico en la Unión Europea..... 629
2.2.2.1.-Los principios de subsidiariedad y proporcionalidad en la Unión Europea respecto de la tributación del agua.....629
2.2.2.2.-La fiscalidad sobre la captación de aguas (water abstraction charges).....632
2.2.2.3.-La fiscalidad sobre el consumo del agua (water use charges) 632
2.2.2.4.-La fiscalidad sobre el impacto medioambiental del consumo hídrico (water pollution fee o water effluent charges).....633
2.2.2.5.-La fiscalidad por incumplimiento de la normativa reguladora (fee for non compliance) 633
2.2.2.6.-La fiscalidad del agua en el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte 633
2.2.2.7.-La fiscalidad del agua en la República de Francia.....635
2.2.2.8.-El caso singular de la República de Irlanda 636

2.3.-La fiscalidad activa del agua en el derecho estatal español..... 637

2.4.- La fiscalidad activa del agua en el ámbito territorial autonómico español..... 639

2.4.1.-La imposición autonómica 640

2.4.2.-Especial referencia al canon autonómico de saneamiento asociado al ciclo hídrico 644

2.4.2.1.-**El Canon Autonómico de Saneamiento**..... 646
2.4.2.1.1-El Canon de Saneamiento y la doble imposición..... 648
2.4.2.1.2.-El Canon de Saneamiento y la compensación tributaria 651
2.4.2.1.3.-El Canon de Saneamiento y el IVA 652

2.4.2.2.-El Canon Autonómico en Extremadura. Un Ejemplo Territorial Prototípico en el ámbito autonómico Español. 657

2.4.2.3.-Relaciones entre la Tasa Municipal y el Canon Autonómico 661

2.4.3.-El canon autonómico de aducción 662

2.4.4.-El canon autonómico de depuración 663

2.4.5.-El canon del agua de Cataluña 663

2.4.6.-El impuesto sobre vertidos de agua al litoral 668

2.5.-La fiscalidad de las obras hidráulicas 669

3.-Las figuras tributarias en general y su asociación al ciclo hídrico..... 671

3.1.-Las tasas en el ciclo hídrico. La dicotomía tasa o tarifa, tarifa o precio privado 671

3.1.1.-Las tasas estatales del ciclo hídrico en el Reino de España 676
3.1.1.1.-El canon por utilización privativa del dominio público hídrico 677
3.1.1.2.-El canon por utilización de las aguas continentales, para la producción de energía eléctrica 680
3.1.1.3.-El canon de control de vertidos 681

3.1.2.-Las tasas municipales del ciclo hídrico en el Reino de España 685
3.1.2.1.-El coste en las tasas por servicios de agua en los municipios 703
3.1.2.1.1.-La homogenización estatal de costes. La Orden HAP/2075/2014, de 5 de noviembre, y la Resolución del Ministerio de Hacienda de 23 de junio de 2015 708

3.1.2.2.-Las tasas del servicio de suministro de agua a domicilio 723
3.1.2.2.1.-Suministro de agua en alta y en baja 723
3.1.2.2.2-Aspectos generales de la imposición local 724

3.1.2.2.3.-**Especialidades de los elementos tributarios** 725
3.1.2.2.3.1.-Consumo mínimo.....727
3.1.2.2.3.2.-Factores estructurales y no estructurales 729
3.1.2.2.3.3.-La lectura de contadores 730
3.1.2.2.3.4.-Compatibilidad de la tasa del agua 733
3.1.2.2.3.5.-Suspensión de la prestación del servicio.....734
3.1.2.2.3.6.-Servicio de prestación obligatoria.....735

3.1.2.2.4.-Reserva legal.....735

3.1.2.2.5.-Contraprestación tributaria 735
3.1.2.2.5.1.-Pertinencia de la imposición de una tasa 736

3.1.2.2.6.-Elementos tarifarios de la tasa 737

3.1.2.2.7-Modificación de la tasa 738

3.1.2.2.8.-Los principios rectores básicos del ámbito tarifario de la tasa por el suministro de agua 739

3.1.2.2.9.-El estudio económico financiero en la determinación de las tasas por suministro de agua potable a domicilio 742

3.1.2.1.9.1.-Límites legales para la fijación de las tarifas deducidas del estudio económico financiero.....742

3.1.2.1.9.1.1.-El Principio de equivalencia 744
3.1.2.1.9.1.2.-El Principio de estimación razonable.....747
3.1.2.1.9.2.-Sistemática de fijación de las tarifas dependiendo de las formas de gestión.....747
3.1.2.1.9.2.1.-El beneficio industrial del operador privado.....748

3.1.2.3.-Lastasas municipales del ciclo hídrico de los servicios de saneamiento 751

3.1.2.4-Las tasas municipales del ciclo hídrico de los servicios de depuración de aguas residuales 757

3.1.2.5.-La relación entre los conceptos de tasa, tarifa y precio 762

3.1.2.6-Análisis comparativo de los sistemas de facturación.....762

3.1.3.-Interferencia de las comunidades autónomas en el régimen fiscal de las tasas locales**. **766
3.1.3.1.-El caso de Castilla La Mancha.....766

3.2.-Las contribuciones especiales asociadas a los servicios públicos del ciclo hídrico 771

3.2.1-Para obras públicas hidráulicas.....774

3.2.2.-Para ampliación y establecimiento de servicios..... 774

3.2.3.-Figuras tributarias estatales con naturaleza jurídica de contribuciones especiales. El canon estatal de regulación del agua 775

3.2.4.-Figuras tributarias estatales con naturaleza jurídica de contribuciones especiales. La tarifa estatal de regulación del agua 777

3.2.5.-Figuras tributarias estatales con naturaleza jurídica de contribuciones especiales. Aspectos comunes a ambas exacciones estatales de derecho público 778

3.2.6.-La fiscalidad de las obras hidráulicas por gestor indirecto.....784
3.2.6.1.-La fiscalidad en el contrato de concesión de obra pública en el sector hídrico..... 784
3.2.6.2.-La fiscalidad en el contrato de colaboración pública privada..... 785

4.-La naturaleza jurídica del precio del agua en el Reino de España..... 786

4.1.-Introducción..... 786

4.1.1.-Hitos jurídicos
4.1.1.1.-El Reglamento de servicios de 17 de junio de 1.955 786
4.1.1.2.-La Ley Reguladora de las Haciendas Locales de 28 de diciembre de 1.988 787
4.1.1.3.-La Ley de Tasas y Precios Públicos de 1.989..... 788
4.1.1.4.-La Sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de diciembre de 1.995 788
4.1.1.5.-Potestad tributaria y potestad tarifaria 789

4.2- La naturaleza jurídica del precio del agua en las formas de gestión directa.....789
4.2.1.-La naturaleza jurídica del precio del agua en las formas de gestión directa por empresa pública. 790
4.2.2.- La naturaleza jurídica del precio del agua en las formas de gestión directa por consorcio.. 793

4.3.- **La naturaleza jurídica del precio del agua en las formas de gestión indirecta** 794
4.3.1.-La naturaleza jurídica del precio del agua en la forma de gestión indirecta por concesión administrativa. 801

4.3.2.-La naturaleza jurídica del precio del agua en la forma de gestión indirecta por sociedad de economía mixta..... 815

4.3.3.-La naturaleza jurídica del precio del agua en la forma de gestión indirecta por otras modalidades. 816

4.3.4.-Una opción clara del legislador autonómico a favor del concepto de precio....816

CAPITULOV.-LA FISCALIDAD DEL CICLO DEL AGUA EN GALICIA....819

1.-La fiscalidad del ciclo hídrico en Galicia. Introducción....819

2.-Entes públicos gestores del ciclo hídrico en Galicia. Fiscalidad asociada....819

2.1.-Las conferencias hidrográficas. 819

2.1.1.-La demarcación MIÑO-SIL....822

2.1.2.-La demarcación del CANTABRICO....824

2.2.-La comunidad autónoma. Xunta de Galicia. 827

2.2.1.-Aguas de Galicia. 828

2.2.1.1.-El consejo para el uso sostenible del agua....831

2.2.1.2.-La demarcación GALICIA-COSTA....833

2.3.-La planificación hídrica de la comunidad autónoma. Fiscalidad asociada 834

2.3.1.-El Plan hidrológico GALICIA-COSTA 838

2.3.2.-El Plan del Agua de Galicia....839

3.-La gestión del servicio hídrico en el ámbito local gallego. Fiscalidad asociada....841

3.1.-Introducción 841

3.1.1.-Las formas de gestión de los servicios del agua en Galicia 844

3.1.1.1.-La gestión directa....849

3.1.1.1.1-Por la administración pública territorial 849

3.1.1.1.2.-Por organismo autónomo....849

3.1.1.1.3.-Por sociedad pública 850

3.1.1.1.4.-Por ente asociativo....853

3.1.1.1.4.1.-Por Mancomunidad intermunicipal 854

3.1.1.1.4.2.-Por consorcio..... 854

3.1.1.1.5.-Por la administración hidráulica 857

3.1.1.2.-La gestión indirecta..... 857
3.1.1.2.1.-Por concesión administrativa 858
3.1.1.2.2.-Por sociedad de economía mixta..... 862

3.2.-Suministro de agua en alta. Formas de gestión y Fiscalidad asociada..... 863
3.2.1.-Problematica de la gestión unilateral de los caudales intermunicipales 864

3.3.-Suministro de agua en baja. Formas de gestión y Fiscalidad asociada..... 881

3.4.-Saneamiento de aguas residuales. Formas de gestión y Fiscalidad asociada. 883

3.5.-Depuración de aguas residuales. Formas de gestión y Fiscalidad asociada..... 887

4.-Los ingresos asociados al ciclo hídrico en Galicia 889

4.1.-Los impuestos.....889

4.2.-Las tasas 889
4.2.1.-La tasa municipal del servicio de aguas en Galicia. 890
4.2.2.-La tasa municipal del servicio de saneamiento en Galicia. 892
4.2.3.-La tasa municipal del servicio de depuración de aguas en Galicia. 897

4.3.-Los tributos autonómicos..... 902
4.3.1.-El canon del agua 904
4.3.2.-El canon de vertido 914
4.3.3.-El Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada..... 916

4.4.-La promoción de infraestructuras hidráulicas en Galicia..... 920
4.4.1.-Las contribuciones especiales asociadas al sector hídrico en Galicia..... 920
4.4.2.-Planificación de infraestructuras del agua. 920

4.4.2.1.-Planificación de obras hidráulicas en el marco de la gestión urbanística. 922
4.2.2.1.1.-Un caso concreto.....922

4.5.-Los convenios de colaboración con los operadores del agua.....928

RESÚMEN DE LA EXPOSICIÓN 935

CONCLUSIONES.....1045

BIBLIOGRAFÍA.....1095

REPERTORIO DE DOCTRINA DGT 1105

REPERTORIO DE SENTENCIAS Y JURISPRUDENCIA 1113

REPERTORIO DE NORMATIVA JURÍDICA ESTATAL 2012-2015. X Legislatura 1129

REPERTORIO DE NORMATIVA COMUNITARIA RECIENTE.....1159

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

ABREVIATURAS MÁS UTILIZADAS

CDI ..... Convenios de doble imposición.

CE..... Constitución Española de 1978.

CEE ..... Económica Europea.

CEU..... Europea.

CPPI..... Entes instrumentales de colaboración público-privada.

CUE..... Comisión de la Unión Europea.

DGT..... Dirección General de Tributos.

DHGC..... Demarcación Hidrográfica Galicia-Costa.

DHMS ..... Demarcación Hidrográfica Miño-Sil.

DMA..... Directiva marco del agua.

EDAR ..... Estación de depuración de aguas residuales.

ELA ..... Entidad suministradora de agua.

EM..... Estados miembros de la Unión Europea.

EMP..... Entidad Pública Empresarial.

ETAP ..... Estación de tratamiento de agua potable.

FMI..... Fondo Monetario Internacional.

IAE ..... Impuesto de Actividades Económicas.

IBI..... Impuesto de Bienes Inmuebles.

ICA ..... Red integrada de calidad del agua

ICG ..... Índice general de calidad del agua.

ICIO..... Impuesto de Construcciones, Instalaciones y obras.

IGTE..... Impuesto General sobre el Tráfico de las empresas.

IIVTNU ..... Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.

IS..... Impuesto de Sociedades.

ITP y AJD... Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

IVA ..... Impuesto sobre el valor Añadido.

LAE ..... Ley de aguas Estatal

LAG ..... Ley de aguas de Galicia.

LGP..... Ley General Presupuestaria.

LGT ..... Ley General Tributaria.

LBRL ..... Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases de régimen local.

LEE..... Ley de Entidades Estatales Autónomas.

LEPSF..... Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

LOFAGE .... Ley Orgánica de Funcionamiento de la Administración General del Estado.

LIVA..... Ley del impuesto sobre el Valor Añadido.

LIS ..... Ley del Impuesto de Sociedades.

MCDI..... Modelo de doble imposición sobre la renta y el patrimonio de la OCDE.

OCDE ..... Organización para la cooperación y el desarrollo económico.

PEF. ..... Plan Económico Financiero.

PHN ..... Plan Hidrológico Nacional.

PHC ..... Plan Hidrológico de Cuenca.

PHDC ..... Plan Hidrológico de la Demarcación del Cantábrico.

PHMS ..... Plan Hidrológico Miño-Sil.

PPP ..... PUBLIC PRIVATE PARTNERSHIP.

PMP ..... Periodo medio de Pago.

PNCA ..... Plan Nacional de Calidad del Agua.

PNSD..... Plan Nacional de Saneamiento y Depuración.

RSCCLL..... Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales.

RS ..... Reglamento de servicios de 17 de junio de 1955.

SEC..... Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales.

SMP ..... Sociedad mercantil pública.

EPE..... Entidad Pública Empresarial.

SMX ..... Sociedades de Economía Mixta.

STC..... Sentencia del Tribunal Constitucional.

STJCE..... Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE.

STS ..... Sentencia del Tribunal Supremo

TC..... Tribunal Constitucional.

TCE ..... Tratado de la Comunidad Europea.

TEAC..... Tribunal Econômico Administrativo Central.

TJCE..... Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea.

TPI..... Tribunal de Justicia Europeo de Primera Instancia.

TRHL/LHL. Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

TRLAE ..... Texto Refundido de la Ley de aguas estatal.

TRELAE..... Texto Refundido de la Ley de aguas estatal.

TRLAG..... Texto Refundido de la Ley de aguas de Galicia.

TRELAGA . Texto Refundido de la Ley de aguas de Galicia.

TRRL..... Real Decreto Legislativo 781/1986.Régimen Local.

TS ..... Tribunal Supremo.

UE..... Unión Europea.

INTRODUCCIÓN

La presente tesis tratará de abordar la compleja estructura del sistema de prestación de servicios públicos en un estado social, vinculando el desarrollo de la exposición al impacto en la fiscalidad asociada a los mismos, y con un especial análisis de los servicios públicos del sector hídrico, que se constituyen como una tipología básica y generalizada en todo el territorio de la que depende, en buen medida, la calidad de vida de los ciudadanos y el mantenimiento de la actividad social y económica en general; se abordará en especial la situación del ciclo hídrico en Galicia y su fiscalidad. Se efectuará una visión de la situación de los servicios públicos y de su fiscalidad, en el conjunto de la Unión Europea, con una especial referencia a su recepción en ordenamiento jurídico español

En el CAPÍTULO I, abordaremos una exposición explicativa de la actividad de fomento propia de los estados sociales, realizando una reflexión sobre las siguientes materias:

1.-Una visión general introductoria, y una aplicación a la materia del derecho financiero y presupuestario básico: La prestación de los servicios públicos en la Unión Europea, y las formas de prestación de los mismos es una cuestión que se debe analizar como premisa necesaria al análisis de la fiscalidad asociada a los servicios públicos, ya que las diferentes formas existentes de prestación de los servicios públicos, su régimen jurídico, y la sujeción a los principios rectores del derecho financiero y presupuestario, se constituyen como premisas básicas, respecto de la fiscalidad asociada a los mismos, tanto en lo que respecta de la sujeción pasiva a los diferentes tributos de los operadores que realizan la actividad de prestación, que constituiría la fiscalidad pasiva, como en lo que respecta a la facultad de estos de exigir contraprestaciones a los usuarios de los servicios públicos, en forma de tributos, lo que se denominaría la fiscalidad activa.

Al respecto es evidente que los poderes públicos no sólo desarrollan o prestan servicios públicos derivados del ejercicio de sus competencias específicas *(en el ejercicio de funciones púbicas o potestades públicas),* ya que intervienen en ocasiones directamente en la actividad económica general indiferenciada al igual que acontece con el sector privado desarrollando una actividad de mercado desarrollada en el marco de las reglas generales de libre concurrencia y competencia.

En este sentido cualquier tratamiento fiscal diferenciado de los operadores públicos no sería viable *(en el ámbito territorial de la Unión Europea)* por aplicación de la interdicción o prohibición de un tratamiento fiscal favorable, que resulte discriminatorio frente a terceros

competidores en el mismo segmento o sector de actividad, derivada esta prohibición del concepto jurídico comunitario de la "ayuda de Estado".

2.-El análisis de las diferentes formas de prestación de los servicios públicos, en especial, a través de las sociedades mercantiles públicas en la Unión Europea: En la actualidad una de las formas más generalizadas de prestación de servicios por parte de las Administraciones Públicas es a través de sociedades mercantiles, participadas total o parcialmente en su capital social por parte de los poderes públicos.[1]Esta realidad de prestación tiene una obvia trascendencia en la fiscalidad. Al respecto se deben analizar dos modalidades esenciales de estos órganos jurídicos técnicos de las administraciones públicas territoriales de carácter mercantil. Por una parte es preciso analizar el régimen jurídico de las sociedades públicas (estatales, autonómicas, locales) y por otra parte el relativo a las sociedades mixtas. La diferencia entre unas y otras sociedades deriva del grado de participación del poder público matriz en el capital social. Si esta es del 100% estaríamos a hablar del primer supuesto, por el contrario si la participación en el capital es inferior estaríamos a hablar del segundo. A su vez en este último supuesto el que clasifique a la sociedad como dependiente de un ente jurídico público (sociedad cuasi pública) o no, dependerá del porcentaje de participación pública en el capital social; ya que si la participación en el capital social es superior al 50% nos encontraremos ante una sociedad dependiente, de ser inferior ante una empresa privada.

Esta es una clasificación teórica que no tiene su exacto reflejo en el concepto legal del sector público empresarial que de hecho incluye a las sociedades mixtas mayoritariamente participadas por el poder público.

Las sociedades públicas mencionadas en el apartado anterior, así como, en especial, los prestadores públicos de servicios dotados de personalidad jurídica y sujetos al derecho público, detentan una doble relación especial con el ámbito tributario. Por una parte son sujetos pasivos de los tributos de los países donde operan, con evidentes especialidades en cada uno de los tipos y elementos tributarios, en especial en relación a los beneficios fiscales que les puedan ser de aplicación. Por otra parte en cuanto que son elementos instrumentales de los poderes públicos para la prestación de servicios u órganos jurídico técnicos de estos, se debería analizar si en ocasiones pueden intervenir en determinados aspectos de la relación jurídica

[1]La sentencia del Tribunal Supremo de fecha 10 de Octubre de 1989, ha señalado que frente al principio de subsidiariedad, vigente en tiempos anteriores, y que impedía a las Administraciones Públicas intervenir en el mercado cuando existieran empresas privadas que ejercieran este tipo de actividad, la actual Constitución, junto a la garantía de la actuación de las empresas privadas (artículo 38 CE), admite que las empresas públicas, concurran en posición de igualdad, en el mercado con el fin de actuar sobre el mismo mediante la dación de bienes.

tributaria procediendo al cobro al usuario del servicio público, de los tributos asociados que se imponen o establecen por el poder público del que dependen.

3.-Para una mejor concreción de los dos apartados anteriores, se abordará el análisis del esquema normativo básico del ordenamiento jurídico europeo e interno del Reino de España, que sea aplicable a la materia de los servicios públicos.

En el **CAPITULO II,** se incidirá de una forma sistemática en el asunto central de la fiscalidad de los servicios públicos, desarrollando un capítulo introductorio sobre los aspectos fiscales más relevantes de los servicios públicos en general, con una especial referencia a las diferentes formas de gestión.

Para ello se analizarán las cuestiones y principios esenciales de la fiscalidad, y un análisis pormenorizado de las diferentes tipologías fiscales en relación a la materia de los servicios públicos. Se efectuará una referencia a la situación en el conjunto de la Unión Europea.

En el **CAPÍTULO III**, se retomará el aspecto introductorio del Capítulo I, pero con un especial énfasis en la exposición relativa a los servicios públicos del ciclo hídrico, abordando sus especialidades, y sus formas de gestión, tanto en Europa como en España, efectuando un análisis de las normas comunitarias más relevantes y su recepción en el ordenamiento jurídico interno español. Se analizarán todas aquellos aspectos de las normas jurídicas reguladoras del ciclo del agua, que tienen una especial relevancia para abordar el estudio de la fiscalidad, partiendo de las Directiva marco del agua, y de la gestión de residuales, así como las normas jurídicas básicas del derecho interno español.

En el **capítulo IV,** se realizará, ya de forma específica, un análisis de la fiscalidad de los servicios del ciclo hídrico, con una sistemática similar a la establecida para el capítulo II.

En el **capítulo V,** y a modo de conclusión se realizará un análisis de diferentes ámbitos de prestación de los servicios del ciclo del agua, y de su fiscalidad, con una especial referencia a la situación de la Comunidad Autónoma de Galicia

Finalmente se efectuarán un resumen de toda la exposición y unas **CONCLUSIONES** de todo el trabajo, y por último se referirá la bibliografía existente en la materia, así como las principales referencias en la materia de la doctrina de la **Dirección General de Tributos, y de la Jurisprudencia europea y estatal; así como una mención de la normativa jurídica más novedosa del quinquenio 2012-2015, período en el que se ha producido una abundante génesis legislativa en referencia a los asuntos tratada en esta exposición..**

De todo lo expuesto se deduce que la presente tesis, se estructura en dos capítulos introductorios, uno general desarrollado en el capítulo I con referencia a los servicios públicos como categoría general, y otro especial del capítulo III, relativo a los servicios públicos del ciclo del agua en concreto, realizando un análisis de su régimen jurídico, económico, financiero y presupuestario, cuestión que se considera una premisa necesaria para un análisis posterior de la fiscalidad asociada a los mismos cuyo desarrollo se sistematizará en una visión general de la misma efectuada en el Capítulo II, en un análisis sectorial relativo al ciclo del agua que será objeto de análisis del capítulo IV, y por último en un análisis territorial en lo que se refiere a la Comunidad Autónoma de Galicia, cuestión que será objeto de análisis en el Capítulo V.

De tal forma que los dos últimos capítulos se estructuran como el cuerpo básico de esta tesis, respecto del cual los capítulos I, II y III son introductorios; o desde otra perspectiva, la tesis tiene dos partes diferenciadas, pero interrelacionadas, una general que abarca los capítulos I y II, y otra especial, que comprende los capítulos III, IV y V.

En cuanto a la metodología de la exposición se puede resumir en los siguientes aspectos:

1º.-Comienza la exposición con un análisis conceptual del servicio público, del impacto del derecho financiero y presupuestario que tiene una incidencia global en la materia y asimismo de las diferentes formas de prestación de la actividad de fomento.

Por lo tanto se procede al estudio de las consecuencias de la prestación de los servicios públicos como categoría de la actividad económica pública por los diferentes operadores, con el fin de que sirva de base para abordar en el capítulo II el impacto que ello implica en la fiscalidad pasiva y activa., así como el estudio de las diferentes tipologías tributarias en relación a los servicios públicos.

En este sentido se adoptan como referencias básicas el análisis de las reformas operadas en el impuesto de sociedades y en el impuesto sobre el valor añadido, en especial en el ejercicio 2.014, y las consecuencias que se han derivado en la fiscalidad general de los servicios públicos, tanto desde la perspectiva activa como pasiva.

Se realiza un estudio general de la tasa como categoría tributaria, y sus relaciones con el precio público, con especial mención al desarrollo doctrinal, normativo y jurisprudencial en la diferenciación entre potestad tributaria y tarifaria.

En los capítulos III a V se aborda de forma especial el estudio del ciclo del agua de acuerdo a la sistemática de la parte general, comenzando por un desarrollo conceptual de los elementos

del ciclo hídrico, el estudio de la fiscalidad en general, y la situación en concreto en la comunidad autónoma de Galicia.

2º.-Para la consecución del objeto de estudio expuesto en el apartado anterior, se procede a un estudio de las referencias en el ordenamiento jurídico interno español, y en el derecho comunitario, de forma que este último actúa en ocasiones como referencia del interno que lo recepciona.

Se analizan además las líneas jurisprudenciales básicas y el desarrollo doctrinal en la materia. De todas estas fuentes de estudio se hace una referencia especial al final de la exposición.

3º.-Se procede al estudio y análisis de referenciales doctrinales relacionadas conforme se expone en la bibliografía.

4º.-Se analiza en los capítulos IV y V, la situación concreta de los servicios del ciclo hídrico en diferentes Ayuntamientos, con un estudio de las diferentes ordenanzas municipales como normas jurídico reglamentarias de ordenación de los elementos tributarios de la imposición de las correspondientes tasas.

Se procede al análisis de las diferentes formas de gestión de los servicios del ciclo hídrico que existen en diferentes municipios de relieve en el territorio español (Capítulo IV), y en el caso de Galicia (en el Capítulo V), con especial dedicación al impacto que ello implica en la fiscalidad, desde el punto de vista del análisis de la naturaleza jurídica de las contraprestaciones que deben satisfacer los usuarios de dichos servicios públicos, en relación al desarrollo doctrinal en la materia, con especial incidencia en la conceptuación de la dualidad tasa o precio, adoptando como un hito esencial la reforma operada en el artículo 2.2.a) de la Ley General Tributaria en el año 2.011 por la Ley de Economía sostenible. Para ello se procede al estudio y análisis de expedientes de contratación de formas de gestión indirecta de los servicios, y de los procesos de creación de empresas públicas cuyo objeto social es la prestación de servicios del ciclo del agua.

En igual forma se procede al estudio de diferentes problemáticas que surgen en la prestación de determinados servicios del agua, en especial el relativo al suministro del agua potable en alta, con un análisis de las resoluciones jurisdiccionales que se han producido en la materia.

Por último se analizan diferentes formas de promoción de servicios públicos del ciclo y de las precisas obras hidráulicas, con un análisis de determinados instrumentos de planificación, y en

especial de convenios de colaboración entre diferentes sujetos o administraciones públicas intervinientes en el ciclo hídrico.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

CAPITULO I.-EL ESTADO SOCIAL, LA ACTIVIDAD DE FOMENTO Y LOS SERVICIOS PÚBLICOS

1.-LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS

1.1.-UNA VISIÓN GENERAL DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS

La actividad pública de fomento. Formas de prestación: Las administraciones públicas intervienen en el ámbito económico general fomentando la implementación y prestación de servicios que satisfagan los anhelos y necesidades de la comunidad.

Frente a la pasividad o neutralidad estricta del estado liberal, que no obstante está cuestionada y no es universal o extensiva a todos los ámbitos, el Estado social descansa sobre el principio de la promoción de una dualidad económica consistente en una interferencia de los poderes públicos en el ámbito económico general, y de una actuación directa en la actividad económica. Esta intervención normalmente tiene como finalidad el dotar de unos estándares mínimos de acceso del conjunto de la ciudadanía a los servicios básicos o esenciales que garanticen una calidad de vida a todos los ciudadanos en un marco de solidaridad y justicia social. Desde esta perspectiva la administración actúa, en ocasiones, en régimen de monopolio *(cada vez un ámbito de actuación más reducido)* prestando servicios públicos a la colectividad, o bien en un ámbito de concurrencia con el sector privado.

DEFINICIÓN DE SERVICIO PÚBLICO.-A tal fin se debe comenzar analizando lo que se entiende como servicio público, cuestión que ha sido objeto de estudio por muchos renombrados autores en el derecho administrativo, que se pueden concretar en la definición del servicio público como aquella actividad administrativa del Estado o de otra Administración Pública, de prestación positiva, con la cual, mediante un procedimiento de derecho público, se asegura la ejecución regular y continua, por organización pública o por delegación, de un servicio técnico indispensable para la vida social[2].

[2]**ARIÑO ORTIZ, G.,** ***El concepto de servicio público y bases de su régimen jurídico, ed. Civitas***, Madrid, 1975: Este autor administrativista define el servicio público desglosando sus características básicas, estableciendo la definición del servicio público de la manera expuesta.

Conjuntamente con la idea de servicio público referida, coexiste la figura de las actividades económicas de carácter e interés general desarrolladas por el sector público[3]/[4].

Como se comentó anteriormente, se observa pues una verdadera evolución desde los orígenes del Estado liberal a inicios del siglo XIX donde el Estado limita el ejercicio de sus funciones a la defensa, la justicia, la hacienda y a la regulación de las actividades de los particulares, a un nuevo ámbito donde se asume por el Estado una universalización de los llamados servicios sociales como son la educación, la sanidad y la beneficencia.

Posteriormente la necesidad de adaptarse a las exigencias derivadas de la revolución industrial y la extensión de las infraestructuras precisas para el desarrollo económico motiva que el Estado asuma la prestación de servicios de contenido estricta o fundamentalmente económico, tales como los transportes, las comunicaciones etc.

En el iteré de esta evolución histórica, la Constitución Española de 1978 reconoce como uno de sus principios inspiradores la economía social de mercado como elemento definidor de la estructura económica general, y en base a ello se reconoce a las Administraciones Públicas la capacidad de intervenir en la actividad económica general en libre concurrencia con el sector privado.

Cuestión que tiene abundante fundamento en el derecho comunitario[5]/[6].

---

[3] **El artículo 36 de la Carta Europea de los derechos fundamentales** establece que: *"La Unión reconoce y respeta el acceso a los servicios económicos de interés general, tal como disponen las legislaciones y prácticas nacionales, de conformidad con el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, con el fin de promover la cohesión social y territorial de la Unión".*

[4] Comisión de las Comunidades Europeas dictó en el año 2.003 un **"Libro Verde sobre los servicios de interés general"** [Bruselas, 2.3.2003, COM (2003) 270 final], en el que se resalta que: *"los servicios de interés general desempeñan un papel cada vez más decisivo, como parte de los valores compartidos por todas las sociedades europeas y elemento esencial del modelo europeo de la sociedad;…los servicios públicos de interés general ocupan un lugar destacado en el deber político. En efecto, atañen a una cuestión crucial, la de determinar el papel que corresponde a los poderes públicos en una economía de mercado para garantizar, por una parte, el buen funcionamiento del mercado y el respeto de las reglas de juego por parte de todos los agentes implicados y, por otra,* ***para salvaguardar el interés general, especialmente la satisfacción de las necesidades esenciales de los ciudadanos y la preservación de los bienes públicos, cuando el mercado, por sí solo, no pueda asegurar estos aspectos****".*

[5]**Tal cuestión se establece en el artículo 128 del texto constitucional Español (CE1978), que literalmente dice**: *"1. Toda la riqueza del país en sus distintas formas y, sea cual fuere su titularidad está subordinada al interés general.2. Se reconoce la iniciativa pública en la actividad económica. Mediante ley se podrá reservar al sector público recursos o servicios esenciales, especialmente en caso de monopolio y asimismo acordar la intervención de empresas cuando así lo exigiere el interés general."*

En el sentido ya expuesto, **GASPAR ARIÑO**, definió el servicio público como:

"Aquella actividad administrativa del Estado o de otra administración pública, de prestación positiva, con la cual, mediante un procedimiento de derecho público, se asegura la ejecución regular y continua por organización pública o por delegación, de un servicio técnico indispensable para la vida social".

Estos aspectos del servicio público que subyacen en la definición expuesta fue objeto de análisis por la jurisprudencia constitucional española, pudiéndose citar a los efectos la sentencia del Tribunal Constitucional de 23 de mayo de 1997, que estableciendo la premisa de que el servicio público no es una categoría dogmática unívoca, lo configura como una actividad de prestación de titularidad estatal reconocida por la Ley, que comporta, potencialmente, un derecho excluyente a su prestación.

[6]**BALLESTEROS FERNÁNDEZ, A y BALLESTEROS FERNÁNDEZ, M.,** *Manual de Gestión de Servicios Públicos Locales*, ed. El Consultor, 2005. Conforme estés autores la Constitución Española, no sólo posibilita la intervención de las Administraciones Públicas en el mercado, sino que prevé la posibilidad de reserva al sector público de servicios públicos esenciales. Esta reserva supone "LA PUBLICATIO" de un sector de la actividad, lo que supone trasladar a la esfera pública la titularidad de ese sector de actividad.

CLASIFICACIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS. De entre las múltiples clasificaciones que se han efectuado de los servicios públicos, se pueden destacar las siguientes:

1º.-Esenciales y no esenciales. En una sentencia del Tribunal Supremo de fecha del 17 de julio de 1981, se incidió en el concepto de servicios esenciales para la comunidad. Esta cuestión fue abordada por la jurisdicción ordinaria, pudiéndose citar la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 1.994[7], que establece que el servicio de suministro de agua potable a los ciudadanos es un servicio público esencial de titularidad municipal.

La esencialidad de los servicios públicos también ha sido objeto de un profuso análisis por la Jurisprudencia Constitucional, pudiéndose citar a título de mero ejemplo la **Sentencia del Tribunal Constitucional número 132/2014, de 21 de julio,** en resolución de conflicto en defensa de la autonomía local, donde se refieren los servicios esenciales en sus antecedentes (tercero), en relación a un supuesto de segregación territorial municipal y las consecuencias relativas a la prestación de servicios[8]:

2º.-Excluyentes y no excluyentes. Se puede efectuar otra clasificación de los servicios públicos en excluyentes y concurrentes *(con la iniciativa o sector privado)*; la jurisprudencia analizó en sus pronunciamientos esta clasificación, pudiendo citar al efecto la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 1994, anteriormente citada, donde el alto tribunal declara, a título de ejemplo, que el abastecimiento de agua potable a poblaciones es un *"servicio público esencial y excluyente"*.[9] Desde esta perspectiva la doctrina administrativista

[7]**ADMINISTRACION LOCAL**: Abastecimiento de aguas: naturaleza del servicio: carácter básico; tarifas: revisión: aprobación por silencio positivo: al amparo del art. 107 RDLeg. 781/1986, de 18 abril: procedencia. SILENCIO ADMINISTRATIVO: Carácter excepcional: no susceptible de interpretaciones extensivas o analógicas. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª), sentencia de 22 septiembre 1994. **RJ 1994\7137**

[8]**Sentencia del Tribunal Constitucional, de 21 de julio, número 132/2014**:"...La Comunidad Autónoma de La Rioja asumió en su Estatuto de Autonomía la competencia exclusiva de alteración de los términos municipales (art. 8.1, 3 de la Ley Orgánica 3/1982, de 9 de junio (RCL 1982, 1575), modificada por Ley Orgánica 2/1999, de 7 de enero [RCL 1999, 38]). En desarrollo de la Ley reguladora de las bases de régimen local y de la competencia asumida en su Estatuto de Autonomía, la Comunidad Autónoma aprobó la Ley 1/2003, de 3 de marzo (LLR 2003, 49), de Administración local de La Rioja. El art. 8.2 dispone que cualquier alteración de los términos municipales deba tener como fundamento las siguientes finalidades: «a) Disponer de una base territorial que mejore la capacidad económica y de gestión para la prestación y sostenimiento de los servicios públicos esenciales y obligatorios"

[9] **BALLESTEROS, A, OP.CITA 6ª:** "Según este autor podemos diferenciar los servicios públicos entre esenciales (aquellos que la Ley reserva a la Administración Pública y que se prestan en régimen de monopolio) y servicios públicos no esenciales (aquellos que se prestan en concurrencia con el sector privado en el mercado)

suele diferenciar, tal como se comentó, las categorías de servicios esenciales y no esenciales.[10]

Es importante tener en cuenta, tal como se refirió con anterioridad que el texto constitucional español permite establecer un régimen de monopolio para el supuesto de servicios destinados a la colectividad que se consideran como esenciales, cuestión que ha tenido su reflejo en el ordenamiento jurídico español, pudiendo citar a título de ejemplo el artículo 86.3 de la Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local (Ley 7/1985, de 2 de abril), que establece una reserva de servicios esenciales al ámbito de un ejercicio exclusivo por parte de las entidades territoriales locales.

De todo ello se deduce que en el ordenamiento jurídico interno de los diferentes Estados miembros de la Unión Europea se está reconociendo la posibilidad de prestación de servicios públicos en régimen de monopolio. No obstante, en algunos ha existido una clara tendencia privatizadora como a título de ejemplo podríamos citar los servicios del ciclo del agua en la Gran Bretaña.

REPERCUSIONES FISCALES DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS: Este hecho jurídico de la prestación de servicios a la ciudadanía por parte del poder público, conlleva indudables consecuencias fiscales, en especial la consistente en la configuración en el derecho tributario de una tipología de tributos de carácter matricial *(en lo que respecta a los servicios públicos)*, que es la tasa, la cual como categoría tributaria, se configura sobre la base de un sistema de características que son de aplicación a los servicios públicos prestados a los usuarios que deban satisfacer una contraprestación sinalagmática a los operadores o gestores de tales servicios públicos.

Desde esta perspectiva se produce una vinculación de la conceptuación del servicio público que se desarrolla en el ordenamiento jurídico administrativo, con el ordenamiento jurídico tributario, sector en el que se aborda la fiscalidad asociada desde una doble perspectiva, pudiéndose hablar de una fiscalización activa del operador, en el sentido ya referido, de exigir contraprestaciones económicas a los usuarios de los servicios públicos. Pero a su vez, de una fiscalidad pasiva derivada de la obtención de tales rendimientos económicos, respecto de los

[10]**MUÑOZ MACHADO, "*Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público*" Editorial Civitas. Madrid 2004**: Este autor sostiene que un servicio esencial es el prestado en un sector de la actividad económica por empresas que desarrollan actividades relevantes para la ordenación general de la economía, en el caso del Estado, de la actividad económica regional, en el caso de las Comunidades Autónomas, o para la vida económica local, en el caso de los Ayuntamientos.

cuales, el ordenamiento jurídico tributario establece o regula supuestos generales o especiales de no sujeción de las formas prestadora su operadores de servicios públicos al cuadro tributario general, o en la aplicación a los operadores de servicios públicos de determinados beneficios fiscales.

En esta repercusión fiscal de los servicios públicos, tiene pleno sentido la clasificación antes mencionada de servicios públicos esenciales respecto de los cuales la Administración puede asumir o no una situación de monopolio o de exclusividad para la prestación y por otra parte las actividades económicas de interés general, pero desarrolladas en concurrencia con el sector privado, y con sujeción a las normas del mercado. Como ya se comentó con anterioridad, para abordar de una forma sistemática la fiscalidad de los servicios públicos se deberá diferenciar en cualesquiera de los tres casos expuestos, si estamos ante una prestación de un servicio público excluyente o concurrente, obligatorio u opcional*(pero de competencia nominada adscrita a un poder público por el ordenamiento jurídico público)*, o si por el contrario nos encontramos ante una actividad económica indiferenciada, en aras de la facultad contenida en el artículo 128 de la Constitución Española[11] y, en consecuencia, ante la capacidad de los poderes públicos de intervenir en el mercado en igualdad de condiciones con respecto a los operadores privados y sujetos a las mismas normas de competencia.

Esta pluralidad de situaciones debe ser examinada con respecto a las consecuencias que derivan en la fiscalidad tanto en el derecho interno español, como en el derecho comparado de los demás Estados miembros de la Unión Europea, siempre a la luz del ámbito de incidencia de la legislación u ordenamiento jurídico comunitario, y de los principios inspiradores del derecho europeo de obligada observancia.

LOS SERVICIOS PÚBLICOS Y LA ACTIVIDAD ECONÓMICA.-No todo ejercicio de un servicio público conlleva el ejercicio de una actividad económica directa, al margen de la repercusión económica presupuestaria de toda acción administrativa. Desde esta perspectiva fiscal, también es de importancia diferenciar entre servicios de carácter económico, comercial

[11]**CE. Artículo 128. [Actividad económica. Monopolios e intervención de empresas]** 1. Toda la riqueza del país en sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad está subordinada al interés general.

2. Se reconoce la iniciativa pública en la actividad económica. Mediante ley se podrá reservar al sector público recursos o servicios esenciales, especialmente en caso de monopolio y asimismo acordar la intervención de empresas cuando así lo exigiere el interés general.

o industrial y los que no son objeto de contraprestación sinalagmática por los usuarios. [12]. En el ámbito local, existen además servicios, que aún constituyendo una actividad económica directa, no son susceptibles de imposición ni de establecimiento de precios públicos[13].Estas contraprestaciones pueden ser exigidas por los poderes públicos titulares de los servicios públicos, o por operadores privados a los que se les efectúa una concesión (en sentido general) sobre cuyo régimen jurídico se ha pronunciado en diferentes ocasiones la jurisprudencia Europea[14].

---

[12]**Diferencia recogida por MALARET GARCÍA, E en su ensayo: "*Servicio público, actividad económica y competencia*".** (Real) .Revista de Estudios de Administración Local. 291/2003.

[13]**Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales** Ley Reguladora de las Haciendas Locales

[14]**En la Sentencia del TSJCE (Sala Sexta), de 4 de mayo de 1988, asunto 30/87, *CORINNE BODSON c. SA POMPES FUNEBRES DES REGIONS LIBERES***, citada por **BALLESTEROS FERNÁNDEZ, A y BALLESTEROS FERNÁNDEZ, M.,** *en el Manual de Gestión de Servicios Públicos Locales*, ed. El Consultor, 2005*;se considera que los contratos de concesión que celebran los Ayuntamientos en su calidad de Administraciones Públicas y las empresas que gestionan un servicio públicos, no son acuerdos entre empresas, y por lo tanto están excluidas de las reglas de libre competencia las concesiones administrativas que se entienden vinculadas al ejercicio de prerrogativas del poder público.*

Por otra parte en **la Sentencia del TSJCE (Pleno), de 19 de enero de 1.994, asunto C-364/92, *SAT FLUGGESSELLSCHAFT GMBH c. EUROCONTROL,* TJCE\1994\3:***Se establece que determinados organismos están exentos o excluidos de las reglas de libre competencia, ya que sus ámbitos de actuación están ligados a la soberanía nacional, y que el ejercicio de su misión está revestido de prerrogativas públicas; página 6ª; Tomadas en su conjunto, las actividades de Eurocontrol, por su naturaleza, por su objeto y por las normas a las que están sujetas, se vinculan al ejercicio de prerrogativas, relativas al control y a la policía del espacio aéreo, que son prerrogativas típicas del poder público. No tienen un carácter económico que justifique la aplicación de las normas sobre la competencia del Tratado.*

En definitiva se trata de servicios públicos ajenos a la idea de explotación comercial con fines lucrativos.

Por último en **la Sentencia del TSJCE (Sala Sexta), de 23 de abril de 1991, asunto C-41/90, *"HÖFFNER"KLAUS HÖFNNER Y ELSER c. MACROTRON GMBH***, TJCE 1991\180, establece que *las actividades económicas que se realizan por empresas públicas, son actividades de empresa a los efectos de las normas comunitarias sobre competencia*; , tal como establece en el Fallo al mencionar el alto Tribunal, que : "*Una oficina pública de empleo, que ejerce actividades de colocación, está sometida a la prohibición del artículo 86 del Tratado, en tanto que la aplicación de esta disposición no impida el cumplimiento de la misión específica a ella confiada. El Estado miembro que le ha atribuido el derecho exclusivo de colocación infringe el apartado 1 del artículo 90 del Tratado cuando crea una situación en la que la oficina pública de empleo se ve obligada necesariamente a infringir los términos del artículo 86 del Tratado. ....."*

En el sentido contrario la **sentencia del TSJCE, de 17 de febrero de 1993, asuntos acumulados C-159/91 y C-160/91, *Christian Poucet c Assurances generales de France et Caisse Mutuelle Regionale du Languedoc-Rousillon et Daniell Pistre c. Caisse Autonome Nationalle de Compesation de l,Assurance Viellesse des Artisans,*TJCE\1993\19**; establece

No obstante, de igual forma, a la ya expuesta, se puede circunscribir la actividad económica pública a un ámbito conceptual reducido, respecto a uno más amplio o general. El sentido amplio incluiría todas las actividades económicas e industriales que generan satisfacción de necesidades colectivas, por otra parte el sector restrictivo abarcaría exclusivamente los servicios que suponen ejercicio de potestades de derecho público. Indudablemente todo desarrollo de una actividad administrativa supone el ejercicio o despliegue de una actividad económica y por lo tanto de alcance presupuestario.

También se puede incidir en diferenciar la actividad económica pública de la Administración, en un sentido concreto, como oferta de bienes y servicios a cambio de una contraprestación económica en igual o similar forma que opera el sector privado, y en un sentido general entendiendo por tal toda ordenación de factores de producción para la consecución de objetivos con derivación de efectos económicos.

A su vez deberemos identificar una vía intermedia entre servicio público estricto circunscrito a la prestación de una actividad por parte de los entes públicos en el ámbito de una competencia reglada o preestablecida normativamente, y el desarrollo de una actividad económica sustentada en la libre concurrencia con el sector privado desarrollando prestaciones de servicios o entregas de bienes en ámbito y términos estrictos de mercado.

LOS SERVICIOS PÚBLICOS Y LAS FORMAS DE PRESTACIÓN.

---

que "los regímenes de seguridad social se basan en un sistema de afiliación obligatoria que resulta indispensable tanto para la aplicación del principio de solidaridad como para el equilibrio financiero de tales regímenes , (….) *las entidades gestoras desempeñan una función de carácter exclusivamente social basado en el principio de solidaridad nacional, que carece de toda finalidad lucrativa, por lo que dicha actividad no es una actividad económica*. La exclusión de las normas de la competencia se funda, por tanto, en el carácter no económico de la actividad y en la necesidad de eximirse de aquellas reglas para poder cumplir la misión encomendada a la empresa.

"18. Ahora bien, las Entidades Gestoras del seguro de enfermedad y los organismos que participan en la gestión del servicio público de Seguridad Social desempeñan una función de carácter exclusivamente social. En efecto, tal actividad se basa en el principio de solidaridad nacional y carece de toda finalidad lucrativa. Las prestaciones que se abonan son prestaciones legalmente determinadas e independientes de la cuantía de las cotizaciones.

19. De lo anterior se deduce que dicha actividad no es una actividad económica y que, por lo tanto, las entidades encargadas de la misma no constituyen empresas en el sentido de los artículos 85 y 86 del Tratado (LCEur 1986\8).

20. Habida cuenta de todas las consideraciones precedentes, procede responder al órgano jurisdiccional nacional que en el concepto de empresa, en el sentido de los artículos 85 y 86 del Tratado, no están comprendidas las entidades encargadas de la gestión de los regímenes de la Seguridad Social, como las descritas en las resoluciones de remisión".

Por otra parte los entes públicos pueden prestar servicios públicos que están nominados en el ordenamiento jurídico (en cuanto a la competencia del poder público operante, a la exclusividad de su prestación por esté y a la obligatoriedad de su prestación),utilizando formas de prestación jurídico-mercantiles, en una actuación que se realiza conforme a las reglas de mercado, si actúa en régimen de libre concurrencia, o a reglas del derecho público en caso contrario, pero con sujeción al derecho privado en sus relaciones jurídicas contractuales en ambos casos referidos, tal como establece el artículo 20 de la Ley de Contratos del Sector Público[15].

Estas formas jurídicas privatistas adoptadas por los operadores públicos de servicios, pueden obedecer en la mayoría de los casos a la conveniencia, eficiencia o necesidad de adoptar sistemas organizativos mercantiles, cuasi mercantiles o de naturaleza jurídico administrativa con apariencia empresarial.

Se deberá pues tratar si la incidencia de la fiscalidad es similar en las formas de prestación sujetas, no solo en naturaleza, sino en su funcionamiento, al estricto derecho público o tiene obvias y verdaderas especialidades en estos supuestos, y referir la comparativa de la fiscalidad aplicable a las interrelaciones entre las tres grandes categorías de vías o formas de intervención del poder público de manera directa en la colocación de bienes y servicios en la comunidad.

EN ESTE SENTIDO SE PUEDEN DISTINGUIR LAS SIGUIENTES FORMAS BÁSICAS DE PRESTACIÓN:

1º.-Mediante una estructura general de estricto derecho público: Son formas jurídicas que adoptan los operadores públicos en la prestación de servicios, de estricta sujeción al derecho público. Incluiría a la Administración General del ente público territorial (ente matriz) y sus organismos autónomos (entes dependientes).

En general, pertenecerían a este apartado, todos aquellos entes del sector público, que reúnan la condición de unidades administrativas, o sean definidas como tal, de acuerdo al ordenamiento jurídico, pero sin que necesariamente detenten una forma jurídica sujeta al derecho administrativo en todas sus facetas, incluyendo el funcionamiento, y las relaciones

[15]**Real Decreto legislativo 3/2011, de 14 de noviembre. Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público**. **Artículo20.1.** Tendrán la consideración de contratos privados los celebrados por los entes, organismos y entidades del sector público que no reúnan la condición de Administraciones Públicas.

jurídicas[16].

2º.-Mediante una estructura de derecho público con identidad o personalidad jurídica especial diferenciada dualmente sujeta al derecho público y privado: Son formas de prestación administrativa y/o cuasi-administrativa, de estricta sujeción al derecho público en el ámbito formal, pero no siempre en el relativo a las relaciones con terceros donde según la forma que adopten (entidades público empresariales) pueden estar sujetas al derecho privado.

Se incluyen por la Ley General Presupuestaria en el sector público empresarial (artículo 3º).

3º.-Mediante una estructura de estricto derecho privado: Integran el sector público empresarial.

Son formas de prestación sujetas, parcialmente, al derecho público en el ámbito formal de constitución y funcionamiento, pero al derecho privado respecto a las relaciones operativas con los terceros, sean o no usuarios o prestatarios de servicios públicos.

LOS SERVICIOS PÚBLICOS EN EL DERECHO COMUNITARIO. ESPECIAL REFERENCIA A LA EMPRESA PÚBLICA. En el ordenamiento jurídico comunitario se sitúa a las empresas públicas en igualdad de condiciones que la empresa privada.[17]

De facto el artículo 86 del Tratado de Ámsterdam prescribía que los Estados miembros de la UE se abstendrían de establecer disposiciones contrarias al tratado respecto de las empresas públicas.[18]

No obstante es importante tener en cuenta la excepcionalidad que se aplica a los servicios públicos que impliquen el ejercicio de funciones propias del poder público o de potestades públicas*(a los que en virtud del artículo 45 del mismo tratado no les son de aplicación las normas relativas al libre establecimiento y competencia*).

[16] En ocasiones las sociedades públicas mercantiles, pueden ser consideradas como unidades administrativas, y estar conceptuadas como integrantes del concepto de administración pública, cuestión que será objeto de análisis en los epígrafes subsiguientes.

[17]Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala Cuarta), de 12 de julio de 1984, asunto 170/83,*HYDROTHERM GERATBAU C COMPACT,* nomenclatura Europea ECLI: EU: C: 1984:271, en la UE se ***sitúa, salvo excepciones, a la empresa pública al mismo nivel que la empresa privada***.

[18]**TRATADO DE AMSTERDAM,** Tratado de Ámsterdam de 2 octubre 1997 , ratificado por Instrumento de 23 diciembre 1998, RCL 1999\1205, **artículo 86:** *"Los Estados miembros no adoptarán ni mantendrán, respecto de las empresas públicas y aquellas a las que se concedan derechos especiales o exclusivos, ninguna medida contraria a las normas del presente tratado"*

Es en este contexto del derecho comunitario en el que debemos entender la aplicabilidad del monopolio al que se refiere la legislación de régimen local español, en el sentido de excluir del ámbito privado o del de concurrencia, a determinados servicios públicos que sean de prestación y recepción obligatoria y en consecuencia directamente vinculados al ejercicio de autoridad por parte de los poderes públicos. Esta excepcionalidad es extensible a otros ámbitos de actuación jurídica del poder público como por ejemplo la concesión administrativa de servicios *(se configura como una forma prestacional de gestión indirecta)*, que puede además implicar, la traslación de potestades públicas del poder público concedente a un gestor privado.

El ejercicio efectivo de la actividad prestacional concesional, aún efectuándose por un operador privado, también podrá estar exento de la aplicación de las reglas de libre competencia, con lo que se determina una especial ubicación jurídica del operador concesionario con respecto a las actividades de las empresas privadas no concesionarias que gestionan servicios, ya que estas últimas no actúan en vez de la administración sino para la administración.

En el supuesto de una empresa privada que explote el servicio municipal de abastecimiento de agua por el sistema de concesión administrativa existe una exclusión de la libre concurrencia, pues la empresa concedente se sitúa en la posición jurídica de la administración concedente, que le otorga contractualmente esa situación jurídica.

Esto sería extensible a la actividad directa del servicio de suministro de agua potable a domicilio pero no a otras actividades aunque estén directamente relacionadas, por ejemplo la colocación y el mantenimiento de contadores o la realización de acometidas de las redes particulares a las redes generales[19].

Otro ámbito de exclusión de las empresas u organismos públicos o cuasi públicos de las reglas de libre competencia es aquel en que el objeto de actuación, es constitutivo del desarrollo de funciones propias de la soberanía nacional de cada Estado miembro[20].

[19] Según determinados autores doctrinales estés aspectos suponen factores no estructurales de la tasa: PAGES I GALTES, en *La Fiscalidad de las aguas*, ed. Marcial Pons, 1.995

[20]Sentencia del TSJCE, de 19 de enero de 1994, asunto C-364/92, ***"SAT FLUGGESSSELSCHAFT GMBH c EUROCONTROL***", TJCE\1994\3: "30**.** Tomadas en su conjunto, las actividades de Eurocontrol, por su naturaleza, por su objeto y por las normas a las que están sujetas, se vinculan al ejercicio de prerrogativas, relativas al control y a la policía del espacio aéreo, que son prerrogativas típicas del poder público. No tienen un carácter económico que justifique la aplicación de las normas sobre la competencia del Tratado"

En el mismo sentido debemos entender excluidas del régimen de libre competencia las funciones sociales exclusivas de los Estados en materia de colocación, de empleo y similares[21].

Fuera de estos ámbitos excluyentes, deberemos entender una total nivelación de los grados de exigencia de los términos de la libre concurrencia e intervención en el mercado, tanto para empresas públicas como privadas.

Otro aspecto importante a tener en cuenta, es el ámbito de las implicaciones fiscales en los

[21]Sentencia del TSJCE**, de 23 de abril de 1991, asunto C-41/90,** ***KLAUS HOFFNER Y ELSER C. MACROTON GMBH***, TJCE\1991\180. [Otras similares STJCE C-159/91 y C-160/91 de 7 de febrero de 1993; 115-97 y C-160/91, C-180/1998, C-184/1998; C-70/95 de 17 de junio de 1997 (SODEMARE)]:

"31. Ahora bien, un Estado miembro crea una situación en la que se limita la prestación, cuando es patente que la empresa a la que se ha conferido un derecho exclusivo, que se extiende a las actividades de colocación de ejecutivos y directivos de empresas, no puede satisfacer la demanda del mercado para este tipo de actividades y cuando el ejercicio efectivo de estas actividades por empresas privadas se hace imposible por el mantenimiento en vigor de una disposición legal que prohíbe tales actividades so pena de nulidad de los contratos correspondientes.

32. Procede señalar, en tercer lugar, que sólo se genera la responsabilidad de un Estado miembro en virtud del artículo 86 y del apartado 1 del artículo 90 del Tratado cuando el comportamiento abusivo de la oficina de que se trata puede afectar al comercio entre los Estados miembros. Para que se cumpla este requisito no es necesario que el comportamiento abusivo de que se trata haya afectado efectivamente a este comercio. Basta con demostrar que este comportamiento puede producir dicho efecto (véase la sentencia de 9 de noviembre de 1983, Michelin, antes citada, apartado 104).

33. Tal efecto potencial sobre los intercambios entre Estados se produce en particular cuando las actividades de colocación de ejecutivos y directivos de empresa, ejercidas por empresas privadas, pueden extenderse a los nacionales o a los territorios de otros Estados miembros.

34. A la vista del conjunto de consideraciones precedentes, procede responder a la cuarta cuestión prejudicial que una oficina pública de empleo, que ejerce actividades de colocación, está sometida a la prohibición del artículo 86 del Tratado, en tanto que la aplicación de esta disposición no impida el cumplimiento de la misión específica que se le ha confiado.

El Estado miembro que le ha atribuido el monopolio de colocación infringe el apartado 1 del artículo 90 del Tratado cuando crea una situación en la que la oficina pública de empleo se ve obligada necesariamente a infringir los términos del artículo 86 del Tratado. Así sucede en particular cuando se cumplen los siguientes requisitos:

El monopolio se extiende a actividades de colocación de ejecutivos y directivos de empresas.

La oficina pública de empleo no está manifiestamente en condiciones de satisfacer la demanda del mercado para este tipo de actividades.

El ejercicio efectivo de las actividades de colocación por empresas privadas asesoras en materia de selección de personal se hace imposible por el mantenimiento en vigor de una disposición legal que prohíbe tales actividades so pena de nulidad de los correspondientes contratos.

Las actividades de colocación de que se trata pueden extenderse a nacionales o a territorios de otros Estados miembros".

supuestos de los servicios de interés económico general, o aquellos que aún detentando una naturaleza económica, su actividad está sujeta a la imposición por el poder público de obligaciones específicas de derecho público en virtud de la aplicación de intereses generales.[22]

Tal es el supuesto de los servicios postales, actualmente prácticamente en situación de total liberalización en el ámbito de la UE.

De todo ello concluimos que el derecho comunitario avala en cierta forma un marco de prerrogativas para las entidades que desarrollan la prestación de servicios de interés económico general.

[22]Sentencia del TSJCE**, de 19 de mayo de 1993, asunto C-320/1991, *CORBEAU*, TJCE\1993\71:** 15. Por lo que respecta a los servicios de que se trata en el asunto principal, es innegable que la Régie des postes está encargada de un servicio de interés económico general, consistente en la obligación de efectuar la recogida, el transporte y la distribución del correo, en beneficio de todos los usuarios, en la totalidad del territorio del Estado miembro interesado, a unas tarifas uniformes y en condiciones de calidad similares, sin considerar las situaciones particulares ni el grado de rentabilidad económica de cada operación individual.

16. En consecuencia, se trata de examinar en qué medida es necesaria una restricción de la competencia o, incluso, la exclusión de toda competencia de otros operadores económicos, para permitir el titular del derecho exclusivo cumplir su misión de interés general y, en particular, disfrutar de condiciones económicamente aceptables.

17. Para efectuar dicho examen, procede partir de la premisa de que la obligación que incumbe al titular de dicha misión de garantizar sus servicios en condiciones de equilibrio económico presupone la posibilidad de una compensación entre los sectores de actividad rentables y los sectores menos rentables y, en consecuencia, justifica una limitación de la competencia, por parte de empresarios privados, en los sectores económicamente rentables.

18. En efecto, si se autorizara a empresarios privados a hacer la competencia al titular de los derechos exclusivos en los sectores, elegidos por los primeros, correspondientes a dichos derechos, podrían concentrarse en las actividades económicamente rentables y ofrecer, en ese sector, tarifas más ventajosas que las practicadas por los titulares de los derechos exclusivos, dado que a diferencia de estos últimos, no están económicamente obligados a efectuar una compensación entre las pérdidas registradas en los sectores que no son rentables y los beneficios obtenidos en los sectores más rentables.

19. Sin embargo, la exclusión de la competencia no se justifica cuando se trata de servicios específicos, disociables del servicio de interés general, que responden a necesidades específicas de operadores económicos y que exigen determinadas prestaciones adicionales que no ofrece el servicio postal tradicional, como la recogida a domicilio, una mayor rapidez o fiabilidad en la distribución o, incluso, la posibilidad de modificar el destino durante el trayecto, y en la medida en que dichos servicios, por su naturaleza y por las condiciones en que se prestan, tales como el sector geográfico en el que se desarrollan, no ponen en peligro el equilibrio económico del servicio de interés económico general del que se hace cargo el titular del derecho exclusivo.

20. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente examinar si los servicios controvertidos en el litigio que ha sido sometido responden a estos criterios.

Esta preeminencia puede tener efectos en la fiscalidad y de facto así es el supuesto real existente en los diferentes ordenamientos jurídicos de los Estados Miembros de la Unión (EM).Para la Comisión Europea, servicio público es tanto un organismo de gestión de servicio como la misión de interés general que desarrolla[23].Conceptúa pues el servicio público, dualmente, desde una óptica objetiva referente al objeto propio de la prestación como subjetiva en referencia al sujeto prestador.

El estado social, predominante en la Unión Europea, y sus características intrínsecas promueve la intervención de los poderes públicos en la actividad económica general, interviniendo directamente en esta y/o prestando servicios públicos con o sin intermediación de entes públicos especializados y/o operadores privados.

El artículo 36 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea establece que: "*La Unión reconoce y respeta el acceso a los servicios económicos de interés general, tal como disponen las legislaciones y prácticas nacionales, de conformidad con el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, con el fin de promover la cohesión social y territorial de la Unión".*

Norma jurídica comunitaria de la que se deduce que conjuntamente con la idea de servicio público coexiste la figura de actividades económicas de carácter e interés general. En definitiva la Fiscalidad de los operadores públicos prestadores de servicios públicos y sus especialidades depende de si se produce la circunstancia objetiva consistente en actuar en el ejercicio de funciones o potestades públicas, o si por el contrario intervienen en la actividad económica de forma indiferenciada con respecto al sector privado.

En el derecho comunitario se establece una permisividad de trato diferenciado o de aplicación de un régimen de beneficios para los operadores públicos siempre que presten servicios estratégicos de interés general.

Esta permisividad se traduce en el establecimiento de un determinado marco de prerrogativas, que incluyen el ámbito fiscal. Supone la permisión de un cuadro específico de beneficios fiscales para los prestadores de servicios públicos, con independencia de su forma jurídica siempre que se den los requisitos de que detenten la condición subjetiva de conformar el sector público, y objetiva consistente en ejercer potestades de derecho público.

[23]**CEE:** [http://ec.europa.eu/comm/competition/state_aid/others/1759_sieg_es.pdf]: Servicios de interés económico general y ayudas estatales.

En el ámbito del derecho comunitario se reconoce la figura de la empresa pública como una forma prestadora de servicios públicos que como ente mercantil ordena medios de producción propios con el fin de colocar bienes y servicios destinados no sólo al consumo de los administrados sino en ocasiones a la propia Administración matricial que los crea.

Esta situación que, normalmente, es indiferente en el ámbito privado por el contrario no es irrelevante en el ámbito público, en lo que se refiere a la fiscalidad.

LA TENDENCIA PRIVATIZADORA DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS

Por último realizaremos una reflexión final sobre la tendencia privatizadora de los servicios públicos, que cobra cada vez mayor auge, y frente a la cual se han levantado fuertes críticas, como la del profesor Eduardo García de Enterría, en el prólogo al libro de SOSA WAGNER, "La gestión de los servicios públicos locales, 1.992", y en lo que refiere al conjunto de la administración pública.

"Pronto parece haber descubierto como por una iluminación súbita las excelencias de la gestión privada y ha emprendido una sistemática huida de las formas gestoras tradicionales de los servicios públicos...

Sin embargo, por debajo de la manifiesta superioridad, en términos generales, de los métodos de gestión de la empresa privada sobre los de la gestión burocrática, lo que en realidad se pretende de forma deliberada es huir de las reglas constructivas de una gestión pública ordenada por el Derecho Público Administrativo y Financiero.

Se huye de las reglas de la contabilidad pública, de las del procedimiento administrativo, de las de contratación, de las funcionariales (especialmente de las que tasan la cuantía de las retribuciones y establecen las reglas de ingreso y de incompatibilidades), incluso se huye también, o al menos se pretende, de la posibilidad de que sus actos puedan ser fiscalizados estrechamente por una jurisdicción especializada..... la privatización del funcionamiento de un Ente gestor no puede implicar por sí mismo la privatización de las relaciones con los administrados".

1.2.-EL DERECHO FINANCIERO Y PRESUPUESTARIO EN LOS SERVICIOS PÚBLICOS.

Para el desarrollo de un análisis de todos los aspectos de relevancia en lo que respecta a los servicios públicos, incluyendo por supuesto su fiscalidad asociada, es trascendente efectuar una referencia general a la regulación que el ordenamiento jurídico efectúa de su régimen financiero, económico y presupuestario.

De esta regulación se derivan todo un elenco de directrices que de una u otra forma inciden en la capacidad de prestación de servicios públicos, desde la perspectiva de sus sostenibilidad económica, cuestión que obviamente influye de forma decisiva, en la fiscalidad tanto activa como pasiva.

Para examinar las incidencias del derecho financiero en el presente trabajo se debe examinar los siguientes aspectos relativos a los servicios públicos, coste de ejecución y vida útil de las infraestructuras sujetas o vinculadas a la prestación de servicios públicos o ejercicio de actividades económicas; suficiencia de la financiación para la ejecución, coste de implementación de los servicios públicos y actividades económicas; identificación de fuentes de financiación; determinación de la eficiencia en términos coste-beneficio.

Podemos distinguir dos sistemas de financiación esenciales:

A.-Una financiación presupuestaria diferenciada, por el origen de los flujos del gasto, entre:

- Una financiación directa donde los créditos precisos se ubican en los presupuestos públicos; y con cargo a los mismos se contraen las obligaciones pertinentes
- Una financiación diferida, donde en primer término la financiación no se extrae de los presupuestos públicos, ya quela asume un operador privado, y con posterioridad se retrotrae a este secuencialmente según las intensidades de uso
- A esta segunda categoría pertenecen los peajes en la sombra, así como el servicio de gestión de infraestructuras, y el abono total del precio:

1º.-En el *"peaje en la sombra"* la infraestructura se financia mediante aportaciones del sector privado, y posteriormente la Administración financia a este, de forma retroactiva, mediante unas tarifas previamente determinadas y a través de entregas secuenciales según los usos y las intensidades de estos por parte de los usuarios finales.

2º.-El *"servicio de gestión de infraestructuras"*, consiste en contratar con un tercero la puesta en explotación de las inversiones preexistentes, que son propiedad de la Administración, con la

finalidad de prestar servicios a los usuarios. El contratista se financia con cargo al precio pactado que se imputa directamente a los presupuestos públicos.

3º.-El *"abono total del precio"* consiste en una financiación pública, aplicada a presupuestos públicos, pero esta se difiere a la recepción global y final de la inversión por la Administración. Aquí radica la diferenciación con la financiación directa.

Una financiación indirecta donde se reciben los fondos por el ente público promotor, procedentes de terceros ajenos a la Administración y por lo tanto no de sus fuentes de financiación propias. A esta categoría pertenecen las transferencias de capital, las aportaciones de capital y los llamados créditos participativos.[24/25]

B.-Una financiación extrapresupuestaria, que podremos clasificar según dos criterios:

1. Los sistemas concesionales, en los que se integran los contratos de concesión pública de obra pública, de gestión de servicios públicos y los de colaboración entre el sector público y privado, así como las concesiones demaniales;

2. Los sistemas instrumentales, denominados por la Unión Europea como **CPPI**, en cuyo ámbito general, podremos incluir a las sociedades mixtas, pero también a los anteriormente citados y por lo tanto a las diferentes formas de contratos de gestión de servicios públicos, incluyendo también el contrato de concesión de obra pública.

La finalidad en cualquier supuesto examinado es la promoción de infraestructuras públicas o la prestación de servicios públicos y/o actividades económicas; fórmulas de financiación cruzada,

[24]**Portal de acceso a los fondos de la UE**; [http://www.welcomeeurope.com/ DEFAULT.ASP? ID=1100.]

[25]**SE REGULAN EN EL ARTÍCULO 20 del RDL 7/1996, y por la Ley 10/1996, de 20 de 18 de diciembre. FUENTE ENISA (Empresa Nacional de Innovación, S.A, dependiente del Ministerio de Industria):***"Se considerarán préstamos participativos aquéllos que tengan las siguientes características: La entidad prestamista percibirá un interés variable que se determinará en función de la evolución de la actividad de la empresa prestataria. El criterio para determinar dicha evolución podrá ser: el beneficio neto, el volumen de negocio, el patrimonio total o cualquier otro que libremente acuerden las partes contratantes. Además, podrán acordar un interés fijo con independencia de la evolución de la actividad. Las partes contratantes podrán acordar una cláusula penalizadora para el caso de amortización anticipada. En todo caso, el prestatario sólo podrá amortizar anticipadamente el préstamo participativo si dicha amortización se compensa con una ampliación de igual cuantía de sus fondos propios y siempre que éste no provenga de la actualización de activos.*

Se trata de préstamos subordinados, lo que les sitúa después de los acreedores comunes en el orden de prelación. Los préstamos participativos se considerarán patrimonio neto a los efectos de reducción de capital y liquidación de sociedades previstas en la legislación mercantil".

que permiten financiar una obra pública, con los recursos generados de otra, estableciéndose en ambos supuestos una forma previa de interacción entre un agente público y un agente privado.

1.2.1 PRESUPUESTO PÚBLICO.

En el ámbito del derecho presupuestario público podemos citar las siguientes normas y acuerdos, que han tenido una incidencia básica en la ejecución de obras públicas y prestación de servicios públicos:

-El Pacto de Estabilidad y Crecimiento limito los déficits presupuestarios al 3% del Producto Interior Bruto, así como establecer el límite de la deuda pública a un 60% del PIB. Este Plan fue aprobado por Resolución del Consejo Europeo sobre el Pacto de Estabilidad y Crecimiento.

-La Ley de Estabilidad Presupuestaria limita el déficit presupuestario para las Administraciones Públicas.

Esta Ley ha tenido diferentes versiones, siendo la última la contenida en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril[26].

[26]Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril**, En su preámbulo establece la insuficiencia de la regulación de las anteriores Leyes de Estabilidad presupuestaria de la siguiente forma**:

El proceso de consolidación fiscal y reducción de la deuda pública que permitió la entrada de España en la Unión Económica y Monetaria europea, fue uno de los principales activos sobre los que se cimentó el largo período de crecimiento de la economía española hasta 2008. Sin embargo, ese año se inició una crisis económica de alcance mundial, especialmente severa en el ámbito europeo, cuyos efectos se vieron agravados en nuestra economía debido a la elevada tasa de desempleo, la más alta entre los países de la OCDE.

El fuerte deterioro de las finanzas públicas registrado desde ese año, agotó rápidamente los márgenes de maniobra de la política fiscal, obligando ahora a practicar un fuerte ajuste que permita recuperar la senda hacia el equilibrio presupuestario y cumplir los compromisos de España con la Unión Europea.

La crisis económica puso rápidamente de manifiesto la insuficiencia de los mecanismos de disciplina de la anterior Ley de Estabilidad Presupuestaria (RCL 2001, 3020). En el marco de esa Ley se alcanzó el mayor déficit de nuestras Administraciones Públicas, con un 11,2 por ciento del Producto Interior Bruto en 2009.

Deberemos distinguir entre las financiaciones presupuestarias que se deben atener a los principios limitadores anteriormente referidos y por otra parte a las fuentes de financiaciones extrapresupuestarias, también denominadas como formas de financiación estructurada, que tienen como factores esenciales diferir la financiación a largo plazo y transferirla al sector privado[27].

1.2.2 SISTEMAS DE CONTROL.

El sector público estatal en general, y empresarial en concreto, está obligado a rendir cuentas, para su posterior sujeción a fiscalización externa. Esta obligación de data cuenta se refiere en la Ley General Presupuestaria, en su artículo 130.1.b[28].

Igualmente se regula legalmente esta obligación en la legislación presupuestaria de las entidades territoriales de segundo y tercer nivel, como son las comunidades autónomas y los entes locales[29].

---

[27]**Memorándum de Infraestructuras de Transporte en el País Vasco (Gobierno Vasco**):[http://www.ogasun.ejvgeuskadi.net/r1341/es/contenidos/información/seminarios/es_6337/adjuntos/clausura-pdf]

[28] **Ley 47/2003, de 26 de noviembre, LGP, artículo 130.1.b):**La Cuenta General del Estado *se formará con los siguientes documentos: a) Cuenta General del sector público administrativo, que se formará mediante la agregación o consolidación de las cuentas de las entidades que integran dicho sector. Asimismo, se acompañará la cuenta de gestión de tributos cedidos a las Comunidades Autónomas conforme a lo preceptuado en el artículo 52 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía. b)Cuenta General del sector público empresarial, que se formará mediante la agregación o consolidación de las cuentas de las entidades que deben aplicar los principios de contabilidad recogidos en el Plan General de Contabilidad de la empresa española, así como en sus adaptaciones y disposiciones que lo desarrollen.*

[29]**Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Artículo 223. Control externo**:

1. La fiscalización externa de las cuentas y de la gestión económica de las entidades locales y de todos los organismos y sociedades de ellas dependientes es función propia del Tribunal de Cuentas, con el alcance y condiciones que establece su Ley Orgánica Reguladora y su Ley de Funcionamiento.

2. A tal efecto, las entidades locales rendirán al citado Tribunal, antes del día 15 de octubre de cada año, la cuenta general a que se refiere el artículo 209 de esta Ley correspondiente al ejercicio económico anterior.

3. Una vez fiscalizadas las cuentas por el Tribunal, se someterá a la consideración de la entidad local la propuesta de corrección de las anomalías observadas y el ejercicio de las acciones procedentes, sin perjuicio, todo ello, de las actuaciones que puedan corresponder al Tribunal en los casos de exigencia de responsabilidad contable.

4. Lo establecido en el presente artículo se entiende sin menoscabo de las facultades que, en materia de fiscalización externa de las entidades locales, tengan atribuidas por sus Estatutos las

Las sociedades públicas no se encuentran dentro del ámbito de la Ley de Auditorías (Ley 22/2015, de 20 de julio), ya que se rigen por su normativa específica.

En los últimos tiempos se ha experimentado un refuerzo de las regulaciones legales de las medidas de control, pudiéndose citar, a modo de ejemplo, la Resolución de 10 de julio de 2015, de la Presidencia del Tribunal de Cuentas, por la que se publica el Acuerdo del Pleno de 30 de junio de 2015, por el que se aprueba la Instrucción que regula la remisión telemática de información sobre acuerdos y resoluciones de las entidades locales contrarios a reparos formulados por interventores locales y anomalías detectadas en materia de ingresos, así como sobre acuerdos adoptados con omisión del trámite de fiscalización previa.

Comunidades Autónomas.

1.2.3 SISTEMAS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y PRIVADA. EL SISTEMA EUROPEO DE CUENTAS (SEC95).

Las definiciones del Sistema Europeo de cuentas nacionales y regionales (SEC95), son esenciales hoy en día en materia de servicios públicos, muy en especial, para determinar la naturaleza jurídica de los operadores, y en consecuencia su régimen fiscal.

La trascendencia es especialmente relevante para dar un contenido contable a las definiciones legales del sector público, pero en especial, para definir dentro de este, los entes públicos que detentan la condición de unidades administrativas, y los que no detentan tal condición[30].

No obstante es menester recordar que no siempre existe una coincidencia entre las definiciones legales del sector público y sus calificaciones desde la perspectiva de contabilidad nacional.

[30]**MARTINEZ MANZANEDO, R**, *El sistema europeo de cuentas (SEC95), en el contexto de la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera*, Revista Española de Control Externo, ISSN 1575-1333, Vol. 14, Nº 41, 2012, págs. 81-96**:** La utilización del SEC 95 alcanza a todas las necesidades de información estadística requeridas por las normas europeas en todo lo relacionado con la supervisión de la disciplina presupuestaria, tal como se desarrolla en las principales normas comunitarias. Así, de forma particular hay que destacar, por su relación directa con el contenido de la Ley de Estabilidad, las principales reglamentaciones que
contienen menciones explícitas al uso del SEC 95:

– El «**Protocolo sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo**» (PDE), anejo al Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, está actualmente desarrollado por el **Reglamento (CE) 479/2009 del Consejo, parcialmente modificado por el Reglamento (CE) 679/2010 del Consejo** en lo tocante a la calidad de los datos estadísticos. En estas normas se regula todo el procedimiento relativo al proceso de suministro de información que los Estados miembros deben notificar a **EUROSTAT**, sin demora y de forma periódica, respecto a los déficits previstos y reales y el nivel de deuda. Asimismo, **EUROSTAT**(que actúa como autoridad estadística en nombre de la Comisión) tiene el mandato de evaluar la calidad de los datos notificados que se utilizan para supervisar y examinar la observancia de la disciplina presupuestaria en cuanto a los criterios de déficit y deuda públicos. El control de la calidad se lleva a cabo mediante un diálogo permanente de **EUROSTAT** con las autoridades estadísticas de los Estados miembros, para lo cual se establecen «visitas de diálogo» (cuya finalidad es revisar los datos notificados, examinar cuestiones de metodología, así como fuentes y procesos estadísticos y evaluar el cumplimiento de las normas y criterios contables del SEC) y, si se considera procedente, está prevista la realización de «visitas metodológicas» que están diseñadas para el fin de controlar los procesos y tener acceso a las cuentas de las entidades públicas (a nivel central, autonómico, local y Seguridad Social) y a toda la documentación en las que se basan los datos notificados, lo que permitirá extraer conclusiones detalladas sobre la calidad de los datos reales, es decir, su nivel de adecuación con las normas contables, su integridad, fiabilidad, puntualidad y coherencia con los datos estadísticos.

Esta distinción, es de importancia radical en muchos ámbitos del ordenamiento jurídico donde las prescripciones del SEC95 se adoptan como referencia, pudiendo citar apriorísticamente, el caso de la regla de no sujeción a IVA del sector público en ejercicio de potestades públicas del artículo 7.8 modificado por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre. Por ello las referencias al SEC95 serán constantes a lo largo de esta tesis, dentro de su sistemática.

Con fecha del 25 de junio de 1996, el Consejo de la Unión Europea adoptó el Reglamento 2223/1996, por el que se aprueba el Sistema Europeo de Cuentas nacionales y Regionales (SEC-95).

Este sistema contable establece que gastos e inversiones intervienen en el cálculo del déficit y la deuda, y cuáles son excluidos. Esta cuestión es objeto de continua mutación legislativa.

Debemos destacar el Reglamento 2516/2000 que modifica los principios comunes del SEC en lo que se refiere a impuestos y las cotizaciones sociales, así como el Reglamento 1221/2002 sobre cuentas no financieras trimestrales de las administraciones públicas

En este sentido la contabilidad nacional se configura como una referencia esencial del sector público[31]

El SEC establece el criterio contable de empresa pública bajo el prisma de la participación mayoritaria del sector público en su capital social, por lo tanto será empresa pública aquella que este bajo el control del sector público. El capital social deberá pertenecer en más de un 50% al sector público. En este sentido existe una confluencia con las definiciones legales, que

[31] **Manual de Cálculo del déficit en Contabilidad Nacional adaptado a las Corporaciones Locales, Intervención general de la Administración del Estado, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid**: Así, con el fin de garantizar la estricta aplicación de los preceptos del Sistema Europeo de Cuentas, el Consejo de la Unión Europea tomó la decisión, a propuesta de la Comisión, de conferirle una sólida base jurídica. Por ello, fue instaurado mediante la aprobación del Reglamento (CE) Nº 2223/96 del Consejo, de 25 de junio de 1996, relativo al sistema europeo de cuentas nacionales y regionales, que se constituye como una norma jurídica obligatoria en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro de la Unión Europea. Por otro lado, desde su configuración como método riguroso de conceptos, definiciones, clasificaciones y reglas contables, el SEC se caracteriza por ser un sistema concertado en el ámbito internacional, operativo y totalmente coherente tanto en el nivel de la Unión Europea como con relación al Sistema de Cuentas Nacionales de las Naciones Unidas de 1993 (SCN 93), que marca las directrices mundiales sobre contabilidad nacional ya que fue diseñado y elaborado bajo la responsabilidad conjunta de las Naciones Unidas, el Fondo Monetario Internacional, la Comisión de las Comunidades Europeas, la OCDE y el Banco Mundial, razón por la que el SCN 93 forma parte del marco conceptual de la contabilidad nacional en la Unión Europea y debe ser, por lo tanto, tenido en cuenta a todos los efectos de manera simultánea al SEC 95..

son tenidas en cuenta por la Ley de Contratos del Sector Público, a cuyas regulaciones efectúa una remisión expresa el artículo 7.8 de la Ley 37/1992 del IVA, tras la modificación operada por la Ley 28/2014.

El SEC define al sector institucional como aquel que incluye todas las unidades que no son operadores de mercado cuya producción se destina al consumo individual o colectivo, que se financian principalmente mediante pagos obligatorios efectuados por unidades pertenecientes a otros sectores y/o que efectúan operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional. La delimitación de las administraciones públicas se basa pues en criterios económicos y no en criterios jurídicos; es el comportamiento económico lo que caracteriza al sector, no la forma jurídica de los sectores que la integran. No coincide pues, siempre, el concepto de administración pública con el que se establece en el ordenamiento jurídico.

De facto y en lo que respecta al ordenamiento jurídico, casi todas las normas jurídico legales con incidencia en el sector público, comienzan su articulado con una definición de su ámbito subjetivo, cada vez más homologado entre todos estos cuerpos legales, diferenciando, el sector público más amplio, del concepto de administración púbica, más reducido.

Con respecto a las sociedades públicas, el SEC establece que estas unidades son públicas si están sometidas al control de otras unidades del sector público, que se deberá materializar mediante la capacidad para determinar, en caso necesario, la política general de la sociedad mediante el nombramiento de los administradores apropiados.

De ello se deduce que la posesión de más de la mitad de las acciones de una sociedad es condición suficiente pero no necesaria, ya que lo determinante es mantener el efectivo control del ente instrumental, lo que podrá efectuarse mediante técnicas legislativas.

No obstante es condición suficiente para que una sociedad mercantil sea una unidad institucional pública que su capital social pertenezca en más de un 50% a una o varias unidades públicas. En el caso de las fundaciones serán consideradas como unidades institucionales públicas si su patronato está controlado por Administraciones Públicas o estas disponen de voto mayoritario en el patronato. Para que estas unidades institucionales públicas sean consideradas como Administraciones Públicas en términos de contabilidad nacional, deberán tener como función especial o principal redistribuir renta y riqueza o bien ser productores no de mercado.

Por lo tanto quedan fuera del ámbito contable de las Administraciones Públicas las unidades públicas que realicen actividades comerciales y vendan sus productos y/o presten servicios

percibiendo *precios significativos*, entendiendo como tales aquellos que permitan que las "ventas" cubran al menos el cincuenta por ciento de sus costes de producción. Estas unidades son denominadas *productores de mercado*.

La diferencia entre unidad de mercado y no de mercado, detenta efectos meramente contables, y no significativo a los efectos tenidos en cuenta en la normativa jurídica[32]

Por lo tanto para determinar el ámbito contable de las formas prestadoras de servicios públicos, se deberá analizar la actividad económica realizada, la naturaleza de los ingresos percibidos y la regla del 50% relativa a la participación en el capital social por otra unidad pública.

Por otra parte el SEC diferencia claramente los ingresos consistentes en ventas e impuestos. Las tasas tienen el tratamiento de ventas, si se exaccionan como consecuencia de la prestación real de un servicio a los usuarios por parte de la unidad pública prestadora, si es el caso contrario se conceptúan como impuestos.

Por otra parte los pagos que la Administración Pública matricial realiza a favor de su empresa pública deben considerarse como transferencia si se trata de su ingreso principal, y en lógica consecuencia esta deberá considerarse como Administración Pública a los efectos contables.

EN CONCLUSIÓN.-para que las unidades prestadoras de servicios públicos estén excluidas del sector de las Administraciones Públicas, deben "vender" su producción a precios económicamente significativos, entendiendo por tales los que están fijados de acuerdo a criterios de mercado *(que influyen significativamente en las cantidades que los productores están dispuestos a suministrar y las cantidades que los compradores están dispuestos a adquirir).*

[32]**Manual de Cálculo del déficit en Contabilidad Nacional adaptado a las Corporaciones Locales, Intervención general de la Administración del Estado, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid** Una vez que se ha determinado que los ingresos de una empresa pública son realmente "ventas" según los criterios de la contabilidad nacional, se aplica la norma del cincuenta por ciento. Esta norma compara las "ventas" (ingresos de mercado) con los "costes de producción" de tal manera que: • Si las ventas son mayores que el 50% de los costes de producción, la empresa pública es un "productor de mercado" y, por tanto, estaría excluida del sector de las Administraciones públicas. • Si las ventas son inferiores al 50% de los costes de producción, la unidad pública es un "productor no de mercado" y la unidad quedaría clasificada dentro del sector de las Administraciones públicas.

De acuerdo a los criterios establecidos en el SEC95 y en el Manual, para conocer si una determinada unidad debe o no clasificarse en el sector de las Administraciones públicas deben verificarse los siguientes pasos:

1) Debe ser una unidad institucional;
2) Debe ser una unidad institucional pública;
3) Debe ser una unidad institucional pública no de mercado.

Según el SEC95 y el manual citado, las unidades públicas que tengan como función principal redistribuir renta y riqueza o bien, que sean "**productores no de mercado"** *(esto es, que ofrezcan a los ciudadanos bienes y servicios a título gratuito o semigratuito)* serán Administraciones públicas en contabilidad nacional.

LOS PRECIOS SIGNIFICATIVOS

Como ya se comentó con anterioridad, para estar excluidas del sector de las administraciones públicas, las empresas públicas deben "vender" su producción a precios económicamente significativos. A este respecto, el sec95 señala que la mera existencia de un precio no presupone que éste sea económicamente significativo. El manual citado de la IGAE indica que un precio económicamente significativo, a los efectos contables, es aquel que: *"... influye de manera significativa en las cantidades que los productores están dispuestos a suministrar y las cantidades que los compradores están dispuestos a adquirir".*

A la inversa, se considera que un precio no es económicamente significativo si tiene poca o ninguna influencia en las cantidades que los productores están dispuestos a suministrar y se espera que tenga sólo una influencia marginal en las cantidades demandadas. Por tanto, se trata de un precio que no es cuantitativamente significativo ni para la oferta ni para la demanda.

No obstante, con carácter general, el sec95 establece que un precio económicamente significativo, es aquel que permite cubrir como mínimo un 50% de los costes de producción..

LA REGLA DEL CINCUENTA POR CIENTO

Una vez que se ha determinado que los ingresos de una empresa pública son realmente "ventas" según los criterios de la contabilidad nacional, se aplica la norma del cincuenta por ciento. Esta norma compara las "ventas" (ingresos de mercado) con los "costes de producción" de tal manera que:

Si las ventas son mayores que el 50% de los costes de producción, la empresa pública es un

"productor de mercado" y, por tanto, estaría excluida del sector de las Administraciones públicas.

Si las ventas son inferiores al 50% de los costes de producción, la unidad pública es un "productor no de mercado" y la unidad quedaría clasificada dentro del sector de las Administraciones públicas…." [33]

En el ámbito comunitario las referencias a las empresas públicas se basan sustancialmente en el debido respeto a las normas comunitarias de libre competencia.

[33]Extraído del **Manual de Cálculo del déficit en Contabilidad Nacional adaptado a las Corporaciones Locales, Intervención General de la Administración del Estado, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid**

1.2.4 LAS MEDIDAS DE CONSOLIDACIÓN FISCAL, Y CONTROL DEL GASTO PÚBLICO APLICABLES A LOS SERVICIOS PÚBLICOS.

La Ley orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Sostenibilidad Financiera y Estabilidad Presupuestaria, ha supuesto un nuevo hito, en el control financiero de los servicios públicos, lo que en definitiva, tiene un claro impacto en cómo abordar una visión de la fiscalidad de los mismos desde la óptica de su sostenibilidad financiera[34].

Sus antecedentes legislativos son los siguientes: *"La Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria (posteriormente reformada por la Ley 15/2006, de 26 de mayo) instituyó el Principio de Estabilidad Presupuestaria, modificando sustancialmente el sistema presupuestario a nivel estatal, autonómico y local, al establecer la obligatoriedad de que el proceso presupuestario desembocase en una situación de déficit cero. Posteriormente, la reforma del año 2006 modificó sustancialmente el contenido del citado «Principio», al vincular su cumplimiento a la evolución del ciclo económico, de modo que las diversas Administraciones Públicas pueden incurrir en un déficit público tasado si se prevé que el crecimiento de la economía sea inferior al crecimiento potencial"[35].*

El antecedente legislativo inmediato es el Real Decreto legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, que se aplica al marco local por las regulaciones de carácter reglamentario del Real Decreto 1463/2007, de 2 de noviembre.

La LOEPSF, contiene unos principios inspiradores que son los siguientes**:**

Artículo 3. Principio de estabilidad presupuestaria
Artículo 4. Principio de sostenibilidad financiera
Artículo 5. Principio de plurianualidad
Artículo 6. Principio de transparencia. Es menester recordar que la transparencia ha sido objeto de una regulación específica por la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, que además contiene un

[34] **PREÁMBULO DE LA LEY ORGÁNICA 2/2012, de 27 de abril**: "Los tres objetivos de la Ley son: Garantizar la sostenibilidad financiera de todas las Administraciones Públicas; fortalecer la confianza en la estabilidad de la economía española; y reforzar el compromiso de España con la Unión Europea en materia de estabilidad presupuestaria. El logro de estos tres objetivos contribuirá a consolidar el marco de la política económica orientada al crecimiento económico y la creación del empleo.

[35]**FUENTE**: **BELLOD REDONDO, J**; *Techo de gasto y estabilidad Presupuestaria*, Instituto de estudios fiscales. Madrid, 2011, y Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera, ISSN 1130-4901, Nº. 252, 2011, págs. 4-7

especial régimen sancionador en sus artículos 27 y siguientes; destacando en el artículo 20 la tipificación de las infracciones muy graves en materia económica financiera[36].

Artículo 7. Principio de eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos

Artículo 8. Principio de responsabilidad

Artículo 9. Principio de lealtad institucional.

Principios que son de obligado cumplimiento conforme el artículo 10. Todos estos principios anteriormente mencionados son de aplicación obligatoria a todas las Administraciones Públicas que deberán adoptar los mecanismos presupuestarios pertinentes para garantizar la estabilidad presupuestaria[37]

---

[36]**Ley Orgánica de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.** Ley 19/2013, de 9 de diciembre. RCL 2013\1772. **Transparencia de la actividad pública**. Transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno**. Jefatura del Estado.** BOE 10 diciembre 2013, núm. 295, [pág. 97922].

[37]**Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril**, a**rtículo 4. Principio de sostenibilidad financiera**. Modificado por art. 1.1 de Ley Orgánica núm. 9/2013, de 20 de diciembre. RCL\2013\1815.1. Las actuaciones de las Administraciones Públicas y demás sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación de esta Ley estarán sujetas al principio de sostenibilidad financiera.

2. Se entenderá por sostenibilidad financiera la capacidad para financiar compromisos de gasto presentes y futuros dentro de los límites de déficit, deuda pública y morosidad de deuda comercial conforme a lo establecido en esta Ley, la normativa sobre morosidad y en la normativa europea. Se entiende que existe sostenibilidad de la deuda comercial, cuando el período medio de pago a los proveedores no supere el plazo máximo previsto en la normativa sobre morosidad.

Artículo 5. Principio de plurianualidad. La elaboración de los Presupuestos de las Administraciones Públicas y demás sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación de esta Ley se encuadrará en un marco presupuestario a medio plazo, compatible con el principio de anualidad por el que se rigen la aprobación y ejecución de los Presupuestos, de conformidad con la normativa europea.

Artículo 6. Principio de transparencia. 1. La contabilidad de las Administraciones Públicas y demás sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación de esta Ley, así como sus Presupuestos y liquidaciones, deberán contener información suficiente y adecuada que permita verificar su situación financiera, el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y de sostenibilidad financiera y la observancia de los requerimientos acordados en la normativa europea en esta materia. A este respecto, los Presupuestos y cuentas generales de las distintas Administraciones integrarán información sobre todos los sujetos y entidades comprendidos en el ámbito de aplicación de esta ley.

Artículo 7. Principio de eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos. 1. Las políticas de gasto público deberán encuadrarse en un marco de planificación plurianual y de programación y presupuestación, atendiendo a la situación económica, a los objetivos de política económica y al cumplimiento de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

Artículo 8. Principio de responsabilidad. Ap. 1 modificado por art. 1.2 de Ley Orgánica núm. 9/2013, de 20 de diciembre. RCL\2013\1815. 1. Las Administraciones Públicas que incumplan las obligaciones contenidas en esta Ley, así como las que provoquen o contribuyan

Dicha normativa se dictó en desarrollo del precepto constitucional mencionado constituyendo la base de justificación de la norma, tal como se establece en su propio preámbulo[38]

El nuevo artículo 135 establece el mandato de desarrollar el contenido de este artículo en una Ley Orgánica antes del 30 de junio de 2012. Con la aprobación de la presente Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera de las Administraciones Públicas se da pleno cumplimiento al mandato constitucional[39]

Esta norma jurídica constitucional de partida, es actualmente referente básico de todo el derecho financiero y presupuestario asociado a la actividad económica del sector público en general, y en concreto a los servicios públicos o actividad prestacional.[40]

La mencionada reforma constitucional ha suscitado no pocas controversias en la doctrina constitucional[41], administrativista[42] y tributarista; y por supuesto en el campo de la discusión política.

---

a producir el incumplimiento de los compromisos asumidos por España de acuerdo con la normativa europea o las disposiciones contenidas en tratados o convenios internacionales de los que España sea parte, asumirán en la parte que les sea imputable las responsabilidades que de tal incumplimiento se hubiesen derivado.

Artículo 9. Principio de lealtad institucional. Las Administraciones Públicas se adecuarán en sus actuaciones al principio de lealtad institucional.

[38]**Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril**, preámbulo: "La garantía de la estabilidad presupuestaria es una de las claves de la política económica que contribuirá a reforzar la confianza en la economía española, facilitará la captación de financiación en mejores condiciones y, con ello, permitirá recuperar la senda del crecimiento económico y la creación de empleo. Este convencimiento llevó en septiembre de 2011 a reformar el artículo 135 de la Constitución Española (RCL 1978, 2836), introduciendo al máximo nivel normativo de nuestro ordenamiento jurídico una regla fiscal que limita el déficit público de carácter estructural en nuestro país y limita la deuda pública al valor de referencia del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (RCL 2009, 2300).

[39]**Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril**, preámbulo: "Pero, además, la reforma de la Constitución pretende también manifestar el claro compromiso de España con las exigencias de coordinación y definición del marco de estabilidad común de la Unión Europea. Por ello, la referencia a la normativa de estabilidad europea, tanto en la Constitución como en la Ley Orgánica, es constante, siendo además España uno de los primeros países en incorporar el paquete de gobernanza económica europea a su ordenamiento jurídico interno. Además, esta Ley da cumplimiento al Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria de 2 de marzo de 2012, garantizando una adaptación continua y automática a la normativa europea".

[40]**CE**. **Artículo 135. [Estabilidad presupuestaria]**: "Modificado por art. único de Reforma de 27 de septiembre 2011. RCL\2011\1752. 1. Todas las Administraciones Públicas adecuarán sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria.2. El Estado y las Comunidades Autónomas no podrán incurrir en un déficit estructural que supere los márgenes establecidos, en su caso, por la Unión Europea para sus Estados Miembros. Una ley orgánica fijará el déficit estructural máximo permitido al Estado y a las Comunidades Autónomas, en relación con su producto interior bruto. Las Entidades Locales deberán presentar equilibrio presupuestario…"

Se pueden mencionar al efecto múltiples publicaciones, pudiéndose citar a título de ejemplo el artículo de MARTIN QUERALT, J.B, publicado en la Revista Tributaria y Financiera, número 252 del año 2011, cuyo título es *La constitucionalización de la estabilidad presupuestaria ¿una reforma realmente necesaria?*

Igualmente el artículo de ARIAS ABELLÁN, MD, *Estabilidad Presupuestaria y Deuda Pública: Su aplicación a las comunidades autónomas,* publicado en REAF núm. 18 de octubre de 2.013, páginas 126-168[43]

[41]**ÁLVAREZ CONDE**, E, *Encuesta sobre la reforma constitucional*, Revista Española de Derecho Constitucional, ISSN: 0211-5743, núm. 93, septiembre-diciembre (2011), págs. 159-210: "La finalidad de esta constitucionalización, impuesta no por la Unión Europea sino por algunos líderes europeos, como una especie de pago a la compra de deuda pública española por parte del BCE, cuyo Presidente se dirigió por escrito en tal sentido a Berlusconi y a Zapatero, pretende dar un mensaje de confianza a los mercados sobre el comportamiento de España, la cual, a diferencia de otros países, como Alemania y Francia, siempre ha cumplido la normativa comunitaria en esta materia. Así pues, al igual que sucedió con la reforma constitucional de 1992, la cual también tuvo una tramitación urgente, esta reforma constitucional tiene un origen europeo, aunque no venga, como aquélla, impuesta por el Derecho comunitario. Asimismo, el consenso obtenido en la primera ha faltado en la segunda, la cual, por otra parte, presenta un mayor calado político que aquélla. Pero lo importante es señalar que, a partir de ahora, la soberanía fiscal española ha dejado de existir, planteándose importantes problemas teóricos que afectan al propio concepto de Estado".

[42]**MIGUEL MACHO, L**, *Constitucionalización del principio de estabilidad presupuestaria,* en Papeles de relaciones económicas y cambio global, núm. 117. 2012, pág. 111-119: "La reciente reforma del art. 135 de la Constitución ha otorgado rango constitucional al principio de estabilidad presupuestaria y a las limitaciones al déficit y al nivel de endeudamiento público que ya imponía el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Ello implica restricciones del gasto público, y no sólo en situaciones de profunda crisis económica como la actual, sino con carácter estructural, que pueden afectar a la efectividad de los derechos socioeconómicos de prestación que son expresión de la cláusula del Estado social. Sin embargo, el principio de estabilidad presupuestaria no es absoluto y debe interpretarse en armonía con el resto del texto constitucional, como lo demuestra el hecho de que encuentre límites, entre otros supuestos, en las situaciones de emergencia extraordinaria que escapen al control del Estado y perjudiquen considerablemente la sostenibilidad social del mismo".

[43]**ARIAS ABELLÁN, MD**, *Estabilidad Presupuestaria y Deuda Pública: Su aplicación a las comunidades autónomas*, REAF núm. 18, octubre 2.013, página130: "El artículo 135 CE no define lo que debe entenderse por estabilidad presupuestaria, pero sí concreta los mecanismos a través de los que puede conseguirse. Así, dispone que es el concepto de déficit estructural el que hay que tener en cuenta para conseguir la estabilidad que establece…"

OBJETIVOS Y NORMAS BÁSICAS DE PRESUPUESTACIÓN. LA CONSOLIDACIÓN FISCAL.

Como se refirió, actualmente está en vigor un nuevo marco legal de estabilidad presupuestaria.

Tras la entrada en vigor de la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEPSF), aprobada por Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, la cual ha sufrido diferentes modificaciones de adaptación, siendo la última la operada por la Ley Orgánica 6/2015, de 12 de junio, que compromete a los siguientes objetivos de presupuestación:

1º.-El Presupuesto de las administraciones públicas, computado en su totalidad, y por lo tanto habilitador de los créditos precisos para el amparo de gasto público asociado a los servicios públicos, deberá aprobarse en situación de equilibrio o superávit.

Es decir, la suma de los capítulos 1 a 9 del estado de ingresos deberá ser igual o superior a la suma de los capítulos 1 a 9 del estado de gastos.

A esto se refiere expresamente el artículo 11[44] de la nueva Ley, con las excepciones de asunción de la posibilidad de absorción de déficit por el Estado y las CCAA.

2º.-Pero además se deberá **cumplir el objetivo de estabilidad presupuestaria**, de forma que el sumatorio parcial de los capítulos 1 a 7 del estado de ingresos *(ingresos no*

[44] **Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, LOEPSF. Artículo 11. Instrumentación del principio de estabilidad presupuestaria** 1. La elaboración, aprobación y ejecución de los Presupuestos y demás actuaciones que afecten a los gastos o ingresos de las Administraciones Públicas y demás entidades que forman parte del sector público se someterá al principio de estabilidad presupuestaria.

2. Ninguna Administración Pública podrá incurrir en déficit estructural, definido como déficit ajustado del ciclo, neto de medidas excepcionales y temporales. No obstante, en caso de reformas estructurales con efectos presupuestarios a largo plazo, de acuerdo con la normativa europea, podrá alcanzarse en el conjunto de Administraciones Públicas un déficit estructural del 0,4 por ciento del Producto Interior Bruto nacional expresado en términos nominales, o el establecido en la normativa europea cuando este fuera inferior.

3. Excepcionalmente, el Estado y las Comunidades Autónomas podrán incurrir en déficit estructural en caso de catástrofes naturales, recesión económica grave o situaciones de emergencia extraordinaria que escapen al control de las Administraciones Públicas y perjudiquen considerablemente su situación financiera o su sostenibilidad económica o social, apreciadas por la mayoría absoluta de los miembros del Congreso de los Diputados. Esta desviación temporal no puede poner en peligro la sostenibilidad fiscal a medio plazo.

A los efectos anteriores la recesión económica grave se define de conformidad con lo dispuesto en la normativa europea. En cualquier caso, será necesario que se dé una tasa de crecimiento real anual negativa del Producto Interior Bruto, según las cuentas anuales de la contabilidad nacional.

*financieros)*deberá ser igual o superior al sumatorio de los gastos no financieros de los capítulos 1 a 7 del estado de gastos *(gastos no financieros)*.

Para esta evaluación de la estabilidad presupuestaria se deberán efectuar los ajustes vigentes del SEC-1995[45]. En relación a la aplicación práctica de esta medida de consolidación fiscal se ha generado en el tiempo una abundante normativa relacionada con la estabilidad presupuestaria[46]

[45] Correcciones al alza o a la baja de los datos obtenidos de la contabilidad presupuestaria.

[46]**Entre otras se puede citar, de forma no exhaustiva, la siguiente normativa jurídica base**:

A.-Normativa comunitaria.

1. Reglamento 2223/1996, de 25 de juni**o**, del Consejo, Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC 95).

2. Reglamento 2516/2000, de 7 de noviembre, del Consejo, Modifica R. 2223/1996.

3. Reglamento nº 1500/2000, del Consejo, sobre cómputo de gastos e ingresos de las administraciones públicas.

4. Reglamento UE 479/2009, de 25 de mayo, aprueba el Manual del SEC 95 sobre el déficit público y Protocolo de déficit excesivo.

B- Normativa estatal.

1. Art. 135 CE.

2. Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y sostenibilidad financiera y Orden HAP/2105, de 1 de Octubre. Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLRHL.

3. Ley 17/2012, 27 de diciembre, Presupuestos Generales del Estado para el 2013.

4. Real Decreto 1463/2007, de 2 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la LEP, en su aplicación a las entidades locales (RLEP), vigente en lo que no se oponga a la Ley Orgánica.

5. Ley Orgánica 9/2013, de 20 de diciembre, de control de la deuda comercial en el sector público.

6. Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local.

7. Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público.

8. Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

9. Real Decreto ley 8/2010, de 20 de may**o**, por el que se adoptan medidas extraordinarias para la reducción del déficit público.

10. Real Decreto ley 8/2011, de 1 de julio, de medidas de apoyo a los deudores hipotecarios, de control del gasto público, y cancelación de dudas con empresas y autónomos contraías por las entidades locales, de fomento a la actividad empresarial e impulso de la rehabilitación y de simplificación administrativa.

11. Real Decreto ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgente en materia presupuestaria, tributaria y financiera, para la corrección del déficit público.

Una clasificación adecuada de los ingresos y gastos no financieros, se regula en la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, modificada por la Orden HAP/419/2014, de 14 de marzo[47], aplicable a las entidades locales[48].

Este aspecto esta en íntima relación con la clasificación o estructura presupuestaria pública, que sucintamente consiste en lo siguiente:

1º.-La clasificación por programas (*áreas de gastos, política de gasto, grupos de programa),* que substituye a la anterior clasificación funcional *(grupos de función, funciones y subfunciones),* responde en esencia a la pregunta:

¿Para qué se gasta?

2º.-Por otra parte la clasificación por categorías económicas responde a la pregunta:

¿En qué se gasta?

3º.-Por último la clasificación por unidades orgánicas respondería a la pregunta:

¿Quién gasta?

Pues bien, el gasto e ingreso no financiero, está íntimamente relacionado con la clasificación por categorías económicas en los gastos, y en los ingresos, en cuyo caso es la única existente[49]/[50].En definitiva, para comprender el concepto de estabilidad presupuestaria, y de la regla de gasto o límite de crecimiento del gasto público computable, que como medidas de consolidación fiscal afectan sustancialmente a los servicios públicos, se debe comenzar por la comprensión de la desagregación por categorías de las operaciones económicas, de la siguiente forma:

---

12. Real Decreto ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad.

[47] Normativa jurídica que regula la Estructura presupuestaria de las entidades locales.

[48] Hoy en día la clasificación presupuestaria del conjunto del sector público, esta homogenizado.

[49]**Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre**: **ANEXO IV.** Códigos de la clasificación económica de los ingresos del presupuesto de las entidades locales y sus organismos autónomos Se distinguen las operaciones no financieras (Capítulos 1 a 7) de las financieras (Capítulos 8 y 9), subdividiéndose las primeras en operaciones corrientes (Capítulos 1 a 5) y de capital (Capítulos 6 y 7).

[50] ANEXO III. Códigos de la clasificación económica de los gastos del presupuesto de las entidades locales y sus organismos autónomos Se distinguen las operaciones no financieras (capítulos de gasto 1 a 7) de las financieras (capítulos de gasto 8 y 9), subdividiéndose las primeras en operaciones corrientes (capítulos de gasto 1 a 4) y de capital (capítulos 6 y 7).

I) INGRESOS:

A) OPERACIONES NO FINANCIERAS.- Se dividen a su vez en:

A.1. Operaciones corrientes Comprende los Capítulos 1 al 5 inclusive del presupuesto de ingresos, recogiendo los tres primeros capítulos los ingresos de naturaleza tributaria o análoga, el Capítulo 4 los ingresos por transferencias corrientes y subvenciones destinadas a financiar gastos corrientes o no destinadas a ninguna finalidad específica, y el Capítulo 5 recoge los ingresos patrimoniales, derivados de depósitos, dividendos o rentas de bienes inmuebles, así como, entre otros, el producto correspondiente al canon de concesiones administrativas y las contraprestaciones del derecho de superficie.

A.2.-Operaciones de capital:

Comprende los capítulos 6 a 7 del presupuesto de ingresos, constitutivos del producto de venta del patrimonio o enajenaciones reales, y subvenciones de capital percibidos de agentes externos, públicos o privados, para cofinanciar o financiar enteramente gastos de capital o primer establecimiento.

B) OPERACIONES FINANCIERAS:

Las operaciones financieras tanto a corto (por plazo no superior a un año) como a largo plazo (superior a un año) se subsumen en los Capítulos 8, «Activos financieros», y 9, «Pasivos financieros» de los presupuestos públicos.

El primero recogerá las enajenaciones de activos financieros así como los reintegros de préstamos concedidos, depósitos y fianzas constituidos por la entidad local.

El Capítulo 9, «Pasivos financieros», incluirá la concertación o emisión de pasivos financieros.

II) GASTOS:

A) OPERACIONES NO FINANCIERAS

Se dividen a su vez en:

A.1. Operaciones corrientes

Los presupuestos públicos clasifican en sus capítulos 1 al 4 los gastos por operaciones corrientes, separando los de funcionamiento de los servicios (personal y gastos en bienes corrientes y servicios), los intereses y las transferencias corrientes.

Los gastos aplicables a cada capítulo, artículo y concepto se describen en los anexos de las estructuras presupuestarias, teniendo en cuenta que se pueden a su vez desglosar los conceptos en subconceptos y partidas o aplicaciones, según sea conveniente para la mejor gestión de los programas a cargo de la entidad local y para la adecuada administración y contabilización de los créditos.

A.2. Operaciones de capital

Comprende los Capítulos 6, «Inversiones reales», y 7, «Transferencias de capital», y describen los gastos en inversiones reales[51] y en transferencias destinadas a financiar operaciones de capital.

B) OPERACIONES FINANCIERAS

Los Capítulos 8 y 9 reflejan las transacciones de débitos y créditos correspondientes a operaciones financieras tanto a corto (de plazo no superior a un año) como a largo plazo (superior a un año). El objeto de estas operaciones financieras es poner de manifiesto las variaciones netas de activos financieros (diferencia entre los Capítulos 8 de gastos e ingresos)y las variaciones netas de pasivos financieros (diferencia entre los Capítulos 9 de ingresos y gastos).

[51]Gastos destinados a bienes no fungibles, susceptibles de ser inventariados, tales como infraestructuras, terrenos, edificios, instalaciones, utillaje, mobiliario etc.

3º.-Por último se deberá cumplir con la denominada regla del gasto, y aprobar un límite del gasto no financiero, tal como refieren los artículos 12 y 30de la Ley de Estabilidad Presupuestaría[52], aprobada por la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril[53].

Ello implica que el gasto no financiero computable, presupuestado en el ejercicio n-1 (después de efectuar las eliminaciones precisas, tales como el gasto financiero del capítulo 3º y el gasto afectado a ingresos específicos), no podrá superar en el ejercicio de n, en un porcentual que se señalara para un marco anual o plurianual concreto por el gobierno. En realidad, el límite del gasto no financiero y la regla del gasto del artículo 12, se refunden en una sola sistemática, ya que el límite del gasto no financiero o "techo del gasto", se aprueba por aplicación, precisamente, de la regla del gasto.

SUMINISTRO DE INFORMACIÓN PRECISA

Se ha normativizado la obligación de análisis y evaluación del mantenimiento de las normas de consolidación fiscal, de la cual se deberá dar debida dación a los órganos de control financiero del Estado, desarrollándose normativa tal obligación por la Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre.

[52] **Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, LOEPSF, artículo 12. Regla de gasto**: *"1. La variación del gasto computable de la Administración Central, de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales, no podrá superar la tasa de referencia de crecimiento del Producto Interior Bruto de medio plazo de la economía española.* No obstante, cuando exista un desequilibrio estructural en las cuentas públicas o una deuda pública superior al objetivo establecido, el crecimiento del gasto público computable se ajustará a la senda establecida en los respectivos planes económico-financieros y de reequilibrio previstos en los artículos 21 y 22 de esta Ley.

Se entenderá por gasto computable a los efectos previstos en el apartado anterior, los empleos no financieros definidos en términos del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales, excluidos los intereses de la deuda, el gasto no discrecional en prestaciones por desempleo, la parte del gasto financiado con fondos finalistas procedentes de la Unión Europea o de otras Administraciones Públicas y las transferencias a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones Locales vinculadas a los sistemas de financiación.

[53]**Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, LOEPSF, artículo 30. Límite de gasto no financiero***1. El Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales aprobarán, en sus respectivos ámbitos, un límite máximo de gasto no financiero, coherente con el objetivo de estabilidad presupuestaria y la regla de gasto, que marcará el techo de asignación de recursos de sus Presupuestos. El límite de gasto no financiero excluirá las transferencias vinculadas a los sistemas de financiación de Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales.*

1.2.4.1.-EL CONCEPTO DE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA EN LOS SERVICIOS PÚBLICO.

La estabilidad presupuestaria es una medida de consolidación fiscal cuyo objetivo es evaluar la suficiencia financiera para abordar el gasto público *(y en consecuencia la financiación de los servicios públicos)*. Consiste en determinar la suma de los ingresos no financieros *(sumatorio de los capítulos 1 a 7)*, siendo que la misma deberá ser igual o superior a la suma de los gastos no financieros *(sumatorio de los capítulos 1 a 7)*[54].

Se trata de cumplir el objetivo de estabilidad presupuestaria que se regula en el artículo 11.1 de la Ley de Estabilidad.

Para las entidades locales, como entes territoriales del sector público, que prestan buena parte de los servicios públicos considerados como esenciales, se deducen determinadas especialidades en el régimen jurídico de la estabilidad presupuestaria, que sucintamente consisten en lo siguiente:

1º.-De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 2.1 de la **LOEPSF**, se cumple el objetivo de estabilidad presupuestaria, si el conjunto de los presupuestos y estados financieros iniciales de las entidades clasificadas como administraciones públicas que integren la Corporación Local, presentan EQUILIBRIO o SUPERÁVIT, en términos de capacidad de financiación, de acuerdo con la definición del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC95).

[54]**ARIAS ABELLÁN, MD*, Estabilidad Presupuestaria y Deuda Pública: Su aplicación a las comunidades autónomas,* REAF núm. 18, octubre 2.013, página 130**: El artículo 135 CE no define lo que debe entenderse por estabilidad presupuestaria, pero sí concreta los mecanismos a través de los que puede conseguirse. Así, dispone que es el concepto de déficit estructural el que hay que tener en cuenta para conseguir la estabilidad que establece. Estamos hablando de ingresos y gastos públicos, y en consecuencia ese concepto refleja la necesaria prudencia implícita en su manejo y en su consignación presupuestaria: lo que se está estableciendo es que la estabilidad financiera requiere una cierta proporción entre unos y otros, y esta última sólo se consigue mediante límites en las diferencias que deben darse entre ellos. Por ello se regula el déficit, o más concretamente se le impone un límite.

2º.-En la evaluación de la estabilidad presupuestaria, en la liquidación del presupuesto, se permite, en ocasiones, disponer de un cierto margen de déficit, en términos porcentuales computados sobre los ingresos no financieros después de ajustes, que es determinado por acuerdo de la Comisión Nacional de Administración Local para cada ejercicio[55].

Estos márgenes de déficit permisibles son fijados para cada ejercicio económico dependiendo de la coyuntura económica general. Para el ejercicio de 2.013 dicho porcentaje fue del 4,39%. Actualmente (2015), es 0.

1.2.4.1.1.-CÁLCULO DE LA ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA

Se opera de la siguiente forma:

(+) Ingresos financieros capítulos 1 a 7 del estado de ingresos.
(-) gastos financieros de los capítulos 1 a 7 del estado de gastos.
(+/-) ajustes SEC95.
Ajustes para eliminaciones internas por entes que consolidan en los estados presupuestarios y/o de liquidación.

[55]**Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, LOEPSF, artículo 15. Establecimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda pública para el conjunto de Administraciones Públicas** *1. En el primer semestre de cada año, el Gobierno, mediante acuerdo del Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y previo informe del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas y de la Comisión Nacional de Administración Local en cuanto al ámbito de las mismas, fijará los objetivos de estabilidad presupuestaria, en términos de capacidad o necesidad de financiación de acuerdo con la definición contenida en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales, y el objetivo de deuda pública referidos a los tres ejercicios siguientes, tanto para el conjunto de Administraciones Públicas como para cada uno de sus subsectores.*

Dichos objetivos estarán expresados en términos porcentuales del Producto Interior Bruto nacional nominal.

1.2.4.1.1.1.-Ajustes más importantes a efectuar para el cálculo de la estabilidad presupuestaria:

1.2.4.1.1.1.1.-Ajustes para la evaluación de la estabilidad presupuestaria en la liquidación según el manual sec95 para las corporaciones locales:

1. Registro en contabilidad nacional de impuestos, cotizaciones sociales, tasas y otros ingresos
2. Tratamiento de las entregas a cuenta de impuestos cedidos y del fondo complementario de financiación y de financiación de asistencia sanitaria
3. Tratamiento de los intereses en contabilidad nacional
4. Inversiones realizadas por el sistema de abono total del precio
5. Inversiones realizadas por cuenta de Corporaciones Locales
6. Consolidación de transferencias entre Administraciones pública
7. Tratamiento en contabilidad nacional de los ingresos obtenidos por la venta de acciones (privatización de empresas)
8. Tratamiento en contabilidad nacional de los dividendos y participación en beneficios
9. Ingresos obtenidos del Presupuesto de la Unión Europea
10. Operaciones de permuta financiera
11. Operaciones de ejecución y reintegro de avales
12. Tratamiento en contabilidad nacional de las aportaciones de capital a empresas públicas
13. Asunción y cancelación de deudas de empresas públicas
14. Gastos realizados en el ejercicio y pendientes de aplicar al Presupuesto de Gastos.
15. Tratamiento de las operaciones de censos

1.2.4.1.1.1.2.-Ajustes para la evaluación de la estabilidad presupuestaria en la presupuestación:

1. Ajuste por recaudación de los capítulos 1 a 3.
2. Ajuste por liquidación PTE 2008 y 2009.
3. Intereses.
4. Diferencias de cambio.
5. Ajuste por grado de ejecución del gasto (Inejecución).
6. Inversiones realizadas por cuenta del ente público.

7. Ingresos por ventas de acciones.

8. Dividendos y participaciones en los beneficios.

9. Ingresos obtenidos del presupuesto de la Unión Europea.

10. Operaciones de permuta Europea (SWAP)[56].

11. Operaciones de reintegro y cancelación de avales.

12. Aportaciones de Capital.

13. Asunción y cancelación de deudas.

14. Gastos realizados en el ejercicio pendientes de aplicar al presupuesto.

15. Adquisiciones con pago aplazado.

16. Arrendamiento financiero.

17. Inversiones de la entidad pública por cuenta de otra Administración.

18. Préstamos.

19. Otros.

1.2.4.1.1.1.3.-Explicación sintética de los ajustes más usuales en el cálculo de la estabilidad presupuestaria, en la evaluación de la misma con ocasión de la liquidación y la presupuestación:

1.-En la liquidación**:** Los ingresos tributarios*(capítulos 1, 2 y capítulo 3º del estado de ingresos)* no pueden computarse, en la evaluación de la liquidación, por el importe de los derechos reconocidos, sino por el importe recaudado o bien por el equivalente a los derechos reconocidos menos aquellos que se consideren de difícil o imposible recaudación. Principio de caja, que supone computar todos los ingresos recaudados efectuados en el ejercicio sean de ejercicio corriente o cerrado, y ajustar según esta cifra sea menor o mayor que los derechos liquidados .Este ajuste es ex post, es decir, afecta a la evaluación con ocasión de la liquidación. Se trata de una aplicación práctica del Reglamento CE nº 2516/2000.

[56]**:Manual de Cálculo del déficit en Contabilidad Nacional adaptado a las Corporaciones Locales, Intervención General de la Administración del Estado, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.**

Los swaps son acuerdos contractuales entre dos partes para intercambiar, en un período concreto y según normas preestablecidas, una serie de pagos que corresponden al mismo montante de endeudamiento. Podemos distinguir dos tipos:

Swaps de tipos de interés, entendiendo por tales aquellos contratos por los que dos partes acuerdan intercambiarse entre sí, en fechas predeterminadas, flujos periódicos de intereses calculados sobre importes equivalentes. Pueden ser tipos fijos y variables, dos tipos variables distintos, tipos fijos en una moneda y variables en otra, etc.

Swaps de divisas, suponen el intercambio de deudas denominadas en diferentes monedas, en un período concreto y según condiciones preestablecidas.

En cuanto a la presupuestación, se trata más de un ajuste de resultado, y por lo tanto se debe o bien valorar la comparación entre lo presupuestado y una estimación de la recaudación media de los últimos ejercicios, o bien asignar un valor 0; todo ello según sea la presupuestación, y dinámica interna de cada ente.

2.-Losgastos financieros (capítulo 3º) se imputan al presupuesto en el momento de su vencimiento y pago a la entidad financiera, pero deben computarse con criterio de devengo *(intereses de la deuda financiera imputables al ejercicio se hayan pagado o no, excluyendo los anticipados imputables al ejercicio siguiente o diferidos imputables al ejercicio anterior).* Por lo tanto en la liquidación se adicionaran los intereses devengados y no pagados, y se eliminarán los intereses pagados anticipadamente, pero cuyo devengo se produce en el ejercicio siguiente. El tratamiento es similar en la evaluación de la liquidación y la presupuestación.

3.-Las diferencias de cambio, son un ajuste que se produce cuando se realizan transacciones con divisas diferentes de la del euro. Prácticamente inexistente. Las diferencias de cambio positivas o negativas, se suelen aplicar al presupuesto como ingreso o gasto, al momento del vencimiento. En contabilidad nacional deben aplicarse al momento de su devengo, de forma similar a los intereses. El tratamiento es similar en la evaluación de la liquidación y la presupuestación.

4.-Lasaportaciones a sociedades mercantiles públicas para compensación de pérdidas acumuladas, aunque presupuestariamente revistieran la forma de adquisición de activos financieros, en términos del SEC95 deben computarse como subvenciones de capital y, en consecuencia, considerarse como gasto no financiero. Por lo tanto aunque se hayan imputado al capítulo 8º del estado de gastos, se deberán considerar como un ajuste positivo.

El tratamiento es similar en la evaluación de la liquidación y la presupuestación.

5.-Lasoperaciones de “leasing financiero" serán objeto de tratamiento similar al de la contabilidad patrimonial, es decir, aunque presupuestariamente únicamente se computan como gasto las cuotas de arrendamiento, en términos del SEC95 se considerarán como adquisición de inversiones reales y, en consecuencia, se imputará el primer año el valor actual del bien objeto del contrato, menos la cuota soportada[57]/[58].

[57]**CARÁCTER DEL ARRENDAMIENTO FINANCIERO COMO GÉNERO**: De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley de Contratos del Sector Público, el arrendamiento financiero constituye un contrato de suministro, *siempre que tengan como finalidad la adquisición de bienes muebles*.

En años sucesivos se deducirá la cuota soportada e imputada al presupuesto con ajuste negativo. El tratamiento es similar en la evaluación de la liquidación y la presupuestación; se aplica también a la regla del gasto.

6.-Los gastos realizados en el ejercicio pendientes de aplicar al presupuesto: Generalmente se deducen de los saldos y movimientos de la cuenta financiera 413[59].

En la evaluación de la estabilidad presupuestaria en el momento de la liquidación, se deben ajustar los gastos por el principio del devengo. Los imputados al ejercicio N, que se originaron en el ejercicio N-1 y años anteriores, deben ser eliminados y ser considerados como un ajuste

---

Es indiferente que nos encontremos ante un Renting, ante un leasing puro, un leasing financiero, y que el contrato este estipulado o no con opción de compra. Desde esta perspectiva legal el arrendamiento financiero para la adquisición de bienes muebles se configura como un contrato administrativo, con plena sujeción a la Ley 30/2.007, de Contratos del Sector Público (RDL 3/2011, de 14 de noviembre).

La **Junta Consultiva de Contratación de contratación administrativa, en informe 20/00 de fecha 6 de julio de 2.000**, sienta el criterio general de que dado que los contratos de arrendamiento financiero se encuentran incluidos dentro del ámbito de la contratación pública, se deben sujetar a las normas generales de contratación pública, y específicamente a los del contrato de suministro, con las salvedades establecidas en la propia regulación legal para determinados aspectos como la duración, el pago, el cálculo del valor estimativo de los contratos y la revisión de precios. Por lo tanto, el primero de estos requisitos será el de disponer de capacidad de obrar, que es lo que se reconduce al acreditar los requisitos y solvencia para contratar con las administraciones públicas. Concluye la Junta que en cuanto a las sociedades de arrendamiento financiero, y a estos efectos, se deberá acreditar por estas los requisitos para el desarrollo de las actividades recogidas en la disposición adicional séptima, apartado 8º de la Ley 26/1988.

[58]**CARÁCTER DEL LEASING COMO MODALIDAD ESPECÍFICA DEL ARRENDAMIENTO FINANCIERO**: En el caso del leasing, nos encontramos ante un contrato de arrendamiento financiero, que puede o no llevar implícita una cláusula de opción de compra inicial, o a ejercer en un determinado momento de la vigencia del contrato, o a su finalización.

MODALIDADES DE LEASING: Se diferencia entre el leasing financiero, y el leasing puro u operativo que se asimila al denominado Renting, con o sin opción de compra en ambos casos.

A.-EL LEASING FINANCIERO: conlleva intereses en cómputo presupuestario y supone incrementar la deuda financiera viva, por lo que su importe computa a los efectos del ratio de endeudamiento público. En el leasing financiero, se debe computar el valor del bien arrendado a adquirir por el arrendador al fin del contrato como una adquisición del primer ejercicio efectuando los ajustes pertinentes en consolidación fiscal. Si se trata de un leasing financiero se contabiliza en términos SEC95, imputando el coste total al primer año del contrato, con independencia del número de años del contrato de arrendamiento. Pero mientras no se ejercite la opción de compra, el propietario sigue siendo el arrendador, que es a quien debe adquirir la propiedad el ente público.

[59] Cuenta financiera que registra las facturas que por cualquier motivo no han podido ser contabilizadas en los presupuestos públicos. Se denomina como "Acreedores pendientes de aplicar al presupuesto", y pertenece al grupo 4º de las cuentas financiaras definidas en el Plan General Contable.

negativo, y los que se originaron en N-1 y no pudieron ser imputados al presupuesto del ejercicio N-1, se considerarán como un ajuste positivo.

En la presupuestación se deberán deducir los gastos pendientes de aplicación al presupuesto anterior, aunque se originaron o devengaron en ejercicios cerrados. Se aplica también a la regla del gasto.

7.-**Las aportaciones a sociedades mercantiles públicas para compensación de pérdidas acumuladas**, aunque presupuestariamente revistieran la forma de adquisición de activos financieros (Cap. 8), en términos del SEC95 deben computarse como subvenciones de capital y, en consecuencia, deducirse como gasto no financiero; implicando un ajuste positivo. El tratamiento es similar en la evaluación de la liquidación y la presupuestación.

8.-La asunción de deudas de entes empresariales dependientes. Cuando un ente público asume como propia la deuda de un ente empresarial dependiente, debe considerarla como un gasto no financiero, aunque no se le haya dado tratamiento presupuestario o de habérselo dado se haya considerado como gasto financiero.

Se considera una transferencia de capital, y por lo tanto supone un ajuste positivo del gasto no financiero El tratamiento es similar en la evaluación de la liquidación y la presupuestación; se aplica también a la regla del gasto.

9.-Las aportaciones de capital. Las aportaciones de capital a entes empresariales que son administraciones publicas a los efectos del SEC95 *(sus ingresos a precios significativos de mercado no cubren el 50% de sus gastos de explotación),* son contabilizadas como operaciones del capítulo 8º del estado de gastos, pero deben implicar un ajuste positivo al considerarse en contabilidad nacional como un gasto no financiero por transferencia de capital; así como en la receptora implican un ingreso no financiero. Si son entes empresariales que no sean administraciones públicas desde la perspectiva del SEC, deberemos diferenciar la causa que motiva la aportación de capital, dependiendo de ello la necesidad o no de efectuar ajustes.

Generalmente si el ente receptor del capital tiene un patrimonio negativo, se deberá considerar un gasto no financiero, y por lo tanto implican un ajuste positivo en la liquidación, si ha sido considerado como un gasto financiero del capítulo 8º del estado de gastos *(ver páginas 80 a 85 del Manual SEC95 para las Corporaciones Locales)*.

El tratamiento es similar en la evaluación de la liquidación y la presupuestación; se aplica también a la regla del gasto.

10.-Los ingresos por ventas de acciones. El ajuste procederá cuando total o parcialmente los resultados de la venta de acciones de un ente empresarial dependiente del ente público matriz, efectuada directamente por esté, se hayan aplicado al presupuesto como operaciones financieras. Se debe pues aplicar un ajuste que será positivo o negativo, si se ha considerado como gasto financiero la pérdida de valor en la venta o como ingresos financieros el aumento de valor obtenido en la venta. El tratamiento es similar en la evaluación de la liquidación y la presupuestación.

11.-Los ingresos por dividendos y participaciones en los beneficios de los entes empresariales dependientes. En contabilidad presupuestaria se suelen contabilizar como ingresos patrimoniales del capítulo 5º. En contabilidad nacional si los pagos que efectúa el ente dependiente a su matriz proceden de sus beneficios ordinarios no se dará ajuste alguno, pero si proceden de reservas o ventas de activos procederá un ajuste negativo, al considerarse como menor ingreso no financiero. El tratamiento es similar en la evaluación de la liquidación y la presupuestación.

12.-Los ingresos obtenidos del presupuesto de la Unión Europea. Deben ser objeto de un ajuste negativo, dado que originan un gasto no estructural.

13.-Las adquisiciones con pago aplazado. Se debe considerar el gasto como efectuado en el momento de la puesta a disposición del bien adquirido a favor de la entidad adquirente. Por lo tanto si esto se ha producido antes del pago, se debe realizar un ajuste de signo negativo de mayor gasto no financiero. El tratamiento es similar en la evaluación de la liquidación y la presupuestación; se aplica también a la regla del gasto.

14.-Los contratos de asociación público privada. Son también objeto de ajuste. En el caso de realización de infraestructuras a través de Asociaciones Público Privadas, según el Sistema Europeo de Cuentas y, si del estudio de las características del contrato se concluye que los activos vinculados a dicho contrato deben clasificarse en el balance del ente público; éste deberá contabilizar como empleo no financiero en cada ejercicio, el importe de la inversión ejecutada desde el momento inicial.

Por tanto cada año se realizará un ajuste de mayor empleo no financiero por el valor de la inversión ejecutada por el concesionario. Una vez que el ente público comience a satisfacer la contraprestación al concesionario, se excluirá del gasto computable la parte de la misma que corresponde a la amortización del préstamo computado asociado a la inversión.

15.-Los préstamos a entes dependientes. Los préstamos concedidos a entes dependientes deben considerarse como empleos no financieros y darán lugar a un ajuste negativo de mayor gasto no financiero. El tratamiento es similar en la evaluación de la liquidación y la presupuestación; se aplica también a la regla del gasto.

16.-Las operaciones de reintegro y cancelación de avales. Se considera un ajuste, cuando es ejecutado un aval concedido por el ente matriz a un ente dependiente de la misma. En el año en que se produce la ejecución se considerará un ajuste positivo por mayor gasto no financiero *(transferencia de capital*) aunque se hayan registrado contablemente como gasto del capítulo 8º del estado de gastos. La constitución del aval no supone ajuste alguno.

Se tomará como valor del ajuste el pago efectuado, y si la obligación ya se imputó a gasto no financiero en el presupuesto, la diferencia entre el pago y la obligación. El tratamiento es similar en la evaluación de la liquidación y la presupuestación; se aplica también a la regla del gasto.

17.-Las inversiones realizadas por terceros por cuenta del ente público y realizadas por este para terceros. Se trata de ajustar el gasto cuando un ente público matriz encomienda a un ente dependiente la realización de una obra. En contabilidad presupuestaria se suele realizar una imputación al momento de la entrega de la inversión encomendada. En contabilidad nacional se debe imputar a cada ejercicio el gasto inversor realizado por el ente encomendado, como si fuese propio. Implica un ajuste positivo. Si la inversión realizada por el ente público está encomendada por terceros, no se considera como gasto no financiero propio, y se deberá realizar un ajuste negativo de menor gasto no financiero. El tratamiento es similar en la evaluación de la liquidación y la presupuestación; se aplica también a la regla del gasto.

18.-Las operaciones de permuta financiera o SWAPS[60]: Son acuerdos contractuales entre prestamista y prestatario, para repartir en el tiempo unos pagos que pertenecen a la misma operación de endeudamiento. Pueden ser de intereses y de divisas. Existe una Norma de la IGAE sobre contabilización de estas operaciones *(20 de marzo de 1.998)*.En los contratos de divisas, cualquier anotación en gasto no financiero debe ser eliminada. En cuanto a los

[60]**WIKIPEDIA**: Un **swap**, o **permuta financiera**, es un contrato por el cual dos partes se comprometen a intercambiar una serie de cantidades de dinero en fechas futuras. Normalmente los intercambios de dinero futuros están referenciados a tipos de interés, llamándose **IRS** (Interest Rate Swap) aunque de forma más genérica se puede considerar un **swap** cualquier intercambio futuro de bienes o servicios (entre ellos de dinero) referenciado a cualquier variable observable. Los swaps se introdujeron por primera vez al público en 1981, cuando IBM y el Banco Mundial entraron en un acuerdo de intercambio. Un **swap** se considera un instrumento financiero derivado.

intereses, generalmente se consideran operaciones financieras y deben ser suprimidas las imputaciones a los gastos no financieros, pero en realidad se deberá realizar un ajuste negativo si del contrato ha resultado un beneficio *(menores intereses a pagar)* y un ajuste positivo si ha resultado una pérdida (*mayores intereses a pagar)*.El tratamiento es similar en la evaluación de la liquidación y la presupuestación.

19.-**Otros:** Se deben identificar y explicar en el apartado de observaciones por cada evaluador, solamente se citan expresamente en las normas de cálculo las devoluciones de ingresos pendientes de aplicar al presupuesto.

20.-**Los ajustes por inejecución o ajuste por grado de ejecución del gasto**, consisten en considerar un aumento o disminución del gasto no financiero, conforme haya sido la media de los tres últimos ejercicios presupuestarios, por diferencias entre los créditos iniciales y las obligaciones reconocidas.

En la segunda edición de la Guía para el cálculo de la Regla del Gasto en las entidades locales[61], se determina como fórmula la siguiente:

A.-Para cada uno de los tres últimos ejercicios liquidados: (Sumatorio de las obligaciones reconocidas netas de los capítulos 1 a 7-créditos iniciales de los capítulos 1 a 7) / créditos iniciales de los capítulos 1 a 7.

B.-Para obtener la media se divide entre tres. Si la media es negativa se realizará un ajuste de menor gasto no financiero, y si la media es positiva se realizará un ajuste de mayor gasto no financiero.

C.-Antes del cálculo se deberán eliminar los valores atípicos, que supone eliminar aquellos créditos iniciales atípicos de un ejercicio, no ejecutados *(que no se reiteran año a año),* y en su caso, las correspondientes obligaciones. Por ejemplo si en el ejercicio N, se dota como crédito inicial 1.000.000 de euros para ejecutar una inversión financiada con fondos de contribuciones especiales, y no se ha ejecutado a fin de año, se deberá eliminar como valor atípico este importe del sumatorio de los créditos iniciales de ese año, e igualmente las obligaciones relativas que en ese años se hayan reconocido o en sucesivos previa incorporación de remanentes[62].Por lo tanto se comparan los derechos reconocidos netos de los capítulos 1 a 7,

[61] Editada por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. IGAE. Gobierno de España.

[62]Modificación presupuestaria que implica incorporar los créditos no consumidos de un

con las obligaciones reconocidas netas de los capítulos 1 a 7, y después se efectúan los ajustes.

A cierre del ejercicio de 2.013, la situación del cumplimiento de los objetivos de estabilidad es altamente satisfactoria en el conjunto de las administraciones públicas[63].

UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

ejercicio presupuestario al siguiente.

[63]**Informe sobre el grado de cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria. Ministerio de hacienda y Administraciones Públicas del 24 de octubre de 2.014**: Las Comunidades Autónomas de Andalucía, Asturias, Baleares, Canarias, Castilla y León, Extremadura, Galicia, Madrid, La Rioja y el País Vasco, han cumplido su objetivo de estabilidad presupuestaria. Por el contrario, el resto de Comunidades Autónomas, Aragón, Castilla La Mancha, Cataluña, Cantabria, Murcia, Navarra y Valencia, han registrado un déficit superior al objetivo fijado por el Consejo de Ministros, con distintos grados de incumplimiento. El objetivo de estabilidad presupuestaria aprobado para las **Corporaciones Locales**, fue alcanzar una situación de equilibrio. El resultado registrado en 2013 por el conjunto de Entidades Locales ha sido de un superávit de 5.474 millones de euros, cifra que representa el 0,52 por ciento del PIB.

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

1.2.4.2.-EL CONCEPTO DE REGLA DEL GASTO EN LOS SERVICIOS PÚBLICOS.

La regla del gasto es una de las medidas de consolidación fiscal, introducidas por la Ley Orgánica 2/2012 de 27 de abril de sostenibilidad financiera y estabilidad presupuestaria.

Consiste en imponer un límite al crecimiento interanual del gasto no financiero[64]. De la misma deriva el denominado límite del gasto no financiero del artículo 30 de esta Ley o también llamado "techo del gasto"[65].Como medida de consolidación fiscal detenta una especial relevancia en la materia de servicios públicos, dado que limita el gasto asociado a los mismos, pero también en cuanto a la fiscalidad, ya que se permite aumentar ese límite si se produce un aumento de la tributación, considerada, a los efectos, como un aumento permanente de recaudación, tal como se mencionará en este subepígrafe.

---

[64]**ARIAS ABELLÁN, MD**, *Estabilidad Presupuestaria y Deuda Pública: Su aplicación a las comunidades autónomas*, REAF núm. 18, octubre 2.013, página139: " La regla de gasto supone la eliminación, siquiera sea parcial, de cobertura de las necesidades públicas que, de acuerdo con decisiones políticas, sean preferidas en un momento concreto: limitación pues respecto del gasto, elemento fundamental de la autonomía financiera, que además se refuerza al establecerse en este mismo precepto, en el número cinco, que "Los ingresos que se obtengan por encima de lo previsto se destinarán íntegramente a reducir el nivel de deuda pública". Esta norma seguramente es coherente con la regla de gasto, pero, sentado que se cumplan todas las normas sobre estabilidad, equilibrio o superávit y variación del gasto, supone una limitación añadida que no se desprende del artículo 135 de la CE, que nada dispone sobre esa misma regla de gasto, aunque pueda derivarse del concepto de estabilidad, pero que no se pronuncia sobre la aplicación del posible exceso de ingresos a un gasto concreto cual es la amortización de deuda o la menor solicitud de deuda, siempre, claro está, que se cumpla el objetivo de déficit, este sí regulado en el precepto constitucional.

La norma se completa con la ubicada sistemáticamente en el capítulo sexto, dedicado al presupuesto –artículos 29 a 32–, que obliga a utilizar el superávit que se presente en su liquidación a "reducir el endeudamiento neto",21 es decir, a amortizar deuda, complementado así el mandato sobre destino de los ingresos, sea cual sea su origen, que ha de aplicarse a la solicitud de deuda

[65]**BELLOD REDONDO, J;** *Techo de gasto y estabilidad Presupuestaria*, Instituto de estudios fiscales. Madrid, 2011, y Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera, ISSN 1130-4901, Nº. 252, 2011, págs. 101-102: " Como indica LJUNGMAN (2008), si comparamos la regla de gasto con sus alternativas más habituales (imponer restricciones sobre el saldo presupuestario o sobre el endeudamiento), sus principales ventajas serían el anclaje nominal frente a la propensión de los gobernantes a expandir el gasto público para conciliar las demandas políticas de sectores, coaliciones, etc.; y evitar el comportamiento pro-cíclico del presupuesto sin tener que acometer reformas tributarias que, amén de distorsionar la actividad productiva, requieren habitualmente mucho tiempo para su aprobación. Pero aunque su aplicación resulta teóricamente sencilla, su éxito depende en buena medida de su diseño: en particular se requiere a) una correcta definición del cálculo de la tasa de crecimiento del gasto, estableciendo con precisión qué partidas de gasto (si es que no todas) están sometidas a esta restricción [18]; b) una conexión precisa con variables ampliamente conocidas y fácilmente predecibles (por ejemplo la evolución del PIB nominal a lo largo de un período determinado)"

La regla del gasto precisa de un informe financiero de la intervención u órgano funcionarial que tenga encomendada la llevanza de la contabilidad, y que se deberá elaborar para evaluarla con ocasión de las los principales hitos del ciclo económico, que son la aprobación del presupuesto y de sus modificaciones alcistas del gasto (aquellas que implican el incremento global de los créditos iniciales), liquidación del presupuesto, evaluación trimestral del grado de ejecución, a la que se refiere la Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre, dictada en desarrollo da la Ley de Estabilidad Presupuestaria del mismo año (Ley Orgánica2/2012).

1.2.4.2.1. EL GASTO COMPUTABLE.

La regla del gasto consiste en hallar el gasto computable no financiero del ejercicio N-1 *(año de referencia anterior al que se presupuesta)* y aplicar un coeficiente porcentual máximo de incremento *(que se determina por los órganos correspondientes del Estado*, a fin de hallar la cifra máxima del gasto computable para el presupuesto del año N[66]

De especial relevancia para la fiscalidad asociada con los servicios públicos, es el hecho de que los decrementos e incrementos permanentes de recaudación, afectan a la determinación de la tasa de variación del gasto computable, de tal forma que un aumento de los tipos de gravamen, o una disminución de los beneficios fiscales en la norma jurídica fiscal reguladora de un tributo asociado a un servicio público que deban contraprestar tributariamente los usuarios, permitirá aumentar en igual cuantía la tasa de referencia para el cálculo del límite de variación del gasto computable. De forma inversa una disminución de la carga fiscal, o un aumento de los beneficios fiscales, reducirá la tasa de referencia sobre la que calcular el límite del gasto computable máximo del ente público.

Recordando que es preciso para este efecto que tal incremento o decremento sea establecido por una norma jurídica, no siendo suficiente, en modo alguno, que se deduzca de una política concreta de recaudación. Por ejemplo acordando la imposición, u operando la modificando de una tasa.

Ello detenta una especial relevancia en las tasas asociadas a los servicios públicos, desde el punto de vista de la sostenibilidad financiera, tal como se regula en la norma jurídica básica de estabilidad.

[66] Para aplicar correctamente las definiciones y los criterios de cálculo el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, publico una serie de Guías para las administraciones públicas territoriales, a través del Intervención General de la Administración del Estado.

1.2.4.2.2-LOS AUMENTOS Y DISMINUCIONES PERMANENTES DE RECAUDACIÓN.

En referencia a lo anteriormente expuesto, en este apartado se analizara como es de especial relevancia la política fiscal asociada a los servicios públicos, para determinar el gasto computable no financiero que se puede consumir con cargo a los presupuestos públicos para atender a la prestación de los servicios públicos.

Los aumentos de recaudación así como las disminuciones de los recursos de derecho público, ente ello los tributarios, operan de forma que una vez calculado el gasto computable del ejercicio N-1 y N (actual), y si en lo que respecta al ejercicio en curso, se adoptan medidas normativas que impliquen un aumento permanente de recaudación *(por ejemplo subida al alza de la las tarifas de un tributo, supresión de bonificaciones etc.),* se podrá incrementar la cifra máxima de la tasa variación *(gasto computable del ejercicio N-1 incrementado por tasa porcentual de incremento),* en esa cuantía de aumento, sin incumplir la regla del gasto; e inversamente si las medidas suponen decrementos permanentes de la recaudación *(bajada de tarifas, adopción de beneficios fiscales)*, se disminuirá en proporción la cifra máxima de la tasa de variación en la regla del gasto, con la consecuencia de necesitar reducir el gasto público vinculado a un servicio concreto o al conjunto de los mismos, en la prorrata que sea.

Los incrementos permanentes se suman a la tasa de referencia resultante de aplicar el porcentual de incremento al gasto computable del ejercicio N-1 con lo cual resulta que tendremos un mayor margen de gasto computable para el ejercicio N, cumpliendo la regla del gasto; los decrementos o reducciones los restaremos de la tasa de variación, con lo cual tendremos un menor margen de gasto computable para el ejercicio N respecto del que existiría si no se llevase a cabo esa reducción.

Ello implica que un aumento de las tarifas de las tasas, o una reducción de los beneficios fiscales, tendrá su reflejo en un mayar capacidad de gasto público destinado al servicio del que se trate, sin por ello incumplir la consolidación fiscal.

1.2.4.2.3.-CÁLCULO DEL GASTO COMPUTABLE.

Para calcular y evaluar la regla del gasto, se debe partir de la suma de los créditos presupuestados y liquidados del año precedente, de los capítulos 1 a 7 *(gastos no financieros)*, y una vez determinados se debe proceder de acuerdo a la siguiente sistemática:

Se calcula el gasto computable no financiero del ejercicio N-1 *(año de referencia anterior al que se presupuesta)* y se procede a aplicar un coeficiente porcentual máximo de incremento *(que*

se determina por los órganos correspondientes del Estado), a fin de hallar la cifra máxima del gasto computable para el presupuesto del año N.

Actualmente la regla del gasto se evalúa a fin de ejercicio, y por lo tanto no se evalúa en las fases del ciclo económico de la presupuestación, y sus modificaciones.

Su cálculo se efectúa de la siguiente forma [(+) suma y (-) resta]:

(+) Empleos no financieros de los capítulos 1 a 7 del estado de ingresos del ejercicio
(-) deuda financiera por intereses del capítulo 3º, excepto gastos de formalización, cancelación, apertura, deudas y otras operaciones financieras que si computan (conceptos 301, 311, 321, 331, y 357).
(+) / (-) Ajustes SEC95.
(-) Pagos por transferencias a entes dependientes.
(-) gasto no financiero financiado con transferencias o fondos finalistas de otras Administraciones Públicas:

Esta financiación afectada puede referirse a: *Subvenciones obtenidas de la Unión Europea y de otras Administraciones públicas.*

La fórmula base para hallar la variación del gasto computable es la siguiente**:** Tasa de Variación del gasto computable (en %) = (gasto computable del año N /gasto computable del año (N-1)-1) x 100= X; X no debe ser superior a la tasa de variación.

1.2.4.2.4.-LOS AJUSTES MÁS IMPORTANTES A EFECTUAR PARA EL CÁLCULO DE LA REGLA DEL GASTO:

1º.-Enajenación de terrenos y otras inversiones reales (Cap. 6 ingresos): Se deducirán, los ingresos del capítulo 6º del estado de ingresos por ventas de patrimonio, excepto los que obedezcan a aprovechamientos urbanísticos, cuotas de urbanización y similares.

2º.-Inversiones ejecutadas por empresas fuera del Subsector Local, que se van a destinar a la Administración Pública matriz: Se deben adicionar, las inversiones de la entidad local, que por encomienda o cualquiera otra forma jurídica convencional, han sido

ejecutadas por empresas dependientes que no tienen el carácter de administraciones públicas. Se deben considerar como un empleo financiero de la entidad local matriz.

3º.-Ejecución de Avales: Si la ejecución de un aval se contabiliza en los capítulos 1 a 7 del estado de gastos, se realizará un ajuste por la diferencia entre obligaciones reconocidas y pagos efectuados. Si la ejecución no se contabiliza en estos capítulos, se realizará un ajuste positivo por la cantidad pagada por los usos derivados.

4º.-Aportaciones de Capital: Si se aporta capital a otros entes que tienen la consideración de administraciones públicas, se realizará un ajuste positivo por este empleo, si se han imputado al capítulo 8º del estado de gastos; caso contrario el ajuste también se producirá excepto si se espera obtener dividendos suficientes, que se deberán explicitar.

5º.-Asunción y cancelación de deudas de otros entes dependientes: Se consideran transferencias de capital, y por lo tanto se producirá un ajuste positivo, como mayor gasto computable, salvo que se trate de unidades que desaparecen por disolución, como unidades institucionales.

6º.-Gastos pendientes de aplicar al presupuesto (la más común e importante): Se aplica el principio del devengo del gasto, con independencia del momento de su aplicación presupuestaria.

Por lo tanto las facturas imputadas al ejercicio actual, que tienen su origen en años anteriores, darán lugar a un ajuste negativo *(menos gasto computable)*, y las que tienen su origen en este ejercicio, y no han podido ser imputadas al presupuesto de esta anualidad *(se abonan en el ejercicio, a la cuenta 41367)*, darán lugar a un ajuste positivo *(más gasto computable*). Se puede y debe tomar como referencia los movimientos de la cuenta financiera 413 definida en la vigente instrucción de contabilidad y en el Plan General Contable[68].

[67] Referida con ocasión del análisis de los ajustes en estabilidad presupuestaria. Cuenta financiera donde se registran los gastos pendientes de aplicar al presupuesto público.

[68]Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre. RCL 2013\1442**. Aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local.** Importe de las obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto surgidas en el año (Abonos), es decir, obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto registradas en la cuenta 413 «Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto» en el ejercicio

Se puede pues efectuar un solo ajuste positivo o negativo, según aumente o disminuya el sado de la cuenta 413 a fin de ejercicio con respecto al fin de ejercicio del año anterior, o bien efectuar uno positivo y otro negativo, que neutralice el único ajuste antes considerado.

7º.-Otros ajustes menos habituales: Se deberán efectuar los ajustes si se producen los hechos jurídico-contables, y son:

1. Pagos a socios privados realizados en el marco de las asociaciones público privadas.

2. Adquisiciones con pagos aplazados, ajuste por el momento en que se produce la puesta a disposición del bien a favor del comprador. Ajuste positivo el primer año, y negativo en los subsiguientes ejercicios.

3. Arrendamiento financiero, se produce un ajuste positivo por la diferencia entre las obligaciones reconocidas y el valor del bien, el primer año de la firma del contrato, y negativo por las obligaciones reconocidas en las subsiguientes (leasing)[69].

4. Préstamos: Ajustes por fallidos, excepto si el prestatario es una unidad administrativa.

5. Otros ajustes no especificados que deben ser especificados por el evaluador en el apartado de observaciones.

1.2.4.2.5.-LOS AJUSTES POR INEJECUCIÓN.

Estos ajustes, pueden afectar tanto a la evaluación de la estabilidad presupuestaria, como a la evaluación de la regla del gasto. Su sistemática y su fórmula de cálculo han sido modificadas por la segunda edición de la Guía del Ministerio sobre el Cálculo de la Regla del Gasto. *Inicialmente se trataba de un ajuste voluntario, pero ahora es obligatorio. Para operar el mismo se debe tener en cuenta la evolución del grado de ejecución de los presupuestos de gastos de un mínimo de tres años (en lo que concierne a 2.015 de los ejercicios de 2.012, 2.013 y 2.014).*Consisten en considerar un aumento o disminución del gasto no financiero para la obtención de los empleos no financieros ajustados, conforme haya sido la media de los tres últimos ejercicios presupuestarios liquidados, por diferencias entre las los créditos iniciales y las obligaciones reconocidas.

Se puede realizar un ajuste porcentual estimado que tenga como límites mínimos o máximos las medias obtenidas de inejecución de los últimos tres ejercicios liquidados.

[69] Leasing no operativo o financiero.

Si se obtienen una media negativa, es decir, que de media se ejecuto menos gasto que el presupuesto inicial o que los créditos iniciales de media de estos ejercicios, el ajuste porcentual tendrá como límite máximo esa media obtenida.

Dando lugar a un ajuste negativo que disminuirá los empleos no financieros, como resultado de aplicar este porcentual a los créditos por operaciones no financieras del presupuesto del año en curso(capítulos 1 a 7), excluidos los intereses por la deuda del capítulo 3º.

Si se obtiene una media positiva, es decir, que se ejecuto como gasto mayor cuantía que los créditos iniciales, el ajuste porcentual tendrá como límite inferior a dicha media, y provocará un ajuste positivo, incrementando los empleos no financieros del presupuesto de 2.013 (capítulos 1 a 7), excluidos los intereses por la deuda del capítulo 3º, resultado de incrementar los mismos en ese porcentaje.

De tal forma que el menor gasto público asociado a los servicios públicos, en un marco plurianual, y que no se produzca como consecuencia de una alteración de las normas jurídico tributarias, supondrá una base para efectuar estos ajustes.

1.2.4.3.-EL CONCEPTO DE NIVEL DE DEUDA EN LOS SERVICIOS PÚBLICOS.

Especial relevancia adquiere la limitación del recurso al endeudamiento financiero a las administraciones públicas, en el marco genérico del control del déficit público. Esta cuestión supone o implica un impacto decisivo en lo que a los servicios públicos se refiere, al determinar unas limitaciones a las fuentes de financiación ajena que puedan ser precisas para su implementación y ulterior explotación[70].

[70]**FOLGADA BLANCO, J,** *Endeudamiento de las entidades locales y estabilidad presupuestaria.* Revista española de control externo, ISSN 1575-1333, Vol. 13, Nº 38, 2011, págs. 79-96: "El endeudamiento de las Entidades locales y los límites al mismo fijado en la legislación de estabilidad presupuestaria es un tema de trascendencia para el funcionamiento de la economía porque se trata de la administración más cercana al ciudadano. Su tratamiento, sin embargo, no debe impedir, sino que adquiere pleno sentido si se enmarca en el conjunto del endeudamiento de las Administraciones Públicas –muy grave en España, más por su reciente crecimiento explosivo que por su volumen actual– o incluso en la problemática del endeudamiento global. Familias y empresas se han aprestado a gastar más de lo que ingresan durante mucho tiempo, amparadas en un política monetaria laxa con tipos de interés muy bajos no sólo en España, sino en todo el mundo occidental. Según un estudio de McKinsey1, la deuda total media pública y privada de 10 países desarrollados, entre los que se encuentra España, creció desde el 200% del PIB en 1995 al 300% en 2008".

Este concepto jurídico financiero está íntimamente relacionado con el concepto de endeudamiento neto, sobre el que se debe verificar el mencionado nivel, que consiste básicamente en lo siguiente:

El concepto de endeudamiento neto se refleja en el artículo 32 de la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, Ley 2/2012, de 27 de abril.

Pero no es un concepto nuevo, ya que el mismo ha venido siendo reflejado en las sucesivas Leyes Generales Presupuestarias del Estado. Por lo tanto es un concepto financiero-presupuestario clásico, aunque novedoso en la esfera local, lo que ha motivado entre otras cuestiones, que la propia Ley 17/2012, de Presupuestos Generales del Estado para 2.013, haya previsto su modificación en lo que a las entidades locales se refiere.

Estos conceptos jurídicos han sido tratados abundantemente por la doctrina[71]

El concepto de endeudamiento del artículo 32 se identifica con el concepto de deuda del "**PROTOCOLO SOBRE DÉFICIT EXCESIVO**", publicado por el **Diario Oficial de la Unión Europea el 16.12.2004**. Este protocolo tiene su origen en las disposiciones del artículo 104 del Tratado Constitutivo de la Unión Europea, que impone a los Estados miembros medidas para evitar déficits excesivos. Este protocolo fijo los límites del 3% para el déficit público, y el 60% del Producto Interior Bruto para el endeudamiento público consolidado de los Estados miembros. Se complementó por diferentes normas de derecho comunitario como por ejemplo el Reglamento 3605/93, que establece el deber de comunicación a la Comisión del déficit dos veces al año, como mínimo.

Por endeudamiento neto, deberemos entender lo que se incrementa o se decrementa el capital vivo de la deuda a largo plazo en un ejercicio económico, partiendo de la cifra inicial a comienzo de ejercicio[72].

[71]**CALVO VÉRGEZ, J**, *La introducción de un techo de déficit y de deuda pública en la Constitución y la aprobación de la Ley Orgánica de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera como medida para garantizar la estabilidad presupuestaria en la Unión Europea* , Nueva fiscalidad, ISSN 1696-0173, Nº. 3, 2013, págs. 9-62

[72]**Por endeudamiento neto**, deberemos entender lo que se incrementa o decrementa el capital vivo de la deuda a largo plazo en un ejercicio económico, partiendo de la cifra inicial a comienzo de ejercicio, lo que expondremos de la siguiente forma:

1º.-Al iniciar el ejercicio presupuestario o económico o fiscal "n" disponemos de un capital vivo de deuda a largo plazo que denominaremos X.

El nivel de deuda viene regulado en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril[73]/[74]

I.-En una aplicación al REGIMEN LOCAL ESPAÑOL, prestatario titular de servicios públicos esenciales para la colectividad, analizaremos el curso temporal normativo del límite de

---

2º.-A lo largo del mencionado ejercicio n, el servicio de la deuda vigente, conforme ha sido concertada, y de acuerdo a los contratos financieros establecidos, se prevé una amortización que representaremos por la letra Y. Esta cantidad Y deberá ser prevista y dotada en los créditos iniciales del capítulo 9 del estado de gastos del presupuesto del ejercicio n.

3º.-Además a lo largo de dicho ejercicio se prevé acudir a nuevas operaciones de endeudamiento por una cantidad que representaremos por la letra Z, de la cual se prevé unas amortizaciones parciales en el propio ejercicio de la concertación de una cantidad que representaremos por la cantidad W. Esta cantidad Z deberá haber sido prevista en los créditos iniciales o definitivos del capítulo 9 del estado de ingresos, y la canti8dad W de igual forma que lo expuesto en el apartado anterior en el capítulo 9 del estado de gastos.

4º.-Por lo tanto el endeudamiento neto del ejercicio es el siguiente: X-Y+Z-W= endeudamiento neto.

5º.-De ahí que el artículo 32 de la LOEPSF prevea que se destine una parte del superávit, que se obtenga de la liquidación del ejercicio n-1, en términos de contabilidad nacional, a reducir el endeudamiento neto, es decir, al resultante después de nuevas concertaciones y después de amortizaciones. Ello es así ya que las amortizaciones previstas ya están dotadas de crédito en el estado de gastos del presupuesto del ejercicio n.

Si sustituimos ahora las letras por una valor económico teórico, de forma que: X=5.000.000,00 €, Y= 1.000.000,00 €, Z=300.000,00 € y W= 30.000,00 €, el endeudamiento neto del ejercicio n, será: 5.000.000-1.000.000+300.000-30.000= 4.270.000,00 €.

[73] **Ley Orgánica 2/2012, de 287 de abril, Artículo 13. Instrumentación del principio de sostenibilidad financiera Ap. 6 añadido por art. 1.3 de Ley Orgánica núm. 9/2013, de 20 de diciembre. RCL\2013\1815.***1. El volumen de deuda pública, definida de acuerdo con el Protocolo sobre Procedimiento de déficit excesivo, del conjunto de Administraciones Públicas no podrá superar el 60 por ciento del Producto Interior Bruto nacional expresado en términos nominales, o el que se establezca por la normativa europea.*

Artículo 14. Prioridad absoluta de pago de la deuda pública *Los créditos presupuestarios para satisfacer los intereses y el capital de la deuda pública de las Administraciones se entenderán siempre incluidos en el estado de gastos de sus Presupuestos y no podrán ser objeto de enmienda o modificación mientras se ajusten a las condiciones de la Ley de emisión.*

El pago de los intereses y el capital de la deuda pública de las Administraciones Públicas gozarán de prioridad absoluta frente a cualquier otro gasto.

[74]**Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, Artículo 15. Establecimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda pública para el conjunto de Administraciones Públicas** *3. La fijación del objetivo de deuda pública será coherente con el objetivo de estabilidad presupuestaria establecido. Si en los supuestos previstos en el artículo 13.3 se superan los límites señalados en el artículo 13.1 de esta Ley, el objetivo deberá garantizar una senda de reducción de deuda pública acorde con la normativa europea.*

4. Para la fijación de los objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda pública se tendrán en cuenta las recomendaciones y opiniones emitidas por las instituciones de la Unión Europea sobre el Programa de Estabilidad de España o como consecuencia del resto de mecanismos de supervisión europea.

endeudamiento financiero, en especial hasta llegar al regulado por la Ley 22/2013, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2.014 (apartado II).

1º.-La versión inicial de la Ley reguladora de las haciendas locales de 1.988 (Ley 39/1988, de 28 de diciembre):La Ley Reguladora de las Haciendas Locales en su versión inicial, establecía unos límites para el endeudamiento local; esta versión original estuvo vigente desde el 31 de diciembre de 1.988 al 31 de diciembre de 1.996.

OPERACIONES A LARGO PLAZO

Se regulaban en el artículo 54, al margen de los aspectos competenciales internos que se regulaban en el artículo 53.2.

Se establecía un límite para la auto tutela consistente en que la operación no superase el 5% de los recursos ordinarios liquidados, se destinase a financiar proyectos incluidos en planes de obras y servicios, y que la carga financiera no superase el 25%[75].

-Por lo tanto desde la entrada en vigor de esta el 31 de diciembre de 1.988 hasta el 31 de diciembre de 1.996, para no requerir previa autorización se debían dar conjuntivamente los requisitos, de que la operación no superase el 5% de los recursos ordinarios liquidados, que se destinase a financiar inversiones de planes de obras y servicios, y que la carga financiera no excediese del 25% de los ingresos ordinarios liquidados del ejercicio precedente.

La carga financiera era la suma de los gastos en intereses, comisiones y amortizaciones.

2º.-El concepto de ahorro neto y el del nivel de endeudamiento del 110% fueron introducidos en 1.996 en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.-Los artículos sobre endeudamiento público de las entidades locales (52 a 55), fueron modificados sustancialmente por la Ley 13/1996, de 20 de diciembre de medidas fiscales, administrativas y del orden social, como consecuencia del artículo 139 de dicha Ley.

3º.-El régimen de endeudamiento en el texto refundido de 2.004. El artículo 53 de la Ley reguladora de las haciendas locales. Versión del Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de

[75]Posteriormente se variaron estas menciones a que el capital vivo de todas las operaciones, a corto y largo plazo, preexistentes, más la proyectada no superasen el 110% de los recursos ordinarios liquidados del ejercicio anterior. Además se debía disponer conjuntivamente de ahorro neto positivo, como diferencia entre los derechos liquidados por operaciones corrientes y las obligaciones liquidadas por operaciones no financieras corrientes, incluyendo una anualidad teórica de amortización e intereses (servicio de la deuda), que debía incluir a la nueva operación proyectada.

marzo**.-**Se permitió la refinanciación de operaciones preexistentes, eximiéndolas de la necesidad de un plan de saneamiento de tener como fin la sustitución de otras previas (artículo 53.3).

El artículo 54.2, sobre el nivel de endeudamiento, pasó a ser el artículo 53.2.[76]

4º.-Los límites al endeudamiento local en el Real Decreto Ley 8/2010, de 20 de mayo, artículo 14**.-**Se introdujo el límite infranqueable del 75%, definido como el capital vivo de las operaciones preexistentes a largo y corto plazo, más la proyectada a largo plazo, proyectadas porcentualmente sobre la suma de los recursos ordinarios liquidados del ejercicio anterior..Este límite fue efectivo para el ejercicio de 2.011. Inicialmente, en la versión publicada de este Real Decreto Ley, se anulaban las operaciones a largo plazo, pero en una corrección de errores fueron permitidas introduciendo este límite.

5º.**-**Estas medidas fueron adoptadas como propias, por la Ley de presupuestos generales del estado para 2.011 (ley 39/2010), en su disposición final decimoquinta**.**

6º.-Real decreto 20/2011, de 30 de diciembre, "prórroga presupuestaria".

Estas medidas, anteriormente relacionadas, del RDL 8/2010 y de la Ley 39/2010, fueron prorrogadas al ejercicio de 2.012, por esta norma jurídica.[77]

---

[76]**Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales**, **artículo 53.2**. Precisarán de autorización de los órganos citados en el apartado 1 anterior, las operaciones de crédito a largo plazo de cualquier naturaleza, incluido el riesgo deducido de los avales, cuando el volumen total del capital vivo de las operaciones de crédito vigentes a corto y largo plazo, incluyendo el importe de la operación proyectada, ***exceda del 110 por 100 de los ingresos corrientes liquidados o devengados en el ejercicio inmediatamente anterior.***

O en su defecto, en el precedente a este último cuando el cómputo haya de realizarse en el primer semestre del año y no se haya liquidado el presupuesto correspondiente a aquél, según las cifras deducidas de los estados contables consolidados de las entidades citadas en el apartado 1 de este artículo.

"El cálculo del porcentaje regulado en el párrafo anterior se realizará considerando las operaciones de crédito vigentes, tanto a corto como a largo plazo, valoradas con los mismos criterios utilizados para su inclusión en el balance. El riesgo derivado de los avales se computará aplicando el mismo criterio anterior a la operación avalada.

3. *No será precisa la presentación del plan de saneamiento financiero a que se refiere el apartado 1 anterior en el caso de autorización de operaciones de crédito que tengan por finalidad la sustitución de operaciones de crédito a largo plazo concertadas con anterioridad, en la forma prevista por la Ley, con el fin de disminuir la carga financiera o el riesgo de dichas operaciones, respecto a las obligaciones derivadas de aquellas pendientes de vencimiento*."

[77]**Real decreto 20/2011, de 30 de diciembre, Disposición Adicional Decimocuarta.**

7º.-Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2.012.-Estas medidas anteriores fueron contempladas en esta Ley de PGE para 2.012, confirmando los términos del Real Decreto Ley de prórroga presupuestaria.

8º.-La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2.013.-La Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de presupuestos Generales del Estado para 2.013, establecía importantes modificaciones en el régimen de endeudamiento, diferenciando de un lado las operaciones de refinanciación reguladas en la disposición adicional 73ª, de las nuevas operaciones de endeudamiento a largo plazo reguladas en la disposición final 31ª. Estos antecedentes son precisos para entender el marco normativo actual del endeudamiento local.

A.-En cuanto al endeudamiento a largo plazo para financiar inversiones La Ley 17/2012, estableció el regreso al límite del 110% del capital vivo pendiente (*artículo 53.2 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales),* aunque de forma condicional, al precisarse disponer de previa autorización de la Administración de tutela financiera, de superarse el límite del 75% y por otra parte este límite del 110% se adopto como infranqueable al alza.

Se establecía el siguiente requisito: Para poder endeudarse a largo plazo, en todo caso, era requisito indispensable que se dispusiese de ahorro neto positivo deducido de la liquidación del ejercicio de 2.012.

B.-Las operaciones de refinanciación de la disposición adicional 73ª: Se permitía refinanciar todas aquellas operaciones a largo plazo, concertadas con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto Ley 4/2012, de 24 de febrero, es decir de la norma por el que se estableció el primer mecanismo de pago a proveedores.

Modificación del Real Decreto Ley 8/2010, de 20 de mayo , por el que se adoptan medidas extraordinarias para la reducción del déficit público: "Se prorroga para el año 2012, el apartado Dos del artículo 14 del Real Decreto-ley 8/2010, de 20 de mayo, por el que se adoptan medidas extraordinarias para la reducción del déficit público, en la redacción dada por la disposición final decimoquinta de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011, con las actualizaciones de las referencias temporales que, a continuación, se detallan.

Para la determinación del ahorro neto y de los ingresos corrientes a efectos de calcular el nivel de endeudamiento, en los términos del precepto citado en el párrafo anterior y del artículo 53 del Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, se tendrán en cuenta la liquidación del presupuesto del ejercicio 2011 y, en su caso, las cifras deducidas de los estados contables consolidados, con sujeción a aquella norma y a la de estabilidad presupuestaria. A efectos del cálculo del capital vivo se considerarán todas las operaciones vigentes a 31 de diciembre de 2011, incluido el riesgo deducido de avales e incrementado, en su caso, en los saldos de operaciones formalizadas no dispuestos y en el importe de la operación proyectada o proyectadas en 2012".

La finalidad de esta refinanciación podía ser disminuir la carga financiera, ampliación del período de amortización o del riesgo asociado. Se excluían de refinanciación las operaciones concertadas, en base a las finalidades de los artículos 177 y 193 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales *(operaciones excepcionales a largo plazo para gasto corriente, financiación de créditos extraordinarios y suplementos de crédito, así como para financiar el remanente de tesorería negativo).*

Si se superase el endeudamiento del 75% en concepto de capital vivo de todas las operaciones a corto o largo proyectadas sobre los recursos liquidados por operaciones corrientes del ejercicio de 2.012, y/o se incurriese en ahorro neto *negativo (en los términos del DA 73ª),* era preciso abordar por el Pleno de la Corporación un Plan de Saneamiento con un horizonte temporal a tres años para corregir esos desfases del volumen de la deuda y/o del ahorro neto negativo. Dichos planes de saneamiento debían ser comunicados al Ministerio de Hacienda o al organismo autonómico de tutela financiera, quien los supervisaría, y podría aceptarlos o proponer medidas adicionales. Su cumplimiento debía ser objeto de análisis por el órgano interventor con carácter anual, debiéndose dar cuenta al Pleno de la Corporación.

9º.-La normativa específica sobre límite del endeudamiento venía referida en la siguiente normativa de esta ley de P.G.E para 2.013**:** DISPOSICIÓN ADICIONAL, Septuagésima tercera. Refinanciación de operaciones de crédito.

10º.-La regulación del endeudamiento local en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2.014[78]:Se regulo nuevamente el endeudamiento de las entidades locales, permitiendo la refinanciación de las operaciones financieras de endeudamiento, con determinadas excepciones y conjugando dos límites de endeudamiento; el 75% y el 110%.

Este régimen es el que se mantiene vigente en los ejercicios de 2.014 y 2.015.

DE TODO LO CUAL SE DEDUCE

En cuanto a las operaciones de refinanciación de la deuda, se mantiene básicamente el régimen existente en 2.013, introducido por la Disposición Adicional 73ª de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre antes mencionada, y ahora regulada por la Disposición Adicional transcrita nº 74ª; lo que implica:

[78]**Ley 22/2013, de 22 de diciembre. RCL 2013\1843. Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2.014, Disposición Adicional Septuagésima cuarta**. Refinanciación de operaciones de crédito y régimen de endeudamiento aplicable a entidades dependientes o vinculadas a entidades locales**.**

1º.-Se pueden refinanciar las operaciones a largo plazo, concertadas con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto ley 4/2012, de 24 de febrero, cuando tengan como finalidad la disminución de la carga financiera, la disminución de los riesgos asociados, o el aumento del plazo de amortización.

2º.-Se pueden incluir las operaciones fundamentadas en el Real Decreto ley 5/2009, de 24 de abril.

No se podrán incluir las operaciones basadas en las autorizaciones legales de los artículos 177 y 193 de la ley Reguladora de las Haciendas Locales, es decir las que tienen como finalidad financiar gasto corriente, dotaciones de créditos extraordinarios o suplementos de créditos, y aquellas que tienen como finalidad financiar el remanente de tesorería negativo.

Si el ahorro neto, tal como lo define el artículo 53 1 de la LHL es negativo y/o si el nivel de endeudamiento, al que se refiere el artículo 53.2 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, supera el 75% es preciso la adopción de un PLAN DE SANEAMIENTO, para que el plazo máximo de cinco años (ejercicios económicos), se solvente y reduzca dicho nivel de endeudamiento y/o un ahorro neto deducido de la liquidación del ejercicio de 2.013.

Ahora bien, si la entidad que desea refinanciar su deuda a largo plazo, dispone de un nivel de endeudamiento que supere el 75% pero no el 110%, deberá contemplar en su plan de saneamiento, la reducción de dicho nivel hasta el 75%.

Pero si el nivel actual supera el 110%, cumplirá reduciéndolo en virtud del marco plurianual definido en el plan de saneamiento hasta el 110%.

II.-El control del nivel de deuda en el ámbito territorial autonómico se regula en la Ley de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), aprobada por la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, recientemente modificada por la Ley Orgánica 6/2015, en especial regulado por el artículo 14, modificado y actualizado recientemente por la Ley Orgánica 6/2015, de 12 de junio, que modifica la Ley Orgánica 8/1980, de 22-9-1980 (RCL 1980\2165), de financiación de las Comunidades Autónomas y la Ley Orgánica 2/2012, de 27-4-2012 (RCL 2012\607), de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera[79].

1.2.4.3.1. REDUCCIÓN DE LA DEUDA EN LAS ENTIDADES PÚBLICAS E IMPACTO SOBRE LOS SERVICIOS PÚBLICOS.

La existencia de deuda financiera en términos reales y netos, implica que se deba destinar el superávit obtenido[80], en su caso, a su disminución antes que a cualquier otro uso, incluyendo el de implementación y ampliación de servicios públicos. No obstante para a las entidades locales, se ha dulcificado la aplicación del superávit a la reducción de la deuda introduciendo en la normativa básica de estabilidad de la disposición adicional sexta, de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril.

[79]**Ley Orgánica 6/2015, de 12 de junio, artículo 14.2:** *Las Comunidades Autónomas podrán concertar operaciones de crédito por plazo superior a un año, cualquiera que sea la forma como se documenten, siempre que cumplan los siguientes requisitos:*

a) Que el importe total del crédito sea destinado exclusivamente a la realización de gastos de inversión.

b) Que el importe total de las anualidades de amortización, por capital e intereses no exceda del veinticinco por ciento de los ingresos corrientes de la Comunidad Autónoma en el presupuesto del ejercicio.

-Para concertar operaciones de crédito en el extranjero y para la emisión de deuda o cualquier otra apelación de crédito público, las Comunidades Autónomas precisarán autorización del Estado.

-Para la concesión de la referida autorización, el Estado tendrá en cuenta el cumplimiento los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

[80] El superávit consiste en que los ingresos no financieros sean superiores a los gastos no financieros.

Se trata de una norma aplicable al ejercicio de 2.014 que se mantiene en sus efectos para el ejercicio de 2.015[81].

CONSISTE BÁSICAMENTE EN LO SIGUIENTE: Si se dispone de endeudamiento financiero neto efectivo y superávit en términos de contabilidad nacional, así como remanente de tesorería para gastos generales (RTGG+) positivo que ampare total o parcialmente dicho superávit, se deberá aplicar el artículo 32[82] de la Ley de estabilidad,

Lo que implica que prioritariamente el importe del remanente para gastos generales y hasta el importe del superávit, se deberá destinar a reducir endeudamiento.

Cuando, por ejemplo, un ente del subsector público local, este en la situación financiera anterior ya que manifiesta un resultado de superávit, dispone de financiación suficiente, es decir, de remanente líquido de tesorería positivo deducido para gastos generales, tiene un endeudamiento neto efectivo, pero cumple los requisitos objetivos de la disposición adicional sexta, deberá proceder, prioritariamente a cualquier otro uso del RTGG, a la reducción de su endeudamiento neto, pero, en vez de destinar todo el importe del superávit amparado por RTGG +, a reducir endeudamiento podrá realizar las aplicaciones en el marco de la secuencia de la excepcionalidad introducida por la disposición adicional sexta en lo que a los ejercicios de 2.014 y 2.015 se refiere[83].

---

[81] **Disposición Adicional Novena del Real Decreto Ley 17/2014, de 26 de diciembre**. En relación con el destino del superávit presupuestario de las entidades locales correspondiente al año 2014 se prorroga para 2015 la aplicación de las reglas contenidas en la disposición adicional sexta de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril (RCL 2012, 607) , de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, para lo que se deberá tener en cuenta la disposición adicional decimosexta del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 602 y 670) .

[82] **Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, Artículo 32. Destino del superávit presupuestario** Modificado por art. 1.11 de Ley Orgánica núm. 9/2013, de 20 de diciembre. RCL\2013\1815.

En el supuesto de que la liquidación presupuestaria se sitúe en superávit, este se destinará, en el caso del Estado, Comunidades Autónomas, y Corporaciones Locales, a reducir el nivel de endeudamiento neto siempre con el límite del volumen de endeudamiento si éste fuera inferior al importe del superávit a destinar a la reducción de deuda.

2. En el caso de la Seguridad Social, el superávit se aplicará prioritariamente al Fondo de Reserva, con la finalidad de atender a las necesidades futuras del sistema.

3. A efectos de lo previsto en este artículo se entiende por superávit la capacidad de financiación según el sistema europeo de cuentas y por endeudamiento la deuda pública a efectos del procedimiento de déficit excesivo tal y como se define en la normativa europea.

[83]**ORDEN HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, que aprueba la instrucción de contabilidad para las entidades locales**. Memoria de la Cuenta general, apartado 24.6: *El*

.Dada la premisa de la existencia de endeudamiento financiero y remanente de tesorería líquido positivo *(en cuantía igual a dicho superávit)*, se debe proceder al destino del remanente líquido de tesorería positivo en la cuantía que ampare la del superávit deducido de la evaluación de la estabilidad presupuestaria a fin de ejercicio, de acuerdo al **ORDEN SECUENCIAL** establecido en la propia disposición adicional sexta en sus letras a) a c).

---

remanente de tesorería se obtiene como suma de los fondos líquidos más los derechos pendientes de cobro, deduciendo las obligaciones pendientes de pago y agregando las partidas pendientes de aplicación…

Orden EHA/4041/2004, de 23 de noviembre: Regla 83. Cálculo del remanente de tesorería: 1. El remanente de tesorería se cuantifica a partir de los datos que en fin de ejercicio figuren en la contabilidad, antes del cierre de la misma.

2. El remanente de tesorería se obtiene como suma de los fondos líquidos más los derechos pendientes de cobro, deduciendo las obligaciones pendientes de pago.

3. El remanente de tesorería disponible para la financiación de gastos generales se determina minorando el remanente de tesorería en el importe de los derechos pendientes de cobro que, en fin de ejercicio, se consideren de difícil o imposible recaudación y en el exceso de financiación afectada producido.

4. El importe de los derechos pendientes de cobro de difícil o imposible recaudación viene dado por la parte del saldo de la cuenta 490 «Provisión para insolvencias», que corresponda a derechos de carácter presupuestario o no presupuestario incluidos en el cálculo del remanente de tesorería.

5. El exceso de financiación afectada está constituido por la suma de las desviaciones de financiación positivas acumuladas a fin de ejercicio. Estas desviaciones se calculan en la forma establecida en la regla 50.El exceso de financiación afectada sólo podrá tomar valor cero o positivo.

A.-USO PRIMARIO DEL ORDEN SECUENCIAL.-En cuanto a la letra a) de la Disposición Adicional 6ª.2 de la Ley Orgánica 2/2012, el uso primario es destinar ese remanente a aplicar el presupuesto la deuda comercial*(cap. 2 y 6 del estado de gastos)*pendiente, que procedente de un ejercicio anterior, por el principio del devengo *(momento en que se efectuó el gasto)*, no ha podido ser aplicada al presupuesto, generalmente por ausencia de crédito presupuestario suficiente, adecuado y disponible

B.-USO SECUNDARIO DEL ORDEN SECUENCIAL: En cuanto al párrafo b), significa que si después de utilizar el remanente líquido positivo *(que ampare el superávit o por la cuantía del mismo)*para financiar la incorporación a presupuesto de facturas pendientes de aplicación, y acreditado el pago de la deuda comercial contabilizada a 31.12.2014, se deduce un sobrante de dicho remanente de tesorería, y se pretende financiar inversiones financieramente sostenibles*(por ejemplo las asociadas a los servicios públicos)*; se deberá reservar un porcentaje de ese sobrante del remanente de tesorería positivo *(que ampare el superávit o por la cuantía del mismo)*, para reducir endeudamiento neto, siempre que ello fuese preciso para evitar que se pueda incurrir en déficit en términos de contabilidad nacional, es decir, que la comparativa ente ingresos no financieros (Cap. 1 a 7 ingresos) y gastos no financieros (Cap. 1 a 7 gastos), ambos ajustados por aplicación de los ajustes previstos en contabilidad nacional, resulte negativa en porcentaje superior permitido por la CNAL para el ejercicio..

Esta sistemática consiste en disminuir el gasto financiero del capítulo 3º del estado de ingresos *(que es el que computa en la evaluación de estabilidad presupuestaria)*, de forma que reduciendo el endeudamiento neto, se reducirá el gasto financiero a satisfacer en el servicio de la deuda.

Como se comentó con anterioridad, por endeudamiento neto entenderemos la deuda inicial al principio de ejercicio, menos las amortizaciones a practicar en dicho ejercicio, más la nueva deuda que se pretenda concertar en el ejercicio.

Por lo tanto se trataría de proceder a una amortización extraordinaria, que como máximo sería la precisa para proceder a la reducción del gasto financiero lo suficiente, para evitar la incursión en inestabilidad[84], pudiendo ello significar la aplicación de la totalidad del sobrante del remanente *(que ampare o por la cuantía del superávit)* o solo de un porcentual de dicho sobrante.

Se trata de un porcentaje teórico del remanente de tesorería líquido disponible, que deberá ser determinado en cada momento, se podría entender que esa expresión legal porcentaje, sería equivalente a "una parte del remanente sobrante".

C.-USO TERCIARIO: Por último, garantizado lo anterior, y antes de reducir endeudamiento, se podrán acometer inversiones financieramente sostenibles, definidas en la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las base del régimen local, y entre ellas las destinadas a la implementación y ampliación de servicios públicos. Obviamente si no se desea o no se prevé la ejecución de inversiones financieramente sostenibles, el sobrante deducido del superávit se deberá destinar a la reducción del endeudamiento neto. Pero a su vez el artículo 12 de la Ley de Estabilidad, establece la necesidad de proceder a la reducción del nivel de endeudamiento, cuando exista un margen en la determinación del gasto computable, con respecto a la evaluación de los ingresos.

Para conjugar ambas obligaciones legales, se deberá establecer una sistemática de actuación, que a mi entender es la siguiente:

La Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, establece dos obligaciones normativas de proceder a la reducción de deuda, la primera se regula en el artículo 12.5 estableciendo que los ingresos *(no financieros)* obtenidos *(en versión de derechos liquidados y/o recaudados)* por encima de los previsto (en el presupuesto definitivo), se deben atender a financiar la reducción de la deuda financiera, la segunda se regula en el artículo 32 estableciendo que el superávit obtenido en la liquidación del presupuesto al evaluar la estabilidad presupuestaria *(en términos de contabilidad nacional)* se debe destinar a reducir el endeudamiento neto con el límite del volumen de endeudamiento existente.

Esta segunda regulación se encuentra desarrollada para los ejercicios económicos presupuestarios de 2.014 y 2.015[85] por la Disposición Adicional sexta de la Ley Orgánica

[84] Necesidad de financiación en términos de contabilidad nacional.

[85]. Ampliada la aplicación de la Disposición Adicional Sexta de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, al ejercicio 2.015, por el **Real Decreto Ley 17/2014**, de 26 de diciembre.RCL

2/2012, que permite usar dicho superávit (respaldado por la existencia de un remanente de tesorería positivo para gastos generales) a otros usos de darse el cumplimiento de determinados requisitos subjetivos.

Estos otros usos alternativos consisten en aplicar deuda comercial pendiente registrada en la cuenta 413, y la financiación de inversiones financieramente sostenibles siempre que se cumpla con el periodo medio de pago publicado.

La primera es una obligación dinámica, que implica que cuando se deduzcan los mayores ingresos que los previstos, en concepto de derechos liquidados y/o recaudados, se practique una modificación alcista para aumentar el crédito destinado a amortización de la deuda en el capítulo 9º del estado de gastos, sirviendo como medio de financiación dichos nuevos ingresos liquidados por encima de los previsto.

Existen discusiones al respecto de en qué momento se evalúan la existencia de esos mayores ingresos, si en el momento en que se producen en algún concepto de los ingresos no financieros, o a fin de ejercicio, pero esta discusión no ha sido resuelta al momento presente por un desarrollo reglamentario o legal de dicha norma, por lo que nos inclinamos por una aplicación dinámica (en el momento en que se produzcan en algún concepto del estado de ingresos no financieros de los capítulos 1 a 5, excluyendo los capítulos 6 y 7 al implicar gastos afectados específicos, y el prorrateo de los capítulos 3, y 4 si amparan gastos de tal naturaleza afectados); ello es así ya que según la normativa presupuestaria esta dinámica era aplicable para financiar créditos extraordinarios, suplementos de crédito, ampliaciones de crédito e incorporaciones de remanentes. Por otra parte si se evalúan a fin de ejercicio se produce un solapamiento con el artículo 32, ya que dichos nuevos ingresos por encima de los previstos en los capítulos 1 a 7 determinan el importe del superávit en términos de contabilidad nacional.

La segunda es una obligación estática, que se debe evaluar a fin de ejercicio, una vez determinada la estabilidad presupuestaria con deducción de superávit, es decir, de diferencia positiva entre los ingresos liquidados no financieros y los gastos liquidados no financieros. Se debe disponer de remanente de tesorería líquido positivo para gastos generales para financiar esta reducción del endeudamiento neto, entendiendo por tal la diferencia positiva entre el endeudamiento existente a principio de ejercicio y el existente a fin de ejercicio. O según otra visión el endeudamiento resultante, una vez sumado al inicial el nuevo endeudamiento

concertado, y deduciendo las amortizaciones a practicar en el ejercicio de acuerdo a lo pactado para cada operación.

Por lo tanto esta reducción se debe efectuar constante el ejercicio presupuestario siguiente al que se liquida.

En defensa de esta tesis se aplican las definiciones de las figuras y diferentes tipologías de modificaciones presupuestarias reguladas en la normativa presupuestaria actualmente en vigor, que permite efectuar expedientes de modificación alcista de verificarse mayores ingresos de los previstos[86].

[86]**Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, artículo 177. Créditos extraordinarios y suplementos de crédito** *1. Cuando haya de realizarse algún gasto que no pueda demorarse hasta el ejercicio siguiente, y no exista en el presupuesto de la corporación crédito o sea insuficiente o no ampliable el consignado, el presidente de la corporación ordenará la incoación del expediente de concesión de crédito extraordinario, en el primer caso, o de suplemento de crédito, en el segundo.* ***Dicho aumento se financiará*** *con cargo al remanente líquido de tesorería,* ***con nuevos o mayores ingresos recaudados sobre los totales previstos en el presupuesto corriente****, y mediante anulaciones o bajas de créditos de gastos de otras partidas del presupuesto vigente no comprometidos, cuyas dotaciones se estimen reducibles sin perturbación del respectivo servicio. En el expediente se acreditará que los ingresos previstos en el presupuesto vengan efectuándose con normalidad, salvo que aquéllos tengan carácter finalista.*

Real Decreto 500/1990, de 20 abril:

Artículo 37.*1. Los expedientes de concesión de créditos extraordinarios y suplementos de crédito serán incoados, por orden del Presidente de la Corporación, y, en su caso, de los Órganos competentes de los Organismos autónomos dependientes de la misma, en las unidades que tengan a su cargo la gestión de los créditos o sean responsables de los correspondientes programas.*

Artículo 39. *1. Ampliación de crédito es la modificación al alza del Presupuesto de gastos que se concreta en el aumento de crédito presupuestario en alguna de las partidas ampliables relacionadas expresa y taxativamente en las Bases de Ejecución del Presupuesto, previo cumplimiento de los requisitos exigidos en este artículo y en función de la efectividad de recursos afectados no procedentes de operaciones de crédito.*

Artículo 48.*1. La incorporación de remanentes de crédito quedará subordinada a la existencia de suficientes recursos financieros para ello*

Ley General Presupuestaria. Ley 47/2003, de 26 de noviembre. RCL 2003\2753

Artículo 54.3.*Las ampliaciones de crédito que afecten a operaciones del presupuesto del Estado se financiarán con cargo al Fondo de Contingencia, conforme a lo previsto en el artículo 50 de esta Ley, o con baja en otros créditos del presupuesto no financiero.*

Artículo 55. Créditos extraordinarios y suplementos de crédito del Estado. Ap. 2 modificado con efectos de 1 de enero de 2014 y vigencia indefinida por disp. Final 15.3 de Ley núm. 22/2013, de 23 de diciembre. RCL\2013\1843.Ap. 3 modificado con efectos de 1 de enero de 2014 y vigencia indefinida por disp. Final 15.3 de Ley núm. 22/2013, de 23 de diciembre. RCL\2013\1843.

La legislación especial presupuestaria mencionada en el párrafo precedente (Estatal y Local), establece para finalidades ordinarias, la posibilidad de establecer una dinámica aplicativa de los mayores ingresos obtenidos para financiación de una modificación alcista, lo que sin duda sería aplicable para la finalidad primaria o especial de reducción de deuda en los términos de la normativa común de estabilidad presupuestaria, siendo simplemente necesario evaluar que los demás ingresos previstos no financieros se vienen produciendo con normalidad, y caso que se incumpla esta previsión asumiendo el déficit resultante y las medidas correctivas correspondientes (artículo 21 LOEPSF).

Por lo tanto si existe cualquiera de los dos supuestos financieros de aplicación de los artículos 12.5 y/o 32, la amortización anticipada servirá para cumplir total o parcialmente esas obligaciones legales de destino, que además se encuentran impulsadas por el artículo 28 de la Ley 19/2013.

De lo cual deducimos que si se dan los supuesto financieros de los artículos 12.5 y 32 de la LOEPSF. Dadas las especialidades de la DA 6ª de la LOESPSF, se deben aplicar los saldos de mayores ingresos no financieros liquidados que los previstos o el superávit a reducir deuda, sea esta la del mecanismo de pago a proveedores, sea otra deuda financiera a largo plazo. Por ello cada Ayuntamiento debe evaluar su situación financiera específica a la luz de estas normas jurídicas citadas, y si se deduce obligación de amortizar anticipadamente se debe efectuar esta.

1.2.4.3.2.-LA PRUDENCIA FINANCIERA COMO SOSTENIBILIDAD FINANCIERA Y SU IMPACTO EN LOS SERVICIOS PÚBLICOS.

La persecución del objetivo de alcanzar el control del déficit público, de garantizar un adecuado nivel de deuda pública, y garantizar la consecución de los objetivos de estabilidad presupuestaria, han promovido la introducción consecutiva de nuevas medidas legislativas, con el consecuente impacto en los servicios públicos.

Artículo 56. Reglas para los créditos extraordinarios y suplementarios de los organismos autónomos. Ap. 6 modificado con efectos de 1 de enero de 2014 y vigencia indefinida por disp. Final 15.4 de Ley núm. 22/2013, de 23 de diciembre. RCL\2013\1843.Ap. 7 añadido con efectos de 1 de enero de 2014 y vigencia indefinida por disp. Final 15.5 de Ley núm. 22/2013, de 23 de diciembre. RCL\2013\1843.Modificado con efectos 1-1-2010 y vigencia indefinida por disp. Final 5.3 de Ley núm. 26/2009, de 23 de diciembre. RCL\2009\2564.

Al introducirse el concepto de sostenibilidad financiera en su vertiente de prudencia financiera, se ha efectuado una limitación de los términos en que el sector público puede acudir el endeudamiento para financiar el establecimiento de servicios públicos.

La prudencia financiera ha sido objeto de regulación legal en los ámbitos territoriales descentralizados del Estado español, autonómico y local, mediante consecutivas reformas legislativas.

Fundamentalmente la prudencia financiera, se constituye como una medida de consolidación fiscal, consistente en someter el endeudamiento financiero a un control de máximos de asunción de costes financieros, en el nivel de los asumidos por el propio Estado, en cuanto al importe, duración y tipos máximos aplicables al gasto financiero.

A.-En el ámbito autonómico, la Ley Orgánica 6/2015, de 12 de junio, ha modificado la Ley Orgánica de Financiación de las comunidades autónomas, introduciendo este nuevo concepto de sostenibilidad financiera en el artículo 13 bis[87]

[87]**Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA)**, a**rtículo 13. Bis Principio de prudencia financiera** Añadido por **art. 1.2** de **Ley Orgánica núm. 6/2015, de 12 de junio. RCL\2015\876**.*1. Todas las operaciones financieras que suscriban las Comunidades Autónomas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 2.1 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, están sujetas al principio de prudencia financiera.* **Se entiende por prudencia financiera el conjunto de condiciones que deben cumplir las operaciones financieras para minimizar su riesgo y coste.**

2. Se consideran financieras todas aquellas operaciones que tengan por objeto los instrumentos siguientes:

a) Activos financieros. *Están incluidos en este concepto los instrumentos de capital o de patrimonio neto de otras entidades, los derechos a recibir efectivo u otro activo financiero de un tercero o de intercambiar con un tercero activos o pasivos financieros en condiciones potencialmente favorables.*

b) Pasivos financieros. *Están incluidas en este concepto deudas representadas en valores, operaciones de crédito, operaciones de derivados y cualquier otra obligación exigible e incondicional de entregar efectivo u otro activo financiero a un tercero o de intercambiar con un tercero activos o pasivos financieros en condiciones desfavorables.*

c) La concesión de avales, *reavales u otra clase de garantías públicas o medidas de apoyo extrapresupuestario*

3. Las condiciones que deben cumplir las operaciones financieras previstas en la letra b) del apartado anterior se establecerán por Resolución de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera y las de las letras a) y c) anteriores por Resolución de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local .De la aplicación de dichas condiciones se informará periódicamente al Consejo de Política Fiscal y Financiera.

4. Las Comunidades Autónomas velarán por la aplicación del principio de prudencia financiera en el conjunto de su sector público.

5. Precisará de autorización del Estado la formalización de las operaciones a las que se

B.-En el ámbito local, su Ley especial presupuestaria, ha sido igualmente objeto de reciente modificación introduciendo un nuevo apartado 48.bis[88]

Últimamente se ha dictado la **Resolución de 31 de julio de 2015, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera** que redefine el Principio de prudencia financiera, de la que se podría citar el ámbito subjetivo de inclusión en la dinámica de la prudencia financiera, que afecta a Comunidades Autónomas y entidades locales[89].

---

refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo, cuando no se ajusten a las condiciones del principio de prudencia financiera".

[88]**Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, artículo 48. Bis Principio de prudencia financiera Añadido por disp. Final 1.1 de Real Decreto-ley núm. 17/2014, de 26 de diciembre. RCL\2014\1742.** *1. Todas las operaciones financieras que suscriban las Corporaciones Locales están sujetas al principio de prudencia financiera.* **Se entiende por prudencia financiera el conjunto de condiciones que deben cumplir las operaciones financieras para minimizar su riesgo y coste.**

2. Se consideran financieras todas aquellas operaciones que tengan por objeto los instrumentos siguientes: a) Activos financieros. *Están incluidos en este concepto los instrumentos de capital o de patrimonio neto de otras entidades, los derechos a recibir efectivo u otro activo financiero de un tercero o de intercambiar con un tercero activos o pasivos financieros en condiciones potencialmente favorables.*

b) Pasivos financieros. *Están incluidas en este concepto deudas representadas en valores, operaciones de crédito, operaciones de derivados y cualquier otra obligación exigible e incondicional de entregar efectivo u otro activo financiero a un tercero o de intercambiar con un tercero activos o pasivos financieros en condiciones desfavorables.*

c) La concesión de avales, reavales u otra clase de garantías públicas o medidas de apoyo extrapresupuestario.

3. Las condiciones que deben cumplir las operaciones financieras previstas en la letra b) del apartado anterior se establecerán por Resolución de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, y las de las letras a) y c) anteriores por Resolución de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local

4. Las Corporaciones Locales velarán por la aplicación del principio de prudencia financiera en el conjunto de su sector público.

5. Precisará de autorización del órgano competente de la Administración Pública que tenga atribuida la tutela financiera de las Entidades Locales la formalización de las operaciones a las que se refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo, cuando no se ajusten a las condiciones del principio de prudencia financiera.

[89]**Resolución de 31 de julio de 2015, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera Primero. Alcance y principio de prudencia financiera**. Las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales sólo podrán concertar operaciones de endeudamiento y de derivados financieros en los términos que se establecen en los siguientes apartados. A los efectos de lo previsto en esta Resolución se entiende por Comunidad Autónoma y Entidad Local tanto la Administración de la Comunidad Autónoma y de la Entidad Local como el resto de entidades, organismos y entes dependientes de aquéllas, incluidos en el sector Administraciones Públicas, subsector Comunidades Autónomas y subsector Corporaciones Locales, de acuerdo con la definición y delimitación del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Unión Europea

1.2.4.4. El MARCO PRESUPUESTARIO O LÍMITE DEL GASTO NO FINANCIERO.

Esta medida de consolidación fiscal que se desarrolla en los artículos 29 y 30 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, supone auto imponer un techo del gasto o de crecimiento para la suma de los gastos no financieros de los capítulos 1 a 7 del estado de gastos[90].

Por ello el impacto sobre los servicios públicos es decisivo, al limitar el gasto asociado a los mismos, en un escenario plurianual, lo que requiere de una labor de planificación y previsión de necesidades de financiación por parte de los operadores de los servicios públicos.

En la práctica se parte de la limitación del incremento del gasto no financiero computable aplicado al cálculo de la regla del gasto, y posteriormente se adicionan todos los demás gastos no financieros no computables, es decir, los intereses de la deuda no financiera, los gastos financiados con transferencias finalistas o subvenciones etc.; en general además de los gastos financieros del capítulo 3º *(obligatorios, sin límite, para atender al servicio de la deuda)*, se incorporan aquellos que no habiendo sido computados en la regla del gasto, dispongan de financiación adicional precisa, sea por subvenciones otorgadas al Ayuntamiento de cualquier clase, o sea por haberse producido incrementos permanentes de la recaudación *(por cambios normativos verificados, en la normativa estatal, autonómica o en las ordenanzas fiscales municipales)*.

Por lo tanto la propia regla de gasto implica la necesidad de asumir un techo de crecimiento del gasto público, ya que los demás gastos no financieros no computables, o bien son de

---

[90] **MARTINEZ MANZANEDO, R**, *El sistema europeo de cuentas (SEC95), en el contexto de la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera*, Revista Española de Control Externo, ISSN 1575-1333, Vol. 14, Nº 41, 2012, págs. 84: "*La «Directiva 2011/85/UE del Consejo», de 8 de noviembre de 2011, desarrolla los requisitos que deben aplicarse a los marcos presupuestarios de los Estados miembros, con el fin de promover con eficacia la disciplina presupuestaria y la sostenibilidad de las finanzas públicas.* Establece normas detalladas sobre las características que deben presentar dichos marcos presupuestarios, y los criterios a tener en consideración en materia de transparencia de las Administraciones Públicas, con objeto de que puedan utilizarse para garantizar el cumplimiento de las obligaciones que el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) impone a los Estados miembros a efectos de evitar los déficit públicos excesivos. En relación a los sistemas nacionales de contabilidad pública, en el artículo 3 se establece, entre otras disposiciones, la necesidad de que los Estados dispongan de unos *«…sistemas de contabilidad que cubran de manera íntegra y coherente todos los subsectores de las Administraciones Públicas y contengan la información necesaria para generar datos según el principio de devengo con el fin de preparar datos basados en la norma SEC 95. Los sistemas de contabilidad pública estarán sujetos a control interno y serán objeto de auditorías independientes»"*.

incorporación obligatoria (intereses de la deuda) o tienen su financiación específica, que no puede ser otra que la mencionada en el apartado anterior.

Su regulación básica se contiene en los artículos 29 y 30 de la Ley de estabilidad presupuestaria[91]

[91] Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, CAPÍTULO VI. Gestión presupuestaria:

Artículo 29. Plan presupuestario a medio plazo Modificado por art. 1.10 de Ley Orgánica núm. 9/2013, de 20 de diciembre. RCL\2013\1815. *1. Se elaborará un plan presupuestario a medio plazo que se incluirá en el Programa de Estabilidad, en el que se enmarcará la elaboración de los presupuestos anuales y a través del cual se garantizará una programación presupuestaria coherente con los objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda pública y de conformidad con la regla de gasto.*

2. El plan presupuestario a medio plazo abarcará un período mínimo de tres años y contendrá, entre otros parámetros:

a) Los objetivos de estabilidad presupuestaria, de deuda pública y regla de gasto de las respectivas Administraciones Públicas.

b) Las proyecciones de las principales partidas de ingresos y gastos teniendo en cuenta tanto su evolución tendencial, es decir, basada en políticas no sujetas a modificaciones, como el impacto de las medidas previstas para el período considerado.

c) Los principales supuestos en los que se basan dichas proyecciones de ingresos y gastos.

d) Una evaluación de cómo las medidas previstas pueden afectar a la sostenibilidad a largo plazo de las finanzas públicas.

3. Las proyecciones adoptadas en el plan presupuestario a medio plazo se basarán en previsiones macroeconómicas y presupuestarias elaboradas conforme a las metodologías y procedimientos establecidos en el proceso presupuestario anual.

4. Toda modificación del plan presupuestario a medio plazo o desviación respecto al mismo deberá ser explicada.

Artículo 30. Límite de gasto no financiero: *1. El Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales aprobarán, en sus respectivos ámbitos, un límite máximo de gasto no financiero, coherente con el objetivo de estabilidad presupuestaria y la regla de gasto, que marcará el techo de asignación de recursos de sus Presupuestos. El límite de gasto no financiero excluirá las transferencias vinculadas a los sistemas de financiación de Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales.*

1.2.4.5.-LA SOSTENIBILIDAD FINANCIERA DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS: EL PERÍODO MEDIO DE PAGO, Y LA INTERDICCIÓN DE LA MOROSIDAD EN LA DEUDA COMERCIAL.

En esta exposición del derecho financiero y presupuestario básico, asociado a los servicios públicos, se deberá analizar la sostenibilidad financiera, en referencia al concepto de deuda comercial. Para prestar servicios públicos, los operadores públicos precisan efectuar transacciones comerciales para la obtención de bienes y servicios, que se financian mediante los recursos de derecho público asociados, entre ellos los de naturaleza tributaria sean estos genéricos o con finalidad extrafiscal, y en consecuencia, desde la perspectiva de la sostenibilidad financiera se debe garantizar su pago en un tiempo razonable, que está fijado en treinta días desde la recepción de la factura.

El concepto de deuda comercial, se refiere en la Ley 3/2004, la Ley 15/2010, y la Ley Orgánica 9/2013, además del Real Decreto Ley 4/2013, que modifica el artículo 216 de la LCSP[92] en materia de consecuencias en materia de impago o morosidad de la deuda comercial del sector público.

Se regula en el ordenamiento jurídico en las siguientes normas jurídicas:

I.-Ley 3/2004, de 29 de diciembre. RCL 2004\2678. Comercio. Establece medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales: El objeto de la Ley es proceder a la recepción en el ordenamiento jurídico interno, la Directiva 2000/35/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de junio de 2000 (LCEur 2000, 2084), por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales**.** Por lo tanto se trata de implementar medidas efectivas para "*combatir la morosidad en el pago de deudas dinerarias y el abuso, en perjuicio del acreedor, en la fijación de los plazos de pago en las operaciones comerciales que den lugar a la entrega de bienes o a la prestación de servicios realizadas entre empresas o entre empresas y la Administración".*

II.-Ley 15/2010, de 5 julio. COMERCIO. Modificación de la Ley 3/2004, de 29-12-2004 (RCL 2004\2678), por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales.

III.-Real Decreto-ley 4/2013, de 22 de febrero. RCL 2013\305. EMPLEO. Medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo Disposición Final sexta.

[92] Ley de Contratos del Sector Público, texto refundido aprobado por el RDL 3/2011, de 14 de noviembre.

Modificación del texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre (RCL 2011, 2050):

Modifica el contenido de la Ley de Contratos del Sector Público, en lo que se refiere al pago del precio del contrato, estableciendo un plazo máximo de pago, sin incurrir en la obligación de satisfacer intereses de demora, e indemnizaciones por gastos de tramitación.

El plazo base es de 30 días, a contar desde el siguiente al de la aprobación de la correspondiente factura, con el siguiente procedimiento:

1º.-El devengo de intereses por impago de la deuda comercial, se producirá a partir del transcurso de un mes o 30 días, a contar del día siguiente al de la fecha de aprobación de la certificación de obra (parcial o total), o de la factura en el supuesto de contratos diferentes del de obra[93]. En su caso de la liquidación del contrato (si se trata de un contrato de certificación única).

2º.-La administración dispondrá de 30 días a contar del siguiente a la fecha de la acta de recepción del objeto del contrato, o finalización de cada período para la tramitación de cada factura o certificación acreditativa, sea un contrato de tracto único o sucesivo.

3º.-El contratista deberá presentar la factura en el plazo de un mes, a contar del día siguiente al del vencimiento del plazo de ejecución total o parcial del contrato.

Si el contratista presenta a factura, transcurridos los 30 días del parágrafo anterior, el plazo de pago de 30 días, se contara a partir del siguiente a la fecha de presentación de la factura en el registro oficial.

IV.-Ley Orgánica 9/2013, de 20 de diciembre, sobre control de la deuda comercial en el sector público[94].

Esta Ley establece los siguientes objetivos, en relación a la deuda comercial:

A. Las Administraciones Públicas quedan obligadas a pagar en treinta días a sus proveedores.

[93] Contratos administrativos típicos de servicios, suministros y otros.

[94]Ley Orgánica 9/2013, de 20 de diciembre[94]. RCL 2013\1815. DEUDA PÚBLICA. Control de la deuda comercial en el sector público. Jefatura del Estado. BOE 21 diciembre 2013, núm. 305, [pág. 103127]. ; Rect. BOE, núm. 310, [pág. 105197].

B. El impago o el pago con retraso de la deuda comercial, afecta a los principios de estabilidad y sostenibilidad.

Y las siguientes consideraciones:

A. La morosidad pública afecta al sector público y al privado con consecuencias de pérdida de la eficiencia económica y de la competitividad de la economía nacional.

B. Modifica la Ley de estabilidad, elevando a rango de principio de sostenibilidad financiera, el cumplimiento del pago de la deuda comercial en los plazos previstos, y definiendo la sostenibilidad financiera[95]

C. Se establece la obligación de publicar el período medio de pago, por parte de todas las administraciones públicas[96].

D. Se establecen mecanismos obligatorios de corrección, a través de una presupuestación de tesorería, cuando se incumpla el PERÍODO MEDIO DE PAGO.

4º.-El iteré normativo secuencial de este objetivo económico de primer orden, ha sido el siguiente:

El concepto de deuda comercial, se regula en la Ley 3/2004, Ley 15/2010, y Ley Orgánica 9/2013, además del Real Decreto Ley 4/2013, que modifica el artículo 216 de la LCSP en materia de consecuencias en materia de impago o morosidad de la deuda comercial del sector público.

[95]Ley Orgánica 9/2013, de 20 de diciembre, sobre control de la deuda comercial en el sector público: "2. Se entenderá por sostenibilidad financiera la capacidad para financiar compromisos de gasto presentes y futuros dentro de los límites de déficit, deuda pública y morosidad de deuda comercial conforme a lo establecido en esta Ley, la normativa sobre morosidad y en la normativa europea.

Se entiende que existe sostenibilidad de la deuda comercial, cuando el período medio de pago a los proveedores no supere el plazo máximo previsto en la normativa sobre morosidad."

[96]Ley Orgánica 9/2013, de 20 de diciembre, sobre control de la deuda comercial en el sector público "Las Administraciones Públicas deberán publicar su período medio de pago a proveedores y disponer de un plan de tesorería que incluirá, al menos, información relativa a la previsión de pago a proveedores de forma que se garantice el cumplimiento del plazo máximo que fija la normativa sobre morosidad.
Las Administraciones Públicas velarán por la adecuación de su ritmo de asunción de compromisos de gasto a la ejecución del plan de tesorería".

I.-Ley 3/2004, de 29 de diciembre. RCL 2004\2678. Comercio. Establece medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, implementa la necesidad de proceder con carácter general al pago de la deuda comercial generada por los operadores económicos.[97]

II.-Ley 15/2010, de 5 julio. COMERCIO. Modificación de la Ley 3/2004, de 29-12-2004 (RCL 2004\2678), por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales**.** Esta ley modifica la anterior y en lo que al sector público se refiere se establece un calendario o temporalizarían plurianual, para alcanzar el objetivo del pago a 30 días. En lo que al subsector local se refiere, implementa el registro de facturas, y las daciones de informes mensuales y trimestrales sobre la situación de la morosidad[98].

En este itere de regulación legal sucesiva, el pago a los proveedores o el cumplimiento del deber de pago de la deuda comercial que generan los servicios públicos, se ha elevado al rango de medida de consolidación fiscal y de sostenibilidad financiera, por la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril Los objetivos de la sostenibilidad financiera, se explicitan de una forma concreta en el preámbulo de la norma de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera[99].

---

[97]**Ley 3/2004, de 29-12-2004 (RCL 2004\2678), preámbulo**: Esta Ley tiene por objeto incorporar al derecho interno la Directiva 2000/35/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de junio de 2000 (LCEur 2000, 2084) , por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales

A lo largo de esta última década, la Unión Europea ha venido prestando una atención creciente a los problemas de los plazos de pago excesivamente amplios y de la morosidad en el pago de deudas contractuales, debido a que deterioran la rentabilidad de las empresas, produciendo efectos especialmente negativos en la pequeña y mediana empresa.

Además, las disparidades existentes entre los Estados miembros respecto a las legislaciones y prácticas en materia de pagos constituyen un obstáculo para el buen funcionamiento del mercado interior[97].

[98]**Ley 3/2004, de 29-12-2004 (RCL 2004\2678), PREÁMBULO.**

La Ley 3/2004, de 29 de diciembre , por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, incorporó a nuestro derecho interno la Directiva 2000/35/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de junio de 2000 , por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales. Cinco años después de la entrada en vigor de la Ley 3/2004 contra la morosidad en las operaciones comerciales, esta legislación ha de adaptarse a los cambios que se han producido en el entorno económico y modificarse para que sea ampliamente aplicable, tanto en el ámbito de las empresas españolas, como en el del sector público

[99]**Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, Preámbulo**: *"……La Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, aborda el control del endeudamiento, limitando el volumen de la deuda pública, pero el endeudamiento del sector público no solo se refleja en el volumen de su deuda financiera, sino también en su deuda comercial. Limitar el control del endeudamiento a la deuda pública financiera es obviar una de las expresiones más relevantes del endeudamiento, la deuda comercial. La sostenibilidad financiera no es sólo el control de la deuda pública financiera,*

III.-Real Decreto 635/2014: Desarrolla la metodología de cálculo del periodo medio de pago a proveedores de las Administraciones Públicas y las condiciones y el procedimiento de retención de recursos de los regímenes de financiación, previstos en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril (RCL 2012\607), de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Real Decreto 635/2014, de 25 de julio. RCL 2014\1064.Estabilidad Presupuestaria. Desarrolla la metodología de cálculo del periodo medio de pago a proveedores de las Administraciones Públicas y las condiciones y el procedimiento de retención de recursos de los regímenes de

---

sino también es el control de la deuda comercial. "Las Administraciones Públicas están obligadas a pagar en treinta días a sus proveedores. Sin embargo, la deuda comercial considerada como el volumen de deuda pendiente de pago a los proveedores de las Administraciones Públicas, refleja un notable retraso en el pago a los proveedores, con el perjuicio que ello supone tanto para el sector privado, como para las Administraciones Públicas

Mayor morosidad genera mayor deuda comercial lo que en el medio plazo pone en riesgo el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y límites de deuda pública, así como la capacidad de asumir compromisos de gastos presentes y futuros dentro de esos límites. Por tanto, afecta a los principios de estabilidad y sostenibilidad. La morosidad pública atañe tanto al sector público como al privado. Para el sector privado, se generan efectos negativos en cuanto la morosidad de las Administraciones Públicas genera costes de transacción y de financiación para sus proveedores, lo que causa un efecto de transmisión de la morosidad en la cadena de producción, con las consiguientes pérdidas de eficiencia y competitividad para el conjunto de la economía. Por tanto, lo que empieza siendo morosidad pública termina siendo, también, morosidad privada……." "….**Tal y como recoge en su informe la Comisión para la reforma de las Administraciones Públicas**, el desafío de controlar la deuda comercial y erradicar la morosidad de las Administraciones Públicas exige crear un instrumento, automático, de fácil aplicación, para que su seguimiento permita un control generalizado y eficaz, que sea comprensible tanto para las Administraciones Públicas como para los ciudadanos y sobre todo que sea público. Con este propósito se introduce EL PERÍODO MEDIO DE PAGO como expresión del volumen de la deuda comercial, de manera que todas las Administraciones Públicas, en aplicación del principio de transparencia, deberán hacer público su período medio de pago, y se avanza en su reducción mediante un sistema estructural, progresivo y automático de medidas.

Para lograr estos objetivos esta Ley se estructura en dos artículos. El primero de ellos, que consta de dieciséis apartados, modifica la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril para ampliar el concepto del principio de sostenibilidad financiera que ahora también incluye el control de la deuda comercial lo que evita poner en riesgo en el medio plazo la estabilidad presupuestaria y la sostenibilidad de las finanzas públicas. Se crea la obligación de las Administraciones Públicas de hacer público su período medio de pago a proveedores, generándose una herramienta de seguimiento de la deuda comercial, de fácil comprensión, que permite seguir su evolución. Internamente, las Administraciones deben incluir en sus planes de tesorería información relativa al pago a proveedores, de modo que la gestión financiera se alinee con la protección de los proveedores….."

"…..**Por otra parte, en el caso de las Corporaciones Locales, se establece que el órgano interventor será el encargado de controlar el cumplimiento del período medio de pago**, y se prevé un especial control de las Corporaciones Locales comprendidas en el ámbito subjetivo definido en los artículos 111 y 135 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 602, 670). Con ello se avanza en el protagonismo de los interventores en el control de la sostenibilidad Local en garantía de los proveedores…...".

financiación, previstos en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril (RCL 2012\607), de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Ministerio Hacienda y Administraciones Públicas. BOE 30 julio 2014, núm. 184, [pág. 60438, Núm. Págs. 9].

1.2.4.5.1.-EL IMPULSO DE LA FACTURA ELECTRÓNICA.

La Ley 25/2013, modificada por la Ley Orgánica 6/2015, de 14 de junio, ha implementado la obligatoriedad, en un determinado ámbito subjetivo y objetivo, de la necesidad de presentar por parte de los proveedores de la administración pública sus facturas en soporte electrónico, a través de determinados portales de entrada de documentación electrónica, que puedan ser creados por cada administración pública, a salvo que se asocien al creado por el Estado, denominado FACE. Con el fin de controlar y regular la tramitación de estas facturas electrónicas de una forma adecuada, se ha regulado el registro contable de facturas.

1º.-La factura electrónica se debe implementar a partir de 2.015. Es una obligación legal en los términos de dicha Ley.

2º.-Al implementarse la factura electrónica, las mismas serán compartidas, a nivel de información con la Agencia Tributaria y la Tesorería General de la Seguridad Social, pero ello ya es una obligación legal derivada del artículo 13 de esta Ley.

3º.-Se intenta pues, evitar la praxis de las denominadas "facturas de cajón, relativas a procesos de contracción del gasto público, sin crédito presupuestario, y con una tramitación muy ralentizada a través del mecanismo del reconocimiento extrajudicial de créditos regulado en la normativa presupuestaria, según los siguientes parámetros y fundamentaciones, que se expondrán en el siguiente apartado.

El antecedente en el derecho comunitario, de la regulación en el derecho interno de esta normativa, es la Directiva 2014/55/UE, de 16 de abril. **LCEur 2014\755**. **Contratos de las Administraciones Públicas.** Relativa a la facturación electrónica en la contratación pública.

Por último mencionar que la factura electrónica, es un aspecto concretizado de la introducción de los mecanismos electrónicos en el ámbito público.

En lo que respecta a la utilización de los medios electrónicos mencionados, en determinados documentos integrantes de expedientes de cualquier clase que se tramiten por las unidades dels sector público se debe mencionar lo siguiente:.

A. Los documentos aportados al expediente y firmados con firma electrónica serán válidos siempre que se acredite su autenticidad, de acuerdo a Ley, sin ser necesario que el ente público en cuestión o disponga de un protocolo propio de actuación al respecto, salvo que disponga de su propia sede electrónica, en cuyo caso deberá configurarla de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley, o disponga de su propio registro electrónico. Es decir, se deberá aseverar si los documentos electrónicos recibidos e incorporados al expediente, son emitidos desde una sede electrónica debidamente constituida de acuerdo a la **Ley 11/2007, de 22 de junio que reconoce el derecho de los ciudadanos a comunicarse con las administraciones públicas a través de medios electrónicos**, con lo cual los correspondientes documentos así firmados, remitidos, evacuados, o elaborados, podrán integrar un expediente administrativo; cuando menos siempre que la firma electrónica sea una de las declaradas válidas por esta Ley, por ejemplo la asociada al Documento nacional de Identidad o la obtenida por el interesado en la Agencia Tributaria o Delegación de Hacienda, que para ser operativa requerirá que se disponga de medios telemáticos suficientes debidamente configurados para la recepción de tales documentos.

B. A tal efecto las administraciones públicas pueden utilizar los medios tecnológicos que permitan la plasmación real de este derecho, y ello desde un punto de vista pasivo, recibiéndolos de terceros, o activos, es decir emitiéndolos. Esta Ley, es aplicable a la todas las administraciones territoriales, por integración en su ámbito subjetivo.

Respecto de la firma de los documentos electrónicos, se debe mencionar que deberá examinar si la misma dispone de los requisitos exigidos en la **Ley 58/2003, de 19 de diciembre** (este texto legal ha sido modificado por la **Ley 15/2014, de racionalización del sector público**); por ejemplo la firma electrónica asociada al DNI será siempre válida.

C. Por otra parte el personal al servicio de las administraciones públicas podrá ser autorizado a disponer de firma electrónica, y emitir sus documentos bajo dicha firma.

Pero para la operatividad de lo anteriormente referido, o bien la administración dispone de un registro electrónico de entrada documentos válidamente configurado, o los mismos deberán haber sido extraídos de un registro de otra administración pública debidamente configurado, Recordemos que la administración que deba incorporar esos documentos firmados electrónicamente a un expediente, podrá solicitar de la administración en cuyo registro electrónico se han registrado tales documentos con firma electrónica, la confirmación de si son válidos de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 29 de la Ley mencionada.

Por lo tanto:

1º.-Pueden recepcionarse documentos en los expedientes tramitados en el sector público que hayan sido firmados electrónicamente, siempre que se pueda comprobar su veracidad mediante el cotejo con un registro público de entrada adecuado, que el propio documento deberá mencionar (caso que la administración no disponga de su propio registro, portal o sede electrónica de documentos, todavía).

Se deberá examinar si hay forma de cotejar los documentos, o los mismos han sido incorporados a un registro válidamente constituido y referenciado se podrán admitir como válidos; si son meras copias no.

2º.-La administración pública deberá disponer de un protocolo propio caso que disponga de un portal de entrada automatizada de documentos electrónicos, caso contrario obviamente no. En este supuesto el documento incorporado deberá referenciar en que registro público se ha recepcionado y ello de una forma indubitada.

3º.-Caso que no disponga todavía de estos registros electrónicos, podrá admitir la firma electrónica en los supuestos de la Ley, es decir, cuando este avalado por asociación al DNI, o válidamente otorgada por un registro público y procedimiento debidamente reglado. Para ello será preciso que el documento haya sido recepcionado en un registro público electrónico válidamente constituido y que no exista posibilidad de verificación al respecto, o remitido por correo electrónico con señalamiento de estos hechos, de acuerdo a un sistema previamente reglado. De hecho las administraciones públicas que disponen de portales de entrada de documentos electrónicos disponen de verificadores de documentos (**CVD**).

4ª.-Para operar verificaciones, se deberá acudir, a la administración titular del registro donde se haya recepcionado dicho documento electrónico.

Podría ser, como se comentó en el parágrafo anterior, que fuese firmado electrónicamente en los procesos de remisión al correo electrónico del ente público, pero se deberán identificar debidamente los portales de entrada y salida, que permitan dotar de veracidad al documento así emitido, y ello de una forma reglada.

El tema tratado es de reciente implantación general, por mandato de la Ley 15/2014, y está en cauce de implementación general al momento presente.

Como novedad se han modificado determinadas instrucciones al respecto por la Orden HAP/1650/2015, de 31 de julio, por la que se modifican la Orden HAP/492/2014, de 27 de marzo, en la que se regulan los requisitos funcionales y técnicos del registro contable de facturas de las entidades del ámbito de aplicación de la Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público, y la Orden HAP/1074/2014, de 24 de junio, por la que se regulan las condiciones técnicas y funcionales que debe reunir el Punto General de Entrada de Facturas Electrónicas.

1.2.4.5.2.-EL RECONOCIMIENTO EXTRAJUDICIAL DE CRÉDITOS.

Es un régimen de tramitación del reconocimiento de obligaciones aplicable al pago de facturas sin la debida consignación presupuestaria, es decir, sin el previo crédito presupuestario, y desde este punto de vista se pueden dar o no conjuntamente dos supuestos:

A. Que carezcan del debido crédito presupuestario, preceptivo y previo a la contracción del gasto (artículos 172 y 173 del RDL 2/2004 y 32.c) de la Ley de Contratos del Sector Público, 30/2007).

B. Que se obvie en cuanto a las adjudicaciones, los requisitos esenciales para efectuar el gasto desde el punto de vista de la normativa contractual, o bien de la normativa hacendística, o bien de las propias normas del ente público reguladas en sus bases de ejecución del presupuesto.

La operativa de la institución jurídica del reconocimiento extrajudicial, se puede resumir de la siguiente forma:

Forma anormal de reconocimiento: Es menester recordar que la figura jurídica del Reconocimiento extrajudicial, recogido en el artículo 60 del Real Decreto 500/90 que desarrolla en materia presupuestaria la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, es una **forma "anormal"** de reconocimiento de obligaciones frente a la Hacienda Pública, cuando estas derivan no de un proceso habitual de adquisición de compromisos de acuerdo a la normativa contractual y presupuestaria vigentes en cada momento sino al margen de estas. No es una alternativa a la gestión presupuestaria del gasto que es de obligado y preceptivo cumplimiento.

Prohibición del enriquecimiento injusto:[100]Esta figura jurídica extraordinaria se establece a fin de dar cobertura a la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo acerca de **la**

[100]Informe emitido por el doctorando en su ejercicio profesional. Incorporado a informe tipo sobre la materia**.**

interdicción o prohibición para la Administración Pública del "enriquecimiento injusto", es decir, que cuando hay un traslado patrimonial de un tercero a la administración como consecuencia de la prestación de un servicio, entrega de un suministro, realización de una obra etc, la administración no puede obviar las consecuencias económicas amparándose en el incumplimiento de las reglamentaciones en materia presupuestaria o contractual, sin perjuicio de la depuración de responsabilidades para el titular del órgano político o funcionarial de demostrarse una lesión patrimonial para la administración que debe ser evaluable y cuantificable de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 78.3 de la Ley Reguladora de las Bases de Regimen Local y la norma jurídica de Responsabilidad patrimonial de la Administración[101] que contiene la regulación extensa sobre la materia, así como el artículo 225.1 del R.O.F[102], que establece que las Corporaciones Locales podrán exigir responsabilidad a sus miembros cuando por dolo o culpa grave hayan causado daños y perjuicios.

Verificación del gasto*:* En otro orden de cosas una vez detectado el gasto efectuado propio o susceptible de un reconocimiento extrajudicial la administración **debe efectuar las tareas precisas tendentes a verificar el " traslado patrimonial",** es decir la realización de la obra o la efectividad del suministro o servicio prestado, sin que ello suponga y a salvo una situación demostrable de "estafa" cuestionar los precios ya que precisamente la salvaguarda del interés económico público esta en tramitar, de manera previa, un expediente de contratación donde entre otras cuestiones debe figurar el precio del contrato que debe emanar de un proyecto de obra redactado de acuerdo a la normativa vigente con desglose de unidades de obra, determinación de precio de ejecución material e imputación porcentual de los conceptos de beneficio industrial, gastos generales e imposición indirecta aplicable, o bien caso de tratarse de suministro o prestación de servicios , mediante una memoria valorada de acuerdo a un proceso previo de determinación, y ello con el fin de un ulterior proceso de licitación pública caso tratarse de un contrato mayor por razón de la cuantía.

Cuando esto así no se hace la administración debe estar al libre principio de determinación de precios de acuerdo al mercado, donde los margenes de ganancia pertenecen al elenco de la libre imposición por cualquier empresario a salvo se trate de servicios sujetos a precios oficiales máximos. Todo ello con los límites de incurrir quien factura en una acción dolosa y sin

[101] Reglamento del Procedimiento de la Administración sobre Responsabilidad Patrimonial. Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo. RCL 1993\1394

[102] Reglamento de organización, funcionamiento y régimen jurídico de las Entidades Locales. Real Decreto 2568/1986, de 28 noviembre

perjuicio que la administración pueda repetir contra quien proceda la lesión patrimonial sufrida si esta es demostrable, evaluable, e imputable.

1.2.4.5.3.-LOS MECANISMOS FINANCIEROS DE PAGO A PROVEEDORES FINANCIADOS POR EL ESTADO.

Precisamente para aliviar las graves consecuencias de esta dinámica generalizada de gestión del gasto público, es por lo que se ha puesto en funcionamiento desde el año 2.012, mecanismos financieros de pago a proveedores, con cargo a deuda pública de las diferentes administraciones públicas. Al momento presente se han regulado tres mecanismos de pago a proveedores, cuyo objetivo es intentar que las Administraciones Públicas, y demás entes públicos del sector público, puedan cumplir con las disposiciones legales y normativas en materia de morosidad en las operaciones comerciales.

Estos mecanismos de pago a proveedores han sido regulados por las siguientes normas jurídicas:

A.-Real Decreto ley 4/2012, de 24 de febrero.

B.-Real Decreto Ley 7/2012, de 9 de marzo.

C.-Real Decreto Ley 4/2013. [Real Decreto-ley 4/2013, de 22 de febrero, modifica en su artículo 33.4 el artículo 8º de la Ley 3/21004, de 29 de diciembre, al que se remite el artículo 216 de la LCSP; establece medidas de financiación para las entidades locales, en sus artículos 20 a 33, del Título III, estableciendo una nueva fase de financiación del pago a proveedores].

D.-Real Decreto Ley 8/2013, de 28 de junio, de medidas urgentes contra la morosidad de las Administraciones Públicas

1.2.4.6. LAS MEDIDAS PREVENTIVAS, CORRECTIVAS, Y COERCITIVAS PARA EL SUSPUESTO DE INCUMPLIMIENTO DE LAS MEDIDAS DE CONSOLIDACIÓN FISCAL.

El anterior marco definido de consolidación fiscal, parte de la certeza de su exigibilidad, para lo que arbitran mecanismos de corrección, y disuasorios para el caso de incumplimiento. Se regulan en el CAPITULO IV, de la mencionada Ley de Estabilidad. Destacaremos aquí como medida correctiva típica, el plan económico financiero, que se regula en el artículo 21[103]de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril.

[103] **Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, artículo 21. Plan económico-financiero***: "1. En*

El Plan Económico Financiero consiste en una Medida Correctiva típica de una situación de incumplimiento de la regla del gasto, del objetivo de estabilidad, o del nivel máximo permitido de deuda pública. Este PEF citado en este apartado, es de los que regula el artículo 21 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril (sección 2ª, del Capítulo IV, Medidas Preventivas, Correctivas, y Coercitivas):

Necesidad de efectuar un PEF, en caso de incumplimiento del nivel de deuda, o se incumplan los objetivos de la regla del gasto y de estabilidad: De acuerdo al texto legal referido, no cabe duda alguna de la necesidad de efectuar un PEF.

Cuando se supere el nivel de deuda máximo permitido legalmente, se supere el gasto computable máximo permitido, o se evalué una necesidad de financiación (incumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria).

caso de incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, del objetivo de deuda pública o de la regla de gasto, la administración incumplidora formulará un plan económico-financiero que permita en un año el cumplimiento de los objetivos o de la regla de gasto, con el contenido y alcance previstos en este artículo.

2. El plan económico-financiero contendrá como mínimo la siguiente información:

a) Las causas del incumplimiento del objetivo establecido o, en su caso, del incumplimiento de la regla de gasto

b) Las previsiones tendenciales de ingresos y gastos, bajo el supuesto de que no se producen cambios en las políticas fiscales y de gastos.

c) La descripción, cuantificación y el calendario de aplicación de las medidas incluidas en el plan, señalando las partidas presupuestarias o registros extrapresupuestario en los que se contabilizarán.

d) Las previsiones de las variables económicas y presupuestarias de las que parte el plan, así como los supuestos sobre los que se basan estas previsiones, en consonancia con lo contemplado en el informe al que se hace referencia en el apartado 5 del artículo 15.

e) Un análisis de sensibilidad considerando escenarios económicos alternativos.

3. En caso de estar incursos en Procedimiento de Déficit Excesivo de la Unión Europea o de otros mecanismos de supervisión europeos, el plan deberá incluir cualquier otra información adicional exigida".

Ejemplo de un PEF, por incumplimiento del nivel de deuda; se debería efectuar lo siguiente:

1ª.-Se deberán analizar las causas del incumplimiento, de acuerdo al apartado 2.a), del artículo 21. Por ejemplo, si se incumple el nivel de deuda, se debe cuantificar el exceso en el nivel de deuda, y establecer un análisis histórico de dicho endeudamiento, diferenciando entre las operaciones a alargo plazo concertadas y las operaciones a acorto plazo. Además se debe establecer el momento en que se supero el nivel de endeudamiento, y si ello fue debido a la concertación de operaciones a corto plazo o a largo plazo.

2ª.-Se deberá acompañar el estudio de viabilidad citado, para cumplimentar los apartados b) y c) del artículo 21.

3ª.-Se deberá analizar cuál es la cuantía necesaria de reducción del nivel de deuda para cumplir con el objetivo legal de deuda pública, y si para ello es suficiente disminuir la concertación de deuda a corto plazo, una vez amortizadas las concertadas en el presente ejercicio, o si adicionalmente es precisó reducir el endeudamiento a largo plazo. Caso que sea suficiente con disminuir el endeudamiento a corto plazo, se analizará si se deben adoptar medidas adicionales, para reducir la necesidad de concertación de operaciones de tesorería, tales como la reducción del gasto no financiero, o el aumento de la recaudación, mediante la adopción de medidas de política fiscal (creación de tasas, impuestos voluntarios, supresión de beneficios fiscales, aumentos del tipo de gravamen etc.).Caso que sea necesario, además, reducir el endeudamiento a largo plazo, estas medidas adicionales serán obligatorias, para poder proceder a la dación de crédito para destino a amortización anticipada en el capítulo 9º del estado de gastos.

4ª.-Para ello es necesario que las previsiones tendenciales del apartado b), demuestren claramente que con o sin la adopción de medidas de reducción de gastos o de incremento de ingresos por medidas de política fiscal, se garantice el cumplimiento de las medidas de consolidación fiscal, y en especial el cumplimiento de los objetivos de deuda. Por lo tanto *(sin perjuicio de la plasmación de los objetivos en el plazo de un año)* se deberá realizar un marco presupuestario plurianual de los próximos tres ejercicios como mínimo, a nivel de capítulos de ingresos y gastos.

Se deberá completar sucintamente con un análisis de sensibilidad de ser ello necesario y las previsiones de variables económicas si las hay (apartados d) y e) del artículo 21).

5ª.-Si se conforman satisfactoriamente estas previsiones tendenciales habrá necesidad o no de adoptar otras medidas específicas de las referidas en el apartado c).

Sustancialmente, los pasos son los mismos cuando las causas que motivan la elaboración de un plan económico financiero son otras de las expuestas.

1.2.4.7. RÉGIMEN DE LAS TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES A LOS ENTES DEPENDIENTES PRESTADORES DE SERVICIOS POR LOS ENTES PÚBLICOS TERRITORIALES TITULARES DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS.

LAS TRANSFERENCIAS Y APORTACIONES PATRIMONIALES A LAS SOCIEDADES MERCANTILES: Es normal y habitual que la empresa pública reciba transferencias y subvenciones de sus entidades territoriales matrices, precisando ser registradas contablemente en la forma prevista en el Plan General Contable y en sus normas de desarrollo. Para el debido registro de estas transferencias mutuas, existen normas específicas contables para las sociedades públicas, dentro de las que cabe citar la Orden EHA/733/2010, que ha supuesto una aclaración del régimen de contabilización hasta ahora vigente, de las transferencias entre la entidad local y sus sociedades mercantiles dependientes. La norma contable básica de aplicación a las empresas públicas es el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. La norma de registro y valoración aplicable al caso planteado es la nº 18, que literalmente establece (se destacan los apartados relevantes).

18. Subvenciones, donaciones y legados recibidos: "1. Subvenciones, donaciones y legados otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios

1.1. Reconocimiento: Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 1.3 de esta norma.

Las subvenciones, donaciones y legados **que tengan carácter de reintegrables se registrarán como pasivos** de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables.

A estos efectos, se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la empresa, se hayan cumplido las

condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado.

1.2. Valoración: Las subvenciones, donaciones y legados de carácter monetario se valorarán por el valor razonable del importe concedido, y las de carácter no monetario o en especie se valorarán por el valor razonable del bien recibido, referenciados ambos valores al momento de su reconocimiento.

1.3. Criterios de imputación a resultados: La imputación a resultados de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables se efectuará **atendiendo a su finalidad**.

En este sentido, el criterio de imputación a resultados de una subvención, donación o legado de carácter monetario deberá ser el mismo que el aplicado a otra subvención, donación o legado recibido en especie, cuando se refieran a la adquisición del mismo tipo de activo o a la cancelación del mismo tipo de pasivo.

A efectos de su imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias, habrá que distinguir entre los siguientes tipos de subvenciones, donaciones y legados:

a) Cuando se concedan para asegurar una rentabilidad mínima o compensar el déficit de explotación: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se concedan, salvo si se destinan a financiar déficit de explotación de ejercicios futuros, en cuyo caso se imputarán en dichos ejercicios.

b) Cuando se concedan para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando. c) Cuando se concedan para adquirir activos o cancelar pasivos, se pueden distinguir los siguientes casos:

A. Activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias: se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese período para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

B. Existencias que no se obtengan como consecuencia de un rappel comercial: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

C. Activos financieros: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

D. Cancelación de deudas: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado.

d) Los importes monetarios que se reciban sin asignación a una finalidad específica se imputarán como ingresos del ejercicio en que se reconozcan**.** Se considerarán en todo caso de naturaleza irreversible las correcciones valorativas por deterioro de los elementos en la parte en que éstos hayan sido financiados gratuitamente.

2. Subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios o propietarios: Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate. La valoración de estas subvenciones, donaciones y legados es la establecida en el apartado 1.2 de esta norma. No obstante, en el caso de empresas pertenecientes al sector público que reciban subvenciones, donaciones o legados de la entidad pública dominante para financiar la realización de actividades de interés público o general, la contabilización de dichas ayudas públicas se efectuará de acuerdo con los criterios contenidos en el apartado anterior de esta norma.

La entrada en vigor de la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, ha supuesto una aclaración del régimen de contabilización hasta ahora vigente, de estos hechos económicos relativos a subvenciones. Tal cuestión se refiere en la norma sexta de valoración que establece los **c**riterios aplicables para calificar una actividad subvencionada como de «interés público o general»[104].

En particular, estos criterios se aplicarán en los siguientes casos:

a) Subvenciones concedidas a las empresas públicas por entidades públicas dominantes que

[104]**Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, norma sexta de valoración**: "1. Las empresas públicas que reciban subvenciones de la entidad pública dominante para financiar actividades de «interés público o general» contabilizarán dichas ayudas de acuerdo con los criterios generales recogidos en el apartado 1 de la norma de registro y valoración 18. «Subvenciones, donaciones y legados recibidos», del Plan General de Contabilidad.

cumplan los requisitos establecidos en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.

b) Transferencias u otras entregas sin contraprestación recibidas de las entidades públicas dominantes para financiar actividades específicas que cumplan alguno de los siguientes requisitos:

b.1) Las destinadas a financiar actividades específicas que hayan sido declaradas de interés público o general mediante una norma jurídica. Si la transferencia compensa pérdidas genéricas será de aplicación el apartado 2 de esta norma, salvo que la empresa desarrolle una sola actividad específica que haya sido declarada de interés público o general mediante una norma jurídica.

b.2) Las establecidas mediante contratos-programa, convenios, planes aprobados por el correspondiente Gobierno u otros instrumentos jurídicos cuya finalidad sea la realización de una determinada actividad o la prestación de un determinado servicio de interés público o general. Siempre que en dichos instrumentos jurídicos se especifiquen las distintas finalidades que pueda tener la transferencia y los importes que financian cada una de las actividades específicas.

c) Transferencias u otras entregas sin contraprestación de las Administraciones Públicas para financiar proyectos específicos de investigación y desarrollo que se incluyan en el marco de unas actividades que hayan sido consideradas de interés público o general de acuerdo con lo previsto en la letra b).

d) Aportaciones recibidas por las empresas públicas para financiar inmovilizado afecto a una actividad específica que hayan sido consideradas de interés público o general de acuerdo con lo previsto en la letra b), o para cancelar deudas por adquisición del mismo.

En el caso de que la empresa pública recibiese transferencias de la entidad pública dominante para la financiación de gastos específicos producidos en el desarrollo de una actividad de interés público o general, no podrán entenderse financiados por la misma los costes de amortización de los activos utilizados que, a su vez, hayan sido financiados con transferencias para la adquisición de inmovilizado afecto a la realización de actividades de interés público o general concedidas por la entidad pública dominante.

2. Las aportaciones recibidas de la Administración concedente actuando en su condición de socio, es decir, aquellas que no financian la realización de una actividad concreta y en

consecuencia no se concederían de la misma forma a una empresa privada, se contabilizarán directamente en los fondos propios de la empresa pública. **En particular, estos criterios se aplicarán en los siguientes casos**:

a) Transferencias con finalidad indeterminada, para financiar déficits de explotación o gastos generales de funcionamiento de la empresa, no asociados con ninguna actividad o área de actividad en concreto sino con el conjunto de las actividades que realiza, aun cuando una parte de las actividades desarrolladas sean actividades de interés público o general, siempre que éstas no hayan recibido una financiación individualizada.

b) Transferencias realizadas para compensar pérdidas genéricas aun en el caso de que hayan sido instrumentadas mediante contratos-programa o documentos similares.

c) Transferencias genéricas que se destinen a financiar inmovilizado, aun en el caso de que una vez que entre en funcionamiento dicho inmovilizado se utilice total o parcialmente para realizar actividades o prestar servicios de interés público o general.

d) Transferencias para financiar gastos específicos o inusuales no afectados específicamente a una actividad.

De la normativa antes referida deducimos claramente lo siguiente:

1º.-Se debe partir en este análisis del apartado 2º (Subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios o propietarios) de las normas de registro y valoración nº 18, que establece la excepción relativa a que las subvenciones y transferencias que reciban las empresas públicas de los entes públicos territoriales de los que dependen tendrán el tratamiento previsto en el apartado

2º.-En cuanto al sentido de la expresión "actividades de interés general o público", la **NRV** correspondiente se está refiriendo a actividades específicas a cuya financiación el ente público territorial concedente decide aportar una determinada transferencia, sea esta corriente o de capital. Por lo tanto no tienen el tratamiento contable de subvenciones o transferencias, las aportaciones del ente público dominante destinadas a sufragar de forma genérica los costes de explotación de la empresa dependiente, es decir, que no están destinados a sufragar una actividad concreta.

3º.-La justificación de esta diferencia de tratamiento contable consiste en que en este segundo supuesto, la Administración está actuando en su condición estricta de socio partícipe o

accionista, de forma que no otorgaría una subvención de rango similar a una empresa privada que no fuese participada por capital público.

4º.-Se trata de un criterio de homogenización consistente en que las subvenciones que pueda otorgar una administración pública a un ente mercantil, deberán tener el mismo tratamiento con independencia de que el receptor sea una empresa privada o una empresa pública cuyo capital social este, total o parcialmente, participada, por esta administración.

Ello sólo es posible cuando se trata de una subvención de carácter finalista para una finalidad definida y concreta. En caso contrario el ente público dominante está actuando exclusivamente en su condición de socio, siendo que no daría el mismo tratamiento a una empresa privada totalmente ajena.

5º.-Por el contrario cuando el ente público dominante transfiere fondos genéricos a una empresa, ello sólo sería predicable de una empresa que fuese participada por él y en consecuencia no susceptible de ser transferidos a una empresa privada no participada, ya que en este supuesto supondría la vulneración de las normas comunitarias de competencia. Se excepcionan las ayudas casuísticas que se puedan acordar a determinado sector de la actividad productiva en el marco de la política económica general debidamente motivadas.

Los criterios para delimitar el tratamiento contable de las subvenciones o transferencias otorgadas por el ente público dominante a la empresa pública dependiente operadora de servicios públicos son las siguientes:

1º.-Las transferencias indeterminadas o no aplicadas a actividad concreta deben ser tratadas contablemente como aportaciones de los socios y no pueden ser consideradas como ingresos, con independencia de que a capítulo del estado de gastos se hayan imputado, de forma errónea o acertada.

2º.-Las transferencias determinadas o aplicadas a actividad específica deben ser contabilizadas como ingresos, de acuerdo a la norma de valoración y registro (nº 18), apartado 1.3; y en consecuencia consideradas como ingresos de explotación del ejercicio.

Por lo tanto y en definitiva, el criterio diferenciador consiste en que si la subvención se considera contablemente como aportación del ente público dominante al capital social o al patrimonio neto de la empresa pública dependiente, nos encontraremos ante una subvención genérica destinada a financiar los gastos de explotación de forma indeterminada. Por el contrario si el ente público dominante subvenciona mediante una transferencia corriente o de

capital una actividad específica o concreta de la empresa dependiente, tendrán el tratamiento contable de ingresos aplicándolos a la cuenta de pérdidas y ganancias.

UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

RESUMEN DE LA SECCIÓN PRIMERA: Hasta aquí se ha desarrollado el ámbito introductorio de este Capítulo I, que podríamos resumir de la siguiente forma:

1º.- ¿Cuál es el concepto de servicio público? : Para la Comisión Europea, servicio público es tanto un organismo de gestión de servicio como la misión de interés general que desarrolla. Conceptúa pues el servicio público, dualmente, desde una óptica objetiva referente al objeto de prestación como subjetiva en referencia al sujeto prestador. Conjuntamente con la idea de servicio público coexiste la figura de actividades económicas de carácter e interés general.

2º.-Los servicios públicos se gestionan de diferentes formas por los entes públicos, implicando ello una especial relevancia en la fiscalidad activa y pasiva, es decir, en quien puede proceder a exigir realmente los tributos a los usuarios, y si estos deben ver incrementadas las tarifas resultantes o no, en una determinada imposición indirecta, en especial el IVA.

3º.-La actual situación de crisis económica, que opera desde el mes de agosto de 2.007, implicó la reactivación, y exigibilidad de las medidas de consolidación fiscal, preexistentes en el marco del proceso de convergencia monetaria en la Unión Europea, implicando un fuerte impacto en la dinámica de prestación de los servicios públicos, y de su financiación, afectando pues a la fiscalidad asociada, en especial, en lo relativo a la búsqueda e impulso de la sostenibilidad financiera y la auto financiación.

Por ello y dado este nuevo marco de normativa jurídica en materia de consolidación fiscal, y de las implicaciones generales de la misma sobre el gasto público asociado a los servicios en general, hacen imprescindible realizar una visión general del derecho financiero y presupuestario actual al abordar cualquier estudio de los servicios públicos, en intima relación con el derecho tributario asociado a los servicios públicos que será objeto de un especial análisis en los capítulos siguientes, en especial, en el II, IV y V.

2.-LAS DIFERENTES FORMAS DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS

La elección de una forma de gestión concreta de un servicio público se incardina dentro de lo que se denomina como potestad de auto organización, cuyos límites se fijan por el contenido del artículo 103 de la Constitución Española de 1.978.

2.1.- LA GESTIÓN DIRECTA.

Constituye la forma matriz de gestión de los servicios públicos, e imperativa para aquellos que impliquen el ejercicio de potestades coactivas[105].

Conforme el tratadista **MAURICE HAOURIOU**, en su obra *Précis de Droit administratif et de Droit public*, del año 1.933, esta modalidad de gestión es aquella en que *"la propia administración, por medio de sus funcionarios, utilizando sus prerrogativas de poder público, y por medio de caudales públicos procedentes de sus recursos presupuestarios, organiza y hace que funcione el servicio público"*

Una definición normativa la ofrece el Decreto del 17 de junio de 1.955, en su artículo 68, como la gestión en que la administración asume su propio riesgo, y ejerce sin intermediarios y de modo exclusivo todos los poderes de decisión y gestión, realizando el servicio mediante personal de plantillas retribuido con fondos del presupuesto ordinario[106]

[105]**BERENGUER I REGUANT, A**; *La influencia de los principios comunitarios en los servicios locales y su recepción en el reglamento de obras, actividades, y servicios*, ed. DRET LOCAL, Marcial Pons, Barcelona, 1997: "La potestad de coacción se identifica con el uso de la fuerza, y en concreto la compulsión sobre las personas que regula el artículo 101 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, y entiende que coincide con la potestad sancionadora, reglamentaria y cualquiera otra de índole coactivo, o con las potestades de dirección, inspección e interpretación unilateral por ejemplo en materia de contratos; en definitiva son aquellas actividades que detentan una especial eficacia reconocida por el derecho público y que solamente corresponden a los poderes públicos.

[106]**Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales. Decreto de 17 junio 1955. RCL 1956\85.Artículo 68. [Gestión directa de servicios sin órgano especial de administración]**:1. En la gestión directa sin órgano especial, la Corporación local interesada asumirá su propio riesgo y ejercerá sin intermediarios y de modo exclusivo todos los poderes de decisión y gestión, realizando el servicio mediante funcionarios de plantilla y obreros retribuidos con fondos del presupuesto ordinario.

2. El régimen financiero del servicio se desenvolverá dentro de los límites del indicado Presupuesto.

3. Podrá designarse un Administrador del servicio, que sea funcionario de plantilla, sin facultades para el manejo de caudales ni para la adopción de resoluciones.

2.1.1.-MEDIANTE ESTRUCTURA INDIFERENCIADA.

Los servicios públicos se pueden prestar por la estructura indiferenciada de la Administración General y Financiera del ente público, forma muy habitual en los pequeños y medianos municipios, pero no predominante en el ámbito autonómico y estatal.

No existe fiscalidad pasiva, pues se produce una exención del operador público, tanto en lo relativo a la imposición indirecta como a la directa.

2.1.2.-MEDIANTE ÓRGANO DESCONCENTRADO.

En este apartado de la gestión directa, una especialidad consiste en que los servicios públicos se pueden prestar por un órgano desconcentrado de la administración general pero sin personalidad jurídica propia, al que le es de aplicación el régimen de prestación por estructura indiferenciada, referido en el epígrafe anterior.

En el régimen local, el artículo 101 del Real Decreto Legislativo 781/1986[107], define esta forma de gestión, desde la perspectiva de sus órganos de dirección, así como de la necesidad de disponer de una sección presupuestaria propia. También los regula el Reglamento de servicios de las Corporaciones locales, en sus artículos 70 y siguientes.

[107]**Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 abril. RCL 1986\1238, artículo 100**.Los servicios monopolizados en los términos del artículo 86.3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, podrán ser prestados por gestión directa a cargo de personal directamente dependiente en su actuación de los acuerdos y actos de los órganos de gobierno de la Corporación local**.**

Artículo 101.1. Cuando la gestión directa de los servicios se realice mediante una organización especializada, habrá de constituirse un Consejo de Administración que será presidido por un miembro de la Corporación.

2. A propuesta de dicho Consejo, el Alcalde o Presidente designará al Gerente.

Artículo 102.1. La organización especializada tendrá, dentro del presupuesto único previsto en el artículo 112 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, sección presupuestaria propia, constituida por las partidas consignadas a tal fin y nutrida por el producto de la prestación y por las subvenciones o auxilios que se recibiesen.

2. Los servicios prestados mediante una organización especializada llevarán, con independencia de la contabilidad general de la Entidad local, una contabilidad especial, debiendo publicarse los balances y las liquidaciones.

3. La liquidación o compensación de las pérdidas se hará en la forma prevista en el acuerdo de establecimiento. Con cargo a las ganancias se constituirán fondos de reserva en la cuantía que establezcan las ordenanzas.

2.1.3.-MEDIANTE SOCIEDADES PÚBLICAS O EMPRESAS PÚBLICAS.

Se analizará en este epígrafe la prestación de los servicios públicos por empresas o sociedades públicas de ejercicio y fomento de actividades económicas diversas. Como se comentó con anterioridad en el preámbulo de esta tesis, cuando las empresas públicas gestionan actividades económicas en el marco de concurrencia con el sector privado en la actividad económica general y en el mercado, se sujetan plenamente al ámbito de las normas de libre concurrencia sin que en principio sea posible establecer un marco jurídico aplicable que lesione esta igualdad de condiciones jurídicas en el orden financiero, económico y tributario. A los efectos entendemos como actividad económica general aquella que no está vinculada directamente al ejercicio de potestades y competencias de derecho público *(entendida esta como una reserva de un marco de competencia pública prestacional de la que se derive la consecuencia de provocar una interferencia en la esfera de potestades privadas de los ciudadanos por parte de los poderes públicos ejerciendo potestades de derecho público).*

.Mediante esta actividad económica general, los operadores públicos interfieren en el mercado, colocando bienes y servicios, en aras de una finalidad de interés público[108], pero en igualdad de condiciones que el sector privado.

La **Directiva 80/723 de la Comisión, de 25 de junio de 1980**, denominada **DIRECTIVA DE LA TRANSPARENCIA**, establece una referencia a la empresa pública y la define como aquella en que: *"Los poderes públicos puedan ejercer, directa o indirectamente, una influencia dominante en razón de la propiedad de la participación financiera o de las normas que la rigen"*.

A tal efecto estaremos ante un supuesto de empresa pública, desde la perspectiva del derecho comunitario, cuando se den alguno de los siguientes supuestos[109]:

1º.-La mayor parte del capital social pertenezca a un poder público.

2º.-La mayor parte de los votos en los órganos de administración societarios corresponda a un poder público.

---

[43]Los poderes públicos deben actuar de acuerdo al principio de legalidad, y de forma no arbitraria, conforme establece la **Constitución Española de 1.978, en sus artículos 9 y 103.**

[109] En este sentido existe una coincidencia con las definiciones contables del SEC95, expuesto en el **epígrafe1.2.3** de este capítulo.

El carácter de empresa pública se extiende al carácter funcional de la persona jurídico pública (en el sentido del desarrollo de actividades económicas por parte de dicho ente), sobrepuesto al mero carácter formal de adopción de una forma jurídica mercantil.

En efecto el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas hace extensivo el carácter de empresa pública al ámbito funcional de disponer de medios de producción para el ejercicio de actividades económicas con independencia de que se adopte una personalidad jurídica separada e independiente.[110]

En todo caso en este apartado el análisis se circunscribirá a los entes públicos que tengan una forma jurídica mercantil, adaptada a la legislación societaria mercantil propia del derecho interno de cada Estado miembro de la Unión.

El objeto social de estos entes puede ser tanto la prestación de servicios de interés económico general que supongan el ejercicio de prerrogativas públicas, como la de meras actividades económicas en un sistema de libre concurrencia.

Esta dualidad de posiciones en cuanto al objeto societario del ente público tendrá indudables consecuencias en la fiscalidad.

No obstante la adopción de una personalidad jurídica independiente de naturaleza mercantil, es preciso diferenciar cuando nos encontramos ante un ámbito de gestión directa o indirecta. Esta diferencia en las formas de gestión es importante a determinados efectos jurídicos como por ejemplo los de subrogación del personal, que se pone de manifiesto en la Directiva 77/1987[111].

En el derecho interno se podrían citar las Sentencias del Tribunal Supremo del 11 y 14 de marzo de 1988. Indudablemente la diferencia entre formas de gestión directa e indirecta tiene repercusiones en cuanto al régimen fiscal aplicable[112].

---

[110]**STJCE,** TJCE\1987\95, **asunto *Comisión Contra. ITALIA*, de 16 de junio de 1987, asunto 118/85.**

[111]**Directiva 77/1987, de 14 de febrero de 1.977**, actualmente derogada por la **Directiva 2001/23/CE, de 12 de marzo de 2.001.**

[112]**Como se expondrá en el capítulo II**, las diferencias en la fiscalidad pasiva, entre las sociedades públicas participabas al 100% por entes públicos territoriales, y las empresas mixtas es notable; my en especial en lo que respecta a la sujeción al IVA.

Por último, y en este punto de la exposición se debe mencionar que si estas sociedades públicas actúan como órganos jurídico técnicos de la administración, o dicho de otra forma, como medios propios de su ente público matriz, en el ejercicio de funciones públicas, si que se producen determinadas consecuencias para la fiscalidad pasiva, en especial en lo referente a la imposición indirecta; cuestión aclarada , en principio, por la reforma de las reglas de no sujeción a este impuesto operada por la Ley 28/2014 *(se abordará un análisis de este efectos fiscal de la forma mercantil del operador público en el capítulo II).*

2.1.3.1.-LA GESTIÓN DIRECTA MEDIANTE SOCIEDADES PÚBLICAS O EMPRESAS PÚBLICAS. SU NATURALEZA JURÍDICA.

Continuando la argumentación anterior, una de los aspectos más relevantes de las empresas públicas es el relativo a actuar como operadoras de servicios públicos, en cuanto que órganos jurídico-técnicos de un ente público territorial, o de derecho administrativo, al que se denomina en la praxis "ente matriz".

Desde esta perspectiva las sociedades públicas son aquellos entes de naturaleza jurídica mercantil que se instrumentalizan por los poderes públicos para la prestación de servicios de interés general o bien para el ejercicio de actividades económicas en general.

Como se comentó en el epígrafe anterior, adoptan una forma jurídica mercantil y su ámbito de funcionamiento interno está regulado por el derecho privado, así como igualmente el relativo a la regulación de las relaciones jurídicas con los usuarios de los servicios que prestan o de las actividades económicas que ejercen.

No obstante desde el punto de vista del ámbito económico financiero se producen una dualidad de posiciones jurídicas, ya que de una parte adaptan su estructura contable al ámbito privado**,** y de otra parte incardinan su realidad económica financiera con la propia del sector público y del ente público matriz del que dependen.

En este sentido están sujetas a auditoría pública, a inspección y a normas de consolidación contables, si bien por el contrario**,** no están sujetas a un régimen de intervención o control interno. Por otra parte su actividad, de una forma más o menos intensa, está sujeta al ámbito del derecho público.

En lo que respecta al sector público, la inclusión en el mismo de las empresas públicas y su posterior calificación, es analizada por diferentes normas jurídicas que abordan en su ámbito

subjetivo, esta inclusión con diferentes finalidades, propias de su objeto de regulación; se pueden citar, al efecto, los siguientes cuerpos normativos:

A.-LEY DE CONTRATOS DEL SECTOR PÚBLICO*(TRLCSP, aprobado por RDL 3/20111, de 14 de noviembre)*: Este cuerpo legal, contiene una definición del sector público, y de los entes que las integran, a los efectos de determinar su ámbito subjetivo de aplicación, de tal forma que lo define en su artículo 3º[113], incluyendo dentro del sector público a las siguientes personas jurídicas:

[113]**Real Decreto legislativo 3/2011, de 14 de noviembre. Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, artículo 3. Ámbito subjetivo** Ap. 2 f) suprimido por disp. Final 3.1 de Ley núm. 25/2013, de 27 de diciembre. RCL\2013\1863. 1. A los efectos de esta Ley, se considera que forman parte del sector público los siguientes entes, organismos y entidades: (...).

1. A los efectos de esta Ley, se considera que forman parte del sector público los siguientes entes, organismos y entidades:

a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.
b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.
c) Los organismos autónomos, las entidades públicas empresariales, las Universidades Públicas, las Agencias Estatales y cualesquiera entidades de derecho público con personalidad jurídica propia vinculadas a un sujeto que pertenezca al sector público o dependientes del mismo, incluyendo aquellas que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley, tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.
d) Las sociedades mercantiles en cuyo capital social la participación, directa o indirecta, de entidades de las mencionadas en las letras a) a f) del presente apartado sea superior al 50 por 100.
e) Los consorcios dotados de personalidad jurídica propia a los que se refieren el artículo 6.5 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246) , de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y la legislación de régimen local.

f) Las fundaciones que se constituyan con una aportación mayoritaria, directa o indirecta, de una o varias entidades integradas en el sector público, o cuyo patrimonio fundacional, con un carácter de permanencia, esté formado en más de un 50 por 100 por bienes o derechos aportados o cedidos por las referidas entidades.
g) Las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social.
h) Cualesquiera entes, organismos o entidades con personalidad jurídica propia, que hayan sido creados específicamente para satisfacer necesidades de interés general que no tengan carácter industrial o mercantil, siempre que uno o varios sujetos pertenecientes al sector público financien mayoritariamente su actividad, controlen su gestión, o nombren a más de la mitad de los miembros de su órgano de administración, dirección o vigilancia.
i) Las asociaciones constituidas por los entes, organismos y entidades mencionados en las letras anteriores.
2. Dentro del sector público, y a los efectos de esta Ley, tendrán la consideración de Administraciones Públicas los siguientes entes, organismos y entidades:

a) Los mencionados en las letras a) y b) del apartado anterior.
b) Los Organismos autónomos.
c) Las Universidades Públicas.

1.- La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.

2.-Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.

3.-Los organismos autónomos, las entidades públicas empresariales, las Universidades Públicas, las Agencias Estatales y cualesquiera entidades de derecho público con personalidad jurídica propia vinculadas a un sujeto que pertenezca al sector público o dependientes del mismo, incluyendo aquellas que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley, tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

4.-Las sociedades mercantiles en cuyo capital social la participación, directa o indirecta, de un poder público sea superior al 50 por 100.

5.-Los consorcios dotados de personalidad jurídica propia a los que se refieren el artículo 6.5 *de la* Ley 30/1992, de 26 de noviembre

6.-Las fundaciones que se constituyan con una aportación mayoritaria, directa o indirecta, de una o varias entidades integradas en el sector público, o cuyo patrimonio fundacional, con un carácter de permanencia, esté formado en más de un 50 por 100 por bienes o derechos aportados o cedidos por las referidas entidades.

7.- Las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social.

8.- Cualesquiera entes, organismos o entidades con personalidad jurídica propia, que hayan sido creados específicamente para satisfacer necesidades de interés general que no tengan

---

d) Las entidades de derecho público que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley, tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad, y
e) las entidades de derecho público vinculadas a una o varias Administraciones Públicas o dependientes de las mismas que cumplan alguna de las características siguientes:

1.ª Que su actividad principal no consista en la producción en régimen de mercado de bienes y servicios destinados al consumo individual o colectivo, o que efectúen operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional, en todo caso sin ánimo de lucro, o
2. ª que no se financien mayoritariamente con ingresos, cualquiera que sea su naturaleza, obtenidos como contrapartida a la entrega de bienes o a la prestación de servicios.
No obstante, no tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

carácter industrial o mercantil, siempre que uno o varios sujetos pertenecientes al sector público financien mayoritariamente su actividad, controlen su gestión, o nombren a más de la mitad de los miembros de su órgano de administración, dirección o vigilancia.

9.- Las asociaciones constituidas por los entes, organismos y entidades mencionados anteriormente.

A su vez el párrafo segundo del artículo 3º, define cuales de los entes del sector público, deben ser considerados como unidades administrativas:

1.- La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.

2.-Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.

3.-Los Organismos autónomos.

4.-Las Universidades Públicas.

5.-Las entidades de derecho público que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley, tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

6.-Las entidades de derecho público vinculadas a una o varias Administraciones Públicas o dependientes de las mismas que cumplan alguna de las características siguientes:

Que su actividad principal no consista en la producción en régimen de mercado de bienes y servicios destinados al consumo individual o colectivo, o que efectúen operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional, en todo caso sin ánimo de lucro o que no se financien mayoritariamente con ingresos, cualquiera que sea su naturaleza, obtenidos como contrapartida a la entrega de bienes o a la prestación de servicios. No obstante, no tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

Estas características son disyuntivas, y por lo tanto no tienen que darse conjunta sino alternativamente.

Se incluyen, en este apartado, a las sociedades mercantiles públicas, que reúnan cualquiera de las condiciones expuestas, y ello a pesar de la exclusión explícita de las entidades públicas empresariales.

La explicación de esa suerte de contradicción legal, es la posibilidad legal de crear entes mercantiles por las administraciones públicas territoriales, como órganos jurídicos técnicos de prestación de servicios públicos, como alternativa a los entes de sujeción al derecho administrativo.

Sin embargo se deduce que las entidades públicas empresariales no pueden detentar ninguna de las dos características disyuntivas anteriormente mencionadas.

Por lo tanto como se puede observar del examen de la norma jurídica anterior, las empresas públicas, pueden estar encuadradas o no como unidades administrativas, con independencia de que en uno u otro supuesto, se incluyan en el sector público y en el subsector de este que corresponda *(estatal, autonómico o local)*, adoptándose criterios similares a los establecidos por la normativa contable del sistema europeo de cuentas nacionales y regionales, expuesto en el epígrafe 1.2.3.

De esta consideración de las sociedades públicas como unidades administrativas, dependerá su sujeción plena al régimen jurídico de los contratos públicos.

Siendo que en caso contrario, la sujeción afecta exclusivamente a las tareas de preparación y licitación de los contratos, regulándose sus efectos por el derecho privado[114].

g) Por último se cita en el texto legal a las Diputaciones Forales y las Juntas Generales de los Territorios Históricos del País Vasco en lo que respecta a su actividad de contratación.

B.-LEY 37/1992, DEL IVA, MODIFICADA POR LA LEY 28/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE

Este texto legal, que regula el impuesto sobre el valor añadido, hace referencia a las definiciones del sector público y de las empresas públicas, desde la perspectiva de la no sujeción, así como de la aplicación de supuestos de exención.

Los supuestos de no sujeción se regulan en el artículo 7[115].

[114]**Real Decreto legislativo 3/2011, de 14 de noviembre. Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, artículo 20, de la LCSP**, que regula el régimen de los contratos privados.

[115]**Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido de 1992.** Ley 37/1992, de 28 de diciembre. RCL 1992\2786, **artículo 7º**: **No estarán sujetas al impuesto**: "8º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

La Ley del IVA no incide en una diferenciación de las empresas públicas, en cuanto que puedan ser clasificadas o no como administraciones públicas *(unidades administrativas)*, dentro del sector público, ya que excluye de su regla general de no sujeción al impuesto a cualquier ente público cuyo funcionamiento no esté regulado por el derecho administrativo, incluyendo a las entidades públicas empresariales.

Cuestión diferente a la de la aplicación de las reglas de no sujeción especiales para los supuestos de encomiendas de gestión y de prestación de servicios, dentro del ámbito de su objeto social, a al ente matriz, cuestión que será analizada en el capítulo II.

C.-LEY 7/2007, DE 12 DE ABRIL, DEL ESTATUTO DEL EMPLEADO PÚBLICO. Este texto legal, incide en una clasificación del sector público, desde la perspectiva de sus medios humanos, regulando su régimen jurídico básico, trátese de personal funcionario o de personal laboral *(sin perjuicio de la sujeción de este último a las regulaciones específicas del derecho laboral).*

Por lo tanto, y desde esta perspectiva, se aborda nuevamente la definición de administración pública[116].De acuerdo a lo dispuesto en el artículo segundo, son administraciones públicas, los siguientes entes de derecho público:

A. La Administración General del Estado.
B. Las Administraciones de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades de Ceuta y Melilla.
C. Las Administraciones de las Entidades Locales.
D. Los Organismos Públicos, Agencias y demás Entidades de derecho público con personalidad jurídica propia, vinculadas o dependientes de cualquiera de las Administraciones Públicas.

A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:

a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.

b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.

c) Los organismos autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.

d) Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

[116]**Ley 7/2007, de 12 de abril, del estatuto del empleado público**: **Artículo 2. Ámbito de aplicación** 1. Este Estatuto se aplica al personal funcionario y en lo que proceda al personal laboral al servicio de las siguientes Administraciones Públicas: (...)

E. Las Universidades Públicas.

Como se puede observar, el concepto de administración pública es más amplio, e incluye a las sociedades públicas, dentro del último párrafo del artículo 2.

Se trata de una técnica legislativa algo desafortunada, ya que lo más adecuado, es que dicho artículo asumiese la diferenciación entre los conceptos de sector público (concepto más amplio), y el de administración pública (concepto más reducido).

D.-LEY 36/2014, DE 26 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA 2.015.

Las Leyes de presupuestos generales del Estado, de carácter anual, abordan una amplia definición del sector público, incluyendo a las empresas públicas, en especial, en lo que respecta a la determinación del gasto del personal del sector público, cuyas directrices y parámetros fundamentales de incremento son de competencia exclusiva del Estado y por lo tanto de aplicación obligatoria para el conjunto de las administraciones públicas[117].

Para dicha ley, están sujetos a sus determinaciones sobre régimen básico de los gastos de personal, los siguientes entes[118]:

a) La Administración General del Estado, sus Organismos autónomos y Agencias estatales y las Universidades de su competencia.

b) Las Administraciones de las Comunidades Autónomas, los Organismos de ellas dependientes y las Universidades de su competencia.

c) Las Corporaciones locales y Organismos de ellas dependientes.

d) Las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social.

e) Los Órganos constitucionales del Estado, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 72.1de la Constitución.

f) Las sociedades mercantiles públicas, entendiendo por tales aquéllas en las que la participación, directa o indirecta, en su capital social de las Administraciones y entidades enumeradas en este artículo sea superior al 50 por ciento.

g) Las entidades públicas empresariales y el resto de los organismos públicos y entes del

[117] Conforme dispone el **artículo 149 de la Constitución Española de 1.978.**

[118] **Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO para 2.015. CAPÍTULO I**. De los gastos del personal al servicio del sector público.-Artículo 20. Bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica en materia de gastos de personal al servicio del sector público: "Uno. A efectos de lo establecido en el presente Capítulo, constituyen el sector público (....).

sector público estatal, autonómico y local.

h) Las fundaciones del sector público y los consorcios participados mayoritariamente por las Administraciones y Organismos que integran el sector público.

i) El Banco de España en los términos establecidos en la Ley 13/1994, de 1 de junio (RCL 1994, 1554), de Autonomía del Banco de España.

E.-LEY GENERAL PRESUPUESTARIA, APROBADA POR LA LEY 47/2003, DE 26 DE NOVIEMBRE.

Este Ley define el sector público estatal, por inclusión de una relación de entes públicos de diferente naturaleza en su artículo 2º, y posteriormente analiza diferentes subsectores de dicho sector público, como el empresarial, el fundacional y el administrativo. La inclusión de entes en el sector público estatal, se realiza por el artículo 2º[119].

Forman parte del sector público estatal, los siguientes entes:

a) La Administración General del Estado.

b) Los organismos autónomos dependientes de la Administración General del Estado.

c) Las entidades públicas empresariales, dependientes de la Administración General del Estado, o de cualesquiera otros organismos públicos vinculados o dependientes de ella.

d) Las entidades gestoras, servicios comunes y las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social en su función pública de colaboración en la gestión de la Seguridad Social, así como sus centros y entidades mancomunados.

e) Las sociedades mercantiles estatales, definidas en la Ley de Patrimonio de las Administraciones Públicas.

f) Las fundaciones del sector público estatal, definidas en la Ley de Fundaciones.

g) Las entidades estatales de derecho público distintas a las mencionadas en los párrafos b) y

[119] **Ley General Presupuestaria, aprobada por la Ley 47/2003, de 26 de noviembre Artículo 2. Sector público estatal** Ap. 1 h) modificado con efectos de 1 enero 2015 y vigencia indefinida por disp. Final 8.1 de Ley núm. 36/2014, de 26 de diciembre. RCL\2014\1741.Ap. 1 d) modificado con efectos de 1 de enero de 2009 y vigencia indefinida por disp. Final 10.1 de Ley núm. 2/2008, de 23 de diciembre. RCL\2008\2146.

2. Se regula por esta Ley el régimen presupuestario, económico-financiero, contable y de control de los fondos carentes de personalidad jurídica cuya dotación se efectúe mayoritariamente desde los Presupuestos Generales del Estado.

3. Los órganos con dotación diferenciada en los Presupuestos Generales del Estado que, careciendo de personalidad jurídica, no están integrados en la Administración General del Estado, forman parte del sector público estatal, regulándose su régimen económico-financiero por esta Ley, sin perjuicio de las especialidades que se establezcan en sus normas de creación, organización y funcionamiento. No obstante, su régimen de contabilidad y de control quedará sometido en todo caso a lo establecido en dichas normas, sin que les sea aplicable en dichas materias lo establecido en esta Ley.

Sin perjuicio de lo anterior, esta Ley no será de aplicación a las Cortes Generales, que gozan de autonomía presupuestaria de acuerdo con lo establecido en el artículo 72 de la Constitución; no obstante, se mantendrá la coordinación necesaria para la elaboración del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado.

h) Los consorcios adscritos a la Administración Pública estatal conforme a lo establecido en la disposición adicional vigésima de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

El artículo 3º de la Ley subdivide el sector público empresarial, en los tres subsectores antes referidos**:**

El sector público administrativo, integrado por:

a) La Administración General del Estado.
b) Los organismos autónomos dependientes de la Administración General del Estado.
c) Las entidades públicas empresariales, dependientes de la Administración General del Estado, o de cualesquiera otros organismos públicos vinculados o dependientes de ella.
d) Las entidades estatales de derecho público distintas a las mencionadas en los párrafos b) y c).
e) Los consorcios adscritos a la Administración Pública estatal conforme a lo establecido en la disposición adicional vigésima de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

En lo que respecta a las dos últimas categorías de entes, deben cumplir alguna de las dos características siguientes:

1ª Que su actividad principal no consista en la producción en régimen de mercado de bienes y servicios destinados al consumo individual o colectivo, o que efectúen operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional, en todo caso sin ánimo de lucro.

2ª Que no se financien mayoritariamente con ingresos comerciales, entendiéndose como tales a los efectos de esta Ley, los ingresos, cualquiera que sea su naturaleza, obtenidos como contrapartida de las entregas de bienes o prestaciones de servicios.

El sector público empresarial, está integrado por:

a) Las entidades públicas empresariales.
b) Las sociedades mercantiles estatales.
c) Las entidades estatales de derecho público distintas a las mencionadas en los párrafos a) y b).
d) Los consorcios adscritos a la Administración Pública estatal conforme a lo establecido en la disposición adicional vigésima de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

En estos dos últimos supuestos, cuando no sean incluidos en el sector público administrativo. Por último se define un sector público fundacional, integrado por las fundaciones del sector público estatal.

El régimen jurídico del sector público estatal, se regula en el artículo 4º, con remisión de determinados aspectos de su actividad a otros sectores del ordenamiento jurídico, destacando en especial, el tributario[120].

F.-LA LEY 33/2003, DE 3 DE NOVIEMBRE, DE PATRIMONIO DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS.

Regula en sus artículos 166 y siguientes el sector público empresarial, conforme la regla del 50% de participación del poder público en el capital social, como se referirá con posterioridad.

La Ley 33/2003, del Patrimonio de las Administraciones Públicas, de 3 de noviembre, refiere la empresa pública estatal con una especial diferenciación en la regulación legal para aquellas cuyo capital social pertenezca íntegramente a una entidad pública matriz (100%).[121]

---

[120] **Ley General Presupuestaria, aprobada por la Ley 47/2003, de 26 de noviembre. Artículo 4. Régimen jurídico aplicable** 1. El régimen económico y financiero del sector público estatal se regula en esta Ley, sin perjuicio de las especialidades contenidas en otras normas especiales y lo establecido en la normativa comunitaria.

2. En particular, se someterán a su normativa específica:

a) El sistema tributario estatal.
b) Los principios y normas que constituyen el régimen jurídico del sistema de la Seguridad Social, así como el establecimiento, reforma y supresión de las cotizaciones y prestaciones del sistema.
c) El régimen jurídico general del patrimonio del sector público estatal, así como la regulación de los demanios especiales.
d) El régimen jurídico general de las relaciones financieras entre el sector público estatal y las Comunidades Autónomas y entidades locales.
e) El régimen jurídico general de las Haciendas locales.
f) Los principios básicos y las normas fundamentales que constituyen el régimen jurídico de las ayudas o subvenciones concedidas por las entidades integrantes del sector público estatal con cargo a sus presupuestos o a fondos de la Unión Europea.
g) El régimen general de la contratación de las entidades integrantes del sector público estatal.
h) El régimen de contracción de obligaciones financieras y de realización de gastos, en aquellas materias que por su especialidad no se hallen reguladas en esta Ley.

3. Tendrán carácter supletorio las demás normas de derecho administrativo y, en su defecto, las normas de derecho común".

[121]**LEY 33/2003, de 3 de noviembre, PREÁMBULO**: *"Por último, dentro de las sociedades mercantiles estatales, se prevén normas especiales para aquellas cuyo capital corresponde íntegramente a la Administración General del Estado o a sus organismos públicos y que tienen*

Esta norma regula el patrimonio empresarial del Estado en sus artículos 166 y siguientes, ahondando en la citada regla del 50 por ciento[122]De ello deducimos que son sociedades mercantiles estatales aquellas donde la posición dominante del poder público estatal garantiza su efectivo control por parte de esté sin necesidad de detentar la totalidad del capital social, e incluyen pues conceptualmente las sociedades mixtas.

Este aspecto ha sido aclarado por la jurisprudencia constitucional pudiendo citar al efecto la Sentencia del TC de fecha 14 de octubre de 2.002.[123]

---

una neta vocación instrumental.

Debido a estas características, estas sociedades son exceptuadas del cumplimiento de algunas prescripciones del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas para facilitar su gestión y se someten a un régimen de funcionamiento con competencias compartidas entre el Ministerio de tutela responsable de la política instrumental y el Ministerio de Hacienda."

[122]**Ley 33/2003, de 3 de noviembre, artículo 166. C:**Las sociedades mercantiles estatales, entendiendo por tales aquéllas en las que la participación, directa o indirecta, en su capital social de las entidades que, conforme a lo dispuesto en el Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, integran el sector público estatal, sea superior al 50 por 100.
Para la determinación de este porcentaje, se sumarán las participaciones correspondientes a las entidades integradas en el sector público estatal, en el caso de que en el capital social participen varias de ellas".

[123]**SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE 14 DE OCTUBRE DE 2002 (177/2002):** *"…no se puede compartir que el porcentaje de participación en una empresa sea el criterio decisivo para calificar una sociedad como privada o pública, como tampoco se puede sostener que un porcentaje minoritario, incluso reducido, pueda excluir el control de una empresa por otros cauces. Importa la conexión de la empresa con una Administración pública, pudiendo esta última realizar su control sobre aquélla bien por cauces jurídico-públicos, bien por cauces jurídico-privados. De esta idea de control parte el derecho comunitario al contemplar las empresas públicas en el artículo 86 (antiguo artículo 90) TCCE. Lo determinante es que la Administración de alguna manera pueda controlar la empresa determinando su política económica. Éste es, en efecto, el criterio que adopta la Directiva 80/723/CE, de la Comisión, de 25 de julio de 1980, relativa a la transparencia de las relaciones financieras entre los Estados miembros y las empresas públicas, sobre cuya noción de empresa pública se ha pronunciado el Tribunal de Justica (Sentencia de 6 de julio de 1982) (…).En el artículo 2º de la Directiva se ofrece un concepto de empresa pública fundamentado en el control público de la empresa.*

G.-LEY 6/1997, DE ORGANIZACIÓN, FUNCIONAMIENTO Y RÉGIMEN JURÍDICO DEL ESTADO: Regula los organismos públicos en sus artículos 41 y siguientes[124].

En su artículo 2º define a la administración general del Estado, como una superestructura de unidades administrativas, ordenadas de acuerdo a principios jerárquicos y dirigida por el gobierno de la nación, pero dotada de personalidad jurídica propia, constituyendo el elemento subjetivo básico de la gestión directa de servicios públicos sin órganos diferenciados, dotados de personalidad jurídica diferenciada.

En su artículo 3º define los principios a los que debe someterse la administración general del Estado en su actuación, y que son los siguientes:

1. De organización.

a) Jerarquía.
b) Descentralización funcional.
c) Desconcentración funcional y territorial.
d) Economía, suficiencia y adecuación estricta de los medios a los fines institucionales.
e) Simplicidad, claridad y proximidad a los ciudadanos.
f) Coordinación.

2. De funcionamiento.

a) Eficacia en el cumplimiento de los objetivos fijados.
b) Eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos.
c) Programación y desarrollo de objetivos y control de la gestión y de los resultados.
d) Responsabilidad por la gestión pública.

[124]**LOFAGE, Ley 6/1997, de 14 de abril**: **Artículo 41**. Actividades propias de los Organismos públicos Son Organismos públicos los creados bajo la dependencia o vinculación de la Administración General del Estado, para la realización de cualquiera de las actividades previstas en el apartado 3 del artículo 2 , cuyas características justifiquen su organización y desarrollo en régimen de descentralización funcional.

Artículo 42. Personalidad jurídica y potestades1. Los Organismos públicos tienen personalidad jurídica pública diferenciada, patrimonio y tesorería propios, así como autonomía de gestión, en los términos de esta Ley.

2. Dentro de su esfera de competencia, les corresponden las potestades administrativas precisas para el cumplimiento de sus fines, en los términos que prevean sus estatutos, salvo la potestad expropiatoria.

Los estatutos podrán atribuir a los Organismos públicos la potestad de ordenar aspectos secundarios del funcionamiento del servicio encomendado, en el marco y con el alcance establecido por las disposiciones que fijen el régimen jurídico básico de dicho servicio.

e) Racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos y de las actividades materiales de gestión.
f) Servicio efectivo a los ciudadanos.
g) Objetividad y transparencia de la actuación administrativa.
h) Cooperación y coordinación con las otras Administraciones públicas.

Por lo tanto, del análisis de toda la normativa jurídica referenciada, se deduce que:

1º.-Las sociedades públicas, se conceptúan pues, como aquellas sociedades cuyo capital social está participado en más de un 50% por un ente público matriz de derecho público.

2º.-De esta dependencia se deducen, consecuencias importantes, como la sujeción o no a determinados tributos, o la aplicación del régimen contractual público a estas sociedades, tal como expone el artículo 2º de la ley contractual de derecho público.[125]

Ello implica un cambio sustancial con respecto a la Ley de Contratación de las Administraciones Públicas que sólo exigía la aplicación de los principios de concurrencia y publicidad de acuerdo a lo dispuesto en su disposición adicional sexta, para aquellas sociedades públicas cuya actividad económica fuese significativamente propia de mercado[126].

Como se comentó con anterioridad estas menciones legales de inclusión, de la versión inicial de la LCSP, se mantienen en el Texto Refundido de dicha Ley aprobado por el Real Decreto legislativo 3/2011, de 14 de noviembre.

[125]**Real Decreto legislativo 3/2011, de 14 de noviembre. Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, artículo 2. Ámbito de aplicación (versión original):** *1. Son contratos del sector público y, en consecuencia, están sometidos a la presente Ley en la forma y términos previstos en la misma, los contratos onerosos, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, que celebren los entes, organismos y entidades enumerados en el artículo 3.*

[126]**LEY DE CONTRATACIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS, 13/1995**, aprobado su texto refundido por Real Decreto Legislativo 2/2.000 de 16 de junio.

EN EL RÉGIMEN JURÍDICO LOCAL ESPAÑOL, SE MENCIONA IGUALMENTE, A LAS SOCIEDADES PÚBLICAS. En el ámbito del derecho local, el artículo 85 ter[127] de la Ley de Bases del Régimen Local (Ley 7/1985 de 2 de abril) se refiere a estas formas de prestación con expresa mención de las sociedades públicas cuyo capital social pertenezca íntegramente al ente público matriz y del cual derivan las siguientes exigencias:

I. Deben adoptar una forma societaria mercantil de responsabilidad limitada.

II, Deben aplicarlas normas de derecho privado en su funcionamiento interno y en sus relaciones externas con terceros.

III. Disponen de una sujeción limitada al ámbito público en materia de normativa presupuestaria, contable, de control financiero, de control de eficacia y contratación pública.

IV. Disponen de libertad estatutaria para la designación de los órganos sociales y su funcionamiento, con los límites obvios de la legislación jurídica mercantil.

Por otra parte estas sociedades deben sujetarse a los principios rectores de consolidación fiscal y en consecuencia de estabilidad presupuestaria, conforme a las regulaciones de la Ley

[127] **Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases de régimen loc**al: **Artículo 85. ter Ap. 2 modificado por art. 1.22 de Ley núm. 27/2013, de 27 de diciembre. RCL\2013\1877.Añadido por art. 1.3 de Ley núm. 57/2003, de 16 de diciembre. RCL\2003\2936.1.** *Las sociedades mercantiles locales se regirán íntegramente, cualquiera que sea su forma jurídica, por el ordenamiento jurídico privado, salvo las materias en que les sea de aplicación la normativa presupuestaria, contable, de control financiero, de control de eficacia y contratación, y sin perjuicio de lo señalado en el apartado siguiente de este artículo.*

2. La sociedad deberá adoptar una de las formas previstas en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y en la escritura de constitución constará el capital que deberá ser aportado por las Administraciones Públicas o por las entidades del sector público dependientes de las mismas a las que corresponda su titularidad.

3. Los estatutos determinarán la forma de designación y el funcionamiento de la Junta General y del Consejo de Administración, así como los máximos órganos de dirección de las mismas.

Orgánica 2/2012, de 27 de abril[128] (LOEPSF), con las siguientes especialidades que se expondrán a continuación, en relación a la previa exposición de las regulaciones del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC95), efectuadas en el epígrafe 1.2.3 de este capítulo.

1º.-El artículo 12 de la LOEPSF no se refiere expresamente a las sociedades mercantiles públicas que sean unidades de mercado, por lo que no le será de aplicación a estas sociedades las prescripciones en materia de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera (artículo 2.2 de esta Ley).

2º.-Si se aplicará dicho régimen de estabilidad presupuestaria, a aquellas sociedades mercantiles, que no sean unidades de mercado, ya que de acuerdo a las menciones del SEC95, tienen la condición de administraciones Públicas, aunque adopten forma jurídica mercantil.

Para saber si la sociedad mercantil pública, participada en su capital social al 100%, es o no unidad de mercado se deberá estar a las definiciones del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales, conocido como SEC95[129]

Una sociedad mercantil podrá tener, por lo tanto, la condición de Administración Pública, a los efectos del SEC95, conforme se expuso en el epígrafe 1.2.3.

---

[128] Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera. **Artículo 2. Ámbito de aplicación subjetivo:** *A los efectos de la presente Ley, el sector público se considera integrado por las siguientes unidades: 1. El sector Administraciones Públicas, de acuerdo con la definición y delimitación del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales aprobado por el Reglamento (CE) 2223/96 del Consejo, de 25 de junio de 1996 que incluye los siguientes subsectores, igualmente definidos conforme a dicho Sistema:*
a) Administración central, que comprende el Estado y los organismos de la administración central.
b) Comunidades Autónomas.
c) Corporaciones Locales.
d) Administraciones de Seguridad Social.
2. El resto de las entidades públicas empresariales, sociedades mercantiles y demás entes de derecho público dependientes de las administraciones públicas, no incluidas en el apartado anterior, tendrán asimismo consideración de sector público y quedarán sujetos a lo dispuesto en las normas de esta Ley que específicamente se refieran a las mismas.

[129]**Manual de Cálculo del déficit en Contabilidad Nacional adaptado a las Corporaciones Locales, Intervención General de la Administración del Estado, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid** "El SEC95 define al sector institucional S.13 Administraciones Públicas como aquel que "incluye todas las unidades institucionales que son otros productores no de mercado cuya producción se destina al consumo individual o colectivo, que se financian principalmente mediante pagos obligatorios efectuados por unidades pertenecientes a otros sectores y/o que efectúan operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional". El sector de las Administraciones públicas está compuesto por un conjunto de "unidades institucionales".

LAS SOCIEDADES PÚBLICAS EN EL DERECHO COMUNITARIO

Como normativa básica de aplicación, en el ámbito del derecho comunitario, a las sociedades públicas, podríamos citas las siguientes normas jurídicas comunitarias:

1. Directiva 80/723/CEE de 25 de junio de 1980, sobre transparencia de las relaciones financieras entre los estados miembros y las empresas públicas[130].
2. Directiva 85/413/CEE, de 24 de Julio que modifica la directiva anterior.
3. Directiva 93/84/CEE, de 30 de septiembre que igualmente modifica la primera normativa citada.

En estos textos del ordenamiento jurídico comunitario se imponen restricciones a los Estados miembros dirigidas a impedir que se vulneren los principios de libre competencia.

Se define la empresa pública como: "*cualquier empresa donde los poderes públicos puedan ejercer directa, o indirectamente una influencia dominante en razón de la propiedad, de la participación financiera o de las normas que la rigen".*[131]

A los efectos examinados, la **Directiva 80/723/CEE** afirma que nos encontramos ante el supuesto de hecho de una empresa pública siempre que se den las siguientes connotaciones:

1º.-Se posea la mayoría del capital social por el poder público.

2º.-Se disponga por este de la mayoría de los votos inherentes a la participación.

3º.-Se pueda designar por el poder público a más de la mitad de los miembros del órgano de administración.

[130]**Esta Directiva ha sido expresamente derogada** por la Directiva 2006/111/CE, de 16 de noviembre. LCEur 2006\2945 sobre transparencia de las relaciones financieras entre los Estados miembros y las empresas públicas, así como a la transparencia financiera de determinadas empresas

[131]**La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 16 de julio de 1987, asunto 118/85, "*Comisión c. Italia*", TJCE\1987\95.: el Tribunal aboga por un concepto funcional de la empresa pública, como organización de medios al servicio de una actividad económica, tenga o no personalidad jurídica separada de la del Estado.** *"No importa si el Estado ejerce dichas actividades económicas a través de una entidad distinta sobre la que puede ejercer directa o indirectamente una influencia dominante, o las ejerce directamente a través de un órgano que forme parte de la Administración del Estado. En efecto, es este último caso, el hecho de que el órgano esté integrado en la Administración del Estado implica por axioma el ejercicio de una influencia dominante".*

La **Directiva 80/723 de la Comisión, de 25 de junio de 1980**, denominada directiva de la transparencia, establece una referencia a la empresa pública y la define como aquella en que: *"Los poderes públicos puedan ejercer, directa o indirectamente, una influencia dominante en razón de la propiedad de la participación financiera o de las normas que la rigen"*.

Esta Directiva ha sido expresamente derogada por la Directiva 2006/111/CE, de 16 de noviembre. LCEur 2006\2945 sobre transparencia de las relaciones financieras entre los Estados miembros y las empresas públicas, así como a la transparencia financiera de determinadas empresas

En el derecho comunitario y en consecuencia en los derechos internos de los estados miembros se definen a las sociedades públicas como aquellas en la que los poderes públicos tienen una posición dominante derivada de la participación mayoritaria en el capital social o bien en los órganos sociales. Podemos diferenciar las sociedades públicas por el nivel de participación que el ente público matricial posee en su capital social y del grado de control que ejerce sobre ellas.

En el derecho comunitario y en consecuencia en los derechos internos de los estados miembros se definen a las sociedades públicas como aquellas en la que los poderes públicos tienen una posición dominante derivada de la participación mayoritaria en el capital social o bien en los órganos sociales. El derecho comunitario regula la empresa pública desde la perspectiva básica de respeto a las normas de competencia contenidas en los tratados constitutivos de la Unión.

La conceptuación de la empresa mixta como forma pública prestadora de servicios públicos dependerá del nivel de participación del poder público matricial en su capital social, estableciéndose con carácter general la frontera del 50% de capital público para considerarla como tal.

CONTROL DE LA EMPRESA PÚBLICA POR EL ENTE MATRIZ

La jurisprudencia constitucional mediante sentencia 177/2002, de 14 de octubre establece el criterio de que "*lo determinante es que la administración de alguna manera pueda controlar la empresa determinando su política económica".*

Este es en efecto, el criterio que adopta la Directiva 80/723/CE, de la Comisión de 25 de junio de 1980, relativa a la transparencia de las relaciones financieras entre los estados miembros y las empresas públicas**,** afectada por derogación expresa por la Directiva 2006/111/CE, de 16

de noviembre. LCEur 2006\2945 sobre transparencia de las relaciones financieras entre los Estados miembros y las empresas públicas, así como a la transparencia financiera de determinadas empresas.

LA CREACIÓN DE EMPRESAS PÚBLICAS

La creación de empresas públicas por parte de los poderes públicos territoriales, debe sujetarse a unos principios de ordenación y tramitación, así como de justificación, analizando los aspectos jurídicos, técnicos, sociales, y económicos que inciden en su creación.

En el ámbito local se regula un expediente al efecto, en los artículos 96 y 97 del Real Decreto Legislativo 781/1986 (de especial importancia) que se debe tramitar con carácter previo a la creación de las sociedades públicas locales, y en el que se acredite básicamente su procedencia[132].

[132]Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, a**rtículo 96**.La iniciativa de las Entidades locales para el ejercicio de actividades económicas, cuando lo sea en régimen de libre concurrencia, podrá recaer sobre cualquier tipo de actividad que sea de utilidad pública y se preste dentro del término municipal y en beneficio de sus habitantes.

Real Decreto Legislativo 781/1986, a**rtículo 97.1**. Para el ejercicio de actividades económicas por las Entidades locales se requiere:

a) Acuerdo inicial de la Corporación, previa designación de una Comisión de estudio compuesta por miembros de la misma y por personal técnico.
b) Redacción por dicha Comisión de una memoria relativa a los aspectos social, jurídico, técnico y financiero de la actividad económica de que se trate, en la que deberá determinarse la forma de gestión, entre las previstas por la Ley, y los casos en que debe cesar la prestación de la actividad. Asimismo deberá acompañarse un proyecto de precios del servicio, para cuya fijación se tendrá en cuenta que es lícita la obtención de beneficios aplicable a las necesidades generales de la Entidad local como ingreso de su Presupuesto, sin perjuicio de la constitución de fondos de reserva y amortizaciones.

c) Exposición pública de la memoria después de ser tomada en consideración por la Corporación, y por plazo no inferior a treinta días naturales, durante los cuales podrán formular observaciones los particulares y Entidades, y d) Aprobación del proyecto por el Pleno de la Entidad Local.

2. Para la ejecución efectiva en régimen de monopolio de las actividades reservadas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 86.3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, se requerirá el cumplimiento de los trámites previstos en el número anterior referidos a la conveniencia del régimen de monopolio, si bien el acuerdo a que se refiere su apartado d) deberá ser adoptado por mayoría absoluta del número legal de miembros de la Corporación.
Recaído acuerdo de la Corporación, se elevará el expediente completo al órgano competente de la Comunidad Autónoma. El Consejo de Gobierno de ésta deberá resolver sobre su aprobación en el plazo de tres meses.

Si se solicitase dictamen del Consejo de Estado o del órgano consultivo superior del Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma, donde existiese, no se computará el tiempo invertido en evacuar la consulta.

LA SUJECIÓN A LAS REGLAS DEL MERCADO

Al efecto el Tribunal Supremo, en su sentencia de 10 de octubre de 1.989 (RJ\1989\7352) tiene sentado que, la coexistencia de empresas públicas con fines empresariales *(artículo 128.2 de la Constitución)* y de empresas privadas *(artículo 38 de la misma*) en el marco de una economía de mercado, y la pertenencia de España a la Comunidad Económica Europea, exigen que se garantice y salvaguarde la libre competencia, y para ello han de regir las mismas reglas para ambos sectores de producción público y privado. Por tanto, *las empresas públicas que actúen en el mercado, se han de someter a las mismas cargas sociales, fiscales, financieras y de toda índole que afecten a las privadas y a sus mismos riesgos, sin poder gozar de privilegios de ningún tipo, pues ello podría impedir, restringir o falsear el juego de la libre competencia del mercado vulnerando el artículo 85 del Tratado de Roma* (LCEur 1986\8). No pudiendo tampoco estas empresas de capital público prevalecerse de ninguna forma de posición dominante ni subordinar la celebración de contratos a la aceptación por los otros contratantes de prestaciones suplementarias que por su naturaleza o según los usos mercantiles, no guarden relación alguna con el objeto de dichos contratos (art. 86 del mismo Tratado).Estas empresas privadas de capital público no pueden recibir ayudas ni subvenciones de fondos públicos de ninguna clase, con las solas salvedades que enumeran los apartados 2 y 3 del artículo 92 del Tratado, y aun siempre sometiendo previamente las excepciones *(con una antelación mínima de 3 meses antes de poder aplicarlas)* a la consideración de la Comisión del Mercado Común -artículos 93.3 del Tratado y 1. º, 1 del Real Decreto 1755/1987 de 23 de diciembre (RCL 1988\133).

En resumen: la creación de empresas públicas para fines empresariales es legalmente posible, pero está sujeta a la doble condición de que la actividad empresarial que se vaya a desarrollar con la empresa pública sea una actividad de indudable interés público apreciable y apreciado en el momento de su creación, y que en el ejercicio de la actividad económica empresarial de que se trate la empresa pública se someta sin excepción ni privilegio alguno, directo ni indirecto, a las mismas reglas de libre competencia que rigen el mercado

LA OBTENCIÓN DE RENDIMIENTOS ECONÓMICOS

Las entidades que integran el sector público empresarial, pueden comportarse o no, como unidades administrativas a los efectos de contabilidad nacional, y ello tiene, obviamente, una trascendencia en la fiscalidad de estos entes, en cuanto realicen funciones públicas como medio jurídico técnico de la administración pública general; cuestión que se abordará en el capítulo II.

La diferencia sustancial de dicha clasificación es la procedencia y naturaleza de los rendimientos económicos obtenidos por la empresa.

De la diferencia conceptual de las empresas públicas en prestadoras de servicios públicos y de actividades meramente económicas aunque sean estas de interés general, se derivan importantes efectos en lo que respecta a la generación de activos económicos y financieros. Si se trata de la prestación de una actividad económica de interés general la contraprestación de la sociedad pública o dependiente derivada de colocar bienes o servicios, suele ser un precio privado fijado de acuerdo a criterios de mercado y con la única limitación de estar sujeto, en ocasiones, a previa autorización administrativa.

Tal sucede por ejemplo en las sociedades que explotan concesiones públicas de carácter portuario. Por el contrario, cuando la sociedad pública ejerce actividades económicas en plena competencia con el sector privado, los precios suelen fijarse por sus órganos de dirección, de acuerdo a lo que establezcan sus estatutos, sin más consideración, que el control posterior que se reserva la administración pública matriz de fiscalizar a estos órganos de gestión en la Junta General de la Sociedad, donde su participación puede ser única o mayoritaria.

Cuando sin embargo las sociedades explotan servicios públicos, la política tarifaria puede estar inmersa directa o indirectamente en el ejercicio de la capacidad o potestad tributaria ejercida por el poder público respecto del cual guardan una relación de dependencia, sea en condición de único titular, sea en condición de socio participe, o sea en la condición de titular del servicio público cuya explotación se concede, se concierta o se gestiona interesadamente. Esta reflexión clásica sobre el ejercicio de potestades tributarias limitadas por las sociedades públicas o privadas operadoras de servicios públicos, ha sufrido vaivenes, en cuanto a la discusión doctrinal y a los pronunciamientos jurisdiccionales y jurisprudenciales, y si bien se podía entender como una interpretación acorde a la definición de tributos que se estableció originalmente en la Ley General Tributaria de 2.003[133], la posterior modificación de su artículo 2.2.a) por la Ley 4/2011, ha puesto de nuevo en discusión este aspecto de traslación de potestades de derecho tributario del ente matriz al ente dependiente mercantil, e inclinarse por la existencia de previos privados, sujetos a previa autorización de la administración pública titular que es quien detenta las potestades de derecho público.

[133]Actualmente existe un proyecto de ley en trámite, de modificación de la LGT de 2.003, número 121/0001462015 de 21 de abril. LEG 2015\1654.

La anterior Ley 8/1989 de 13 de abril de Tasas y Precios Públicos contenía una adecuada diferenciación entre las figuras de ingresos de derecho público de diferente naturaleza, diferenciándolos de la contraprestación obtenida por las empresas explotadoras de servicios públicos.

Esta diferenciación entre una potestad tarifaria y una potestad tributaria, derivaba del hecho de vincular subjetivamente la potestad tributaria a la existencia de un ente de derecho público que intervenga en la relación económica con el usuario del servicio de que se trate.

Por el contrario en la potestad tarifaria se produce una intervención de la administración titular del servicio en la autorización de los precios que pueda fijar el explotador privado.

La jurisprudencia desarrollo ampliamente la diferenciación entre el concepto de tarifa sujeta a previa autorización y de ingreso de derecho público, tal como se expone a continuación: Una opinión sentada inicialmente es que el concepto de tasa, como figura tributaria, se debía conceptuar, pues, como la contraprestación de un servicio prestado directamente por la Administración, y sin embargo la tarifa (sea el reflejo de la misma o no) como la contraprestación existente y exigible cuando la explotación se realizase mediante un sujeto de derecho privado.

En tal sentido la **Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 1998** incidió en la diferencia básica entre tasas y precios privados.

Según esta sentencia, existiría una contraprestación tributaria cuando el servicio se preste en régimen de derecho público, entendiendo este hecho objetivo, cuando se traslada al empresario privado potestades tributarias que ejerce en nombre de la Administración.

En este sentido la contraprestación exigida al usuario sería propio de una tasa cuando se preste un servicio de titularidad pública en virtud del ejercicio de potestades públicas determinadas legalmente por aplicación del principio de "reserva de Ley". Por el contrario la contraprestación sería un precio privado cuando existan contratos no vinculados al ejercicio de potestades de derecho público.

En consecuencia se conceptuaban las empresas públicas de prestación de servicios públicos como aquellos elementos instrumentales de un poder público que gestionan servicios que están determinados legalmente por una vinculación al derecho público y cuya contraprestación es de naturaleza jurídico privada, lo que supone una potestad diferente aunque relacionada

con la tributaria, la cual está determinada por el ejercicio de una potestad que sólo corresponde a un poder público.

Tal criterio se estableció por la **Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 1997**, con respecto a la contraprestación obtenida del usuario por el suministro de agua potable a domicilio.[134]

En el mismo sentido se pronuncio el **TS en sentencia del 16 de junio de 1997**, considerando que el precio satisfecho por los usuarios de un servicio público a una empresa concedente es una renta de empresa, a modo de contraprestación pecuniaria y nunca una tasa, que como modalidad tributaria, constituye un ingreso de derecho público derivado del ejercicio de una potestad tributaria originaria o derivada.

Podemos encontrar mayores referencias a esta diferencia conceptual en la **Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de enero de 1998,** que desgloso claramente estas dos potestades: Una potestad tarifaria y otra potestad tributaria.

La potestad tarifaria tiene su antecedente legislativo histórico en la Ley de subsistencias de 1916.Con ello la jurisprudencia del TS muto el sentido de la normativa anterior o se separo de la misma, como la contenida en el artículo 155 del Decreto de 17 de junio de 1955.

La separación de la jurisprudencia del criterio del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales (RSCL) se produjo ya en época preconstitucional mediante **sentencia del Tribunal Supremo de fecha del 12 de noviembre de 1970**, manteniéndose este criterio en posteriores **sentencias de 17 de marzo de 1979, 1 de marzo de 1980 y 10 de mayo de 1988.**

Llegado a este extremo el artículo 155 del RSCL citado refería que la contraprestación de servicios públicos tendría la configuración de tasa, independientemente de si el prestador es la

[134] **STS 27.09.1997**: Conforme esta Sentencia la contraprestación por el suministro de agua potable es un precio privado o tarifa cuando tal servicio lo presta una entidad mercantil concesionaria, aunque este sujeto a previa intervención y autorización administrativa y sea coincidente con el ingreso de derecho público que percibiría la administración si gestionase el servicio directamente por sus propios medios.

propia administración, otro ente de derecho público o un operador privado que actúe mediante concesión administrativa.[135]

Su derogación quedaba fuera de toda duda por aclaración explícita del TS en su **sentencia de 21 de abril de 1999,** cuando señalaba que esta norma no podía prevalecer sobre las disposiciones de la Ley General Tributaria entonces vigente.

No obstante la jurisprudencia examinada, habría que diferenciar la posición jurídica cuando nos encontrábamos ante las diferentes formas subjetivas de empresa prestadora de servicios públicos.

1º.-Si se trataba de una empresa privada concesionaria sería de aplicación la doctrina establecida por el Tribunal Supremo anteriormente citada.

2º.- Si se trataba de una empresa de economía mixta dependería si la misma era o no dependiente. La dependencia estaría vinculada al control de la empresa por parte de los poderes públicos.

3º.-Si se trataba de una sociedad pública instrumental participada al 100% en su capital social por el poder público que gestiona o explota servicios públicos por encomienda estatutaria o fundacional o casuística particular. En el tercer supuesto examinado no operaria la diferencia entre política tarifaria y política tributaria o entre potestad tributaria y potestad tarifaria, ya que es la Administración quien actúa en forma de gestión directa.

Deberemos entender una diferencia sustancial entre el supuesto referido y el traslado de potestades al empresario gestor, en el sentido de que esté cobre del usuario las tasas fijadas por la Administración, cuestión que se debe diferenciar del precio contractual del servicio *(donde cobra perfecto encaje la diferencia mencionada entre potestad tributaria y potestad*

---

[135]**Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales. Decreto de 17 junio 1955. RCL 1956\85, artículo 155. [Carácter de las tarifas]:***1. En los servicios prestados directamente por la Corporación, con o sin órgano especial de administración o mediante fundación pública del servicio, o indirectamente por concesión otorgada a particular o Empresa Mixta o por Consorcio con otros Entes públicos, las tarifas que hayan de satisfacer los usuarios tendrán la naturaleza de tasa y serán exaccionables por la vía de apremio.*

2. Si el servicio se prestare con arreglo a las formas de Derecho privado y, en especial, por Sociedad privada, municipal o provincial, arrendamiento o concierto, las tarifas tendrán el carácter de precio o merced, sometido a las prescripciones civiles o mercantiles.

3. Cualquiera que fuere la forma de prestación, tendrán, no obstante, carácter de tasa las tarifas correspondientes a los servicios monopolizados y a los que fueran de recepción obligatoria para los administrados.

tarifaria). En el supuesto mencionado las tasas pasan a integrar el presupuesto público y ello con independencia de que sean coincidentes con el precio contractual fijado para la gestión por empresa interpuesta, en cuyo caso se habla de régimen de auto financiación.

Igualmente tendrá la consideración de tasa o ingreso de derecho público el canon que revierta el concesionario a la Administración que de igual forma pasará a integrar su presupuesto público. A tal efecto fue clarificadora la **Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 2 de julio de 1.999.**

En el desarrollo de este debate es de destacar el desarrollo del tema por la jurisprudencia constitucional recogida en las **sentencias del Tribunal Constitucional 185/1995 y 223/1999**, que establece las siguientes premisas jurídicas:

1º.- Para entender si nos encontramos o no ante un una prestación patrimonial de carácter público se debe valorar si nos encontramos o no ante una prestación coactivamente impuesta.

2º.- Para ello es necesario valorar la existencia o no de voluntariedad en la solicitud de la acción administrativa, constitutiva de una actuación o servicio.

3º.- La voluntariedad no existe cuando nos encontramos ante prestaciones establecidas coactivamente u obligaciones impuestas al particular por el ente público.

En este sentido la existencia de un régimen jurídico público no es suficiente por si sólo para considerar la prestación patrimonial como de carácter público en el sentido del artículo 31.3 de la Constitución Española.[136]

4º.- La voluntariedad debe ser efectiva y no lo es cuando los entes públicos actúan en una posición de monopolio de hecho o de derecho para la utilización de bienes, servicios o actividades.

En este amplio desarrollo jurisprudencial y doctrinal sobreviene la aprobación de la Ley General Tributaria por Ley 58/2003, de 17 de diciembre, que vincula las tasas a las siguientes premisas:

1ª.-Constituyen un ingreso de naturaleza jurídica tributaria.

[136] **CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA (CE), artículo 31. 1**. *Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.*

2ª.-Cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten, o beneficien de modo particular al obligado tributario (….), excluyendo los supuestos de solicitud o recepción voluntaria.

3ª.-Se entiende que los servicios o actividades se prestan en régimen de derecho público, cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público.

A tenor de este cambio normativo la doctrina dominante[137] estima que el concepto de tasa abarca tanto las formas de gestión directa e indirecta como consecuencia inmediata de la dicción del actual artículo 2.2.a) de la LGT.[138]/[139]

Tal cambio de criterio jurisprudencial se puede entender como una regresión a la dicción del artículo 155 del Decreto de 17 de junio de 1955.

EMPRESAS PÚBLICAS DE EJERCICIO Y FOMENTO DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS DIVERSAS.-En este apartado, como cierre se debe mencionar que cuando las empresas públicas gestionan actividades económicas en el marco de una concurrencia con el sector privado en la actividad económica general y en el mercado, se sujetan plenamente al ámbito de las normas de libre concurrencia sin que en principio sea posible establecer un marco jurídico aplicable que lesione esta igualdad de condiciones jurídicas en el orden financiero, económico y tributario..A los efectos entendemos como actividad económica general aquella que no pertenece al elenco del

---

[137] **TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ**: "*La tasa como contraprestación de servicios públicos locales a la luz de la nueva Ley General Tributaria*", El Consultor nº 19/2004.

[138] **LEY GENERAL TRIBUTARIA, Ley 58/2003, de 17 de diciembre: artículo 2.2 (versión original, hoy modificada por la Ley 4/2011)**:Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos :a)Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado. Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público."

[139]**Actualmente existe un proyecto de Ley en trámite**, de modificación de la LGT de 2.003, número 121/0001462015 de 21 de abril. LEG 2015\1654.

derecho público *(entendida esta como una reserva de un marco de competencia pública prestacional de la que se derive la consecuencia de provocar una interferencia en la esfera de potestades privadas de los ciudadanos por parte de los poderes públicos ejerciendo potestades de derecho público).* Mediante esta actividad económica general se colocan bienes y servicios en el mercado, en aras de una finalidad de interés público pero en igualdad de condiciones que el sector privado.

2.1.3.2-TIPOLOGÍAS DE SOCIEDADES PÚBLICAS.

Las sociedades públicas necesariamente han de adoptar una forma de sociedad capitalista con limitación de responsabilidad. No existen antecedentes de sociedades o empresas públicas de "estructura personalista" desde la perspectiva del derecho mercantil. Por lo tanto se regulan, en cuanto a su forma mercantil, por lo dispuesto en la Ley de Sociedades de Capital, aprobada por el Real Decreto ley 1/2010, de 2 de julio, que sustituye a las anteriores Leyes de Sociedades de Responsabilidad Limitada y Sociedades Anónimas respectivamente, hoy en día derogadas, y sustituidas por la Ley citada[140].

LA CLASIFICACIÓN DE LAS SOCIEDADES PÚBLICAS.-De todo lo expuesto en este epígrafe, se pueden diferenciar las sociedades públicas por el nivel de participación que el ente público matricial posee en su capital social y del grado de control que ejerce sobre ellas.

Por una parte existen sociedades cuyo capital social es íntegramente de titularidad pública o bien parcialmente. En el segundo supuesto estaremos a hablar de sociedades de economía mixta.

Dentro de estas últimas el nivel de participación pública implicará que se consideren o no dependientes del poder público. La frontera a tal fin se suele fijar en el 50%.En definitiva lo sustancial es que las empresas públicas se configuren como órganos dependientes de la administración, y sujetos a su dirección.

[140]Real Decreto ley 1/2010, de 2 de julio, **preámbulo de la Ley de sociedades de capital**: *El presente Real Decreto Legislativo cumple con la previsión recogida en la disposición final séptima de la Ley 3/2009, de 3 de abril (RCL 2009, 719), sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, que habilita al Gobierno para que, en el plazo de doce meses, proceda a refundir en un único texto, bajo el título de «**Ley de Sociedades de Capital**», las normas legales que esa disposición enumera.*

De este modo se supera la tradicional regulación separada de las formas o tipos sociales designadas con esa genérica expresión, que ahora, al ascender a título de la Ley, alcanza rango definidor.….."

La jurisprudencia constitucional mediante **sentencia 177/2002, de 14 de octubre** establece el criterio de que "*lo determinante es que la administración de alguna manera pueda controlar la empresa determinando su política económica".*

Este es en efecto, el criterio que adopta la **Directiva 80/723/CE, de la Comisión de 25 de junio de 1980**, relativa a la transparencia de las relaciones financieras entre los estados miembros y las empresas públicas.

Esta directiva ha sido expresamente derogada por la Directiva 2006/111/CE, de 16 de noviembre, sobre transparencia de las relaciones financieras entre los Estados miembros y las empresas públicas, así como a la transparencia financiera de determinadas empresas[141].

Respecto de la promoción de empresas públicas por parte del sector público la misma ha sido objeto de análisis por el Tribunal Supremo, en su **sentencia de 10 de octubre de 1989**[142],, que se puede resumir en la conclusión de que:"… *así como los particulares pueden crear empresas con plena libertad de criterios sin más condición que la de que sus fines sean lícitos, todas las actuaciones de los órganos de la Administración pública deben responder al interés público que en cada caso y necesariamente siempre ha de concurrir (artículo 103 de la Constitución Española)".*

[141]**Directiva 2006/111/CE, de 16 de noviembre. LCEur 2006\2945**.**Transparencia de las relaciones financieras entre los Estados miembros y las empresas públicas, así como a la transparencia financiera de determinadas empresas: Artículo 10.** Queda derogada la Directiva 80/723/CEE (LCEur 1980,296), modificada por las Directivas indicadas en el anexo I, parte A, sin perjuicio de las obligaciones de los Estados miembros relativas a los plazos de transposición al Derecho nacional de las Directivas que figuran en el anexo I, parte B. Las referencias a la Directiva derogada se entenderán hechas a la presente Directiva y se leerán con arreglo a la tabla de correspondencias que figura en el anexo II.

[142]**STS 10-10-1989, RJ \1989\7352**: "*…mientras los particulares pueden crear sus empresas con plena libertad de criterios, sin más condición que la de que sus fines sean ilícitos (artículo 38 de la Constitución), todas las actuaciones de los Órganos de la Administración Pública deben responder al interés público que en cada caso y necesariamente siempre ha de concurrir (art. 103.1 de la Constitución), tanto si se trata de actos de autoridad, como de actuaciones empresariales, pues en cuanto a estas últimas el art. 31.2 de la propia Constitución también exige una equitativa asignación de los recursos públicos y que su programación y ejecución responda a criterios de eficiencia y de economía, lo cual no es compatible con actuaciones empresariales públicas carentes de justificación"..*

Se debe recordar, que además, la Constitución Española de 1.978, establece la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.[143]Por otra parte la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 24 de junio de 2.003, establece que las sociedades mercantiles constituidas por la Administración como socio único, son más próximas a la fundación de un servicio público que a una figura asociativa[144].

---

[143]**CE. Artículo 9. [Principios constitucionales**]: *1. Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico.*

2. Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social.

3. La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

[144]**STS 23-06-2003, RJ 2003\4589**: La realidad es que las sociedades mercantiles constituidas por la Administración como socio único, se hallan más cerca de la fundación de un servicio público que de una figura asociativa (art. 1665 del Código Civil [LEG 1889, 27] , art. 116 del Código de Comercio [LEG 1885, 21]); tan es así que el artículo 10, párrafo segundo, de la Ley de 17 de julio de 1951 (RCL 1951, 811, 945) , de Sociedades Anónimas y luego el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre (RCL 1989, 2737 y RCL 1990, 206) , han tenido que «exceptuar de lo establecido en el apartado anterior (número de socios fundadores no inferiores a tres) a las sociedades constituidas por el Estado, Comunidades Autónomas o Corporaciones Locales, o por organismos o entidades de ellos dependientes». Es cierto que externamente estas sociedades mercantiles se relacionan con los usuarios bajo formas jurídicas propias del Derecho privado, pero en cambio internamente actúan casi como un órgano del ente público.

En especial, desde el punto de vista de su régimen –económico– financiero, forman parte del Sector público y se hallan sometidas a determinadas disposiciones de la Ley General Presupuestaria (RCL 1988, 1966, 2287) , de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas de 18 de mayo de 1995 (RCL 1995, 1485, 1948) y quedan sometidas a la fiscalización del Tribunal de Cuentas y, particularmente, es menester traer a colación el Texto articulado de la Ley especial para el Municipio de Barcelona, aprobado por Decreto de 23 de mayo de 1960 (RCL 1960, 907, 1124) , cuyo artículo 3º, apartado 1, disponía:

«1. Las Entidades municipales autónomas y las Sociedades municipales, excepto las de economía mixta, estarán consideradas como órganos técnico jurídicos de gestión del Ayuntamiento, les serán aplicables los beneficios reconocidos a éste por las Leyes, especialmente disfrutarán de las exenciones y bonificaciones fiscales, prestación de créditos y demás que correspondan a las Corporaciones municipales», régimen que es fiel expresión de la consideración interna de las sociedades municipales (participadas al 100% por el Ayuntamiento), como gestión directa de los servicios, o sea, como prestados por un órgano técnico-jurídico del mismo.

Por todo ello es una simplificación afirmar, sin más, que se trata de sociedades mercantiles idénticas a las pertenecientes a socios privados en todo o en parte, razón por la cual la Sala considera que hasta la promulgación de la Ley 87/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) , del IVA, el apartado 6º del artículo 5º de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, anterior, permite, conforme a nuestro Derecho interno, afirmar que una sociedad mercantil municipal, participada al 100 por 100 por el Ayuntamiento, que presta un servicio público, lo

Externamente estas sociedades se relacionan con los usuarios bajo formas jurídicas propias del derecho privado, pero internamente actúan como un órgano del ente público. Desde el punto de vista de su régimen económico financiero forman parte del sector público. Las referencias de la doctrina y la jurisprudencia al régimen fiscal de las empresas públicas son múltiples. A título de ejemplo podríamos citar la doctrina tributaria (Dirección General de Tributos) había sentado el criterio de que las sociedades mercantiles debían ser participadas en un 100% por un ente público de derecho administrativo para que les fuese de aplicación el régimen de no sujeción al IVA establecido en el artículo 7-8º de la Ley, siempre que además se diesen los requisitos objetivos y subjetivos establecidos con carácter general.

Por lo tanto fuera de estos supuestos, las sociedades públicas y por lo tanto las de economía mixta, aunque dependientes de un ente público, estaban sujetas a IVA a todos los efectos.

Esta doctrina debe ser reanalizada a la luz de la modificación operada en este artículo por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, cuestión que se analizará por sistemática expositiva, en el capítulo II relativo a la fiscalidad de los servicios públicos, en las diferentes tipologías tributarias, en relación a la imposición indirecta.

2.1.3.2.1.-SOCIEDADES MERCANTILES PÚBLICAS DE RESPONSABILIDAD LIMITADA.

Las sociedades personalistas (colectiva, comanditaria y similares), reguladas en el código de comercio, son formas mercantiles, no admitidas para las sociedades públicas.

Desde la perspectiva anterior las menciones de tal interdicción en el ordenamiento jurídico interno son múltiples. A título de ejemplo, en lo que a las entidades locales españolas se refiere, el Real Decreto Legislativo 781/1986, que aprueba el texto refundido de disposiciones vigentes de régimen local, establece que se deberá adoptar por estos entes una de las formas de sociedad mercantil de responsabilidad limitada.

Siguiendo al autor Ángel Ballesteros[145], el legislador no ha querido excluir a la modalidad de Sociedad Anónima, sino que sólo pretende delimitar el ámbito societario a aquéllas "con" una responsabilidad limitada. No es posible pues la constitución de una sociedad civil, ni de una

hace como gestión directa de un Organismo Público, respetando así las prescripciones de la Sexta Directiva.

[145]**ANGEL BALLESTEROS**, *Manual de Gestión de Servicios Públicos Locales*, página 224 ed. El Consultor, Madrid, 2.005.

sociedad colectiva, sin limitación de responsabilidad, ni tampoco de una sociedad comanditaria, que exige dos socios, el colectivo y el comanditario.

2.1.3.2.2.-SOCIEDADES DE CAPITAL PLENAMENTE PÚBLICO.

Se caracterizan estas sociedades por el hecho de que la totalidad del capital social pertenece al poder público que precisamente las configura como entes instrumentales(medios propios, u órganos jurídico-técnicos) para la prestación de un servicio público o bien para el ejercicio de una actividad económica. Desde la perspectiva del derecho mercantil son sociedades unipersonales. Para la creación de estos entes instrumentales será preciso con carácter general un motivo o finalidad pública consistente en la explotación de un servicio público o del ejercicio de una actividad económica.

2.2.-**PRESTACIÓN DE SERVICIOS MEDIANTE OTRAS TIPOLOGÍAS ORGANIZATIVAS DIFERENTES A LA SOCIEDAD MERCANTIL**.

Como ya se mencionó en la Subsección anterior, la Ley 47/2003, de 26 de noviembre (LGP) establece una diferenciación legal entre entes de naturaleza jurídica pública administrativa y el denominado sector empresarial, que incluye las entidades públicas empresariales, las sociedades mercantiles estatales, y las fundaciones del sector público estatal.[146].

2.1.4.-MEDIANTE ORGANISMOS AUTÓNOMOS DE NATURALEZA JURÍDICO ADMINISTRATIVA.

Para la prestación de servicios públicos se pueden configurar entes de naturaleza jurídica administrativa sin recurrir a formas de naturaleza jurídico mercantil.

2.1.4.1.-NATURALEZA JURÍDICA.

Tal figura se definió por la derogada Ley de Entidades Estatales Autónomas: "*como entidades de derecho público creadas por Ley, con personalidad jurídica y patrimonio propios,*

[146] Ley 47/2003, de 26 de noviembre, LGP, artículo 3. Sector público administrativo, empresarial y fundacional: *A los efectos de esta Ley, el sector público estatal se divide en los siguientes:*

2. El sector público empresarial, integrado por:

a)Las entidades públicas empresariales,

b) Las sociedades mercantiles estatales, c) Las entidades mencionadas en los párrafos g) y h) del apartado 1 del artículo anterior no incluidas en el sector público administrativo.

3. El sector público fundacional, integrado por las fundaciones del sector público estatal

independientes de los del Estado, a quienes se encomienda expresamente en régimen de descentralización, la organización y administración de algún servicio público y de los fondos adscritos al mismo, el cumplimiento de actividades económicas al servicio de fines diversos y la administración de determinados bienes del Estado".

La Ley General Presupuestaria (LGP) de 1977 diferencio a estos entre las categorías básicas de organismos autónomos de carácter administrativo y organismos autónomos de carácter industrial, financiero, o análogo.

Tal diferencia prevaleció en los textos posteriores normativos tales como la Ley de Haciendas Locales (Ley 39/1988, de 28 de diciembre) y su reglamento de desarrollo en materia presupuestaria.

Esta diferencia fue suprimida con la aparición de la figura de las entidades públicas empresariales, que se configuran como formas de gestión directa de servicios o actividades económicas, por lo cual los organismos autónomos pasaron a detentar una naturaleza exclusivamente administrativa en cuanto no solo a su condición subjetiva, sino también con respecto al objeto que desarrollan. Tal innovación, en el régimen local, fue introducida por la Ley 57/2003 de medidas para la modernización del gobierno local.

De otra parte en la Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE), se incluye dentro de la categoría de los organismos autónomos a todas las entidades de derecho público que desarrollan actividades derivadas de la propia Administración General del Estado, en calidad de organizaciones instrumentales diferenciadas y dependientes de ésta. Estos coexisten con las sociedades mercantiles estatales.[147]

Características básicas de los organismos autónomos son las siguientes:

A.-**Principio de especialidad**: Ejercen las acciones y actividades que constituyen su objeto propio de acuerdo a sus estatutos. De este principio y de acuerdo al artículo 2.4 de la LOFAGE derivaba la capacidad de obrar de estos entes de derecho público[148].

---

[147] **ORTIZ VAAMONDE**., *"El levantamiento del velo en el derecho administrativo***"**, ed. La Ley, Madrid, 2004; opina que el tratamiento de la LOFAGE merece una crítica en torno a dos puntos base: el primero relativo a la disociación entre la forma de la entidad y el régimen jurídico de actuación; el segundo el hecho de ***no haber diferenciado de manera nítida la línea divisoria entre los distintos tipos de entidades dependientes*** (organismos autónomos, entidad pública empresarial, sociedad mercantil filial).

[148]**Ley 6/1997, de 14 de abril, LOFAGE, artículo 2.4**. Las potestades y competencias

B.-**Principio normativo**: Su creación se produce por normativa de carácter legal o reglamentario. En el ámbito estatal el rango de la norma habilitante podrá ser legal ya que el Estado detenta la potestad legislativa, igual sucederá en el ámbito autonómico.

Por el contrario en el ámbito local la norma habilitante, en su caso, deberá ser necesariamente reglamentaria al disponer estos entes territoriales exclusivamente de una potestad reglamentaria; no obstante en el ámbito local sólo es preciso un acto administrativo interno de alcance general adoptado por el órgano competente (artículo 97 del TRRL).

La LOFAGE (Ley 6/1997, de 14 de abril) en su texto normativo, establece la reserva de Ley para la creación de estos organismos públicos.[149]

En el apartado b) del artículo 61.1 de la LOFAGE[150]se mencionaba explícitamente la mención de que estos organismos disponen **de un régimen fiscal propio.**

C.-**Principio de adscripción**: Según sean sus finalidades, la normativa de creación les asignará potestades administrativas de derecho público para el cumplimiento de sus fines. No obstante estas potestades pueden venir delimitadas con alcance general en normas con rango de Ley.

A su vez se le adscribirá el patrimonio y bienes precisos para el desenvolvimiento de su actividad propia. *De igual forma se le podrá asignar opcionalmente recursos propios de naturaleza jurídica tributaria*. Los organismos autónomos podrán pues, ejercer una potestad tributaria derivada de segundo o tercer grado[151], consistente en la asignación a los mismos de

administrativas que, en cada momento, tengan atribuidas la Administración General del Estado y sus Organismos públicos por el ordenamiento jurídico, determinan la capacidad de obrar de una y otros.

[149]**Ley 6/1997, de 14 de abril, LOFAGE, artículo 61. Creación de Organismos públicos**: *1. La creación de los Organismos autónomos y de las entidades públicas empresariales se efectuará por ley. La ley de creación establecerá: a) El tipo de Organismo público que crea, con indicación de sus fines generales, así como el Ministerio u Organismo de adscripción; 2.* ***El anteproyecto de ley de creación del Organismo público*** *que se presente al Gobierno deberá ser acompañado de una propuesta de estatutos y del Plan inicial de actuación del Organismo a los que se refiere el artículo siguiente*

[150]**Ley 6/1997, de 14 de abril, LOFAGE, artículo 61:***b) En su caso, los recursos económicos, así como las peculiaridades de su régimen de personal, de contratación, patrimonial, fiscal y cualesquiera otras que, por su naturaleza, exijan norma con rango de ley.*

[151] A efectos de diferenciar la que se efectúa a favor de entes públicos territoriales por parte del Estado (primer grado), de la que se asigna a entes instrumentales o jurídico técnicos por parte del Estado (segundo grado) o por los entes territoriales de nivel inferior al Estado (tercer nivel).

tasas, y contribuciones especiales en el ámbito que establezca la legislación hacendística especial[152]. En igual sentido podrán percibir precios públicos.

Se establece que es una potestad tributaria derivada de segundo o tercer grado ya que está vinculada al ámbito de decisión del ente público territorial que los constituye.

Al respecto la LOFAGE, establece el régimen económico, financiero y presupuestario de estos entes públicos.[153]

A los efectos de aplicación de esta exención fiscal del IS los organismos de que se trate deberán estar incluidos dentro del ámbito jurídico referido en el artículo 41 y siguientes de la LOFAGE (Ley 6/1997, de 14 de abril), y por lo tanto deben detentar las siguientes condiciones:

1º.-Ser creados por un ente de derecho público territorial (artículo 41).

2º.-Tener personalidad jurídica propia diferenciada (artículo 42).

3º.-Ejercer determinadas potestades de derecho público (artículo 42.2).

4º.-Tratarse de entes instrumentales para la prestación de servicios o ejercer actividades de interés general (artículo 44).

5º.-Disponer de medios o factores de actividad propios (artículos 45, 46, 47, 48 y 49).

6º.-Disponer de régimen presupuestario, económico y financiero propios (artículo 50).

Detentar estas características será requisito "sine qua non" para poder beneficiarse del régimen de exención subjetivo establecido en el artículo 9 de la LIS.

[152]**Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales** (RL 2/2004, de 5 de marzo).

[153]**Ley 6/1997, de 14 de abril, LOFAGE, artículo 62. Estatutos y Plan de actuación**: 1. Los estatutos de los Organismos autónomos y de las entidades públicas empresariales regularán los siguientes extremos: e) El régimen presupuestario, económico-financiero, de intervención, control financiero y contabilidad, que será, en todo caso, el establecido en la Ley General Presupuestaria.

f) La facultad de creación o participación en sociedades mercantiles cuando ello sea imprescindible para la consecución de los fines asignados.

2.1.5.-MEDIANTE ENTIDADES PÚBLICAS EMPRESARIALES.

Esta modalidad de entes públicos sustituye a los anteriores organismos autónomos de carácter comercial e industrial que preveía la Ley de Entidades Estatales Autónomas de 1958 (LEEA), y la Ley General Presupuestaria de 1977.

2.1.5.1.-NATURALEZA JURÍDICA.

La Ley de Funcionamiento y Organización de la Administración General del Estado recondujo la diferenciación funcional anterior a la de organismos autónomos administrativos y entidades públicas empresariales *(que pasan pues a absorber las figuras de los organismos autónomos de carácter comercial e industrial).*Su definición se establece con alcance general en el artículo 53 de la LOFAGE, que se incluye dentro del capítulo III[154].

Del que se deduce:

1º.-Se trata de organismos públicos dotados de personalidad jurídica propia.
2º.-Se relacionan con terceros con apariencia jurídica mercantil.
3º.-Su ámbito de transacciones económicas con terceros está sujeta al derecho privado.
4º.-Se rigen en su funcionamiento por el derecho privado, si exceptuamos en lo que concierne al ejercicio de las potestades de derecho público que tenga encomendados.

Al margen pues del objeto comercial e industrial, detentan los mismos principios mencionados en el apartado anterior para el supuesto de los organismos autónomos. Son entidades de derecho público, pero sujetas en su ámbito de actuación externo al derecho privado, en especial al derecho mercantil y por ello:

1º.-Detentan un ámbito organizativo interno cuasi mercantil o cuasi societario. En este sentido se exige que dispongan de un Consejo de Administración. Tal se recoge en el artículo 85.bis.1.d) de la Ley de Bases del Régimen Local.
2º.-Disponen de patrimonio propio.

---

[154]**Ley 6/1997, de 14 de abril, LOFAGE, CAPITULO III. Las entidades públicas empresariales: Artículo 53. Funciones y régimen general aplicable a las entidades públicas empresariales**: 1. *Las entidades públicas empresariales son Organismos públicos a los que se encomienda la realización de actividades prestacionales, la gestión de servicios o la producción de bienes de interés público susceptibles de contraprestación.*

2. Las entidades públicas empresariales se rigen por el Derecho privado, excepto en la formación de la voluntad de sus órganos, en el ejercicio de las potestades administrativas que tengan atribuidas y en los aspectos específicamente regulados para las mismas en esta Ley, en sus estatutos y en la legislación presupuestaria.

3º.-Disponen de presupuesto propio.

La Ley General Presupuestaria en su artículo 64 exige que estos entes públicos elaboren un presupuesto de explotación donde se debe detallar sus recursos y las percepciones económicas que reciban de las administraciones de las que dependen. De igual forma deben elaborar un presupuesto de capital al igual que el conjunto del sector público empresarial en el que se encuadran.

En cuanto a su financiación, el sistema básico lo establece la LOFAGE, en su artículo 65[155].

Es de destacar que el artículo citado no menciona la fiscalidad activa dentro de sus posibilidades de financiación.

No obstante tal artículo es de aplicación al género global de organismos dependientes y no en exclusividad a las entidades públicas empresariales (a las que se dedica específicamente el apartado 2º). Por lo tanto sería posible opinar que pueden ser beneficiarias del ejercicio de potestades de derecho público, y que entre ellas se encuentra la tributaria siendo que por lo tanto podrían exaccionar tributos directamente vinculados a su actividad, o que se le asignasen con carácter general.

En consecuencia podrían exaccionar tasas en período de recaudación en voluntaria, pero en virtud de una potestad tributaria derivada que será de primer grado en el supuesto de que la entidad matriz territorial sea el Estado, o en una potestad tributaria derivada de segundo grado si está es una entidad local. En lo que respecta a las autonomías territoriales se deberá estar a lo que dispongan sus respectivos estatutos de autonomía.

---

[155]**Ley 6/1997, de 14 de abril, artículo 65. Recursos económicos**1. Los recursos económicos de los Organismos autónomos podrán provenir de las siguientes fuentes:

a*) Los bienes y valores que constituyen su patrimonio.*
b) Los productos y rentas de dicho patrimonio.
c) Las consignaciones específicas que tuvieren asignadas en los Presupuestos Generales del Estado.
d) Las transferencias corrientes o de capital que procedan de las Administraciones o entidades públicas.
e) Los ingresos ordinarios y extraordinarios que estén autorizados a percibir, según las disposiciones por las que se rijan.
f) Las donaciones, legados y otras aportaciones de Entidades privadas y de particulares.
g) Cualquier otro recurso que pudiera serles atribuido.

2. Las entidades públicas empresariales deberán financiarse con los ingresos que se deriven de sus operaciones y con los recursos económicos comprendidos en las letras a), b), e), y g) del apartado anterior. Excepcionalmente, cuando así lo prevea la ley de creación, podrán financiarse con los recursos señalados en las restantes letras del mismo apartado.

De ello deriva el hecho de que aunque ejerzan esta potestad tributaria, no pueden sin embargo, crear tributos *ex novo*, precisando de una previa norma jurídica del ente territorial del que dependen. No podrán por el contrario exaccionar impuestos, dado que estos tributos sólo pueden ser exaccionados por los entes públicos territoriales. Esta cuestión no es del todo clara hoy en día, tras las reformas operadas en la LGT de 2.003 por la Ley 4/2011, y por la Ley 28/2014, en la Ley 37/1992, inclinándome a pensar de que los precios girados por las entidades públicas empresariales, deben tener la condición de precios privados previamente autorizados, que pueden ser coincidentes con las tasas prefijadas en los acuerdos de imposición y ordenación, por sus entes públicos matrices. No obstante la praxis real sigue a ser la descrita como se comentará en los capítulos siguientes.

En definitiva se debe estar a la espera de cómo aborda la cuestión el nuevo proyecto de reforma de la LGT, actualmente en trámite legislativo[156].

Por lo tanto les corresponde las siguientes analogías y diferencias con las sociedades mercantiles:

1º.-analogías: son entes dirigidos a realizar actividades mercantiles.
2º.-diferencias: son entes dotados de naturaleza jurídico-pública, que pueden ejercer potestades administrativas. Las sociedades públicas no pueden ejercer tales potestades.

[156]Actualmente existe un proyecto de ley en trámite, de modificación de la LGT de 2.003, número 121/0001462015 de 21 de abril. LEG 2015\1654.

2.1.6.-MEDIANTE FUNDACIONES PÚBLICAS.

La posibilidad de crear fundaciones por parte de las Administraciones ya fue recogido por la Ley de Fundaciones 30/1994, de 24 de noviembre. Actualmente la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, mantiene dicho criterio.

2.1.6.1.-NATURALEZA JURÍDICA.

Se trata de organizaciones sin fin de lucro que tienen afectado un patrimonio para la realización de fines de interés general. Como se mencionó pueden ser creadas por personas físicas y jurídicas, sean estas públicas o privadas.

Como organización tienen personalidad jurídica propia que se perfecciona desde su inscripción en el registro de fundaciones. Precisan de una escritura de constitución que deberá determinar su dotación, valoración, forma y realidad de estás. La dotación podrá consistir en bienes y derechos de cualquier tipo, siempre que sea suficiente para el cumplimiento de los fines fundacionales.

Tienen un sistema de organización propia consistente en órganos de gobierno, denominados **PATRONATOS.**

Su patrimonio fundacional deberá estar constituido por aportaciones de los entes públicos promotores en más de un 50%, debiéndose mantener este requisito permanente. El artículo 46 de la Ley reguladora establece que las fundaciones no podrán ejercer potestades públicas.

La Ley General Presupuestaria contiene referencias explícitas a su ámbito económico, financiero y presupuestario.[157]La Ley General Tributaria también realiza regulaciones específicas de aplicación a las fundaciones públicas en su artículo 40.[158]

---

[157]**LEY GENERAL PRESUPUESTARIA, Ley 47/2003, de 26 de noviembre, artículo 67. Modificaciones Presupuestarias:** *1. Las sociedades mercantiles estatales, las entidades públicas empresariales y las fundaciones del sector público estatal dirigirán su funcionamiento a la consecución de los objetivos emanados de los planteamientos reflejados en sus presupuestos de explotación y capital y en sus programas de actuación plurianual, en su caso.*

[158] **LGT, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, artículo 40.4:** *En caso de disolución de fundaciones o entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a los destinatarios de los bienes y derechos de las fundaciones o a los partícipes o cotitulares de dichas entidades.*

2.1.7-MEDIANTE ENCOMIENDAS DE GESTIÓN.

En primer lugar se debe mencionar que la encomienda de gestión efectuada a un ente público dependiente, como por ejemplo a una sociedad pública, es absolutamente factible en derecho.

Las aportaciones inherentes a la misma, de acuerdo a las normas de valoración, detentan la condición de ingresos por subvenciones percibidas, de carácter finalista, y en consecuencia no son aportaciones patrimoniales, que solamente se reflejarían en el balance y no en la cuenta de pérdidas y ganancias; esta cuestión se ha analizado en el subepígrafe 1.2.4.7.

A.-LA ENCOMIENDA DE GESTIÓN DETENTA LA SIGUIENTE DINÁMICA Y JUSTIFICACIÓN LEGAL:

A1.-Denominaciones:

Encomendante: Ente público que realiza la encomienda de gestión de un determinación actividad pública económica un ente del sector público, dependiente de la misma

Encomendado: Ente público que recibe y acepta la encomienda de gestión

A2.-Normativa contable y financiera aplicable:

1º.-Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de 2.007. NVR nº 18

2º.-Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo. Norma sexta.

A3.-PROCEDIMIENTO1º.-En primer lugar el ente público matriz o dominante de la sociedad dependiente, define un proyecto de gasto, para una finalidad específica. Esta finalidad puede ser tanto el desarrollo total o parcial de un servicio público (sea coyuntural o no), como la realización de una obra o infraestructura o el mero desarrollo de una actividad económica con finalidad concreta.

2º.-Como consecuencia de esta definición del gasto, evalúa como conveniente que este proyecto se gestione por un ente dependiente cual es el supuesto de una sociedad mercantil local, cuyo capital está participado al 100% por la propia entidad local, y que por lo tanto es una forma de gestión directa de servicios y actividades económicas. Desde esta perspectiva aunque el gestor de la encomienda se coloca en vez del encomendante, no implica esto una forma de gestión indirecta de servicio o actividad económica. A los efectos el ente público matriz define un proyecto de gasto, que es precisamente la financiación de esta encomienda,

ya que se debe dotar al encomendado (sociedad mercantil), de los fondos precisos para desarrollar económicamente esta encomienda.

2.1.7.1.-NATURALEZA JURÍDICA.

Las encomiendas de gestión, se constituyen como una forma de gestión directa por la cual un ente público de base generalmente territorial, procede a realizar una encomienda o encargo a un ente instrumental o técnico dependiente, para la realización de una determinada actividad, o para la prestación de un determinado servicio público. En lo que respecta a las encomiendas de gestión, existen importantes cuestiones relativas a diferentes materias, tales, como la fiscalidad, como también en lo relativo a los aspectos de su gestión contractual en lo que respecta a la actividad encomendada.

En lo que respecta a este segundo apartado se puede establecer la siguiente reflexión genérica: Las encomiendas de gestión, en sí mismas consideradas, no implican la realización de un contrato sujeto a las prescripciones públicas, ya que tales convenios, están excluidas del ámbito de la Ley de Contratos del Sector Público, por el artículo 4.1.n) del Texto Refundido de 2.011[159]

Por otra parte la ejecución de obras por la propia Administración que se regulaba originalmente en el artículo 24 de la Ley 30/2007, de Contratos del Sector Público (LCSP), cuyo apartado 2º se refería a la utilización de "medios propios" (*hoy artículo 24 del RDL 3/2011, de 14 de noviembre, que aprueba el Texto Refundido de la LCSP),* y en relación a las encomiendas de gestión, las regula en su apartado 6º[160].

[159]**Real Decreto legislativo 3/2011, de 14 de noviembre. Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, artículo 4. Negocios y contratos excluidos**: "*n) Los negocios jurídicos en cuya virtud se encargue a una entidad que, conforme a lo señalado en el artículo 24.6, tenga atribuida la condición de medio propio y servicio técnico del mismo, la realización de una determinada prestación*. No obstante, los contratos que deban celebrarse por las entidades que tengan la consideración de medio propio y servicio técnico para la realización de las prestaciones objeto del encargo quedarán sometidos a esta Ley, en los términos que sean procedentes de acuerdo con la naturaleza de la entidad que los celebre y el tipo y cuantía de los mismos, y, en todo caso, cuando se trate de contratos de obras, servicios o suministros cuyas cuantías superen los umbrales establecidos en la Sección 2.ª del Capítulo II de este Título Preliminar, las entidades de derecho privado deberán observar para su preparación y adjudicación. las reglas establecidas en los artículos 137.1 y 190".

[160]**Real Decreto legislativo 3/2011, de 14 de noviembre. Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público LCSP., artículo 24.6**. A los efectos previstos en este artículo y en el artículo 4.1.n), los entes, organismos y entidades del sector público *podrán ser considerados medios propios y servicios técnicos de aquellos poderes adjudicadores para los que realicen la parte esencial de su actividad cuando éstos ostenten sobre los mismos un*

Para que se produzca una encomienda de gestión, es preciso que se den las siguientes características para poder considerarlas como tales:

1. Que se ejerza un control pleno del ente encomendante sobre el encomendado.
2. Que el ente matriz pueda realizar encomiendas de gestión a su ente dependiente, que sean para este, obligatorias.
3. Que el carácter de medio técnico de la administración este contemplado en norma jurídico legal, o en los estatutos del ente dependiente.

El artículo 15 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC), regula las encomiendas de gestión, abordando los siguientes aspectos[161]:

---

control análogo al que pueden ejercer sobre sus propios servicios. Si se trata de sociedades, además, la totalidad de su capital tendrá que ser de titularidad pública.

En todo caso, se entenderá que los poderes adjudicadores ostentan sobre un ente, organismo o entidad un control análogo al que tienen sobre sus propios servicios si pueden conferirles encomiendas de gestión que sean de ejecución obligatoria para ellos de acuerdo con instrucciones fijadas unilateralmente por el encomendante y cuya retribución se fije por referencia a tarifas aprobadas por la entidad pública de la que dependan.

La condición de medio propio y servicio técnico de las entidades que cumplan los criterios mencionados en este apartado deberá reconocerse expresamente por la norma que las cree o por sus estatutos, que deberán determinar las entidades respecto de las cuales tienen esta condición y precisar el régimen de las encomiendas que se les puedan conferir o las condiciones en que podrán adjudicárseles contratos, y determinará para ellas la imposibilidad de participar en licitaciones públicas convocadas por los poderes adjudicadores de los que sean medios propios, sin perjuicio de que, cuando no concurra ningún licitador, pueda encargárseles la ejecución de la prestación objeto de las mismas".

[161]**Ley 30/1992, de 26 de noviembre**, **Artículo 15. Encomienda de gestión** 1. La realización de actividades de carácter material, técnico o de servicios de la competencia de los órganos administrativos o de las Entidades de Derecho público podrá ser encomendada a otros órganos o Entidades de la misma o de distinta Administración, por razones de eficacia o cuando no se posean los medios técnicos idóneos para su desempeño.
2. La encomienda de gestión **no supone cesión de titularidad de la competencia** ni de los elementos sustantivos de su ejercicio, siendo responsabilidad del órgano o Entidad encomendante **dictar cuantos actos o resoluciones de carácter jurídico den soporte o en los que se integre la concreta actividad material objeto de encomienda.**
3. La encomienda de gestión entre órganos administrativos o Entidades de derecho público pertenecientes a la misma Administración **deberá formalizarse en los términos que establezca su normativa propia** y, en su defecto, por acuerdo expreso de los órganos o Entidades intervinientes. En todo caso el instrumento de formalización de la encomienda de gestión y su resolución deberá ser publicado, para su eficacia en el Diario Oficial correspondiente.
Cada Administración podrá regular los requisitos necesarios para la validez de tales acuerdos que incluirán, al menos, expresa mención de la actividad o actividades a las que afecten, el plazo de vigencia y la naturaleza y alcance de la gestión encomendada.
4. Cuando la encomienda de gestión se realice entre órganos y Entidades de distintas Administraciones se formalizará mediante firma del correspondiente convenio entre ellas,

A.-Necesidad de justificación

B.-Mantenimiento por el encomendante de la competencia sobre el objeto de la encomienda y ejercicio de la misma

C.-Requisitos de tramitación

D.-Convenios entre administraciones públicas, y/o entes públicos

E.-Inaplicabilidad a personas privadas, no pertenecientes al sector

De lo referido en ambas normas jurídicas legales, se deduce que se produce una especie de remisión recíproca entre ambas normas, por lo que se deben aplicar utilizando la lógica del procedimiento administrativo.

Aún cuando la LRJAP-PAC no hace referencia expresa a la figura de las sociedades dependientes como medios propios, se debería entender que los procedimientos recogidos en su artículo 15 son de aplicación general, con independencia de la característica que se otorgue a la sociedad dependiente de la entidad local, a la que pertenece el 100% de su capital social. Por otra parte, los contratos que deban celebrarse por las entidades que tengan la consideración de medio propio quedarán sometidos a la LCSP, en los términos establecidos en el artículo 4.1.n) de la misma.

A este respecto, la Junta Consultiva de Contratación Administrativa del Estado, en su **informe 65/07, de 29 de enero de 2009**, establece, entre otros, dos requisitos esenciales en la realización de la encomienda:

A.-Que el poder adjudicador, en la relación de control que ejerce, y el medio propio actúan en una relación que no es contractual sino de instrucciones unilaterales de ejecución cursadas por el poder adjudicador que el medio propio ha de ejecutar.

B.-La idoneidad del medio propio para ejecutar la encomienda de gestión, y en tal sentido debe disponer de personal y medios materiales y técnicos necesarios para ejecutar la encomienda.

---

salvo en el supuesto de la gestión ordinaria de los servicios de las Comunidades Autónomas por las Diputaciones Provinciales o en su caso Cabildos o Consejos insulares, que se regirá por la legislación de Régimen Local.
5. El régimen jurídico de la encomienda de gestión que se regula en este artículo no será de aplicación cuando la realización de las actividades enumeradas en el apartado primero haya de recaer sobre personas físicas o jurídicas sujetas a Derecho privado, ajustándose entonces, en lo que proceda, a la legislación correspondiente de contratos del Estado, sin que puedan encomendarse a personas o Entidades de esta naturaleza actividades que, según la legislación vigente, hayan de realizarse con sujeción al Derecho administrativo.

Son dos consideraciones importantes por cuanto, por un lado, implican la necesidad de un acuerdo expreso de encomienda de gestión en el que se concrete la prestación que ha de ejecutar, con la advertencia de que si precisa concertar contratos para su desarrollo, estos se han de adjudicar por la sociedad cumpliendo lo establecido al efecto en la LCSP, y, por otro lado, exigen que la entidad que recibe la encomienda disponga de la capacidad material de ejecución de su contenido, de lo que se deriva el carácter instrumental y singular de los contratos que para ello deba celebrar.

Se debe precisar, por otra parte, que el informe 1/07, de 8 de marzo, de la Junta Consultiva de Contratación de Aragón, argumenta que: "*.....Como última cuestión planteada…se está consultando sobre si es necesario que las entidades receptoras de la encomienda tengan medios suficientes para realizar la actividad encomendada.*

Esta Junta entiende que, puesto que este requisito no se establece ni por la jurisprudencia comunitaria, ni por el artículo 3 de la LCAP, ni por la Disposición Adicional Decimotercera del Texto refundido de la Ley de la Administración de la Comunidad Autónoma, no procede su exigencia, salvo que la normativa específica de creación o reguladora de la entidad encomendada así lo disponga(como, por cierto, es el caso de TRAGSA que tiene limitada su facultad para recurrir a empresarios colaboradores).

Para los supuestos en que la normativa específica no lo prevea, no cabe imponer limitación alguna a la posibilidad de contratar con terceros, como expresamente se desprende de la sentencia del TJCE de 11 de mayo de 2003."

Como vemos, el citado informe 65/07 de la JCCA del Estado, contradice este razonamiento, y aunque no expresa fundamento legal para ello, ese debe entender que considera que la limitación ha sido establecida por el artículo 24 LCSP.

En cuanto al régimen presupuestario, las encomiendas de gestión deberán contemplarse en los presupuestos del ente encomendado, y a los efectos, a título de ejemplo, en la esfera local, operaría esta cuestión de la siguiente forma:

El artículo 166 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL), menciona en su apartado 1, que se unirán como anexos al Presupuesto general los siguientes anexos:

1.-Los programas anuales de actuación, inversiones y financiación de las sociedades mercantiles de cuyo capital social sea titular único o partícipe mayoritario la entidad local.

2.-El estado de consolidación del presupuesto de la propia entidad con el de todos los presupuestos y estados de previsión de sus organismos autónomos y sociedades mercantiles.

Los estados de gastos e ingresos en la sociedad mercantil tienen mero carácter de previsión por lo que es posible cualquier alteración al alza.

En cuanto a poder configurarse como un medio de financiación del ente encomendado, además de su destino específico, por lo que respecta a los posibles beneficios obtenidos derivados que se integraran en la cuenta de explotación, no existe especialidad alguna ya que es preciso adaptarse a las normas específicas mercantiles en materia de reparto de beneficios, ya que con ocasión de la aprobación de la cuenta anual se acuerda también el reparto de los beneficios o su aplicación a reservas voluntarias, y ello tiene acceso a su vez al registro mercantil.

Estos beneficios que se puedan obtener del ejercicio de la encomienda no son un recurso genérico "estricto sensu", hasta que las reservas legales y/o voluntarias se apliquen de acuerdo a la legislación mercantil, previos los acuerdos sociales pertinentes.

POR LO TANTO Y EN RELACIÓN A LA OPERATIVA DE ESTA FORMA DE GESTIÓN DIRIAMOS QUE:

1º.-Independientemente del carácter de medio propio de la sociedad mercantil cuyo capital pertenece íntegramente a un ente público matriz, es preciso acordar la encomienda de gestión como acto unilateral de la administración encomendante en el que se fijan los términos de la encomienda que debe contener entre otras menciones la prestación que se ha de realizar, su alcance y el régimen económico.

2º.-Si la encomienda se realiza a una sociedad pública, el carácter de medio propio debe figurar en la norma de creación de la sociedad o en sus estatutos, los cuales deberán precisar el régimen de las encomiendas que se les puedan conferir o las condiciones en que podrán adjudicárseles contratos.

3º.-En el supuesto anterior es requisito para la encomienda de gestión la idoneidad de la sociedad pública para ejecutarla, si bien se advierte una suerte de contradicción al respecto entre el informe de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa del Estado 65/07, de 29/03/2009, y el de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de Aragón 1/07, de 8 de marzo. Debería prevalecer el criterio de la JCCA del Estado por ser el más reciente y tener en cuenta la nueva regulación derivada de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del

Sector Público (en su versión de texto refundido actual). Además, resulta ilógico y poco eficiente encomendar una gestión a una sociedad, buscando criterios de eficacia y agilidad, si luego ella tiene que realizar exactamente el mismo procedimiento contractual exigido a la entidad encomendante.

4º.-La sociedad mercantil, por imperativo del artículo 4.1.n) del TRLCSP, está plenamente sujeta a esta norma en los contratos que deba celebrar con motivo de la ejecución de la encomienda, y con independencia de cuál sea el criterio que se adopte en cuanto a los medios de la misma para ejecutarla.

5º.-La consideración de medio propio supone una categoría jurídica en el ámbito de la contratación administrativa, por cuanto excluye del ámbito de la LCSP la ejecución de contratos por entes dependientes del poder adjudicador cuando este ejerce sobre ellos un control análogo al ejercido sobre sus propios servicios.

A este respecto es significativa la **Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea C-340/04**, en la que une dos características inherentes a la consideración de medio propio de una sociedad mercantil, independientemente de sus relaciones empresariales ajenas a la entidad de la que dependen:

a. el control ejercido por el poder adjudicador sobre ella y
b. realizar lo esencial de su actividad con el ente territorial que la controla.

6º.-El anterior razonamiento no enerva en absoluto el procedimiento formal al que deben sujetarse las relaciones de la entidad local con sus sociedades dependientes, por lo que las encomiendas de gestión deben realizarse mediante acuerdo expreso en el que se detallen de forma exhaustiva los requisitos de la misma.

7º.-En principio, el ente público al que se efectúa la encomienda tiene autonomía para la realización de las inversiones que constituyen su objeto social y que no precisan de acuerdos específicos de la entidad de la que dependen, en el ámbito local, como antes se refirió, los programas anuales de actuación, inversiones y financiación de los entes gestores de las encomiendas, se unen al presupuesto general de la entidad como anexos que lo informan y complementan, pero, aunque puedan ser objeto de modificación al alza, tienen sustantividad propia.

Por último mencionar que las encomiendas de gestión, se mencionan, expresamente en las normas tributarias, y en concreto n la Ley 37/01992 del IVA, en su artículo 7.8 sobre regla de no sujeción de los poderes públicos, cuestión que se abordará en el capítulo siguiente.

2.1.8.-MEDIANTE FORMAS INTER ASOCIATIVAS PARA LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS Y ACTIVIDADES ECONÓMICAS.

Los municipios pueden asociarse para finalidades propias de su ámbito de competencia constituyendo asociaciones dotadas de personalidad jurídica propia. Tal cuestión es objeto de mención en la Carta Local Europa al establecer que *"las entidades locales tienen el derecho, en el ejercicio de sus competencias, de cooperar y, en el ámbito de esta Ley, asociarse con otras entidades locales para la realización de tareas de interés común."*

Se analizará en este apartado un estudio sucinto de las figuras asociativas, más implantadas, con especial referencia a las Mancomunidad intermunicipales de municipios, que obviamente, opera en las esfera local, y por otra parte a los Consorcios, que como forma asociativa de entes públicos, está abierta a administraciones públicas territoriales de diferente nivel, que se consorcian para la persecución y consecución de objetivos comunes.

2.1.8.1.-LAS ENTIDADES PÚBLICAS INTER TERRITORIALES: CONSORCIOS Y MANCOMUNIDADES.

Cuando las asociaciones están integradas exclusivamente por municipios hablamos de Mancomunidades, si por contra intervienen otras Administraciones Públicas Territoriales estaremos a hablar de consorcios

2.1.8.1.1.-LAS MANCOMUNIDADES.

Las entidades locales pueden asociarse con otras para la prestación en común de servicios públicos, o para la promoción de infraestructuras locales. Para ello pueden constituir consorcios o mancomunidades intermunicipales. Esto se menciona claramente en el artículo 44 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, que reconoce el derecho a los municipios a promover su asociación con otros entes públicos de igual naturaleza[162]:

[162]**Ley 7/1985, de 2 de abril, artículo 44**: "1.Se reconoce a los municipios el derecho a asociarse con otros en mancomunidades para la ejecución en común de obras y servicios determinados de su competencia.
2. Las mancomunidades tienen personalidad y capacidad jurídicas para el cumplimiento de sus fines específicos y se rigen por sus Estatutos propios. Los Estatutos han de regular el ámbito territorial de la entidad, su objeto y competencia, órganos de gobierno y recursos, plazo de

I.-En el caso de las Mancomunidades, estos entes detentan personalidad jurídica propia e independiente de la de los municipios mancomunados, y detentan, pues, la naturaleza jurídica de entidades locales supramunicipales.

II.-Disponen y pueden ejercer las potestades de derecho público establecidas en el artículo 4 de la Ley 7/1985, de 2 de abril[163]: *"*

III.-Por otra parte la Ley Reguladora de las Haciendas Locales *(Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo)*, establece que las Mancomunidades Inter Municipales, podrán detentar la potestad para disponer de recursos de derecho público y privado[164].

---

duración y cuantos otros extremos sean necesarios para su funcionamiento."

[163]**Ley 7/1985, de 2 de abril, artículo 4**: *1. En su calidad de Administraciones públicas de carácter territorial, y dentro de la esfera de sus competencias, corresponden en todo caso a los municipios, las provincias y las islas: (...)*

a) Las potestades reglamentaria y de auto organización.
b) Las potestades tributaria y financiera.
c) La potestad de programación o planificación.
d) Las potestades expropiatoria y de investigación, deslinde y recuperación de oficio de sus bienes.
e) La presunción de legitimidad y la ejecutividad de sus actos.
f) Las potestades de ejecución forzosa y sancionadora.
g) La potestad de revisión de oficio de sus actos y acuerdos.
h) Las prelaciones y preferencias y demás prerrogativas reconocidas a la Hacienda Pública para los créditos de la misma, sin perjuicio de las que correspondan a las Haciendas del Estado y de las Comunidades Autónomas; así como la inembargabilidad de sus bienes y derechos en los términos previstos en las leyes.

2. Lo dispuesto en el número precedente podrá ser de aplicación a las entidades territoriales de ámbito inferior al municipal y, asimismo, a las comarcas, áreas metropolitanas y demás entidades locales, debiendo las Leyes de las Comunidades Autónomas concretar cuáles de aquellas potestades serán de aplicación, excepto en el supuesto de las mancomunidades, que se rigen por lo dispuesto en el apartado siguiente.

3. Corresponden a las mancomunidades de municipios, para la prestación de los servicios o la ejecución de las obras de su competencia, las potestades señaladas en el apartado 1 de este artículo que determinen sus Estatutos. En defecto de previsión estatutaria, les corresponderán todas las potestades enumeradas en dicho apartado, siempre que sean precisas para el cumplimiento de su finalidad, y de acuerdo con la legislación aplicable a cada una de dichas potestades, en ambos casos."

[164]**Ley 7/1985, de 2 de abril, artículo 150. Recursos de las entidades supramunicipales**: "1. Constituyen recursos de las entidades supramunicipales los previstos en sus respectivas normas de creación y los establecidos en esta Ley y en las disposiciones que la desarrollen.

2. Serán de aplicación a las entidades supramunicipales lo dispuesto en esta Ley respecto de los recursos de los ayuntamientos, con las especialidades que procedan en cada caso."

2.1.8.1.1.1.-NATURALEZA JURÍDICA.

Las mancomunidades se consideran como entidades locales territoriales supramunicipales, que se caracterizan por las siguientes características:

1º.-Los municipios pueden asociarse para finalidades propias de su ámbito de competencia constituyendo asociaciones dotadas de personalidad jurídica propia.

2º.-Como se menciono con anterioridad, tal cuestión es objeto de mención en la *Carta Local Europa* al establecer que *"las entidades locales tienen el derecho, en el ejercicio de sus competencias, de cooperar y, en el ámbito de esta Ley, asociarse con otras entidades locales para la realización de tareas de interés común."*

3º.-Por otra parte las mancomunidades al considerarse como entidades locales territoriales supramunicipales, podrán disponer de sus propios presupuestos, y en consecuencia detentan una realidad económica presupuestaria, diferente *(aunque relacionada)*, de la propia de cada uno de los Ayuntamientos Mancomunados.

Como formas de cooperación entre Administraciones podremos citar algunas referencias legislativas:

a.- En cuanto al régimen de sus potestades de derecho público y privado, la Ley de las Bases de Régimen Local *(al equipararlas a entes locales de base territorial)* establece el reconocimiento del ejercicio de las potestades tributaria y financiera por estos entes. Se menciona tal cuestión explícitamente en el apartado 2º y 3º del artículo 4º.

Estos entes públicos se suelen constituir para la prestación de servicios o realización de obras de competencia municipal.

Por último citar que el artículo 2.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, les concede *(tanto a consorcios como a mancomunidades)* el carácter de Administraciones Públicas.

4º.-En lo que respecta a la fiscalidad las Mancomunidades de municipios detentan potestades propias para la gestión de sus recursos de naturaleza tributaria.

6º.- En lo que respecta a la fiscalidad, las Mancomunidades de municipios, detentan el mismo régimen que los entes partícipes en la misma.

Por lo tanto, y en virtud de la exposición efectuada, las mancomunidades pueden adoptar sus

propios acuerdos de imposición y ordenación de las tasas por la prestación de los servicios que presten mancomunadamente y en consecuencia aprobar las correspondientes ordenanzas fiscales reguladoras, sin más requisito de que tal posibilidad se contemple en sus ESTATUTOS con carácter general, y que se adopten los acuerdos de la forma prevista en los mismos.

7º.-Las mancomunidades están sujetas al mismo régimen presupuestario que el de las entidades locales municipales que los integran. Tal régimen presupuestario no es otro que el regulado en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Disponen de presupuesto propio e independiente del de cada municipio mancomunado, y lo gestionan sus órganos de gobierno de acuerdo a las disposiciones que al respecto contengan sus estatutos.

Tal cuestión se cita en el artículo 154 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales[165]

2.1.8.1.2-LOS CONSORCIOS.

Los Consorcios implican una forma de asociación entre administraciones públicas territoriales, de deferente nivel, para la prestación de servicios públicos, o para el ejercicio de actividades económicas.

2.1.8.1.2.1-NATURALEZA JURÍDICA.

Como forma de cooperación entre Administraciones podremos citar algunas referencias legislativas:

1º.-La Ley 7/1985, reguladora de las bases del régimen local cita a los consorcios en sus artículos 57 y 87[166].

[165]**Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales**, a**rtículo 154. Recursos de las entidades municipales asociativas***: "Las mancomunidades y demás entidades municipales asociativas dispondrán, además de los recursos citados en el artículo 151, de las aportaciones de los municipios que integren o formen parte de aquéllas, determinadas de acuerdo con lo establecido en los estatutos de creación respectivos."*

8º.-Las cuotas que debe satisfacer cada Ayuntamiento Mancomunado a la Mancomunidad, tienen una imputación presupuestaria idéntica, con independencia de su naturaleza casuística, por lo tanto deben tener el tratamiento o bien de transferencias corrientes o bien de transferencias de capital (según la finalidad genérica), tal como establece la vigente Orden de Estructura Presupuestaria aplicable a las entidades locales: Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, modificada por la Orden HAP/419/2014, de 14 de marzo.

En cuanto al régimen de sus potestades de derecho público y privado, la Ley de las Bases de Régimen Local(al equipararlas a entes locales de base territorial) establece el reconocimiento del ejercicio de las potestades tributaria y financiera por estos entes. Se menciona tal cuestión explícitamente en el apartado 2º y 3º del artículo 4º.[167]

Estos entes públicos se suelen constituir para la prestación de servicios o realización de obras de competencia municipal.

Por último citar que el artículo 2.2 de la Ley 30/1992, les concede (tanto a consorcios como a mancomunidades) el carácter de Administraciones Públicas.

---

[166] **Ley 7/198/5, de 2 de abril. Artículo 57. Modificado por art. 1.16 de Ley núm. 27/2013, de 27 de diciembre. RCL\2013\1877**: *"1. La cooperación económica, técnica y administrativa entre la Administración local y las Administraciones del Estado y de las Comunidades Autónomas, tanto en servicios locales como en asuntos de interés común, se desarrollará con carácter voluntario, bajo las formas y en los términos previstos en las leyes, pudiendo tener lugar, en todo caso, mediante los consorcios o los convenios administrativos que suscriban…."*.

[167] **Ley 7/1985, de 2 de abril. Artículo 4. Modificado por art. 1.1 de Ley núm. 57/2003, de 16 de diciembre. RCL\2003\2936.**1. En su calidad de Administraciones públicas de carácter territorial, y dentro de la esfera de sus competencias, corresponden en todo caso a los municipios, las provincias y las islas:

a) Las potestades reglamentaria y de auto organización.
b) Las potestades tributaria y financiera.
c) La potestad de programación o planificación.
d) Las potestades expropiatoria y de investigación, deslinde y recuperación de oficio de sus bienes.
e) La presunción de legitimidad y la ejecutividad de sus actos.
f) Las potestades de ejecución forzosa y sancionadora.
g) La potestad de revisión de oficio de sus actos y acuerdos.
h) Las prelaciones y preferencias y demás prerrogativas reconocidas a la Hacienda Pública para los créditos de la misma, sin perjuicio de las que correspondan a las Haciendas del Estado y de las Comunidades Autónomas; así como la inembargabilidad de sus bienes y derechos en los términos previstos en las leyes.

2. Lo dispuesto en el número precedente podrá ser de aplicación a las entidades territoriales de ámbito inferior al municipal y, asimismo, a las comarcas, áreas metropolitanas y demás entidades locales, debiendo las Leyes de las Comunidades Autónomas concretar cuáles de aquellas potestades serán de aplicación, excepto en el supuesto de las mancomunidades, que se rigen por lo dispuesto en el apartado siguiente.

3. Corresponden a las mancomunidades de municipios, para la prestación de los servicios o la ejecución de las obras de su competencia, las potestades señaladas en el apartado 1 de este artículo que determinen sus Estatutos. En defecto de previsión estatutaria, les corresponderán todas las potestades enumeradas en dicho apartado, siempre que sean precisas para el cumplimiento de su finalidad, y de acuerdo con la legislación aplicable a cada una de dichas potestades, en ambos casos.

2.1.8.1.2.2.-EL NUEVO RÉGIMEN JURÍDICO DE LOS CONSORCIOS LOCALES.

La Disposición Final 2ª de la Ley 27/2013, de racionalización y sostenibilidad del régimen local, ha modificado la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, introduciendo una Disposición Adicional Vigésima[168].

Mediante la cual se produce la dependencia de dichos entes de uno de los sujetos públicos consorciados, a los efectos contables y presupuestarios. Por ello dicho ente receptor debe proceder a la debida consolidación del consorcio en sus presupuestos y cuentas.

---

[168]**Disposición adicional vigésima. Régimen jurídico de los consorcios** Añadida por **disp. final 2** de **Ley núm. 27/2013, de 27 de diciembre. RCL\2013\1877**: *"1. Los estatutos de cada consorcio determinarán la Administración pública a la que estará adscrito, así como su régimen orgánico, funcional y financiero de acuerdo con lo previsto en los siguientes apartados.*

2. De acuerdo con los siguientes criterios de prioridad, referidos a la situación en el primer día del ejercicio presupuestario, el consorcio quedará adscrito, en cada ejercicio presupuestario y por todo este período, a la Administración pública que:

a) Disponga de la mayoría de votos en los órganos de gobierno.
b) Tenga facultades para nombrar o destituir a la mayoría de los miembros de los órganos ejecutivos.
c) Tenga facultades para nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del personal directivo.
d) Disponga de un mayor control sobre la actividad del consorcio debido a una normativa especial.
e) Tenga facultades para nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de gobierno.
f) Financie en más de un cincuenta por cien o, en su defecto, en mayor medida la actividad desarrollada por el consorcio, teniendo en cuenta tanto la aportación del fondo patrimonial como la financiación concedida cada año.
g) Ostente el mayor porcentaje de participación en el fondo patrimonial.

h) Tenga mayor número de habitantes o extensión territorial dependiendo de si los fines definidos en el estatuto están orientados a la prestación de servicios, a las personas, o al desarrollo de actuaciones sobre el territorio.

3. En el supuesto de que participen en el consorcio entidades privadas sin ánimo de lucro, en todo caso el consorcio estará adscrito a la Administración pública que resulte de acuerdo con los criterios establecidos en el apartado anterior.

4. Los consorcios estarán sujetos al régimen de presupuestación, contabilidad y control de la Administración pública a la que estén adscritos, sin perjuicio de su sujeción a lo previsto en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. En todo caso, se llevará a cabo una auditoría de las cuentas anuales que será responsabilidad del órgano de control de la Administración a la que se haya adscrito el consorcio. Los consorcios deberán formar parte de los presupuestos e incluirse en la cuenta general de la Administración pública de adscripción.

5. El personal al servicio de los consorcios podrá ser funcionario o laboral procedente exclusivamente de una reasignación de puestos de trabajo de las Administraciones participantes, su régimen jurídico será el de la Administración pública de adscripción y sus retribuciones en ningún caso podrán superar las establecidas para puestos de trabajo equivalentes en aquélla".

Los consorcios, como forma asociativa para la prestación de servicios públicos, han sido objeto de una fuerte reforma legislativa, operada recientemente, y que se puede concretar en las siguientes normas jurídicas:

-Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad del régimen local.

-Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en su disposición adicional vigésima, que fue introducida por la Ley 27/2013, en su disposición final 2ª.

-Ley Orgánica 6/2015, de 14 de junio, que modifica el apartado quinto, de la disposición adicional vigésima, anteriormente referida, en relación al personal de estos entes asociativos.

2.1.9.-MEDIANTE CONVENIOS DE COLABORACIÓN.

Las administraciones públicas pueden celebrar convenios de colaboración entre ellas, sin necesidad de crear nuevos entes dotados de personalidad jurídica, como en el supuesto de los consorcios, dado que en muchas ocasiones no existe una vocación de permanencia de la asociación lo suficientemente duradera para justificar el crear un nuevo ente público de base no territorial, y dotado de plena autonomía de gestión y funcionamiento.

2.1.9.1.-NATURALEZA JURÍDICA.

El régimen jurídico que se aplicaría a los convenios, básicamente sería el siguiente:

1º.-Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, artículo 88[169].

[169]**Ley 30/1992, de 26 de noviembre. Artículo 88. Terminación convencional**:

"1. Las Administraciones Públicas podrán celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas tanto de Derecho público como privado, siempre que no sean contrarios al Ordenamiento Jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado, con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que en cada caso prevea la disposición que lo regule, pudiendo tales actos tener la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin.

2. Los citados instrumentos deberán establecer como contenido mínimo la identificación de las partes intervinientes, el ámbito personal, funcional y territorial, y el plazo de vigencia, debiendo publicarse o no según su naturaleza y las personas a las que estuvieran destinados.
4. Los acuerdos que se suscriban no supondrán alteración de las competencias atribuidas a los órganos administrativos ni de las responsabilidades que correspondan a las autoridades y funcionarios, relativas al funcionamiento de los servicios públicos".

2º.-Texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público. Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, en su artículo 4º[170]

En el orden financiero, los haberes a los que comprometen como obligaciones recíprocas las partes convenientes, cuando sean de contenido dinerario, constituyen ingresos de derecho público, a tenor de lo dispuesto en el artículo 2º del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Al tratarse de ingresos de derecho público, son susceptibles de recaudarse a través de los mecanismos del Reglamento General de Recaudación, y por lo tanto son susceptibles de procedimiento ejecutivo y de apremio.

Por lo tanto los ingresos de derecho público, sean o no de naturaleza jurídico tributaria, se recaudan o son susceptibles de recaudarse a través del ejercicio de potestades de derecho público inherentes al procedimiento recaudatorio.

Obviamente, también puede exigirse o reclamarse su pago, mediante heterocomposición, es decir, previo ejercicio de la acción procesal pertinente de reclamación de deuda ante los tribunales de justicia

2.2.-LA GESTIÓN INDIRECTA DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS: LAS MODALIDADES DE CONTRATACIÓN PÚBLICA PARA LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS Y ACTIVIDADES ECONÓMICAS.

Examinado en los apartados precedentes las formas esenciales que adoptan las organizaciones cuya finalidad es la prestación de servicios públicos y el desarrollo de actividades económicas de interés general, procederemos a examinar ahora, en esta introducción, brevemente las formas indirectas a través de la interposición de un tercero que no goza de la categoría jurídica de administración pública ni de ente público asociado dependiente, en definitiva que no integra el sector público.

[170]**Real Decreto legislativo 3/2011, de 14 de noviembre. Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público**. **Artículo 4. Negocios y contratos excluidos***: "1. Están excluidos del ámbito de la presente Ley los siguientes negocios y relaciones jurídicas: d) Los convenios que, con arreglo a las normas específicas que los regulan, celebre la Administración con personas físicas o jurídicas sujetas al derecho privado, siempre que su objeto no esté comprendido en el de los contratos regulados en esta Ley o en normas administrativas especiales".*

No obstante en el apartado1 se realizó una breve incursión en este ámbito al mencionar las sociedades mixtas en el apartado correspondiente.

2.2.1.-EL CONTRATO DE GESTIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS

Naturaleza jurídica: LaSentencia del Tribunal Supremo de fecha del 28 de abril de 1989, sentó jurisprudencialmente la facultad que tiene la Administración Pública para poder establecer las modalidades de prestación de los servicios públicos.

La característica esencial del contrato de gestión del servicio público consiste en la permanencia de la titularidad del servicio en la Administración, que concierta con un ente gestor privado la efectiva prestación del mismo. Existe pues una "encomienda de gestión" *(diferente a la regulada legalmente para el supuesto de entes del sector público)* que debe efectuarse a través de un vínculo, que se regula en la legislación contractual pública. Este contrato de gestión guarda una directa vinculación con otras figuras contractuales:

1. Con el contrato de concesión de obra pública, respecto del cual la diferenciación consiste en no llevar aparejado necesariamente la construcción de una obra pública. De facto conviven ambos simultáneamente.

2. Con el contrato de servicios, donde entre otras, la diferencia quizás más relevante radica en que existe una prestación directa por el ente gestor privado al usuario.

En lo que respecta a la fiscalidad, el operador privado detenta una situación jurídica de estricta igualdad a los demás intervinientes en el mercado, sin que la condición de prestador indirecto de servicio o actividad pública le confiera ninguna ventaja, pues:

1. No es un órgano de derecho público.
2. Ejercita actividades o servicios públicos, pero con ánimo de lucro desde la perspectiva de la empresa privada.
3. Desarrolla facetas públicas en vez de la Administración pero desde una óptica estrictamente empresarial.
4. Compite en el mercado en plena concurrencia con los demás operadores privados; en actividades diferentes a que es objeto del propio contrato de gestión.

2.2.1.1.-LA CONCESIÓN ADMINISTRATIVA.

Es el prototipo contractual de la forma de gestión de servicios públicos en su modalidad de gestión indirecta.

2.2.1.1.1-NATURALEZA JURÍDICA.

La característica esencial es que un interviniente privado se coloca en la posición de la Administración y en vez de esta para la prestación de un servicio o actividad económica, asumiendo o no la relación prestacional con los usuarios. En definitiva se trata de un mecanismo interesado por el cual la Administración cede su posición fáctica respecto de los administrados en cuanto que prestadora de servicios o actividades económicas de interés general, a un ente privado en espera de que este pueda optimizar los medios de producción precisos para el desarrollo de una actividad pública, en el presupuesto de que los costes de los factores de producción precisos, que supuestamente serían más onerosos en una forma de gestión directa, se economicen y además se obtenga una mayor eficiencia. Esta debe ser la motivación esencial de la concesión administrativa como forma de gestión.

Se trata de una prestación **INTUITU PERSONAE** por lo cual el concesionario deberá prestar o ejercer la concesión por sí mismo, precisando de autorización del concedente para involucrar a un tercero en la gestión, produciéndose los siguientes efectos jurídicos:

1. Responde directamente de los daños que ocasione a terceros pues se coloca en la posición de la Administración aunque en nombre de esta. En este sentido se pronuncian las **Sentencias del Tribunal Supremo de fechas 12 de febrero de 2.000, y 30 de abril de 2.001**, que fijan el criterio jurisprudencial relativo a la responsabilidad derivada por el ejercicio de la actividad, por estimación causal, dependiendo si el daño se produce por acción autónoma del concesionario o bien por derivación o como consecuencia de una instrucción emanada de la administración concedente.

2. Conserva y protege el dominio público inherente a la concesión o que resulte adscrito a la misma.

3. Permite, activa y promueve el uso del servicio concedido por parte de los usuarios, con carácter de universalidad y no discriminación.

4. Se retribuye con carácter sinalagmático previo establecimiento y determinación de un equilibrio económico concesional. La retribución deberá ser suficiente para cubrir los costes de explotación y producir un beneficio económico justo denominado beneficio industrial .Activa el mantenimiento del equilibrio económico de la concesión en los términos que hayan quedado pactados en sede contractual, predeterminado en los pliegos de condiciones económicas administrativas.

5. Está obligado a revertir los bienes afectos a la administración titular al fin de contrato.

2.2.1.2.-LA GESTIÓN INTERESADA.

Esta modalidad de participación en la gestión de servicios públicos tiene un indudable origen francés con la denominación de **RÉGIE INTÉRESSÉE**. Se regulo en el ordenamiento interno Español en el artículo 66.2 de la Ley de Contratos del Estado.

2.2.1.2.1.-NATURALEZA JURÍDICA.

Se caracteriza por lo siguiente:

1. Las instalaciones materiales pertenecen a la Administración.

No existe pues desde la perspectiva del interviniente privado gastos de primer establecimiento inherentes al ejercicio de la actividad de que se trate pero si posibles mejoras o aumento del inmovilizado afecto al servicio.

2. Los gastos de explotación derivados los asume la Administración Pública titular.
3. El riesgo de explotación lo asume la administración.
4. La Administración confía a un particular la prestación de la actividad en concepto de gestor.
5. El gestor es retribuido directamente por la Administración.
6. La retribución puede consistir en primas sobre el rendimiento, una asignación fija, participación en los beneficios netos o combinaciones de estas posibles formas.

Vinculado a esta consideración se encuadra la denominada *"cláusula de interesamiento",* que vincula la retribución del gestor a la obtención de un mejor rendimiento. Según sea el contenido de esta "cláusula de interesamiento" el negocio jurídico podrá asimilarse más a una u otra forma de gestión de servicios públicos y/o prestación de actividades económicas. La libertad de pactos será la que atraiga este contrato de gestión a otro de su ámbito jurídico o lo acerque a una forma de gestión cuasi directa. En definitiva la Ley define esta forma de gestión como aquella modalidad del contrato de gestión de servicios públicos, en cuya virtud la administración y el empresario participarán en los resultados de la explotación del servicio en la proporción que se establezca en el contrato. Se podrá establecer un ingreso mínimo a favor de cualquiera de las partes asociadas, a abonar por la otra parte, cuando el resultado de la explotación no alcance a cubrir un determinado importe de beneficios.[171]

[171] **SOSA WAGNER,** ***"La gestión de los servicios públicos locales",*** **ed. Civitas, Madrid, 2002;** Este autor sostiene que como el mínimo garantizado cubre habitualmente gastos de inversión y gastos de actividad, el gestor no explota a riesgo y ventura sino que tiene siempre

La legislación vigente actual regula esta tipología de gestión en la Ley 30/2.007 de contratos del sector público, en su versión refundida del Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre.

2.2.1.3-EL CONCIERTO.

Concierto consiste en "convenir", por lo tanto esta figura de gestión o prestación de servicios públicos se configura como o bien un acuerdo entre un operador privado y otro público o bien un convenio de naturaleza jurídico administrativa entre administraciones**.**

2.2.1.3.1.-NATURALEZA JURÍDICA.

Para la concertación de este acuerdo se deben dar las siguientes características:

1. Deberán coexistir dos operadores, uno necesariamente será la Administración Pública titular del servicio que se pretenda gestionar indirectamente a través de esta figura (ente concertante), otro será una entidad pública o privada con la que se concierte la prestación (operador concertado).

2. Deberá existir una causa, y esta habitualmente será que el operador concertado disponga de medios propios, o factores de producción exigibles para la concreta explotación.

3. Deberá existir una contraprestación, de tal forma que el operador concertado por la Administración pone a disposición de esta, los medios o factores de que dispone a cambio de un precio alzado o contraprestación.

4. Deberá tener una duración cierta: Desaparecido el plazo específico que fijaba el Decreto de 17 de junio de 1955 (diez años), será de aplicación el plazo máximo general del artículo 254 de la Ley 30/2.007, de contratos del sector público (25 años).[172]

garantizada la retribución de sus inversiones, con independencia del resultado de la gestión…"

[172] **La jurisprudencia del Tribunal Supremo** entiende que esta forma de gestión indirecta debe ser provisional en espera de su normal sustitución por la reasunción por gestión directa o por una forma de gestión indirecta excluido obviamente el propio concierto. Tal se expone en la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 21 de febrero de 1990: "*Uno de los caracteres que configuran el concierto como fórmula de gestión indirecta de los servicios públicos es la nota de transitoriedad, que limita tales figuras contractuales temporal y materialmente".*

2.2.1.4.-EL CONTRATO DE CONCESIÓN DE OBRA PÚBLICA.

Fue introducido como figura autónoma por la Ley 13/2003, de 13 de mayo que modifico al efecto la Ley de Contratación de las Administraciones Públicas de 1.995, posteriormente refundida en el Real Decreto Legislativo 2/2.000 de 16 de junio.

2.2.1.4.1.-NATURALEZA JURÍDICA.

Su característica esencial consiste en la vinculación del objeto del contrato a una obra pública. Desde esta perspectiva su objeto puede consistir tanto en la realización de obras públicas previamente diseñadas técnicamente, como incluir las tareas previas de redacción de los proyectos básicos y de ejecución. Por lo tanto la característica esencial es la explotación de la obra ya ejecutada, asumiendo su conservación, reparación y reposición. Además de la explotación de la obra pública es posible la coexistencia de una explotación adicional de zonas adyacentes o inherentes (zonas de influencia), susceptibles de aprovechamiento económico separado.

Por otra parte podemos diferenciar las diferentes tipologías de retribución. Una retribución estrictamente pública, entre la que encontramos el "peaje en la sombra", una retribución privada obtenida directamente de los usuarios en régimen de precios privados, y una retribución mixta .El concesionario de obra pública detenta, básicamente, el derecho de explotar la obra pública y percibir la retribución económica prevista en el contrato mientras dure la concesión. Esta retribución la podrá percibir directamente o bien de los usuarios o bien de la administración mediante el denominado *"peaje en la sombra",* consistiendo ambos supuestos un sistema de naturaleza tarifaria.

A fin de determinar el importe de las tarifas se precisa la elaboración de un plan económico-financiero que ponga de manifiesto las mismas. Las tarifas se deberán determinar en su aspecto de dimensión económica del contrato por conversión a unidades monetarias (en concepto de máximas), y en esta determinación quedará delimitado uno de los aspectos del riesgo y ventura asumidos por el concesionario de obra pública. No obstante es factible establecer unos niveles de beneficio mínimo y máximo que desvirtúan la libre interacción del principio de riesgo y ventura contractual.

El nivel mínimo podrá ser tomado como referencia para activar mecanismos de revisión de tarifas, por el contrario el nivel máximo podrá ser tenido en cuenta para poder revertir el exceso de beneficio o superación del nivel así fijado a la Administración concedente.

En casos excepcionales la Administración concedente podrá realizar aportaciones dinerarias o no dinerarias a la concesión de obra pública.

A su vez el concesionario de obra pública detenta otros derechos tales como:

1º.-Utilizar los bienes de dominio público que sean precisos para la ejecución de la obra pública objeto de la concesión.

2º.-Derecho a ser beneficiario de los procedimientos de expropiación forzosa que sean precisos e inherentes a la realización de la obra pública. Ello en los términos del artículo 10 de la Ley de Expropiación Forzosa.

3º.-Derecho a ceder la concesión y a hipotecar la misma, siempre previa tramitación de la correspondiente autorización administrativa.

Dentro de las obligaciones esenciales del concesionario podremos citar las siguientes:

1º.-Explotar la obra pública con asunción del riesgo económico inherente.
2º.-Obligación de universalizar el uso de la obra pública a todo usuario según principios de no discriminación.
3º.-Protección del dominio público inherente.
4º.-Mantenimiento óptimo de la obra pública explotada.

Su regulación actual básica se contiene en el Texto Refundido de la Ley 30/2007, de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, de forma que se definen una serie de actuaciones preparatorias que se regulan en los artículos 128 a 131, y que se pueden resumir en EVALUAR mediante la realización de un estudio de viabilidad, posibilidad de redacción de un anteproyecto de obras, redacción del proyecto de obras y su replanteo.

Sus normas especiales se regulan en los artículos 229 a 315; en común con el contrato de obras (229-239), específicamente en los artículos 240 a 275, y detentan naturaleza de contratos administrativos (artículo 19 LCSP). Se definen en el artículo 7º de la LCSP[173]

[173]**Real Decreto legislativo 3/2011, de 14 de noviembre. Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, artículo 7. Contrato de concesión de obras públicas** : *1. La concesión de obras públicas es un contrato que tiene por objeto la realización por el concesionario de algunas de las prestaciones a que se refiere el artículo 6, incluidas las de restauración y reparación de construcciones existentes, así como la conservación y mantenimiento de los elementos construidos, y en el que la contraprestación a favor de aquél*

Es especialmente resaltable la relación de derechos y obligaciones del concesionario de obra pública, conforme disponen los artículos 245 y 246 de la LCSP, de forma que de acuerdo a su sistemática, los derechos del concesionario serían los siguientes:

a) El derecho a explotar la obra pública y percibir la retribución económica prevista en el contrato durante el tiempo de la concesión.

b) El derecho al mantenimiento del equilibrio económico de la concesión, en la forma y con la extensión prevista en el artículo 258.

c) El derecho a utilizar los bienes de dominio público de la Administración concedente necesarios para la construcción, modificación, conservación y explotación de la obra pública.

Dicho derecho incluirá el de utilizar, exclusivamente para la construcción de la obra, las aguas que afloren o los materiales que aparezcan durante su ejecución, previa autorización de la Administración competente, en cada caso, para la gestión del dominio público correspondiente.

d) El derecho a recabar de la Administración la tramitación de los procedimientos de expropiación forzosa, imposición de servidumbres y desahucio administrativo que resulten necesarios para la construcción, modificación y explotación de la obra pública, así como la realización de cuantas acciones sean necesarias para hacer viable el ejercicio de los derechos del concesionario.

---

consiste, o bien únicamente en el derecho a explotar la obra, o bien en dicho derecho acompañado del de percibir un precio.

2. El contrato, que se ejecutará en todo caso a riesgo y ventura del contratista, podrá comprender, además, el siguiente contenido:

a) La adecuación, reforma y modernización de la obra para adaptarla a las características técnicas y funcionales requeridas para la correcta prestación de los servicios o la realización de las actividades económicas a las que sirve de soporte material.
b) Las actuaciones de reposición y gran reparación que sean exigibles en relación con los elementos que ha de reunir cada una de las obras para mantenerse apta a fin de que los servicios y actividades a los que aquéllas sirven puedan ser desarrollados adecuadamente de acuerdo con las exigencias económicas y las demandas sociales.

3. El contrato de concesión de obras públicas podrá también prever que el concesionario esté obligado a proyectar, ejecutar, conservar, reponer y reparar aquellas obras que sean accesorias o estén vinculadas con la principal y que sean necesarias para que ésta cumpla la finalidad determinante de su construcción y que permitan su mejor funcionamiento y explotación, así como a efectuar las actuaciones ambientales relacionadas con las mismas que en ellos se prevean. En el supuesto de que las obras vinculadas o accesorias puedan ser objeto de explotación o aprovechamiento económico, éstos corresponderán al concesionario conjuntamente con la explotación de la obra principal, en la forma determinada por los pliegos respectivos.

e) Los bienes y derechos expropiados que queden afectos a la concesión se incorporarán al dominio público.
f) El derecho a ceder la concesión de acuerdo con lo previsto en el artículo 226 y a hipotecar la misma en las condiciones establecidas en la Ley, previa autorización del órgano de contratación en ambos casos.
g) El derecho a titulizar sus derechos de crédito, en los términos previstos en la Ley.
h) Cualesquiera otros que le sean reconocidos por ésta u otras Leyes o por los pliegos de condiciones.

Y de acuerdo a la misma sistemática legal antes referida los deberes del gestor indirecto serían los siguientes:

a) Ejecutar las obras con arreglo a lo dispuesto en el contrato.

b) Explotar la obra pública, asumiendo el riesgo económico de su gestión con la continuidad y en los términos establecidos en el contrato u ordenados posteriormente por el órgano de contratación.

c) Admitir la utilización de la obra pública por todo usuario, en las condiciones que hayan sido establecidas de acuerdo con los principios de igualdad, universalidad y no discriminación, mediante el abono, en su caso, de la correspondiente tarifa.

d) Cuidar del buen orden y de la calidad de la obra pública, y de su uso, pudiendo dictar las oportunas instrucciones, sin perjuicio de los poderes de policía que correspondan al órgano de contratación.

e) Indemnizar los daños que se ocasionen a terceros por causa de la ejecución de las obras o de su explotación, cuando le sean imputables de acuerdo con el artículo 214.

f) Proteger el dominio público que quede vinculado a la concesión, en especial, preservando los valores ecológicos y ambientales del mismo.

g) Cualesquiera otras previstas en ésta u otra Ley o en el pliego de cláusulas administrativas particulares.

Por lo tanto y en lo que respecta al contrato de obra pública, se pueden apreciar las siguientes características generales:

A. Se asimila al contrato de obras, en que tiene como objeto inicial la realización de una obra pública.

B. Se especifica como tipología propia, porque lleva implícito la explotación de la obra a su terminación, en unas determinadas condiciones y plazo.

C. Es una posible tipología de los contratos de colaboración pública-privada, que como género es más extenso en su objeto.

No existe un criterio claro sobre el régimen tributario aplicable a los contratos de concesión de obra pública. Deberemos obviamente diferenciar la fiscalidad de la concesión en si misma considerada, con la fiscalidad del producto o rendimiento que de la misma obtenga el concesionario.

Los aspectos financieros y económicos no están perfectamente delimitados y regulados en esta tipología contractual. El 11 de febrero de 2.004, la oficina estadística de las Comunidades Europeas adoptó una Decisión relativa al tratamiento contable en las cuentas nacionales de los contratos firmados por entidades públicas en el marco de operaciones de colaboración con entidades privadas.

En dicha decisión se precisa el impacto de estos contratos en el déficit o superávit público y la deuda pública[174].

Se recomienda que los activos vinculados a una operación de colaboración público-privada se consideren activos no públicos, y por consiguiente, no se registren en el balance de las administraciones públicas cuando se cumplan las dos condiciones siguientes:

1º.-El socio privado soporte el riesgo de la construcción.

2º.-El socio privado soporte al menos uno de los dos riesgos siguientes: el de disponibilidad o el vinculado a la demanda.

2.2.1.5.-EL CONTRATO DE COLABORACIÓN ENTRE EL SECTOR PÚBLICO Y PRIVADO. CPPI.

En un estudio sobre en tratamiento contable de la fiscalidad aplicable a las diferentes formas de prestación de servicios e infraestructuras públicas, se debe hace una especial mención a las formas de colaboración entre el sector público y privado, que en cierta forma subsumen alguno de los tipos o formas referidos (de gestión indirecta) con anterioridad.

[174] A tal efecto se contienen menciones especiales en el Real Decreto-Ley 8/2010.

2.2.1.5.1.-NATURALEZA JURÍDICA.

Esta novedosa figura contractual se configura como una forma intermedia de intervención en la prestación de servicios públicos. El presente contrato surge como consecuencia del Plan de Estabilidad Presupuestaria de la Unión Europea del año 1977, en cuyo marco se configura como esencial el concurso del sector privado para la financiación de obras públicas y de prestación de servicios públicos.

Su antecedente es la "**PRIVATE FINANCE INITIATIVE**", como iniciativa del gobierno británico para regular la participación del sector privado en la gestión de infraestructuras públicas.

La génesis de esta figura contractual se articula sobre dos ideas esenciales: la justificación del "**PUBLIC SECTOR COMPARATOR**", y la realización efectiva del "**VALUE FOR MONEY**"[175].

Sobre estos documentos pivota la justificación de la elección de esta figura contractual, en el derecho británico.

Estos documentos tuvieron su adecuada recepción en el derecho interno a través de la figura del contrato de evaluación previa[176].Por lo tanto el hito fundamental consiste en la recepción en el ordenamiento jurídico interno español de esta figura contractual, a través de la Ley 30/2.007, de Contratos del Sector Público, que transpone la Directiva 2004/18/CE.

Este contrato se configura pues, como un medio de soslayar las deficiencias e insuficiencias de la figura tradicional de la concesión de obra pública, anteriormente referida.

Encuentra su lógica o fundamentación en plantear una solución contractual que aborde las siguientes necesidades:

-Insuficiencias de la presupuestación pública para asumir la ejecución de infraestructuras públicas.
-Inmersión de políticas de eficiencia en el sector público.
-Recepción de la metodología de eficacia y eficiencia del sector privado en el sector público.

[175] Documentos de evaluación previa.

[176]Antes de proceder a efectuar un CPPI es preciso realizar una evaluación previa.

Su origen remoto se encuentra en el antiguo derecho financiero romano, donde se acudía a figuras similares para financiar o cofinanciar la construcción de calzadas otorgando al financiador derechos económicos derivados del establecimiento de peajes o imposiciones sobre derecho de paso de determinados productos como el aceite o el vino[177].

El Comité de las Regiones de la Unión Europea, considera que esta en una figura válida y en ocasiones óptima para la generación de infraestructuras públicas y prestación de servicios públicos.[178]Se incardina dentro de la teoría general de la fuga de la regulación por los poderes públicos del sector administrativo.

Su origen es marcadamente anglosajón sirviendo de pauta antecesora la "**PUBLIC PRIVATE PARTNERSHIP**"(PPP), auténticas estructuras y conceptos que implican la colaboración entre los sectores públicos y privados.[179]

Desde esta perspectiva se diferencian de la estricta privatización de los servicios, tal como menciona el Libro Blanco sobre "**BUILD, OPERATE AND TRANSFER**"(BOT/PPP)*[180].*

Los "PPP "o CPP, se pueden articular de la siguiente forma:

1º.- Operando un contrato entre el sector público y el sector privado, es decir, modalidades puramente contractuales, denominados por la Unión Europea como CPPC. Tales son, a título de ejemplo, los contratos de "peaje en la sombra" del Reino Unido (DBFO). Se podrían encuadrar en este apartado las concesiones en general, y cualquier modalidad de contrato de gestión de servicio público.

Un ejemplo en el derecho comparado son la PFI británicas, en las cuales el operador privado no se sufraga de los usuarios, sino directamente de la administración. Generalmente en estas formas concesionales, se utiliza el llamado dialogo competitivo, introducido por la Directiva 2004/18/CE, que tienen como objeto pre evaluar las posibilidades de colaboración, y abrir en

---

[177]**COLOMER FERRÁNDIZ, J.V.** *"El sistema ferroviario en el entorno de Valencia…."*, páginas 619-628."Informe de Gestión y cuentas anuales 1995". Ed. Ferrocarrils de la Generalitat Valenciana. Valencia, 1997.

[178]**Dictamen del Comité de las Regiones** C 51/6/3/2007 (2007/C 51/05), página 2.

[179]**Los PPP** son una fórmula mediante la cual concurren los sectores privados y públicos, a fin de cada cual aporte los aspectos o conocimientos en los que es más eficiente y está mejor preparado con el objetivo de prestar un servicio a la colectividad.

[180]**EUROPEAN INTERNATIONAL CONTRACTORS,** EIC White BOOK ON BOT/PPP: [http://www.eicontractors.de/seiten/bookshop/eic _white_book.pdf.]

un momento posterior el procedimiento de adjudicación[181].Otras formas relacionadas son los sistemas dinámicos de contratación, denominados acuerdos marco, y sistemas dinámicos de contratación[182].

[181]**Regulado en la Ley de Contratos del Sector Público Real Decreto legislativo 3/2011, de 14 de noviembre. Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público: SECCIÓN 5ª. Diálogo competitivo**
Artículo 179. Caracterización: 1. En el diálogo competitivo, el órgano de contratación dirige un diálogo con los candidatos seleccionados, previa solicitud de los mismos, a fin de desarrollar una o varias soluciones susceptibles de satisfacer sus necesidades y que servirán de base para que los candidatos elegidos presenten una oferta.
2. Los órganos de contratación podrán establecer primas o compensaciones para los participantes en el diálogo.

Artículo 180. Supuestos de aplicación: 1. El diálogo competitivo podrá utilizarse en el caso de contratos particularmente complejos, cuando el órgano de contratación considere que el uso del procedimiento abierto o el del restringido no permite una adecuada adjudicación del contrato.

Artículo 181. Apertura del procedimiento y solicitudes de participación: 1. Los órganos de contratación publicarán un anuncio de licitación en el que darán a conocer sus necesidades y requisitos, que definirán en dicho anuncio o en un documento descriptivo.

Artículo 182. Diálogo con los candidatos: 1. El órgano de contratación desarrollará, con los candidatos seleccionados, un diálogo cuyo fin será determinar y definir los medios adecuados para satisfacer sus necesidades. En el transcurso de este diálogo, podrán debatirse todos los aspectos del contrato con los candidatos seleccionados.

[182]**Real Decreto legislativo 3/2011, de 14 de noviembre. Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, artículo 194. Sistemas para la racionalización de la contratación de las Administraciones Públicas:** Para racionalizar y ordenar la adjudicación de contratos las Administraciones Públicas podrán concluir acuerdos marco, articular sistemas dinámicos, o centralizar la contratación de obras, servicios y suministros en servicios especializados, conforme a las normas de este Título.

Artículo 195. 1. Los órganos de contratación del sector público podrán concluir acuerdos marco con uno o varios empresarios con el fin de fijar las condiciones a que habrán de ajustarse los contratos que pretendan adjudicar durante un período determinado, siempre que el recurso a estos instrumentos no se efectúe de forma abusiva o de modo que la competencia se vea obstaculizada, restringida o falseada.

Artículo 198. Adjudicación de contratos basados en un acuerdo marco1. Solo podrán celebrarse contratos basados en un acuerdo marco entre los órganos de contratación y las empresas que hayan sido originariamente partes en aquél. En estos contratos, en particular en el caso previsto en el apartado 3 de este artículo, las partes no podrán, en ningún caso, introducir modificaciones sustanciales respecto de los términos establecidos en el acuerdo marco.2. Los contratos basados en el acuerdo marco se adjudicarán de acuerdo con lo previsto en los apartados 3 y 4 de este artículo.

3. Cuando el acuerdo marco se hubiese concluido con un único empresario, los contratos basados en aquél se adjudicarán con arreglo a los términos en él establecidos. Los órganos de contratación podrán consultar por escrito al empresario, pidiéndole, si fuere necesario, que complete su oferta.

4. Cuando el acuerdo marco se hubiese celebrado con varios empresarios, la adjudicación

2º.- Operando una colaboración articulada mediante la creación de un ente instrumental para la prestación del servicio o generación de la infraestructura de que se trate.

Se trata de originar un ente, normalmente sujeto al derecho mercantil o de tal naturaleza, en el que participaran los entes colaboradores del sector público y del sector privado. Los denomina la Comisión Europea como CPPI. **Su prototipo son las sociedades de economía mixta anteriormente citadas**.[183]

Se diferencia del denominado **CONTRACTING-OUT** o subcontratación y de la estricta privatización[184].

Se articulan en el derecho anglosajón mediante tres modalidades básicas:

---

de los contratos en él basados se efectuará aplicando los términos fijados en el propio acuerdo marco, sin necesidad de convocar a las partes a una nueva licitación.

CAPÍTULO III. Sistemas dinámicos de contratación

Artículo 199. Funcionalidad y límites: *1. Los órganos de contratación del sector público podrán articular sistemas dinámicos para la contratación de obras, servicios y suministros de uso corriente cuyas características, generalmente disponibles en el mercado, satisfagan sus necesidades, siempre que el recurso a estos instrumentos no se efectúe de forma que la competencia se vea obstaculizada, restringida o falseada.*

2. La duración de un sistema dinámico de contratación no podrá exceder de cuatro años, salvo en casos excepcionales debidamente justificados.

Artículo 201. Incorporación de empresas al sistema: 1. Durante la vigencia del sistema, todo empresario interesado podrá presentar una oferta indicativa a efectos de ser incluido en el mismo.

2. La evaluación de las ofertas indicativas deberá efectuarse en un plazo máximo de quince días a partir de su presentación. Este plazo podrá prorrogarse por el órgano de contratación, siempre que, entretanto, no convoque una nueva licitación.

3. El órgano de contratación deberá comunicar al licitador su admisión en el sistema dinámico de contratación, o el rechazo de su oferta indicativa, que solo procederá en caso de que la oferta no se ajuste a lo establecido en el pliego, en el plazo máximo de dos días desde que se efectúe la evaluación de su oferta indicativa.

4. Las ofertas indicativas podrán mejorarse en cualquier momento siempre que sigan siendo conformes al pliego.

Artículo 202. Adjudicación de contratos en el marco de un sistema dinámico de contratación:1. Cada contrato específico que se pretenda adjudicar en el marco de un sistema dinámico de contratación deberá ser objeto de una licitación.

[183] Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento Europeo sobre colaboración entre el sector público y privado: [http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/site/2005/com2005_0569es01.pdf.]

[184]**BRUNETE DE LA LLAVE, M.T.,** *"Los contratos de colaboración público-privada en la Ley de Contratos del Sector Público"*, ed. La Ley, Madrid, 2009.

1ª.-Las concesiones de peaje, sin consecuencias sobre el gasto público, donde el inversor se retribuye de los usuarios directamente.

2ª.-La financiación mixta, denominada **JOINT ENTIBIES**, donde parte de la financiación la asume el sector público amortiguando la repercusión del coste global en el usuario.

3ª.-El peaje en la sombra, en el cual el sector privado realiza el proyecto y financia la inversión imputando el coste unitario de utilización por los usuarios a la Administración. Sobre estas tres grandes variantes se diversifican múltiples alternativas.

Otras figuras relacionadas son:

1. Los denominados en el derecho anglosajón BOT (**BUILD, OPERATE, TRANSFER**, construye, explota y revierte).

2. Los **DBFO**(**DESIGN, BUILD, FINANCE AND OPERATE**, diseña, construye, financia y explota).Los **DBFO** se utilizan normalmente en el supuesto de autopistas, y demás infraestructuras de transporte por carreteras.

El BOT se caracteriza por las siguientes notas características:

1. **BUILD**: Constitución de una sociedad para la ejecución del proyecto (**SPECIAL PURPOSE COMPANY**) (SVP), cuyo propósito es proceder a desarrollar el objeto constructivo con aplicación de financiación privada.

2.* OPERATE:* El contrato permite a la SVP proceder a la explotación del objeto de la construcción, que ha de ser suficiente para proceder a la amortización financiera, amortización técnica y obtener un justo margen de beneficio. Este beneficio se calculara de acuerdo a las técnicas contables de la Tasa Interna de Retorno[185] (TIR) y el Valor ganado[186](VAN).

[185] **Notas extraías del material elaborado y aportado por el Profesor Yáñez, R., de la Universidad de La Coruña:** La TIR es el tipo de interés que retribuye al proyecto a lo largo de su período de vida. Indica la rentabilidad que se consigue del capital invertido.

La TIR es la rentabilidad máxima que los inversores alcanzarían de un proyecto, en el supuesto de que renunciaran al "regalo" que supone el VAN. Coincide con el valor de la tasa de retribución máxima si el VAN se iguala a cero. Es decir, es el valor de Ki en la expresión:$0 = -CF_0 + CF_1/(1+Ki) + \ldots + CFn/(1+ki)^n$. **Apuntes Máster Dirección de Proyectos (ETSE-Universidad de Santiago), 2010**.

[186] **Notas extraías del material elaborado y aportado por el Profesor Yáñez, R., de la Universidad de La Coruña Profesor Yáñez, R, UDC**: Es el valor del proyecto en el momento de tomar la decisión de invertir. Se calcula por medio de la expresión $\underline{VAN} = -CF_0 +$

3. **TRANSFER***:* Finalizado el período determinado, la infraestructura debe revertir al patrimonio público.

VARIACIONES: Otras variaciones importantes de los CPP-PPP, serían los siguientes:

1. Los **DCMF**(**DESIGN, CONSTRUCT, MANAGE, AND FINANCE***)*: Es el sistema aplicable a la gestión de prisiones públicas en las PFI británicas. El Estado alquila las camas.

2. Los **BOO** (**BUILD, OWN AND OPERATE**): Construye, posee y explota. En esta figura se elimina la transferencia de la propiedad al sector público o la reversión. **Se aplica generalmente a la explotación de aguas.**

3. Los **LDO** (**LEASE, DEVELOP, OPERATE**): Se trata de un arrendamiento, similar al caso anterior pero donde el operador arrienda los activos precisos para la gestión del servicio a la propia Administración.

4. Los **WAA** (**WRAPAROUND ADDITION**)*:* Un financiador privado financia la ampliación de infraestructuras o equipamientos públicos ya existentes, para una gestión conjunta.

El sistema pues de **CONCESIÓN-PROJECT FINANCE** es el que se ha utilizado para financiar grandes infraestructuras como autopistas, túneles etc.

El **PROJECT FINANCE** consiste en una figura que posibilita financiar el proyecto con los flujos de caja y los activos que genere el proyecto.

La Comisión Europea ha realizado un libro verde sobre la colaboración público-privada[187], donde se establecen las características especiales de la CPP:

-Duración sostenida en el tiempo, más bien larga, entre el sujeto público y privado.

$CF_1/ (1+k) +.....+ CFn/ (1+k)^n$. En esta expresión K es el coste del capital para el inversor, medido por su coste de oportunidad.

El VAN es la compensación por asumir el riesgo de invertir (*net gift*). Si un proyecto necesita una inversión de 100.000 € y tiene un VAN de 20.00 €, devolverá al inversor los 100.000 € invertidos. En tanto no le devuelva la totalidad del capital, se lo estará retribuyendo al K %, y al final de su vida útil le proporcionará un regalo de 20.000 €, medido en valor monetario del año 0. **Apuntes Máster Dirección de Proyectos (ETSE-USC), 2010**.

[187]**Libro verde sobre la colaboración público-privada y el Derecho comunitario** en materia de contratación pública y concesiones, que se desarrollo pensando en especial en una red europea de transportes y en la innovación (I+D+i). [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2004/com2004_ 0327es01.pdf.]

-Financiación mixta entre ambos sectores.
-Reparto de los riesgos, según el principio de que los asumirá quien mejor pueda enfrentarlos.

Una connotación específica de esta forma de interacción del sector público y privado es el denominado **VFM**, que supone el sometimiento a un proceso previo de evaluación a fin de determinar la viabilidad económica y financiera del proyecto.

También ha sido tratado el asunto por el Fondo Monetario Internacional (FMI), desde la perspectiva fiscal.[188]

Es preciso **concluir** que existe un obvio solapamiento entre las tres figuras contractuales de gestión indirecta examinadas (gestión de servicios, concesión de obra pública u colaboración público privada) examinadas, cuyas líneas divisorias no son claras, existiendo frecuentes remisiones normativas de unos a otros. Estas figuras solapadas son los contratos de gestión de servicios públicos, de concesión de obra pública y de colaboración entre el sector público y privado.

Se definen específicamente en el artículo 11 de la Ley de Contratos del Sector Público como el encargo por la Administración a un operador privado de una actuación global por un período determinado de tiempo para el cumplimiento de determinados objetivos de servicio público o interés general, que puede implicar la construcción de obras, la gestión de instalaciones complejas, la fabricación de bienes o prestación de servicios de tecnología compleja donde se precise de soluciones especiales o más eficientes con respecto a las existentes en el mercado, o la prestación de otros servicios.

Se precisa una evaluación previa y el haberse descartado la utilización de otras figuras contractuales para la consecución de los objetivos o finalidades previstas.

Uno de los ejemplos prototípicos de colaboración público privada, lo constituye el sistema de prestación de los servicios hídricos en el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, por empresas privadas, autorizadas por un organismo público regulador que se denomina OFWAT.

LA REGULACION EN EL DERECHO INTERNO ESPAÑOL: Como figura específica, hoy en día esta tipología de contratos se regulan en el Real Decreto Legislativo 3/2011,

[188] Fondo Monetario Internacional, PUBLIC-PRIVATE PARTNESHIP

de 14 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, en su artículo 11, así como 313 y siguientes[189].

Se prevén estos contratos para relaciones jurídicas contractuales de especial dificultad, y complejidad, mencionando la Ley las siguientes:

a) La construcción, instalación o transformación de obras, equipos, sistemas, y productos o bienes complejos, así como su mantenimiento, actualización o renovación, su explotación o su gestión.

b) La gestión integral del mantenimiento de instalaciones complejas.

[189]**Real Decreto legislativo 3/2011, de 14 de noviembre. Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, artículo 11. Contrato de colaboración entre el sector público y el sector privado** 1. Son contratos de colaboración entre el sector público y el sector privado aquellos en que una Administración Pública o una Entidad pública empresarial u organismo similar de las Comunidades Autónomas encarga a una entidad de derecho privado, por un período determinado en función de la duración de la amortización de las inversiones o de las fórmulas de financiación que se prevean, la realización de una actuación global e integrada que, además de la financiación de inversiones inmateriales, de obras o de suministros necesarios para el cumplimiento de determinados objetivos de servicio público o relacionados con actuaciones de interés general, comprenda alguna de las siguientes prestaciones:

a) La construcción, instalación o transformación de obras, equipos, sistemas, y productos o bienes complejos, así como su mantenimiento, actualización o renovación, su explotación o su gestión.

b) La gestión integral del mantenimiento de instalaciones complejas.

c) La fabricación de bienes y la prestación de servicios que incorporen tecnología específicamente desarrollada con el propósito de aportar soluciones más avanzadas y económicamente más ventajosas que las existentes en el mercado.

d) Otras prestaciones de servicios ligadas al desarrollo por la Administración del servicio público o actuación de interés general que le haya sido encomendado.

2. Solo podrán celebrarse contratos de colaboración entre el sector público y el sector privado cuando previamente se haya puesto de manifiesto, en la forma prevista en el artículo 134, que otras fórmulas alternativas de contratación no permiten la satisfacción de las finalidades públicas.

3. El contratista puede asumir, en los términos previstos en el contrato, la dirección de las obras que sean necesarias, así como realizar, total o parcialmente, los proyectos para su ejecución y contratar los servicios precisos.

4. La contraprestación a percibir por el contratista colaborador consistirá en un precio que se satisfará durante toda la duración del contrato, y que podrá estar vinculado al cumplimiento de determinados objetivos de rendimiento.

c) La fabricación de bienes y la prestación de servicios que incorporen tecnología específicamente desarrollada con el propósito de aportar soluciones más avanzadas y económicamente más ventajosas que las existentes en el mercado.

d) Otras prestaciones de servicios ligadas al desarrollo por la Administración del servicio público o actuación de interés general que le haya sido encomendado.

Requieren de una evaluación previa, que acredite su viabilidad y conveniencia, lo que se menciona explícitamente en la regulación legal: *2. Solo podrán celebrarse contratos de colaboración entre el sector público y el sector privado cuando previamente se haya puesto de manifiesto, en la forma prevista en el artículo 134*(LCSP)*, que otras fórmulas alternativas de contratación no permiten la satisfacción de las finalidades públicas.*

El precio se podrá vincular al rendimiento obtenido, y por lo tanto ser incierto inicialmente, en toda su extensión.

Una regulación más concretizada se establece en los artículos 313 y siguientes del mismo texto legal[190], estableciéndose una duración máxima general de 20 años, a salvo cuando detenten la condición de contratos de concesión de obra pública.

La financiación se regula en el artículo 315, de acuerdo a la siguiente sistemática[191]:

[190]**Real Decreto legislativo 3/2011, de 14 de noviembre. Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, artículo 314**. Duración La duración de los contratos de colaboración entre el sector público y el sector privado no podrá exceder de 20 años.

No obstante, cuando por razón de la prestación principal que constituye su objeto y de su configuración, el régimen aplicable sea el propio de los contratos de concesión de obra pública, se estará a lo dispuesto en el artículo 268 sobre la duración de éstos.

[191]**Real Decreto legislativo 3/2011, de 14 de noviembre. Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público**. **Artículo315. Financiación.** 1. La financiación de los colaboradores privados en los contratos de colaboración entre el sector público y el sector privado, en los supuestos en que por razón del objeto tengan naturaleza de concesión de obra pública, se llevará a cabo en las condiciones y términos previstos para este último contrato.

2. La regulación de la financiación de los adjudicatarios de contratos de colaboración entre el sector público y el sector privado en los supuestos no previstos en el apartado anterior se regirá por las siguientes normas:

a) Cuando se determine el régimen de remuneración del contratista, con el alcance previsto en artículo 136, letras d), e) y f) de esta Ley, podrán establecerse previsiones sobre las garantías que conforme a lo previsto en las disposiciones reguladoras de la financiación privada de las concesiones de obras públicas puede obtener el contratista para la captación de la financiación necesaria para la ejecución de contrato.

1º.-Remisión a las normas del contrato de concesión de obra pública

2º.-Régimen de las operaciones financieras y subrogación de los acreedores en el contrato

3º.-Supuesto de reversión de infraestructuras a fin de contrato.

2.2.2.- SOCIEDADES MIXTAS.

Se trata de sociedades cuyo capital social sólo pertenece parcialmente al poder público participante.

Como se menciono en el epígrafe precedente, son una forma de colaboración público privada.

2.2.2.1.-NATURALEZA JURÍDICA.

Por la doctrina se define la sociedad mixta como un ente instrumental que se podría definir a estos efectos: "*aquella entidad de carácter mercantil cuyo capital social pertenece en parte a una o varias administraciones públicas, y en parte a uno o varios socios privados, y que se constituye con la finalidad principal de gestionar un servicio público o una actividad económica de interés general"*[192]

En las empresas mixtas se produce una dualidad de intereses: por una parte el capital privado accede a participar con el poder público en el ejercicio de una determinada actividad económica que por sí mismo tendría dificultades de efectuar. Por otra parte la administración podrá suplir la insuficiencia de sus propios recursos.

Dilucidar sobre si este tipos de sociedades de capital mixto constituyen una persona jurídico pública o una persona jurídico privada depende de la perspectiva del examen de las mismas.

---

b) El contrato preverá un régimen de notificación por el contratista de las operaciones financieras que concierte para la financiación del contrato.

En el caso de que proceda la resolución del contrato, el órgano de contratación, antes de acordar ésta, dará audiencia a los acreedores por si éstos ofrecen subrogarse en el cumplimiento del contrato, directamente o a través de una entidad participada, en condiciones que se consideren compatibles con su buen fin, siempre que reúnan los requisitos exigidos al adjudicatario.

c) Cuando la ejecución del contrato lleve aparejados costes de inversión iniciales y se prevea que las obras o equipamientos que se generen vayan a incorporarse al patrimonio de la entidad contratante al concluir o resolverse el contrato, podrá establecerse que, cuando proceda la resolución del contrato, la entidad contratante pueda poner a disposición de los acreedores una cantidad no superior al 80 por ciento del coste real de las inversiones realmente ejecutadas detrayendo esta cantidad de la liquidación del contrato.

[192]**PRIETO GONZÁLEZ, LF.,** *"Las empresas mixtas locales",* **ed.** Civitas, Madrid, 1996.

El derecho interno español suele tomar como referencia el nivel de participación en el capital social por parte del poder público. De tal forma que si la participación del poder público es mayoritaria o superior al 50% se entiende que la misma es una sociedad dependiente y de ello derivan una serie de consecuencias financieras, presupuestarias e inclusive fiscales. La situación de dependencia del poder público de las sociedades de economía mixta se deduce tanto del control de los órganos sociales como de su instrumentalización por parte de la administración para la gestión de actividades de su interés.

A tal efecto se ha pronunciado la jurisprudencia constitucional mediante **Sentencia del TS 177/2002, de 14 de octubre** en la que se establece el criterio de que "*lo determinante es que la administración de alguna manera pueda controlar la empresa determinando su política económica".* [193]

Este es en efecto, el criterio que adopta la Directiva 80/723/CE, de la Comisión de 25 de junio de 1980, relativa a la transparencia de las relaciones financieras entre los Estados miembros y las empresas públicas, sobre cuya noción se ha pronunciado el Tribunal de Justicia (Sentencia de 6 de julio de 1982)...".

La legislación contractual suele mencionar a la sociedad mixta como una de las formas de prestación de servicios públicos en la modalidad de gestión indirecta. Tal sucede en el ámbito del derecho interno en la Ley de Contratos del Sector Público (Ley 30/2.007)[194].

Otra mención legal de ámbito ya estrictamente financiero es la que encontramos en el Real Decreto Legislativo 2/2.004 de 5 de marzo, en su artículo 49.[195]Las menciones en los diferentes ordenamientos jurídicos comunitarios a las sociedades o empresas de economía mixta son múltiples y abarcan diferentes aspectos.

---

[193]**ORTIZ MALLOL.,** *"La relación de dependencia de las entidades instrumentales de la Administración Pública"* (RAP), ed. Revista de Administración Pública, Nº 163, 2004.

[194]**Real Decreto legislativo 3/2011, de 14 de noviembre. Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, artículo 253. Modalidades de la contratación:** La contratación de la gestión de los servicios públicos podrá adoptar las siguientes modalidades:

d) Sociedad de economía mixta en la que la Administración participe, por sí o por medio de una entidad pública, en concurrencia con personas naturales o jurídicas.

[195]**Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, artículo 49.7:**

Las corporaciones locales también podrán conceder avales a sociedades mercantiles participadas por personas o entidades privadas, en las que tengan una cuota de participación en el capital social no inferior al 30 por 100. El aval no podrá garantizar un porcentaje del crédito superior al de su participación en la sociedad.

En la legislación francesa se regulan explícitamente las sociedades mixtas deportivas, donde el capital social de los socios privados está limitado a un máximo del 49% a fin de garantizar el control de las mismas por el poder público. Este carácter mayoritario de la participación del poder público, tiene indudables efectos de índole económica y financiera tales como la inclusión de sus programas anuales de actuación, inversiones y financiación en los anexos de los presupuestos públicos, aunque no consoliden con estos.

En este sentido la legislación hacendística local española establece que los presupuestos públicos se integrarán por los estados de previsión de sus sociedades públicas participadas al 100% en su capital social.[196]

No obstante las sociedades mixtas dependientes deberán figurar en un anexo específico del presupuesto general.

El interés de esta coexistencia del capital público y privado en las empresas mixtas es dual:

Por una parte la Administración pretende ejercer una actividad de interés general, con reversión al patrimonio público de los activos de la sociedad al final de su existencia.

Por otra parte el capital privado tendrá el interés en rentabilizar su inversión desde la perspectiva de la obtención de una "tasa interna de rendimiento" (TIR), cuestión que fue abordada por la jurisprudencia mediante sentencia del Tribunal Supremo de fecha del 21 de marzo de 1986 y la **STS de 29 de septiembre de 1986**[197]. A tal fin se preveía un fondo de

[196]**Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, *artículo 164. Contenido del presupuesto* general:**

1.Las entidades locales elaborarán y aprobarán anualmente un presupuesto general en el que se integrarán: c) Los estados de previsión de gastos e ingresos de las sociedades mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a la entidad local.

[197]**Rentabilidad teórica que debería alcanzar la inversión financiera que requiere un proyecto**, de acuerdo a una alternativa de máxima rentabilidad. La tasa interna de retorno de una inversión o proyecto es la tasa efectiva anual compuesto de retorno o tasa de descuento que hace que el valor actual neto de todos los flujos de efectivo (tanto positivos como negativos) de una determinada inversión igualen a cero. En términos más específicos, la TIR de la inversión es la tasa de interés a la que el valor actual neto de los costos (los flujos de caja negativos) de la inversión, es igual al valor presente neto de los beneficios (flujos positivos de efectivo) de la inversión.

Las **tasas internas de retorno** se utilizan habitualmente para evaluar la conveniencia de las inversiones o proyectos. Cuanto mayor sea la tasa interna de retorno de un proyecto, más deseable será llevar a cabo el proyecto.

reversión en el anterior Plan General de Contabilidad a fin de reconstituir el valor económico del activo revertible, teniendo en cuenta las condiciones establecidas en la concesión. Para ello se establecía contablemente una dotación al fondo de reversión.

La **Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 24 de marzo de 1987**, les deniega la facultad de ejercitar potestades exorbitantes de derecho administrativo, ya que funcionan en el ámbito administrativo de forma similar a la del particular.

Las empresas mixtas se constituyen como una figura ampliamente desarrollada en el ámbito local español desde las siguientes premisas conceptuales y legales:

I.-La sociedad de economía mixta es una forma de gestión indirecta de servicios públicos o actividades económicas públicas, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 85 de la Ley 7/1985, de 2 de abril[198]

B) Gestión indirecta, mediante las distintas formas previstas para el contrato de gestión de servicios públicos en el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre"[199].

II.-Estas sociedades de económica mixta integran el sector público a los efectos de estabilidad presupuestaria, siempre que sea un ente administrativo matriz el que tenga garantizado el control de decisión. Se refieren de una forma expresa en el propio artículo 2º de la LOEPSF.

[198] **Ley 7/1985, de 2 de abril, Artículo 85. Ap. 2 modificado por art. 1.21 de Ley núm**. 27/2013, de 27 de diciembre. RCL\2013\1877.Ap. 3 suprimido por art. 1.21 de Ley núm. 27/2013, de 27 de diciembre. RCL\2013\1877.Modificado por art. 1.1 de Ley núm. 57/2003, de 16 de diciembre. RCL\2003\2936.

"1. Son servicios públicos locales los que prestan las entidades locales en el ámbito de sus competencias.

[199]**Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, artículo 277. Modalidades de la contratación**: "La contratación de la gestión de los servicios públicos podrá adoptar las siguientes modalidades:

a) Concesión, por la que el empresario gestionará el servicio a su propio riesgo y ventura.
b) Gestión interesada, en cuya virtud la Administración y el empresario participarán en los resultados de la explotación del servicio en la proporción que se establezca en el contrato.
c) Concierto con persona natural o jurídica que venga realizando prestaciones análogas a las que constituyen el servicio público de que se trate.
***d) Sociedad de economía mixta en la que la Administración participe, por sí o por medio de una entidad pública, en concurrencia con personas naturales o jurídicas**".*

3.-EL ESQUEMA NORMATIVO BÁSICO EN LOS DERECHOS INTERNOS Y EL DERECHO COMUNITARIO

3.1.-LOS SERVICIOS PÚBLICOS EN EL DERECHO INTERNO.

En los epígrafes recedentes y en concreto en el 2.1.3, se ha realizado una referencia a las diferentes norma jurídicas básicas, desde una perspectiva clasificatoria y definidora del sector público y de los entes que lo integran, así como de las normas jurídicas constitucionales habilitantes, por lo que ahora se realizará una referencia esquemática a otros aspectos conexos con los servicios públicos en general, contenidos en diferentes normas jurídicas básicas del derecho interno español.

3.1.1.-LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA.

La constitución española de 1.978, se refiere a los servicios públicos en buena parte de su articulado y estructura normativa.

Es en el artículo 128 de la Constitución[200] donde reside el fundamento habilitador para la intervención de los poderes públicos en la actividad de fomento y de creación de servicios públicos, para la consecución de objetivos sociales. Por esta habilitación constitucional los poderes públicos pueden intervenir directamente en la actividad económica general. El desarrollo posterior del ordenamiento jurídico al respecto, descansa en gran medida en ese fundamento constitucional pudiéndose citar a título de ejemplo el artículo 86.1[201] de la Ley Reguladora de las bases de régimen local.[202]

---

[200] **CE. Artículo 128. [Actividad económica. Monopolios e intervención de empresas]** 1. Toda la riqueza del país en sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad está subordinada al interés general.

2. Se reconoce la iniciativa pública en la actividad económica. Mediante ley se podrá reservar al sector público recursos o servicios esenciales, especialmente en caso de monopolio y asimismo acordar la intervención de empresas cuando así lo exigiere el interés general.

[201] **Ley 7/1985, de 2 de abril. Artículo 86. Modificado por art. 1.23 de Ley núm. 27/2013, de 27 de diciembre. RCL\2013\1877.1.** *Las Entidades Locales podrán ejercer la iniciativa pública para el desarrollo de actividades económicas, siempre que esté garantizado el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria y de la sostenibilidad financiera del ejercicio de sus competencias. En el expediente acreditativo de la conveniencia y oportunidad de la medida habrá de justificarse que la iniciativa no genera riesgo para la sostenibilidad financiera del conjunto de la Hacienda municipal debiendo contener un análisis del mercado, relativo a la oferta y a la demanda existente, a la rentabilidad y a los posibles efectos de la actividad local sobre la concurrencia empresarial.*

Corresponde al pleno de la respectiva Corporación local la aprobación del expediente, que determinará la forma concreta de gestión del servicio.

Las referencias explícitas a los servicios públicos son las siguientes, se contienen en diferentes artículos de la Constitución Española de 1.978, de los cuales se han mencionado a lo largo de esta exposición algunos de especial relieve como el artículo 103[203].

---

2. Se declara la reserva en favor de las Entidades Locales de las siguientes actividades o servicios esenciales: abastecimiento domiciliario y depuración de aguas (…).

[202]La **Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1981, de 16 de noviembre**, establece que dado que el artículo 38 de la constitución española de 1.978, reconoce la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado, ello implica una directa conexión como los artículos 128 y 131, lo que implica los límites dentro de los que necesariamente han de moverse los poderes constituidos al adoptar medidas que incidan sobre el sistema económico de nuestra sociedad.

[203]**Menciones explícitas a los servicios públicos en el articulado de la Constitución Española de 1.978**: **1º.-Artículo 28.2:***2. Se reconoce el derecho a la huelga de los trabajadores para la defensa de sus intereses. La ley que regule el ejercicio de este derecho establecerá las garantías precisas para asegurar el mantenimiento de los* ***servicios esenciales de la comunidad.***

2º.-Artículo 37.2*: 2.Se reconoce el derecho de los trabajadores y empresarios a adoptar medidas de conflicto colectivo. La ley que regule el ejercicio de este derecho, sin perjuicio de las limitaciones que pueda establecer, incluirá las garantías precisas para asegurar el funcionamiento de los* ***servicios esenciales de la comunidad****.*

3º.- Artículo 43. [Protección de la salud]: *1. Se reconoce el derecho a la protección de la salud.*

2. Compete a los poderes públicos organizar y tutelar la salud pública a través de medidas preventivas y de las prestaciones y ***servicios necesarios****. La ley establecerá los derechos y deberes de todos al respecto.*

3. Los poderes públicos fomentarán la educación sanitaria, la educación física y el deporte. Asimismo facilitarán la adecuada utilización del ocio.

4º.-Artículo 50. [Pensiones]: Los poderes públicos garantizarán, mediante pensiones adecuadas y periódicamente actualizadas, la suficiencia económica a los ciudadanos durante la tercera edad. Asimismo, y con independencia de las obligaciones familiares, promoverán su bienestar mediante ***un sistema de servicios sociales*** que atenderán sus problemas específicos de salud, vivienda, cultura y ocio.

5º.-Artículo 103. [Funciones y órganos de la Administración. Funcionarios]: *1. La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho.*

2. Los órganos de la Administración del Estado son creados, regidos y coordinados de acuerdo con la ley.

3. La ley regulará el estatuto de los funcionarios públicos, el acceso a la función pública de acuerdo con los principios de mérito y capacidad, las peculiaridades del ejercicio de su derecho a sindicación, el sistema de incompatibilidades y las garantías para la imparcialidad en el ejercicio de sus funciones.

6º.-Artículo 106. [Control de la potestad reglamentaria y de la legalidad. Indemnización a particulares por el funcionamiento de servicios públicos]:

1. Los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican.

3.1.2.-LA LEY DE ORGANIZACIÓN Y FUNCIONAMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (LOFAGE). LEY 6/1997.

El ordenamiento jurídico español hace referencia a las diferentes formas de gestión, directas e indirectas, que hemos examinado anteriormente, en un abanico de normas básicas que pasaremos a referir sucintamente.

---

2. Los particulares, en los términos establecidos por la ley, tendrán derecho a ser indemnizados por toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia ***del funcionamiento de los servicios públicos.***

7º.- **Artículo 128. [Actividad económica. Monopolios e intervención de empresas]:**

1. Toda la riqueza del país en sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad está subordinada al interés general.

2. Se reconoce la iniciativa pública en la actividad económica. Mediante ley se podrá reservar al sector público recursos o ***servicios esenciales****, especialmente en caso de monopolio y asimismo acordar la intervención de empresas cuando así lo exigiere el interés general.*

8º.-Artículo 145. [Relaciones entre Comunidades Autónomas] *1. En ningún caso se admitirá la federación de Comunidades Autónomas.*

2. Los Estatutos podrán prever los supuestos, requisitos y términos en que las Comunidades Autónomas podrán celebrar convenios entre sí ***para la gestión y prestación de servicios propios de las mismas****, así como el carácter y efectos de la correspondiente comunicación a las Cortes Generales. En los demás supuestos, los acuerdos de cooperación entre las Comunidades Autónomas necesitarán la autorización de las Cortes Generales.*

Título VIII. De la organización territorial del Estado.-Son múltiples las menciones directas e indirectas, a los servicios públicos, pudiéndose destacar las siguientes.-Artículo 137. [Organización Territorial del Estado]: *El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la* ***gestión [entiéndase servicios públicos] de sus respectivos intereses.***

Artículo 147. [Estatuto de Autonomía]: 2. Los Estatutos de autonomía deberán contener: d) Las competencias asumidas dentro del marco establecido en la Constitución y las bases para ***el traspaso de los servicios correspondientes a las mismas***.

Artículo 139. [Igualdad de derechos y obligaciones en el territorio español. Libertad de circulación y establecimiento]:1. Todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado.

2. Ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español.

Artículo 142. [Haciendas locales]: Las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones **[entiéndase servicios públicos]** que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas.

Artículos 148 y 149, cuando se refieren a las competencias que podrán asumir las CCAA y las exclusivas del Estado.

Una de estas normas es la Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado que establece en su articulado diferentes referencias explícitas a los servicios públicos:

1º.-En su artículo 56, remite a la Ley del Patrimonio del Estado (LPE), en cuanto a las normas de gestión del patrimonio público del sector empresarial del Estado.

A las entidades públicas empresariales dedica, la Ley, los artículos 53 a 60.

2º.-Las entidades públicas empresariales son definidas por la Ley como organismos públicos a los que se encomienda la prestación y gestión de servicios públicos o bien la producción de bienes de interés público susceptibles de contraprestación.[204]

3º.-En su disposición adicional duodécima, se establece que las sociedades mercantiles locales se regirán por el ordenamiento jurídico privado, salvo en las materias en que le sea de aplicación la normativa presupuestaria, contable, patrimonial, de control financiero y contratación.

4º.-Las sociedades mercantiles que adopten forma de sociedad anónima y cuyo capital social sea íntegramente de ente del sector público, se regirán por lo dispuesto en el título VII de la Ley del Patrimonio de las Administraciones Públicas.

3.1.3.-LA LEY GENERAL PRESUPUESTARIA 47/2003, DE 27 DE NOVIEMBRE.

El ordenamiento jurídico español hace referencia a las diferentes formas de gestión, directas e indirectas, que hemos examinado anteriormente, en un abanico de normas básicas que pasaremos a referir sucintamente.

La Ley General Presupuestaria, establece en su preámbulo diferentes referencias explícitas a los servicios públicos:"*Además, el ejercicio de estabilidad presupuestaria es compatible con la orientación del presupuesto hacia aquellas políticas que más favorecen la productividad y el crecimiento a largo plazo, como son la inversión en infraestructuras y el*

[204]**LOFAGE**: "**Las entidades públicas empresariales son Organismos públicos** a los que se encomienda la realización de actividades prestacionales, la gestión de servicios o la producción de bienes de interés público susceptibles de contraprestación." "Las entidades públicas empresariales **se rigen por el Derecho privado**, excepto en la formación de la voluntad de sus órganos, en el ejercicio de las potestades administrativas que tengan atribuidas y en los aspectos específicamente regulados para las mismas en esta Ley, en sus estatutos y en la legislación presupuestaria."

gasto en investigación, desarrollo e innovación tecnológica, al tiempo que garantiza una cobertura holgada del gasto social y la mejora de los servicios públicos esenciales."

En cuanto a su articulado, el artículo 2-2ª, de la Ley General Presupuestaria se refiere al sector público empresarial, integrándolo por los siguientes entes: las entidades públicas empresariales, las sociedades mercantiles locales, consorcios y otras entidades de derecho público que no tengan carácter o naturaleza jurídica administrativa. Por lo tanto la ley diferencia un sector público administrativo, un sector público empresarial y un sector público fundacional.

En cuanto al régimen contable, existen menciones expresas en la Ley al sector público empresarial, estableciendo mecanismos contables específicos tales como los programas plurianuales de actuación de estos entes.

Se determina la adscripción o consolidación del sector público empresarial en los presupuestos generales del Estado, cuyo contenido debe estar estructurado conforme dispone el artículo 64 de la Ley. El mencionado artículo regula "in extenso" los denominados presupuestos de explotación. Por otra parte los programas plurianuales de actuación son regulados en el artículo siguiente, es decir, en el artículo 65. Se regulan explícitamente las modificaciones presupuestarias aplicables a las empresas públicas.

En cuanto al sistema contable, se determina una sujeción al Plan General Contable de empresa, tal como refiere el artículo 121 de la LGP, cuestión aplicable con carácter general al conjunto del sector público empresarial. Cuestión que es desarrollada y matizada en el artículo 129.

3.1.4.-LA LEY DEL PATRIMONIO DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS, LEY 33/2003, DE 3 DE NOVIEMBRE.

Otra norma legal a referir en este recorrido por el ordenamiento jurídico estatal en la materia, es la Ley 33/2.003, de 3 de noviembre, la cual regula en su título VIII el patrimonio empresarial del Estado (artículos 166 a 182)[205].

[205]**Ley 33/2003, de 3 de noviembre**: **Establece en su preámbulo lo siguiente:** "*Las previsiones sobre el patrimonio público empresarial emplazan dentro de ámbitos de actuación reglados tanto a sujetos de Derecho público como a agentes de Derecho privado.* ***La amplitud con la que se definen los sujetos a los que serán de aplicación sus previsiones pretende abarcar todas las unidades económicas vinculadas a la Administración General*** *del Estado susceptibles de ser consideradas empresas, incluyendo las sociedades mercantiles en las que el Estado ostenta posiciones de control aun sin tener la mayoría del capital. Pieza principal de este núcleo normativo es el diseño de un nuevo esquema de relaciones del Ministerio de Hacienda con las entidades públicas empresariales, del que son*

El sector público empresarial es mencionado en el preámbulo de la Ley (capitulo V), reconociendo que ha experimentado una gran evolución, desarrollo y diversificación en sus diferentes tipologías.

El patrimonio público empresarial, tal como menciona el preámbulo de la Ley, ***emplaza*** tanto al sector público como al sector privado; en esta mención se recogen las diferentes formas de financiación e interacción con el sector privado. Corresponde al Ministerio de Economía y Hacienda la gestión del patrimonio del sector empresarial del Estado.

En su artículo 166 se definen las sociedades mercantiles estatales como aquellas en las que la participación directa o indirecta, en su capital social por parte de los entes públicos sea superior al 50%.

No obstante en su párrafo o apartado 2º se menciona a las sociedades estatales con forma de sociedad anónima donde su capital social está enteramente desembolsado por el poder público estatal.

Las sociedades mercantiles estatales se rigen por el ordenamiento jurídico privado, y por la Ley 33/2.003, de 3 de noviembre en su Título VII, capítulo II, en cuanto a la normas de adscripción patrimonial y funcional, así como en lo relativo al ejercicio de funciones de tutela por el Ministerio de adscripción funcional correspondiente .El ordenamiento jurídico español hace referencia a las diferentes formas de gestión, directas e indirectas, que hemos examinado anteriormente, en un abanico de normas básicas que pasaremos a referir sucintamente.

3.1.5.-LA LEY DE ECONOMÍA SOSTENIBLE.

Se pueden diferenciar cinco grandes áreas de acción, abarcadas por la presente Ley y que son las siguientes:

---

elementos fundamentales la consideración de los fondos propios de estas entidades como parte del patrimonio de la Administración General del Estado, análogamente al capital de las sociedades mercantiles, y la atribución al Ministro de Hacienda de determinadas decisiones en materia de gestión estratégica. Por último, dentro de las sociedades mercantiles estatales, se prevén normas especiales para aquellas cuyo capital corresponde íntegramente a la Administración General del Estado o a sus organismos públicos y que tienen una neta vocación instrumental. Debido a estas características, estas sociedades son exceptuadas del cumplimiento de algunas prescripciones del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas para facilitar su gestión y se someten a un régimen de funcionamiento con competencias compartidas entre el Ministerio de tutela responsable de la política instrumental y el Ministerio de Hacienda"

1. Incidencia en la competitividad.
2. Incidencia en la sostenibilidad medioambiental.
3. Incidencia en políticas de normalización del sector de la construcción y de la vivienda
4. Incidencia en las políticas formativas y profesionales.
5. Incidencia en las políticas de activación económica dirigida, en especial, a nuevos sectores económicos y productivos.

Normas de referencia que sirven como antesala jurídica de la presente Ley:

1º.-El Real Decreto Ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo.
2º.-El Real Decreto Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo.

La Ley está desarrollada de acuerdo a unas motivaciones básicas, que se denominas como principios marco, que son:

1º.-**La adecuada regulación económica del sector público**: Tiene una incidencia general en el conjunto de las administraciones públicas, que se plasma en un llamamiento al cumplimiento de los principios de estabilidad presupuestaria, sean los definidos actualmente o en momento posterior, así como en uno específico para la administración local, en cuanto al cumplimiento de los plazos de remisión de los estados financieros a las administraciones territoriales de tutela, en concreto de la información sobre la liquidación de los presupuestos de cada anualidad.

2º.-**La reducción de las cargas y trabas administrativas**: Su impacto en la administración pública general, y en concreto en la administración local, se plasma en dos líneas de actuación. Por una parte en un llamamiento a la necesidad de la simplicidad y la eficiencia administrativa, en los términos que posteriormente se desarrollarán.

Por otra parte en medidas concretas, pero que están diferidas a posteriores reformas administrativas, entre las que cabe destacar, la prevalencia del silencio administrativo positivo (*para lo que se prevé una futura reforma de la Ley 30/1992)*, y la eliminación de supuesto de concesión de licencias de actividad (para lo que se modifica un artículo de la Ley 7/1985, un artículo de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y se difiere la concreción final a una posterior modificación legislativa).

3º.-**Activación de la competitividad**: Para la administración pública en general, se establecen o definen grandes líneas de actuación genérica, dirigidas al impulso de la investigación, la innovación tecnológica, y la eficiencia energética entre otros. *No existen medidas concretas legislativas de inmediata aplicación*.

4º.-**Reducción del déficit público con el límite referencial del 3%:**Se trata de una batería de medidas derivadas de la política económica general, cuyo impacto concreto en las Administraciones Locales derivará de los desarrollos normativos contemplados, sustancialmente, en las sucesivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado, y en las más específicas que se puedan adoptar.

5º**.-Reestructuración de los organismos públicos reguladores de los sectores económicos básicos**: Se trata de organismos institucionales, que regulan determinados ámbitos de la actividad económica.

6º.-**Agilización de la contratación administrativa**: Se incide en una profusa modificación de la Ley 30/2007, de Contratos del Sector Público, que afecta, indudablemente, a la actividad y gestión contractual de las administraciones locales.

Es muy importante la mención de las disposiciones transitorias, en el sentido de que no existe afectación a los contratos ya existentes, a la entrada en vigor de esta Ley. Dicho de otra forma las modificaciones legales introducidas en la Ley 30/2007, sólo afectarán a los contratos que se celebren con posterioridad a su entrada en vigor. Quizás el resultado haya sido el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre.

7º.-**Transparencia del sector financiero y de las grandes empresas**: Destacaríamos que este principio de actuación marco de la Ley, incide profusamente en las administraciones públicas, dado las relaciones que estas tienen con el sector financiero, en especial, en cuanto que clientes del mismo, tanto sea desde la perspectiva de los activos como de los pasivos financieros. Se deben tener en cuenta a los sólo efectos de las relaciones de los entes públicos con las entidades financieras, en cuanto que clientes.

8º.-**Creación de las bases de un nuevo modelo energético sobre la base de**:

- Garantía del suministro energético.
- Eficiencia energética
- Respeto medioambiental.
- Diseño de objetivos de ahorro energético.

- Marco temporal de 40 años para la vida útil de las centrales nucleares.

Se provoca un llamamiento a la utilización de procedimientos de eficacia energética por parte de las administraciones Públicas, en los edificios administrativos, en las redes de alumbrado público…; medidas que se deberán concretizar a posteriori.

9º.-**Creación de las bases de un nuevo modelo del sector de la construcción**:

- Impulso de políticas de rehabilitación de la vivienda construida.
- Diseño de una nueva política fiscal en materia de vivienda.
- Alteración del sistema de beneficios fiscales aplicables a la adquisición de vivienda.
- Alteración del sistema de beneficios fiscales en el arrendamiento de vivienda.

Existe una incidencia concreta aplicable a las administraciones públicas, en determinadas medidas normativas de la Ley, en especial en la relativa a la rehabilitación de viviendas. Supondrá una futura alteración de normas de disciplina urbanística, que requerirán una adaptación legislativa de las legislaciones autonómicas.

La afectación del actual ordenamiento jurídico, se produce en el marco de la regulación expropiatoria o de expropiación forzosa y de afectación de los bienes de uso público para la dotación espacios comunes a zonas residenciales y viviendas en régimen de propiedad colectiva y horizontal, tal como veremos con posterioridad en estos enfoques.

10º.-**Diseño de los pilares de un nuevo sistema productivo, sobre la base de**:

- Políticas fiscales de activación de la investigación, innovación y desarrollo (I+D+i).
- Políticas públicas de activación de la sociedad de la información: Existe en este ámbito, una incidencia normativa directa para las administraciones públicas, dado la obligatoriedad de implantación de las nuevas tecnologías de la comunicación en los aparatos o servicios administrativos públicos, y en caso de ausencia al momento presente, de diseño de planes estratégicos de implementación de estas tecnologías en todas las administraciones públicas.

Se considera pues, la necesidad de implantación de planes estratégicos que afectarán a la propia administración local para la puesta en marcha de los mecanismos telemáticos de acceso a la información y registros públicos.

Se precisa además de dotar las pertinentes previsiones presupuestarias, en un escenario plurianual que debe ser definido.

- Políticas de adecuación de la formación profesional a las necesidades del mercado de trabajo.
- Políticas de apoyo económico del sector público a nuevos sectores productivos: Con las salvedades expuestas, estas políticas consisten en líneas directrices de actuación, que se deberán plasmar en el futuro, en medidas legislativas y normativas concretas.

La economía sostenible: Se trata de diseñar un patrón de crecimiento económico que descanse sobre las siguientes bases:

1º.-Conciliar el desarrollo económico, social y medioambiental.
2º.-Consecución de una economía productiva y competitiva.
3º.-Favorecer el empleo de calidad, la igualdad de oportunidades, y la cohesión social.
4º.-Favorecer el respeto medioambiental.
5º.-Favorecer el uso racional de los recursos naturales.

El origen de la Ley de Economía sostenible se encuentra en una iniciativa legislativa adoptada en el Consejo de Ministros de fecha 27 de noviembre de 2.009.

El proyecto de Ley de Economía sostenible se aprueba en Consejo de Ministro celebrado en la ciudad de Sevilla, de fecha 19 de octubre de 2.009.

El objetivo es cambiar el patrón del crecimiento económico español en un escenario plurianual de diez años.

ESQUEMA GENERAL DE LA LEY: Consta de un preámbulo, un título preliminar y cuatro títulos divididos en capítulos, secciones, y artículos. A su vez consta de veinte disposiciones adicionales, nueve disposiciones transitorias, sesenta disposiciones finales y un anexo.

Las cincuenta y ocho primeras disposiciones finales modifican ampliamente el ordenamiento jurídico sectorial, la quincuagésimo novena incide sobre el desarrollo normativo y la sexagésima establece el marco de la entrada en vigor de la Ley.

LEGISLACIÓN COMPLEMENTARIA: La actual ley de Economía sostenible (Ley 2/2011), se complementa con otra Ley posterior. Se debe mencionar la Ley orgánica 4/2011, de 11 de marzo que complementa a la Ley de Economía sostenible *(fue precisa su elaboración para respetar la igualdad de rango legal de previas leyes orgánicas que han resultado modificadas)*.

De acuerdo a la sistemática del preámbulo de la Ley, la **justificación** de esta iniciativa legislativa es el escenario de crisis económica internacional en que nos vemos inmersos, y que surge con toda su intensidad en el verano del año 2.007.

En el caso concreto del Estado Español, se reflexiona sobre el especial *impacto* que la crisis financiera internacional ha tenido en el sector de la construcción que representaba una importancia relativa de relieve en el conjunto de la economía nacional, de su producto interior bruto y del mercado de trabajo (estimándose 1,5 trabajadores por vivienda en construcción).

Se establece un marco de congruencia de esta Ley, con las decisiones adoptadas en los foros internacionales (destacando el G-20), así como con los antecedentes de la acción gubernativa y legal para el refuerzo del sistema financiero *(especialmente afectado en el contexto internacional)* y de activación de la actividad económica, en especial, el Plan de Empleo (*Plan Español para el estímulo de la Economía y el Empleo).*

Desde la óptica de la Ley se refuerzan las **medidas de reforma legislativa**s tendentes a favorecer el cambio o mutación del marco económico general, fortaleciendo el primer lugar la investigación, la innovación tecnológica, la formación y cualificación, el desarrollo tecnológico en los sectores energéticos *(en especial en las denominadas energías limpias)* y adaptando la directiva de servicios *(directiva BOLKSTEIN, ya recepcionadas en el ordenamiento jurídico interno español, por las denominadas Ley "Paraguas" y Ley "Ómnibus")* en toda su extensión.

Estos refuerzos se enmarcan en las *estrategias* adoptadas por esta Ley para la consecución de un nuevo sistema productivo basado en la competitividad, la innovación y la compatibilidad medioambiental.

La estrategia de la economía sostenible, no está "encorsetada" exclusivamente en el marco de esta Ley, ni se agota con la misma, sino que se amplía a medidas normativas previas y posteriores, haciendo especial mención a la *reforma laboral*, la operatividad de las medidas acordadas en la Comisión del Pacto de Toledo (sobre las pensiones), así como otras medidas ejecutivas y legislativas. No obstante el espíritu de la ley es configurarse como la pieza fundamental de esta estrategia, dirigida al cambio del modelo productivo y económico. La ley de economía sostenible aborda con carácter transversal las modificaciones legislativas precisas para hacer operativa la estrategia diseñada.

El Título preliminar de la ley aborda la definición de esta estrategia y del concepto de economía sostenible, así como los principios de actuación de los poderes públicos. En este Título preliminar se contienen menciones de afectación directa para las administraciones

públicas y en concreto a la local. En concreto es de especial importancia la definición de los principios rectores a los que deberán acomodar su actuación el conjunto de los poderes públicos.

Se contienen en el artículo 3º, y sustancialmente se trata de pronunciamientos programáticos que deberán ser objeto de desarrollo normativo posterior, sin perjuicio de las reformas y novedades legislativas introducidas en el cuerpo de la propia Ley.

El Título I de la Ley se centra en las actuaciones de los poderes públicos que son precisas para responder adecuadamente al actual contexto económico de crisis. El título regula la mejora del entorno económico, incidiendo en el establecimiento de principios de buena regulación por parte de las Administraciones Públicas. Se trata de un llamamiento general que involucra directamente a todas las administraciones públicas, incluyendo a la local.

El Título II de la ley, actúa sobre la potenciación y la mejora de la competitividad, actuando en especial en la reforma del sistema educativo y la formación profesional mediante medidas adoptadas en el propio texto legal y en una ley orgánica complementaria; igualmente se regulan los fundamentos de la sociedad de la información.

El Título III desarrolla los aspectos relativos a la sostenibilidad medioambiental y a la definición de un nuevo modelo energético; en especial se incide en la potenciación del sector de la construcción sobre la base de la rehabilitación de las viviendas. Existe una obvia repercusión en el conjunto de las administraciones públicas, incluyendo la local. Destacaríamos en especial el artículo 108, que contiene medidas específicas en materia de coordinación entre todas las administraciones, para la elaboración de censos de viviendas, mapas de ámbitos urbanos obsoletos, y creación de un sistema público integrado para la obtención de información urbanística por parte de los ciudadanos. Como se puede observar se trata de medidas objeto de posterior desarrollo normativo.

El Título IV establece los mecanismos para la evaluación de la implementación de la ley y su seguimiento, obviamente involucra a todas las administraciones en dación de información.

La Economía sostenible se define de la siguiente forma: Encontramos la definición adecuada en el artículo 1 de la ley, de la siguiente forma: *"…Se entiende por economía sostenible* ***un patrón de crecimiento*** *que concilie el desarrollo económico, social y ambiental en una economía productiva y competitiva, que favorezca el empleo de calidad, la igualdad de oportunidades y la cohesión social, y que garantice el respeto ambiental y el uso racional de los recursos naturales, de forma que permita satisfacer las necesidades de las generaciones*

presentes sin comprometer las posibilidades de las generaciones futuras para atender sus propias necesidades".

LOS PRINCIPIOS INSPIRADORES DE LA LEY: Se dedica en la Ley, el artículo 3º a establecer los principios inspiradores de la Ley.

PRINCIPIOS GENERALES: Se definen en el artículo 3º de la Ley, se trata de los principios inspiradores generales de la acción de los poderes públicos para la consecución de un marco de económica sostenible:

Se establece una mención de los principios programáticos que han de inspirar la actuación administrativa, y los posteriores desarrollos normativos:

1. Mejora de la competitividad
2. Estabilidad de las finanzas públicas
3. Racionalización de las Administraciones Públicas
4. Fomento de la capacidad innovadora de las empresas
5. Ahorro y eficiencia energética
6. Promoción de las energías limpias, reducción de emisiones y eficaz tratamiento de residuos.
7. Racionalización de la construcción residencial
8. Extensión y mejora de la calidad de la educación e impulso de una formación continuada al personal
9. Fortalecimiento y garantía del Estado social

PRINCIPIOS SECTORIALES: No obstante es menester destacar otros principios sectoriales (que afectan a sectores económicos concretos) que informan la actuación de los poderes públicos, recogidos en el texto de la Ley, y que pasamos a referir:

Principios de la actuación y regulación normativas: Consisten en inspirar la congruencia del ordenamiento jurídico, su simplicidad, eficiencia y utilidad. Se dedica a la regulación de estos principios el artículo 4.1 de la ley:

Son principios de buena regulación aplicables a las iniciativas normativas de las Administraciones Públicas, distinguiremos los siguientes:

A.1.-Principio de necesidad,
A.2.-Principio de proporcionalidad
A.3.-Principio de seguridad jurídica,

A.4.-Principio de transparencia,
A.5.-Principio de accesibilidad,
A.6.-Principio de simplicidad
A.7.-Principio de eficacia.

Se trata de principios *programáticos y estratégicos*, que no suponen normas concretas de obligado cumplimiento sino inspiradores de la actividad normativa de las administraciones públicas, incluyendo pues la local.

Principios de sostenibilidad de las administraciones públicas: Los principios de sostenibilidad, a los que debe atender el funcionamiento de la Administración Pública, se regulan en el artículo 5º de la ley, estableciendo, al efecto, instrumentos de análisis previo de necesidades e iniciativas legislativas, activando procedimientos de consulta previos en la elaboración de proyectos normativos, y procedimientos posteriores de evaluación de la eficacia normativa. El artículo 6º de la ley incide en el denominado *principio de buena regulación*, en el sentido anteriormente expuesto de simplicidad, utilidad y eficiencia de la regulación normativa.

Principios financieros del sector público: En la regulación legal de la sostenibilidad financiera de las administraciones públicas se hace una mención expresa al respeto y prevalencia de los *principios de estabilidad presupuestaria*. Es un principio programático.

Principios de la actividad económica del sector público: En el mismo ámbito de regulación de la actividad económica de los poderes públicos, se hace mención especial a los *principios de simplicidad y eficiencia* en la asunción y realización del gasto público, lo que se reitera en el artículo 34 con motivo de la regulación del Plan de Austeridad. *Aplicable directamente a la Administración Pública del Estado, no a la local.*

Principios rectores de las empresas públicas: En el artículo 35 se señala que las empresas públicas deberán sujetar su actuación a los principios anteriormente mencionados. *Afecta al sector público empresarial del Estado.*

Principios inspiradores de la política energética: Se regulan en el artículo 77 de la ley y son básicamente los siguientes: seguridad del suministro, eficiencia económica y sostenibilidad medioambiental. En este marco se establecen objetivos nacionales de ahorro energético, eficiencia energética, planificación energética e impulso de las energías renovables. *Afectan globalmente al conjunto de las administraciones públicas.*

Principios inspiradores de la planificación energética: Se regulan en el artículo 79 y

básicamente son los siguientes: optimización de las energías renovables en la cesta energética, reducción de las emisiones de dióxido de carbono, diferir la participación de la energía nuclear a evaluaciones posteriores.

El artículo 80 regula los principios energéticos aplicables al sector público, que se pueden resumir en el ahorro y la eficiencia, así como la utilización de las energías renovables. *Afectan globalmente al conjunto de las administraciones públicas.*

Principios reguladores del sector del transporte: Se regulan en el artículo 93 de la ley, y básicamente son los siguientes: garantía de los derechos de operadores y usuarios, la competencia, la gestión eficiente, la sostenibilidad energética y medioambiental y la intermodalidad. El artículo 99 refiere los principios de la movilidad sostenible. *Afectan globalmente al conjunto de las administraciones públicas.*

Principios inspiradores de la política de vivienda: Se regulan en el artículo 107 de la Ley y básicamente son la cohesión territorial, la cohesión social, la eficiencia energética, y la calidad. Afectan globalmente al conjunto de las administraciones públicas.

EL TÍTULO COMPETENCIAL DE LA LEY: La disposición final primera establece el Título Competencial de la Ley, y por el mismo el carácter de normativa básica de la Ley de economía sostenible en desarrollo de las competencias exclusivas del Estado, reflejadas en el artículo 149.1.13ª (en general), y particularmente aplicables a determinados preceptos legales en base a los artículo 149.1.11ª, 18ª, 30ª, 23ª y 25ª de la Constitución Española de 1.978, por lo que sus preceptos son aplicables a todas las administraciones públicas. En su párrafo 2º se exceptúa el carácter básico de determinados artículos.

La Ley de Economía Sostenible modifica ampliamente el ordenamiento jurídico vigente, desde el punto de vista sectorial[206].

[206] **1.-Disposición Adicional séptima** que modifica la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos *(de especial relevancia para la administración local).*
2.-Disposición Final sexta que modifica la Ley 26/2003, de 17 de julio, por la que se modifican la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, con el fin de reforzar la transparencia de las sociedades anónimas cotizadas *(de relevancia para el sector público empresarial local).*
3.-Disposición Final decimotercera que modifica el del texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre *(de incidencia en el sistema de previsión adoptado en entidades locales).*

4.-Disposición Final decimocuarta que modifica el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre

5.-Disposición Final decimosexta que modifica la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público.

6.-Disposición Final decimoséptima que reforma la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria

7.-Disposición Final decimoctava que modifica el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo

8.-Disposición Final vigésima segunda que modifica la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de los Transportes Terrestres

9.-Disposición Final vigésima séptima que adapta Ley reguladora del Impuesto General Indirecto Canario a los cambios realizados en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido por la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 *(de especial importancia en el ámbito tributario, para los Ayuntamientos Canarios)*

10.-Disposición Final vigésima octava que adapta la Ley reguladora del Impuesto General Indirecto Canario a los cambios realizados en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se transponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria *(de especial importancia en el ámbito tributario).*

11.-Disposición Final trigésima séptima que modifica el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo *(de relevancia para el sector público empresarial local).*

12.-Disposición Final trigésima octava que modifica la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales *(de especial importancia en el ámbito tributario)*

13.-Disposición Final cuadragésima que modifica la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

14.-Disposición Final cuadragésima séptima que modifica la Ley 3/1993, de 22 de marzo, Básica de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación *(de relevancia para el sector público empresarial local).*

15.-Disposición Final cuadragésima octava. Modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido *(de especial importancia en el ámbito tributario)*

16.-Disposición Final cuadragésima novena que modifica la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio *(de especial importancia en el ámbito tributario).*

17.-Disposición Final quincuagésima que modifica la ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social

18.-Disposición Final quincuagésima tercera. Modificación de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010

19.-Disposición Final quincuagésima cuarta que modifica el Real Decreto-Ley 8/2010, de 20 de mayo, por el que se adoptan medidas extraordinarias para la reducción del déficit público.

20.-Disposición Final quincuagésima quinta que modifica la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público.

21.-Disposición Final quincuagésima sexta que modifica la Ley Orgánica 15/1999 de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal.

22.-Disposición Final quincuagésima séptima que modifica el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo

23.-Disposición Final quincuagésima octava que modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria *(de especial importancia en el ámbito tributario).*

3.1.5.1.-LA DEROGACIÓN DEL ARTÍCULO 2.2.A) DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.

La Ley de Economía sostenible, ha modificado el concepto de tasa, contenido en el artículo 2º de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003), al suprimir el párrafo segundo del mencionado artículo.

Dicho párrafo establecía que, *"Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público, cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio púbico, y su titularidad corresponda a un ente público"*

Por lo tanto se realizará un análisis más casuístico de esta controvertida materia en el Capítulo II, con ocasión del análisis de la fiscalidad de los servicios públicos, en los apartados 2.1.2 y 4, sin perjuicio de su reiteración en los capítulos IV y V.

No obstante, se puede anticipar, que la opinión mayoritaria es que tras la reforma operada por el legislador en el artículo 2.2.a) de la LGT de 2.003, cuando las tarifas del agua, se exijan al usuario directamente por un operador sujeto al régimen jurídico mercantil, sea este un órgano técnico de la administración con forma mercantil (sociedades públicas o entidades públicas empresariales), sea una empresa privada como gestor indirecto, las susodichas revisten la naturaleza jurídica de precios privados y no de tasas.

3.1.6.-EL ÁMBITO JURÍDICOLOCAL ESPAÑOL.

La normativa legal y reglamentaria en el derecho interno Español de mayor relevancia e importancia cualitativa se contiene en las siguientes normas jurídicas:

1º.-Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las bases de Régimen Local.

2º.-Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

3º.-Real Decreto 500/1990, 20 de abril, desarrolla el Capítulo primero del Título sexto de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, en materia de presupuestos

4º.-Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, aprobado por Decreto de 17 de junio de 1955, modificado mediante Real Decreto 2009/2009, de 23 de diciembre.

En los artículos 89 a 94 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales se regula la posibilidad de utilizar el régimen de empresa privada para la gestión directa de los servicios económicos. Aunque estos preceptos siguen en vigor, en muchos de sus aspectos han sido superados por normativa más moderna y por la propia evolución de las formas de gestión de los servicios locales. El artículo 85 ter de la Ley 7/1985 (LBRL), (introducido por el apartado 3 del artículo primero de Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local), regula en extenso las sociedades mercantiles locales, de acuerdo a los siguientes parámetros:[207]

1º.-Se rigen íntegramente por el ordenamiento jurídico privado.
2º.-Se rigen por el derecho público en materias relativas a normativa presupuestaria, contable, y de alcance del control de eficacia y financiero.

[207]**LEY DE BASES DEL REGIMEN LOCAL, Ley 7/1985, de 2 de abril, artículo 85.ter**: "1. Las sociedades mercantiles locales se regirán íntegramente, cualquiera que sea su forma jurídica, por el ordenamiento jurídico privado, salvo las materias en que les sea de aplicación la normativa presupuestaria, contable, de control financiero, de control de eficacia y contratación, y sin perjuicio de lo señalado en el apartado siguiente de este artículo.

2. La sociedad deberá adoptar una de las formas de sociedad mercantil de responsabilidad limitada, y en la escritura de constitución constará el capital, que deberá ser aportado íntegramente por la entidad local o un ente público de la misma.

3. Los estatutos determinarán la forma de designación y el funcionamiento de la Junta General y del Consejo de Administración, así como los máximos órganos de dirección de las mismas."

3º.-Están sujetas a la regulación del derecho administrativo contractual.

4º.-Gozan de autonomía para el régimen de funcionamiento interno, de acuerdo a lo que dispongan sus estatutos, en consonancia con la legislación mercantil de aplicación.

5º.-Deben adoptar una forma mercantil de sociedad de responsabilidad limitada.

6º.-El capital social debe estar totalmente desembolsado por el ente local al momento de su constitución.

Los estatutos de la sociedad deben determinar a quién corresponde la competencia y la responsabilidad de la elaboración de los programas anuales de actuación y la confección de los estados de previsión de ingresos y gastos. A falta de una previsión concreta al respecto, entendemos que el Consejo de Administración, dada su configuración en la legislación mercantil, es el órgano con las competencias necesarias y suficientes para elaborar los estados de previsión de Ingresos y Gastos.

Por otra parte, aunque las previsiones de ingresos y gastos de las sociedades mercantiles constituyen un documento similar al presupuesto, y forman parte del estado de consolidación del presupuesto general de la entidad local, (con la influencia que ello tiene, especialmente en cuanto al cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria), no están sujetas al mismo régimen y aplicación de los principios presupuestarios generales de especialidad cuantitativa de los créditos.

El Presupuesto General de la entidad estará integrado por:

1º.-El presupuesto de la propia entidad.

2º.-Los de los organismos autónomos dependientes de esta.

3º.-Los estados de previsión de gastos e ingresos de las sociedades mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a la entidad local.

Podríamos decir que estos son elementos esenciales o componentes del presupuesto general, entendiendo como tales aquellos que configuran el concepto de presupuesto tal como lo define el artículo 162 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL), en concordancia con el artículo 32 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

El artículo 165 del TRLHL nos dice que el presupuesto general atenderá al cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria y contendrá para cada uno de los presupuestos, que en él se integren:

1º.-Los estados de gastos, en los que se incluirán, con la debida especificación, los créditos necesarios para atender al cumplimiento de las obligaciones.

2º.-Los estados de ingresos, en los que figurarán las estimaciones de los distintos recursos económicos a liquidar durante el ejercicio.

El artículo 166.1,c), por su parte, indica que al presupuesto se unirá como anexo, entre otros "…*El estado de consolidación del presupuesto de la propia entidad con el de todos los presupuestos y estados de previsión de sus organismos autónomos y sociedades mercantiles*".

La elaboración del Estado de Consolidación del Presupuesto, exige disponer previamente del Presupuesto del Ente Local, de los Presupuestos de los Organismos Autónomos y de los Estados de Previsión de los Entes Públicos Empresariales Locales y de las Sociedades Mercantiles participadas íntegramente por el Ente Local. Según el artículo 117 del RD 500/1990, entre las operaciones que deberán ser objeto de valoración, (a efectos de cuantificar las relaciones financieras que al formar el Presupuesto Consolidado tendrían carácter interno y, que por tanto han de ser objeto de eliminación) se encuentran las transferencias y subvenciones corrientes y de capital, aportaciones al capital, participaciones en beneficios, cesiones de personal, compraventas de bienes corrientes o de capital, prestaciones de servicios, tributos locales y precios exigibles por las entidades a consolidar.

Una vez cuantificadas estas relaciones financieras, debe procederse, a:

1º.-Armonizar los Presupuestos de los Organismos Autónomos y los Estados de Previsión de los Entes Públicos Empresariales Locales y de las Sociedades Mercantiles con el Presupuesto de la Entidad Local.

2º.-Eliminar las previsiones y consignaciones representativas de operaciones internas de forma que, tras este proceso, los datos agregados reflejen exclusivamente, previsiones representativas de relaciones con terceros y, por tanto, determinen los importes conjuntos de los Presupuestos del Grupo formado por los entes dependientes de la Entidad local y esta.

3º.-Redacción del Presupuesto Consolidado, que habrá de contener el detalle de las reclasificaciones efectuadas para armonizar las estructuras, el desglose de las operaciones internas objeto de eliminación, y el detalle de las eliminaciones realizadas de las operaciones internas definidas.

4º.-El Estado de Consolidación habrá de atenerse al modelo de estructura presupuestaria vigente para las Entidades Locales, y se presentará como mínimo, en cuanto al Presupuesto

de Ingresos, a nivel de Capítulo de la clasificación económica y en cuanto al Presupuesto de Gastos, a nivel de Capítulo por categorías económicas y a nivel de área de gasto por clasificación por programas de gasto.

El resultado de este procedimiento de Consolidación, es un Estado presupuestario de Ingresos y de Gastos. Respecto de los primeros, representa previsiones de los recursos que se estima liquidar o devengar para el conjunto de los entes dependientes de la Entidad Local. En cuanto al Estado Consolidado de Gastos, agrupa importes que no son homogéneos en cuanto a su procedimiento de ejecución en el ejercicio, pues contiene las consignaciones presupuestarias de los entes administrativos, que tienen carácter limitativo y vinculante, y las previsiones de gastos de los entes no administrativos (Entes Públicos Empresariales Locales y Sociedades Mercantiles) que carecen de dicho carácter y que representan (al igual que los ingresos) previsiones para el ejercicio que sí pueden ser rebasadas.

El Estado de consolidación presupuestario se conforma de acuerdo a los siguientes elementos:

1º.-Se integra por los estados de previsión de gastos e ingresos de las sociedades mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a la entidad local, son parte integrante del Presupuesto General.

2º.-Es órgano competente para la aprobación de los estados de previsión de gastos e ingresos de las sociedades mercantiles, salvo previsión en contrario en los estatutos de la sociedad, el Consejo de Administración de la misma.

3º.-Las sociedades mercantiles deberán presentar, elaborados de acuerdo con el Plan General de Contabilidad vigente para las empresas españolas o con sus adaptaciones sectoriales:

3.1.-La cuenta de explotación.

3.2.-La cuenta de otros resultados.

3.3.-La cuenta de pérdidas o ganancias.

4º.-Asimismo, presentarán el presupuesto de capital, que comprenderá:

4.1.-El estado de inversiones reales y financieras a efectuar durante el ejercicio.

4.2.-El estado de las fuentes de financiación de las inversiones con especial referencia a las aportaciones a percibir de la Entidad Local o de sus Organismos Autónomos.

3.1.6.1. LA RACIONALIZACIÓN Y SOSTENIBILIDAD DEL REGIMEN LOCAL ESPAÑOL. IMPACTO EN LOS SERVICIOS PÚBLICOS.

La entrada en vigor de la Ley 27/2013, de racionalización y sostenibilidad de los servicios públicos[208], ha tenido un impacto decisivo en la estructura de los servicios públicos locales

1ª.-EL MARCO COMPETENCIAL DE LAS ENTIDADES LOCALES.

En la versión clásica de la Ley 7/1985, de su artículo 25 se deducía que los Ayuntamientos podían ejercitar un número ilimitado de servicios públicos en beneficio de la comunidad vecinal, a salvo aquellos que una Ley estableciese como exclusivos de otras administraciones públicas territoriales.

Por lo tanto la mención exhaustiva de los mismos o nomenclátor era de naturaleza abierta, y del mismo solamente se difería una atribución singular de los relacionados a favor de la competencia local, reforzándola con la exclusividad o régimen de monopolio (reserva legal) u obligatoriedad de la prestación en relación a una escala poblacional.

Pero en modo alguno se limitaba el ejercicio de competencias o de prestación de servicios, ya que existía una vis atractiva para la prestación de cualesquiera otros servicios diferentes de los mencionados en la relación legal que redundasen en beneficio de la comunidad vecinal.

Ello se deduce del siguiente tenor literal de la Ley vigente hasta diciembre de 2.013[209].

En la praxis ello supuso que muchos Ayuntamientos ejercitasen competencias o servicios de carácter educativo, sanitario y/o social, en abierta concurrencia con competencias autonómicas o estatales.

---

[208] Ley de Racionalización y sostenibilidad de la Administración Local. Ley 27/2013, de 27 de diciembre. RCL 2013\1877. ADMINISTRACIÓN LOCAL.. Jefatura del Estado. BOE 30 diciembre 2013, núm. 312.

[209] **Ley 7/1985, de 2 de abril**. **[Redacción anterior: Artículo 25.** "1. El Municipio, para la gestión de sus intereses y en el ámbito de sus competencias, puede promover toda clase de actividades **y prestar cuantos servicios públicos** contribuyan a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal.
2. El Municipio ejercerá en todo caso, competencias, en los términos de la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas, en las siguientes materias":]

De facto muchos municipios pasaron a ejercitar, en diferentes formas de gestión diferentes actividades económicas en abierta concurrencia con otros subsectores públicos e inclusive con la iniciativa privada.

2ª.-EXISTENCIA PREVIA DE SERVICIOS LOCALES EN MATERIA SANITARIA Y/O EDUCATIVA.

De facto y en relación a lo expuesto en la consulta, fueron muchos los municipios que implementaron centros sanitarios y educativos, y en este último caso, y de forma predominante unidades de escolarización infantil o guarderías infantiles.

Para ello se aplicaba una habilitación de concurrencia efectiva, que regulaba el artículo 28 de la siguiente forma: ***"****Los Municipios pueden realizar actividades complementarias de las propias de otras Administraciones públicas y, en particular, las relativas a la educación, la cultura, la promoción de la mujer, la vivienda, la sanidad y la protección del medio ambiente*".

Este artículo ha sido específicamente suprimido por la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, con la siguiente mención**: [**Once. Se suprime el contenido del artículo 28].

3ª.-CARACTERES DEL NUEVO MARCO COMPETENCIAL LOCAL. En la nueva versión del artículo 25, en redacción dada por la Ley 7/1985, la enumeración de competencias locales pasa a ser predominantemente cerrada, y se opta por evitar la concurrencia con competencias de otras administraciones públicas territoriales, correspondiendo a las comunidades autónomas la prestación de servicios en materia social, sanitaria y educativa.

De facto la redacción del artículo 25 pasa a ser limitativo y cerrado[210].

Por lo tanto existe una remisión explícita al nomenclátor cerrado del parágrafo 2º del mencionado artículo. De ello se deduce que las competencias en materia educativa pasan a asignarse en exclusiva a las comunidades autónomas, que son los entes territoriales que las tienen atribuidas constitucional y estatutariamente.

Igual acontece con las competencias en materia sanitaria y de políticas sociales (a salvo los aspectos de esta atribuidas al municipio en el artículo 25.2 de la Ley 7/1985).

[210]**Ley 7/1985, de 2 de abril, artículo 2**5: 1. El Municipio, para la gestión de sus intereses y en el ámbito de sus competencias, puede promover actividades y prestar los servicios públicos que contribuyan a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal **en los términos previstos en este artículo**".

La Ley establece un régimen transitorio, para que las competencias en materia sanitaria y social, que hasta ahora venían prestado muchos municipios sean absorbidas por las Comunidades Autónomas, pero no existe un régimen transitorio en materia de competencias educativas.

Todo ello se deduce del examen de las disposiciones transitorias de la Ley.

4ª.-LA POSIBILIDAD DE EJERCER COMPETENCIAS IMPROPIAS.

La modificación de la Ley 7/1985, de 2 de abril, por la Ley 27/2013, de Racionalización y Sostenibilidad del Régimen Local, implica un cambio sustancial en el marco competencial de las entidades locales.

Con anterioridad el marco era abierto, ya que el artículo 25 establecía que los entes locales podrían prestar o ejercitar todos aquellos servicios y actividades que redundasen en el beneficio de la comunidad vecinal. Ahora dicho artículo establece un marco cerrado.

No obstante este nomenclátor competencial cerrado, se ve compensado con las siguientes tipologías competenciales:

1º.-Competencias propias: Son las referidas en el artículo 25.
2º.-Competencias impropias: Son las referidas en el artículo 7.4 de la Ley.
3º.-Competencias delegadas: las transferidas por otras administraciones públicas a los entes locales, conjuntamente con los medios de financiación precisos para ello.

Por otra parte el derecho transitorio de la Ley establece determinados plazos de tiempo para poder continuar la prestación de competencias ahora no atribuidas como propias a los municipios.

COMPETENCIAS IMPROPIAS

Conforme dispone el artículo 7.4 de la ley 7/1985, de 2 de abril: *Las Entidades Locales solo podrán ejercer competencias distintas de las propias y de las atribuidas por delegación cuando no se ponga en riesgo la sostenibilidad financiera del conjunto de la Hacienda municipal, de acuerdo con los requerimientos de la legislación de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera y no se incurra en un supuesto de ejecución simultánea del mismo servicio público con otra Administración Pública.*

A estos efectos, **serán necesarios y vinculantes los informes previos** de la Administración

competente por razón de materia, en el que **se señale la inexistencia de duplicidades**, y **de la Administración que tenga atribuida la tutela financiera sobre la sostenibilidad financiera de las nuevas competencias**.

En todo caso, el ejercicio de estas competencias deberá realizarse en los términos previstos en la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas.»

3.1.6.2.- LA SUPRESIÓN DE ENTES DEPENDIENTES DE SERVICIOS PÚBLICOS EN LA ESPERA LOCAL POR INSUFICIENCIA O DESEQUILIBRIO ECONÓMICO.

Son muchos los entes locales en España, que han considerado la creación de entes mercantiles para la prestación de servicios públicos, o actividades económicas. La nueva situación derivada de las medidas legislativas para la racionalización y sostenibilidad del régimen local, han motivado que se hayan adoptado medidas para la supresión de aquellos entes dependientes que se encuentren en una situación de desequilibrio económico.

Se trata en realidad de realizar una "purga" de posición, en una huida masiva del derecho administrativo, que de facto ya fue corregida, por la inclusión de las sociedades públicas, en el ámbito de los requisitos contractuales públicos, por lo menos en cuanto a la preparación, licitación y adjudicación de contratos *(aunque tengan la consideración de privados),* y también por la inclusión en el ámbito subjetivo de aplicación de las normas de provisión de puestos de trabajo públicos, de acuerdo a los principios constitucionales de merito, capacidad, igualdad y publicidad, a los que obedece el Estatuto Básico del Empleado Público, aprobado por la Ley 7/2007.

Esta dinámica supresora fue arbitrada por la introducción de la Disposición Adicional IX[211], en la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases de régimen local, que básicamente obedece a los siguientes objetivos:

1º.-adoptar medidas de no sostenimiento de entes dependientes ni de creación de nuevos por entes territoriales en situación de depuración financiera.
2º.- adoptar medidas de "purga" o "adelgazamiento" de los entes dependientes en situación de

[211]**Ley 7/1985, de 2 de abril, disposición adicional IX**. "1. Las Entidades Locales del artículo 3.1 de esta Ley y los organismos autónomos de ellas dependientes no podrán adquirir, constituir o participar en la constitución, directa o indirectamente, de nuevos organismos, entidades, sociedades, consorcios, fundaciones, unidades y demás entes durante el tiempo de vigencia de su plan económico-financiero o de su plan de ajuste….."

desequilibrio a la entrada en vigor de la Ley 27/2013

3º.-adoptar medidas para evitar que sean los entes dependientes los que a su vez creen entes sub dependientes de ellos mismo, para lidiar o sortear la prohibición del párrafo 1º, así como de re adscripción de los entes sub dependientes de un ente dependiente al ente matriz.

En cualquier caso las aportaciones del ente matriz (entidad local), para sufragar tales pérdidas, dependerá de cuál sea el grado del cumplimiento de las medidas de consolidación fiscal, y de si está sujeta o no a un plan económico financiero o de ajuste, tal como expone la mencionada disposición adicional IX.2º[212].

[212]**Ley 7/1985, de 2 de abril. Disposición Adicional IX**: "1. Las Entidades Locales del artículo 3.1 de esta Ley y los organismos autónomos de ellas dependientes no podrán adquirir, constituir o participar en la constitución, directa o indirectamente, de nuevos organismos, entidades, sociedades, consorcios, fundaciones, unidades y demás entes durante el tiempo de vigencia de su plan económico-financiero o de su plan de ajuste.

Las entidades mencionadas en el párrafo anterior durante el tiempo de vigencia de su plan económico-financiero o de su plan de ajuste no podrán realizar aportaciones patrimoniales ni suscribir ampliaciones de capital de entidades públicas empresariales o de sociedades mercantiles locales que tengan necesidades de financiación.

Excepcionalmente las Entidades Locales podrán realizar las citadas aportaciones patrimoniales si, en el ejercicio presupuestario inmediato anterior, hubieren cumplido con los objetivos de estabilidad presupuestaria y deuda pública y su período medio de pago a proveedores no supere en más de treinta días el plazo máximo previsto en la normativa de morosidad.

2. Aquellas entidades que a la entrada en vigor de la presente Ley desarrollen actividades económicas, estén adscritas a efectos del Sistema Europeo de Cuentas a cualesquiera de las Entidades Locales del artículo 3.1 de esta Ley o de sus organismos autónomos, y se encuentren en desequilibrio financiero, dispondrán del plazo de dos meses desde la entrada en vigor de esta Ley para aprobar, previo informe del órgano interventor de la Entidad Local, un plan de corrección de dicho desequilibrio. A estos efectos, y como parte del mencionado plan de corrección, la Entidad Local de la que dependa podrá realizar aportaciones patrimoniales o suscribir ampliaciones de capital de sus entidades solo si, en el ejercicio presupuestario inmediato anterior, esa Entidad Local hubiere cumplido con los objetivos de estabilidad presupuestaria y deuda pública y su período medio de pago a proveedores no supere en más de treinta días el plazo máximo previsto en la normativa de morosidad. Si esta corrección no se cumpliera a 31 diciembre de 2014, la Entidad Local en el plazo máximo de los seis meses siguientes a contar desde la aprobación de las cuentas anuales o de la liquidación del

presupuesto del ejercicio 2014 de la entidad, según proceda, disolverá cada una de las entidades que continúe en situación de desequilibrio.

De no hacerlo, dichas entidades quedarán automáticamente disueltas el 1 de diciembre de 2015.

Los plazos citados en el párrafo anterior de este apartado 2 se ampliarán hasta el 31 de diciembre de 2015 y el 1 de diciembre de 2016, respectivamente, cuando las entidades en desequilibrio estén prestando alguno de los siguientes servicios esenciales: abastecimiento domiciliario y depuración de aguas, recogida, tratamiento y aprovechamiento de residuos, y transporte público de viajeros.

Esta situación de desequilibrio financiero se referirá, para los entes que tengan la consideración de Administración pública a efectos del Sistema Europeo de Cuentas, a su necesidad de financiación en términos del Sistema Europeo de Cuentas, mientras que para los demás entes se entenderá como la situación de desequilibrio financiero manifestada en la existencia de resultados negativos de explotación en dos ejercicios contables consecutivos.

3. Los organismos, entidades, sociedades, consorcios, fundaciones, unidades y demás entes que estén adscritos, vinculados o sean dependientes, a efectos del Sistema Europeo de Cuentas, a cualquiera de las Entidades Locales del artículo 3.1 de esta Ley o de sus organismos autónomos, no podrán constituir, participar en la constitución ni adquirir nuevos entes de cualquier tipología, independientemente de su clasificación sectorial en términos de contabilidad nacional.

4. Aquellos organismos, entidades, sociedades, consorcios, fundaciones, unidades y demás entes que a la entrada en vigor de esta Ley no estén en situación de superávit, equilibrio o resultados positivos de explotación, estuvieran controlados exclusivamente por unidades adscritas, vinculadas o dependientes, a efectos del Sistema Europeo de Cuentas, de cualquiera de las Entidades Locales del artículo 3.1 de esta Ley, o de sus organismos autónomos deberán estar adscritos, vinculados o dependientes directamente a las Entidades Locales del artículo 3.1 de esta Ley, o bien ser disueltos, en ambos casos, en el plazo de tres meses desde la entrada en vigor de esta Ley e iniciar, si se disuelve, el proceso de liquidación en el plazo de tres meses a contar desde la fecha de disolución. De no hacerlo, dichas entidades quedarán automáticamente disueltas transcurridos seis meses desde la entrada en vigor de esta Ley.

En el caso de que aquel control no se ejerza con carácter exclusivo las citadas unidades dependientes deberán proceder a la transmisión de su participación en el plazo de tres meses desde la entrada en vigor de esta Ley.

3.2.-LOS SERVICIOS PÚBLICOS EN EL DERECHO COMUNITARIO

LOS TRATADOS CONSTITUTIVOS. REFERENCIAS A LOS SERVICIOS PÚBLICOS.

Son múltiples las referencias que se contienen en los Tratados Constitutivos de la Unión, en lo que respecta a los prestadores de servicios públicos. Una de las repercusiones más importantes de los tratados fundacionales, es la relativa a la prohibición de las *ayudas de estado*, que se regulan de la siguiente forma:

En el Tratado de Roma de 25 de marzo de 1957, se establecen importantes restricciones a las ayudas de Estado que habitualmente estaban establecidas en los Estados miembros (EM) respecto de las formas asociativas prestadoras de servicios públicos, en especial, cuando estas formas asociativas adoptaban formas mercantiles.

Desde la perspectiva del Tratado Fundacional la eliminación de esas situaciones de privilegio eran esenciales a fin de potenciar los principios inspiradores de la Comunidad Económica Europea basados en la libre circulación de capitales, bienes, servicios y personas en el ámbito comunitario. Al respecto el artículo 87 *(Antiguo artículo 92, actual artículo 107 del Tratado de Funcionamiento (TFUE))* del Tratado de Roma establecía:

1.-La incompatibilidad con los principios inspiradores del mercado común de las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.

2.-La existencia de determinadas excepciones al principio general, referentes: a ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, siempre que se otorguen sin discriminaciones basadas en el origen de los productos; a ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional; a ayudas concedidas con objeto de favorecer la economía de determinadas

---

Los plazos para el cambio de adscripción, vinculación o dependencia, la disolución y para proceder a la transmisión de la correspondiente participación citados en los dos párrafos anteriores de este apartado 4 se ampliarán en un año más, cuando las entidades en desequilibrio estén prestando alguno de los siguientes servicios esenciales: abastecimiento domiciliario y depuración de aguas, recogida, tratamiento y aprovechamiento de residuos, y transporte público de viajeros."

regiones de la República Federal de Alemania, afectadas por la división de Alemania, en la medida en que sean necesarias para compensar las desventajas económicas que resultan de tal división.

3.-La existencia de determinadas excepciones causales, referentes: a ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo (discriminación positiva para el desarrollo económico regional); a ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro (*discriminación positiva económica paliativa*); a ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común (*discriminación positiva para el desarrollo económico sectorial*); a ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Comunidad en contra del interés común (*discriminación positiva para el fomento cultural*).; a ayudas que determine el Consejo por decisión, tomada por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión (*discriminación positiva puntual decisoria*).

Este artículo tiene su traslación al Tratado sobre Funcionamiento de la Unión Europea, de 13 de diciembre de 2.007 (consolidado según Tratado de Lisboa), con especial referencia a las empresas públicas, en el artículo 107, que es del mismo tenor anteriormente examinado.

Previamente el Artículo 106 (antiguo artículo 86 TCE) dispone que, los Estados miembros no adoptarán ni mantendrán, **respecto de las empresas públicas** y aquellas empresas a las que concedan derechos especiales o exclusivos, ninguna medida contraria a las normas de los Tratados, especialmente las previstas en los artículos 18 y 101 a 109, ambos inclusive.

Las empresas encargadas de la gestión de servicios de interés económico general quedan sometidas a las normas de los tratados sobre libre competencia, así como al resto de los principios inspiradores de la Unión, en lo que respecta a la libertad de establecimiento, circulación de bienes, servicios, capitales y personas.

Este principio de sujeción a las normas sobre libre competencia será de aplicación aunque las empresas públicas dispongan de exclusividad o monopolio en la actividad de que se trate. La aplicación del principio será reforzada en lo relativo a las normas sobre competencia, con la única excepción de que la aplicación de dichas normas impida, de hecho o de derecho, el

cumplimiento de la misión específica a ellas confiada. Estas medidas recogidas en los tratados constitutivos deben ser objeto de vigilancia por la Comisión de la UE, la cual "*velará por la aplicación de las disposiciones del presente artículo y, en tanto fuere necesario, dirigirá a los Estados miembros directivas o decisiones apropiadas*".

Los artículos 101 y 102 del Tratado, inciden sobre incompatibilidad de determinadas prácticas de empresa, acuerdos asociativos o prácticas concertadas y su consecuente interdicción de las siguientes materias:

1º.-Fijar directa o indirectamente los precios de compra o de venta u otras condiciones de transacción.

2º.-Limitar o controlar la producción, el mercado, el desarrollo técnico o las inversiones.

3º.-Repartirse los mercados o las fuentes de abastecimiento.

4º.-Aplicar a terceros contratantes condiciones desiguales para prestaciones equivalentes, que ocasionen a éstos una desventaja competitiva.

5º.-Subordinar la celebración de contratos a la aceptación, por los otros contratantes, de prestaciones suplementarias que por su naturaleza o según los usos mercantiles, no guarden relación alguna con el objeto de dichos contratos.

Estas acciones o prácticas que se califican como nulas tienen como excepción el que tales acciones, concertaciones o prácticas tengan como objeto contribuir a mejorar la producción o la distribución de los productos o a fomentar el progreso técnico o económico, y reserven al mismo tiempo a los usuarios una participación equitativa en el beneficio resultante, que se plasmen en acuerdos o categoría de acuerdos entre empresas, decisiones o categoría de decisiones de asociaciones de empresas, y prácticas concertadas o categoría de prácticas concertadas, con la condición de que no se produzcan los siguientes hechos:

a. Imposición de restricciones que no sean indispensables para alcanzar tales objetivos.

b. Posibilidad de eliminar la competencia respecto de una parte sustancial de los productos de que se trate.

Por su parte el artículo 102, establece la prohibición de la posición de abuso dominante en el mercado de determinadas empresas en sectores estratégicos que pueda lugar a prácticas abusivas consistentes en:

- Imponer directa o indirectamente precios de compra, de venta u otras condiciones de transacción no equitativas;
- Limitar la producción, el mercado o el desarrollo técnico en perjuicio de los consumidores;
- Aplicar a terceros contratantes condiciones desiguales para prestaciones equivalentes, que ocasionen a éstos una desventaja competitiva;
- Subordinar la celebración de contratos a la aceptación, por los otros contratantes, de prestaciones suplementarias que, por su naturaleza o según los usos mercantiles, no guarden relación alguna con el objeto de dichos contratos.

A continuación y a efectos meramente indicativos citaremos algunas normas de derecho comunitario, de diferente rango, que son de aplicación a las formas asociativas prestadoras de servicios públicos.

3.2.1.-EL REGLAMENTO FINANCIERO DE LA UNIÓN, Nº 1073/1999, DE 25 DE MAYO

Resaltaba en su artículo 185.1 las connotaciones esenciales de las agencias europeas: En el ámbito comunitario se regulan formas asociativas prestadoras de servicios, actividades públicas de diferente alcance y/o ejercicio de actividades económicas que están reguladas por el derecho comunitario[213].

Fue sustituido por el **Reglamento 883/2013, de 11 de septiembre.** Se trata de organismos públicos creados por la Unión para la prestación de actividades públicas, servicios públicos y desarrollo de actividades de interés general, son organismos públicos y por lo tanto dotados de personalidad jurídica propia, su creación se produce por reglamento.

3.2.2.-LA DIRECTIVA 93/38/CEE DEL CONSEJO DE 14 DE JUNIO DE 1993[214]. DIRECTIVA 2004/17/CE. LA LEY 31/2.007: CONTRATACIÓN DE SERVICIOS EN SECTORES ESPECIALES.

Son variadas las normas de derecho comunitario que regulan aspectos de índole contractual, económico, financiero y de todo orden con respecto a las formas asociativas de prestación de servicios públicos, acotando además la conceptuación de estás. La Directiva 93/38/CEE del Consejo de 14 de junio de 1993, estableció los aspectos de coordinación de los procedimientos de adjudicación de los contratos del sector del agua, de la energía, de los transportes y de las telecomunicaciones, en el ámbito comunitario. La transposición al derecho interno Español se efectuó por la Ley 40/1998, de 30 de diciembre.

[213] **Derogado por el Reglamento núm. 883/2013, de 11 de septiembre.**

[214] **Derogada por el artículo 73, de la Directiva 2004/17/CE.**

Posteriormente esta Ley fue afectada en su integridad por la Ley 31/2.007, de 30 de octubre sobre procedimientos de contratación en los sectores del agua, la energía, los transportes y los servicios postales. A su vez la Ley antes referida es fruto de la transposición en el derecho interno español de la Directiva 2004/17/CE de 31 de marzo que sustituyo a la directiva 93/38.Esta última directiva afecta directamente a determinados servicios públicos tales como el de abastecimiento de agua potable a domicilio.

No obstante es importante tener en cuenta el ámbito subjetivo de esta directiva y su transposición legal, que establece la exclusión de las Administraciones Públicas y sus organismos autónomos de su rango o cobertura, los cuales, en consecuencia, quedarán sujetos en su integridad al ámbito de la Ley de Contratos del Sector Público, tal como se explícita en su preámbulo la Ley 31/2.007.[215]

Por lo tanto su ámbito de aplicación se circunscribe a las entidades de derecho público dependientes que conforme dispone el artículo 3.1 de la Ley 31/2.007, podrán ser empresas públicas y organismos de derecho público, tal como se definen por la propia norma examinada.

Por último mencionar que esta directiva ha sido modificada parcialmente por la Directiva 2009/81/CE de 13 de julio. No obstante todo lo anteriormente referido, es de importancia la definición que la propia Directiva comunitaria realiza de empresa pública, en su artículo 2:**"Son Empresas públicas**, aquellas empresas sobre las cuales los poderes adjudicadores puedan ejercer, directa o indirectamente, una influencia dominante por el hecho de tener la propiedad o una participación financiera en las mismas, o en virtud de las normas que las rigen".

Se considerará que los poderes adjudicadores ejercen una influencia dominante, directa o indirectamente, sobre una empresa, cuando:

1º.-Tengan la mayoría del capital suscrito de la empresa; o

[215]**LEY 31/2007:** "El ámbito subjetivo de la Ley, tal como especifica el Capítulo I del mismo Título I, se proyecta sobre las entidades públicas y privadas, exceptuándose sin embargo las Administraciones públicas y los Organismos autónomos, que quedan sujetos a la regulación más estricta de la Ley 30/2007, de 30 de octubre , de Contratos del Sector Público por razones de disciplina y control de su funcionamiento, aspectos éstos que parece aconsejable primar, respetando los umbrales establecidos en la **Directiva 2004/17/CE** a efectos de la publicidad de los anuncios de los contratos en el «Diario Oficial de la Unión Europea». Ello es plenamente compatible con el Derecho comunitario, ya que esta opción garantiza obviamente los principios de publicidad, concurrencia, igualdad y no discriminación en materia contractual al exigirse con mayor rigor en la esfera estrictamente administrativa."

2º.-Dispongan de la mayoría de los votos correspondientes a las participaciones emitidas por la empresa; o

3º.-Puedan designar a más de la mitad de los miembros del órgano de administración, de dirección o de vigilancia de la empresa.

3.2.3.-PROPUESTA DE RESOLUCIÓN LEGISLATIVA SOBRE LA CONCESIÓN PÚBLICA PRIVADA Y EL DERECHO COMUNITARIO EN MATERIA DE CONCESIONES Y CONTRATACIÓN PÚBLICA.

Las formas actuales de prestación de servicios públicos requieren, expansivamente, la intervención de los operadores privados en la aportación de medios económicos, financieros, materiales, humanos; así como en la aportación de sus medios de optimización.

A tal efecto existen constantes novedades legislativas en el marco del derecho comunitario: Se introduce la diferenciación de la denominada colaboración público-privada IN HOUSE o institucionalizada **(CCPI).**

3.2.4.-REGLAMENTO 659/1999 SOBRE EVALUACIÓN DE AYUDAS DE ESTADO A EMPRESAS, O FORMAS PRESTADORAS DE SERVICIOS[216].

Con frecuencia y en diferentes ámbitos temporales, los Estados miembros otorgan ayudas a las formas asociativas que prestan servicios públicos o ejercen actividades de interés general, consistentes en beneficios fiscales o ayudas económicas directas.

Esta realidad que ha sido contemplada desde un inicio en los Tratados Constitutivos, y ha tenido su debido reflejo en el derecho comunitario. El presente Reglamento activa las medidas y procedimientos de evaluación sobre las ayudas de Estado, incluidas las de contenido fiscal, con respecto a empresas o sectores económicos, en desarrollo de la competencia que el artículo 93 del Tratado Constitutivo otorga a la Comisión para adoptar decisiones en relación a la compatibilidad o no de dichas ayudas con los principios inspiradores de la U.E.

El Reglamento establece el deber de comunicación y colaboración de las autoridades estatales con la Comisión Europea conforme lo dispuesto en el artículo 5 del Tratado Constitutivo así como determina el plazo de dos meses que este órgano ejecutivo dispone para adoptar la

[216]**Modificado por el Reglamento 734/2013, de 22 de julio.**

decisión pertinente, en aras a valorar la medida comunicada; plazo que no es operativo cuando se haya incumplido el deber de notificación antes referido.

El Reglamento establece los procedimientos para restaurar la libre competencia, cuando su decisión sea favorable a la incompatibilidad de la medida notificada con los principios inspiradores de la U.E.

En el artículo 3º, se establece una norma de suspensión de la eficacia de la ayuda hasta el momento que la Comisión adopte la decisión pertinente. Se establece no obstante la facultad de la Comisión de actuar de oficio cuando llegue a su conocimiento cualquier ayuda existente, que pueda ser contraria o incompatible con los principios inspiradores de la UE.

3.2.5.-DIRECTIVA 2000/52/CE DE 26 DE JULIO DE 2.000[217], QUE MODIFICA LA DIRECTIVA 80/723/CEE, RELATIVA A LA TRASPARENCIA DE LAS RELACIONES FINANCIERAS ENTRE LOS ESTADOS MIEMBROS Y LAS EMPRESAS PÚBLICAS

En su considerando 5º, se efectúa una explícita mención a las empresas públicas, a los efectos de control respecto de los pronunciamientos del artículo 86 del Tratado Constitutivo: "*El apartado 1 del artículo 86 dispone que los Estados miembros no adoptarán ni mantendrán, respecto a las empresas públicas y aquellas empresas a las que concedan derechos especiales o exclusivos, ninguna medida contraria a las normas del Tratado.*

El apartado 2 del artículo 86 del Tratado es aplicable a las empresas encargadas de la gestión de servicios de interés económico general.

En virtud del apartado 3 del artículo 86 del Tratado, la Comisión debe velar por la aplicación de las disposiciones del artículo 86 y dirigir las directivas o decisiones adecuadas a los Estados miembros; que las disposiciones interpretativas anexas al Tratado mediante el Protocolo relativo a los sistemas de radiodifusión en los Estados miembros se entenderán sin perjuicio de la facultad de los Estados miembros de financiar el servicio público de radiodifusión en la medida en que la financiación se conceda a los organismos de radiodifusión para llevar a cabo la función de servicio público tal como haya sido atribuida, definida y organizada por cada Estado miembro, y en la medida en que dicha financiación no afecte a las condiciones del comercio y de la competencia en la Comunidad en un grado que sea contrario al interés común, debiendo tenerse en cuenta la realización de la función de dicho servicio público.

[217]Derogada por la Directiva 2006/111/CE, de 16 de noviembre, que deroga expresamente la Directiva 80/723/CEE, y las que a su vez modificaron esta.

A fin de garantizar la aplicación de las disposiciones del artículo 86 del Tratado, la Comisión debe disponer de la información necesaria.

Para ello es preciso determinar las condiciones necesarias para garantizar la transparencia.

En su artículo 2º la directiva nos ofrece una definición de la empresa pública desde la perspectiva de dependencia del poder público[218].

Desde esta perspectiva, el derecho interno español regula en su ordenamiento jurídico interno, el concepto de empresa pública de la forma expuesta en el epígrafe 2.1.3.

3.2.6.-LA DIRECTIVA DE SERVICIOS Y SUS VINCULACIONES FISCALES. LA DIRECTIVA 2006/123/CE DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO DE 12 DE DICIEMBRE DE 2.006.

La directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 12 de diciembre de 2.006, relativa a los servicios en el mercado interior (conocida como Directiva **BOLKSTEIN**), entro en vigor el 28 de diciembre de 2.006, y el plazo para su transposición al derecho interno finalizó el 28 de diciembre de 2.009.

El objeto de la directiva es eliminar los obstáculos al libre establecimiento y la libre prestación de servicios, dado el cumplimiento insatisfactorio de los Tratados Constitutivos de la Unión. Para ello opta por establecer un marco de consecuciones dirigidas a simplificar los procedimientos administrativos y fomentar la calidad. Está íntimamente unida al concepto y desarrollo de autorización administrativa y licencias de actividad por parte de los poderes públicos. En el derecho interno la transposición se encuadra en dos mecánicas legislativas, una primera consistente en la elaboración de una Ley de Transposición Horizontal y otra en el establecimiento de adaptaciones de las normativas sectoriales.

En cuanto al ámbito de desarrollo del presente trabajo, es importante establecer la premisa de que los artículos 2 y 17 de la Directiva *BOLKSTEIN*, excluye de su ámbito de aplicación a no

[218]DIRECTIVA 2000/52/CE DE 26 DE JULIO DE 2.000, a**rtículo 2.1º.-**A efectos de la presente Directiva, se entenderá por:
a) **'poderes públicos',** todos los poderes públicos, incluido el Estado, así como las autoridades regionales y locales y todas las demás colectividades territoriales.
b) **'empresas públicas'**, cualquier empresa en la que los poderes públicos puedan ejercer, directa o indirectamente, una influencia dominante en razón de la propiedad, de la participación financiera o de las normas que la rigen.

pocos de los más importantes servicios de prestación directa a los usuarios por los entes públicos o gestores privados de forma indirecta.

Tal es el supuesto de los servicios de abastecimiento de agua potable a domicilio, recogida de residuos sólidos urbanos.

Por el contrario los servicios más afectados por esta directiva *(de prestación propia en el ámbito local),* son los de mataderos públicos, mercados públicos, promoción y difusión de la cultura, deporte, turismo, ocio. Por parte de los poderes públicos será preciso identificar las normas jurídicas afectadas, en especial los reglamentos de los servicios pero también las normas jurídicas fiscales, y proceder a evaluar las transformaciones que se precisan en orden a la adaptación; cuestión que resulta coercitiva o necesaria a tenor de la disposición final 2ª del anteproyecto de la Ley de Transposición.

Los artículos 26 y 37 de la directiva plantean una política de fomento de calidad de los servicios, que obviamente tendrá una repercusión no sólo en el ámbito de reglamentación, sino también en el fiscal. Esta política de implementación de la calidad se deberá hacer efectiva a través de dos sistemas alternativos cuales son la carta de servicios y la certificación de calidad.

El artículo 22 de la directiva establece una obligación general de información al usuario de los servicios públicos con plena incidencia en cualquiera de los ámbitos, incluido por supuesto el de facturación de la contraprestación económica que deba satisfacer el usuario sea esta o no de naturaleza tributaria. En la mencionada línea el artículo 27 establece una obligación de celeridad en la sistemática de reclamaciones, que puede o no según los casos, superponerse a la normativa legal y reglamentaria en materia de recursos.

Por lo tanto la incidencia de la directiva, dirigida a consecución de estándares de calidad, excelencia, eficiencia y eficacia tendrá una gran repercusión en todas las esferas de los servicios públicos, incluyendo la tributaria, en lo que afecte al ámbito de la directiva.

En especial podría quedar alterada o afectada el área correspondiente a las normas de gestión tributaria que se contienen, normalmente, en las normas jurídico reglamentarias fiscales, entre ellas las ordenanzas fiscales locales (normas jurídicas reglamentarias resultantes del ejercicio de la potestad tributaria derivada en la Administración territorial local), y en especial, en los que se refiere a los procedimientos de alta, baja y modificaciones en la prestación de los servicios, indefectiblemente unidos al devengo de la obligación tributaria.

Afectará en especial a las normas de gestión de los servicios y por lo tanto a las normas de gestión tributaria contenidas en las normas que regulan las tasas por prestación de estos servicios.

No obstante es menester mencionar claramente que el artículo 2.3 de la Ley 17/2.009 (transposición en el derecho interno de la directiva), contempla que no se aplicará la misma en el ámbito tributario. Se debe entender que esta exclusión se refiere a la legislación tributaria básica estatal y foral, y la legislación especial tributaria que regula el régimen de los diferentes tributos, pero difícilmente podrá excusarse la necesidad de adaptación de la normativa jurídico reglamentaria de ámbito tributario en lo que sea preciso en cuanto que contengan múltiples normas de gestión que afectan al ámbito de la legislación de transposición.

La directiva y su legislación de trasposición no afectan a los procedimientos tributarios, tal como se regulan en la Ley General Tributaria (LGT) y en el Reglamento General de Recaudación (entre otras normas jurídicas de alcance general), ni a los que se establezcan por la legislación especial, común o foral; pero puede y debe tener incidencia sobre los aspectos de regulación tributaria que incidan en los servicios no excluidos del ámbito de la directiva.

En especial es de afectación la regulación de gestión de los servicios incluidos en el ámbito de la directiva que pueda contenerse en la normativa de ámbito reglamentario fiscal especial[219].

Tal exclusión de los procedimientos tributarios se menciona en el preámbulo de la Ley 17/2.009. En el ámbito público local español, la combinación de lo que dispone el artículo 15.3 de la Ley de Haciendas Locales (relativo al ejercicio de la potestad reglamentaria fiscal), con los artículos 16.1 (contenido de las ordenanzas fiscales), 26.1.b) (requisito del pago previo del usuario para la tramitación del expediente de alta) y 27 (sobre normas de gestión) del mismo texto legal, presupone la conclusión de que necesariamente la directiva 2006/123/CE y la legislación de transposición en el derecho interno tendrán lógicas consecuencias en la regulación fiscal de determinadas exacciones fiscales (por ejemplo las municipales) que graven la prestación de servicios incluidos en el ámbito de la directiva. Obviamente esto será aplicable de los servicios que de acuerdo al artículo 2º de la Ley "paraguas" (transponedora de la directiva al ámbito jurídico interno) no resulten excluidos.

---

[219] *"Además, cabe señalar que la Directiva tampoco se aplica a las actividades que supongan el ejercicio de la autoridad pública. En nuestro ordenamiento jurídico ello implica que los actos realizados por fedatarios públicos, así como por los registradores de la propiedad y mercantiles, quedan fuera de su ámbito de aplicación. La Ley tampoco se aplica al ámbito tributario."*

Es menester tener en cuenta, que en íntima relación que lo hasta ahora expuesto, el artículo 2.4 de la Ley "Paraguas" (Ley 17/2009, de 23 de noviembre), señala un criterio de prevalencia en caso de conflicto de sus disposiciones con las de otras normas jurídicas.

El 3 de abril de 2.009, tuvo su entrada en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados el denominado Proyecto de Ley sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio.

La tramitación del proyecto de Ley dio lugar a la Ley 17/2009, denominada "Ley Paraguas" (referida con anterioridad) y la Ley 25/2.009, denominada "Ley ómnibus" (que modifica aspectos puntuales de una amplia normativa jurídica de ámbito especial), de la que podemos destacar los siguientes aspectos:

A.-Modifica la Ley 7/1985, de 2 de abril, en su artículo 70 bis (sobre procedimientos administrativos locales y participación popular), al que añade un nuevo apartado 4, introduciendo el concepto de ventanilla única.

B.-Modifica el artículo 84 de la Ley 7/1985 (sobre intervención del poder público local en la actividad de los ciudadanos).

C.-Modifica directamente normativa de alcance fiscal, como la contenida en el artículo 40 de la Ley, en relación al Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, que aprueba el Texto Refundido de Tasas Fiscales, relativa al devengo y pago de tasas fiscales en la prestación de determinados servicios, tales como rifas, tómbolas, apuestas y similares.

La modificación incide en vincular el devengo o nacimiento de la exigibilidad de la obligación tributaria o bien a la autorización administrativa o bien al inicio del ejercicio de la actividad prestadora de la actividad económica gravada. Para los supuestos de apuestas se establece el régimen de autoliquidación.

D.-Modifica en su artículo 43, la Ley 13/1998, de 4 de mayo de ordenación del mercado de tabacos y normativa tributaria.

En concreto se modifica el apartado dos del artículo segundo *(sobre presentación de declaración responsable por parte de los fabricantes de labores de tabaco para su establecimiento en determinado ámbito territorial)*, tercero (sobre libertad de importación de labores de tabaco, previa presentación de declaración responsable) y otros.

En el ámbito fiscal existe una incidencia evidente en diferentes apartados del citado artículo 43 la "Ley ómnibus" de la siguiente forma:

1.-alteración del régimen jurídico de determinadas tasas[220].

2.-modificación del régimen de determinadas tarifas de tasas[221].

3.-altera el régimen de determinados elementos tributarios, como por ejemplo el devengo de tasas[222]

Por último señalar que la Ley "ómnibus" dispone de disposiciones transitorias, que fijan el derecho transitorio o el ámbito temporal de su aplicación.

Su disposición adicional primera, refiere el articulado que contiene normativa básica, en desarrollo de competencias exclusivas del Estado contenidas en el artículo 149 de la Constitución Española de 1978, de tal forma:

Lo dispuesto en el artículo 43 examinado se dicta al amparo del artículo 149.1.14ª de la Constitución que atribuye al Estado la competencia exclusiva sobre Hacienda General, lo dispuesto en el artículo 40 examinado se dicta al amparo del artículo 149.1.14ª de la Constitución, que atribuye al Estado competencia exclusiva en materia de Hacienda General.

3.2.7.-LA DIRECTIVA 2003/123/UE RELATIVA AL RÉGIMEN FISCAL COMÚN APLICABLE A LAS SOCIEDADES MATRICES Y FILIALES DE ESTADOS MIEMBROS DIFERENTES DE LA UE.

---

[220] **LEY OMNIBUS, artículo 43. Cuatro**. *Se suprime la letra a) del punto 1 del anexo sobre la tasa a la que se refiere el artículo 5, ocho, a, de la Ley 13/1998, de 4 de mayo, de Ordenación del Mercado de Tabacos, que queda sin contenido, y se reenumeran los actuales apartados b, c y d como a, b y c, respectivamente.*

Cinco. *Se suprime la letra a) del punto 2 del anexo sobre la tasa a la que se refiere el artículo 5, ocho, a, de la Ley 13/1998, de 4 de mayo, de Ordenación del Mercado de Tabacos, que queda sin contenido, y se reenumeran los actuales apartados b, c y d como a, b y c, respectivamente.*

[221]**Seis.** *El apartado 3 del Anexo sobre la tasa a la que se refiere el artículo 5, ocho, a, de la Ley 13/1998, de 4 de mayo, de Ordenación del Mercado de Tabacos, queda modificado en los siguientes términos: «3. Tarifas: La tasa por prestación de servicios a los operadores del mercado de tabacos se exigirá con arreglo a las tarifas siguientes (…….).*

Tarifa 2. Solicitud de concesión de expendedurías de tabaco y timbre: Cuota de clase única:

[222]**Siete**. *Se modifica el apartado 4 del Anexo sobre la tasa a la que se refiere el artículo 5, ocho, a, de la Ley 13/1998, de 4 de mayo, de Ordenación del Mercado de Tabacos que queda redactado de la siguiente forma: «4. Devengo. Las tasas se devengarán, según los casos, en el momento de depositar las instancias para el concurso de concesión de expendedurías, de acordarse la autorización o renovación de la actividad de venta con recargo o de dictarse el acto de homologación de las instalaciones».*

Cada vez es más frecuente la internalización de las empresas prestadoras de servicios públicos. Esta realidad se produce en el ámbito de la prestación de servicios, como por ejemplo las que gestionan el ciclo hídrico. En este y otros ámbitos se produce una tendencia a la concentración de sociedades filiales que operan en países miembros de la Unión, las cuales dependen de una entidad matriz (pública, mixta o enteramente privada) perteneciente o nacional de otro país miembro.

La presente directiva regula las consecuencias fiscales que se producen como consecuencia de la transferencia de los beneficios obtenidos por las sociedades filiales a sus correspondientes matrices. Esta norma comunitaria supone la modificación de la directiva 90/435/CEE (de igual objeto de regulación), cuyo objeto era eximir en origen, las retenciones de los beneficios obtenidos por las filiales, y evitar la doble imposición de estos beneficios con respecto a la sociedad matriz (una por la del Estado de radicación de la filial, y otra por su computación en la base imponible del Estado de origen de la sociedad matriz).

No obstante existen otros ámbitos de aplicación cuales son los relativos al concepto de establecimientos permanentes que dependan de sociedades filiales y/o matrices de otros Estados diferentes del de radicación o ubicación de estos establecimientos.

3.2.8.-LA SEXTA DIRECTIVA. DIRECTIVA 77/388/CEE DE 17 DE MAYO DE 1977. DIRECTIVA 2006/112/CE[223].

La sexta directiva desarrollo una imposición indirecta armonizada en el ámbito de la Unión Europea. Fue sustituida por la Directiva 2006/112/CE. En esencia regula el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Con carácter general estable en su artículo 4.5, que los entes públicos no detentan la condición de sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre que las operaciones que realicen deriven del ejercicio de funciones o potestades públicas.

Tal mención se ha recogido en los diferentes derechos internos de los países de la Unión Europea. En España el artículo 7.8 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre acoge y desarrolla tal mención de la directiva[224].

El requisito subjetivo de la no sujeción consiste que el ente de que se trate integre el sector público. Desde el punto de vista funcional se exige que la causa de la operación consista en el

[223]Las disposiciones de aplicación se regulan por el Reglamento de ejecución 282/2011, de 15 de marzo.

[224]Modificado profusamente por la Ley 28/2014.

desarrollo de una actividad derivada del ejercicio de una función pública, que se gestione por modalidad directa y por lo tanto sin intervención de operadores privados.

En cuanto al ámbito subjetivo la Ley 47/2.003 de 26 de noviembre, General Presupuestaria, integra en el sector público a los entes públicos sujetos al derecho administrativo, a aquellos que adoptando forma mercantil sujetan su funcionamiento interno al derecho privado y a las fundaciones públicas

En cuanto que estos entes desarrollen funciones y potestades públicas les será de aplicación el criterio de no sujeción al impuesto que establece la sexta directiva.

Este hecho supone uno de los aspectos de mayor relevancia en cuanto a la fiscalidad de los servicios públicos. Será desarrollado con mayor extensión en el conjunto del presente trabajo.

3.2.9.-LA DIRECTIVA 2005/81/CE, DE 28 de noviembre, RELATIVA A LA TRANSPARENCIA DE LAS RELACIONES FINANCIERAS ENTRE LOS ESTADOS MIEMBROS Y LAS EMPRESAS PÚBLICAS.

Su ámbito de aplicación consiste en regular la información financiera que los Estados Miembros deben derivar a la Comisión Europea en relación a las relaciones financieras que mantengan con sus empresas públicas. Se fundamenta en las exigencias establecidas en los artículos 86 y 87 del Tratado Constitutivo.

La directiva es aplicable tanto a las empresas públicas como a las empresas privadas, ya que conforme dispone en artículo 295 del Tratado Constitutivo no se prejuzga en modo alguno el régimen de propiedad de los estados miembros, y es aplicable tanto a las empresas públicas como privadas[225].

Su objeto es exigir que las empresas públicas o privadas que desarrollen la prestación de servicios de interés general lleven una contabilidad separada consistente en separar la información financiera de las diferentes actividades desarrolladas por estas empresas. Con tal fin se pretende controlar el respecto a las normas sobre competencia.

Se deberá desglosar la información financiera empresarial a fin de distinguir entre las actividades constitutivas de prestación de servicios de interés general de las restantes actividades de las empresas.

[225]**Derogada por la Directiva 2006/111/CEE, de 16 de noviembre.**

También se incluyen en el ámbito de aplicación de la Directiva las actividades respecto de las cuales los Estados hayan procedido a otorgar derechos exclusivos o especiales a una empresa.

Por derecho exclusivo se entenderá la reserva a favor de una determinada empresa de desarrollar una actividad en exclusiva en una determinada zona geográfica.

Por derecho especial se entenderá la limitación de prestación de una actividad en un determinado ámbito territorial a un número determinado de empresas superior en todo caso a dos; o bien se les conceda ventajas legales o reglamentarias que supongan un inconveniente para el establecimiento de otras empresas en el mismo segmento de actividad en un marco territorial determinado. Se excluyen de esta exigencia aquellas empresas cuya facturación no exceda de 40 millones de euros.

Se exige en todo caso que se manifieste y se ponga de relieve los fondos públicos que se ponen a disposición de estas empresas para el desarrollo de servicios de interés general, así como la forma en que se utilizan estos fondos públicos.

3.2.10.-OTRAS NORMAS COMUNITARIAS. Podemos destacar, entre otras, indicando a pie de página su estado actual de vigencia:

1. La Directiva 90/434/CEE del Consejo[226] relativa al régimen fiscal común aplicable a fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados Miembros de la Unión Europea.
2. La Directiva 90/435/CEE[227] del Consejo relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes
3. La Directiva 77/799/CEE de 19 de diciembre de 1977[228], sobre asistencia mutua entre autoridades competentes en el ámbito de los impuestos directos.
4. El Reglamento 2137/85 de 27 de julio de 1985, sobre la Agrupación europea de interés económico[229].

[226] **Modificada por la Directiva 2005/19/CE, de 17 de febrero, a su vez derogada por la Directiva 2009/133/CE, de 19 de octubre.**

[227] **Afectada por la Directiva 2006/98/CE, de 20 de noviembre.**

[228] **Derogada por la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero, afectada por Directiva 2004/106/CE de 16 de noviembre. LCEur 2004\3412**

[229] **Norma Vigente.**

5. La Directiva 88/361/CEE, de 24 de junio de 1988 sobre liberalización de los movimientos de capitales[230].

6. El Convenio 90/436/CEE relativo a la supresión de la doble imposición en el caso de corrección de los beneficios de las empresas asociadas[231].

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

[230] Norma vigente.

[231] Norma vigente, profusamente mencionada en El Real Decreto 1794/2008, de 5 de noviembre.

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

CAPITULO II: LA FISCALIDAD DELOS SERVICIOS PÚBLICOS EN GENERAL, EN LA UNIÓN EUROPEA Y EN EL REINO DE ESPAÑA.

1.-INTRODUCCIÓN

Se abordará en este capítulo un análisis genérico de las especialidades en la fiscalidad de los servicios públicos, y en especial los siguientes aspectos:

1.-Especialidades tributarias de las sociedades mercantiles públicas en la Unión Europea*:* En la actualidad una de las formas más generalizadas de prestación de servicios por parte de las Administraciones Públicas es a través de sociedades mercantiles interpuestas, participadas total o parcialmente en su capital social por parte de los poderes públicos.[232] Esta realidad tiene su obvia trascendencia en la fiscalidad.

Como se expuso en el capítulo I, en el epígrafe 2.1.3, se deben diferenciar dos modalidades esenciales de entes mercantiles públicos; por una parte las que denominaremos sociedades públicas (*estatales, autonómicas, locales*) y por otra parte las sociedades mixtas.

La diferencia entre unas y otras sociedades deriva del grado de participación del poder público matriz en el capital social; si esta es del 100% estaríamos a hablar del primer supuesto, por el contrario si el capital es inferior estaríamos a hablar del segundo.

A su vez en este último supuesto el que clasifiquemos a la sociedad como dependiente *(sociedad cuasi pública)* u operador privado dependerá del porcentaje de participación pública en el capital social; si este es superior al 50% nos encontraremos ante una sociedad dependiente. No obstante esta es una clasificación teórica que no tiene su exacto reflejo en el concepto legal del sector público empresarial que de hecho incluye a las sociedades mixtas mayoritariamente participadas por el poder público.

2.-**La tributación activa y pasiva en las formas de prestación de servicios públicos en la Unión Europea***:* Las sociedades públicas mencionadas en el apartado anterior, así como, en

[232]**La sentencia del Tribunal Supremo de fecha 10 de Octubre de 1989,** ha señalado que frente al principio de subsidiariedad, vigente en tiempos anteriores, y que impedía a las Administraciones Públicas intervenir en el mercado cuando existieran empresas privadas que ejercieran este tipo de actividad, la actual Constitución, junto a la garantía de la actuación de las empresas privadas (artículo 38 CE), admite que las empresas públicas, concurran en posición de igualdad, en el mercado con el fin de actuar sobre el mismo mediante la dación de bienes.

especial, los prestadores públicos de servicios dotados de personalidad jurídica y sujetos al derecho público, detentan una doble relación especial con el ámbito tributario.

Por una parte son sujetos pasivos de los tributos de los países donde operan, con evidentes especialidades en cada uno de los tipos y elementos tributarios, en especial en relación a los beneficios y las bonificaciones fiscales que les puedan ser de aplicación. Por otra parte en cuanto que son elementos instrumentales de los poderes públicos para la prestación de servicios u órganos jurídicos técnicos de estos, son en ocasiones sujetos activos de la relación jurídica tributaria al exaccionar al usuario del servicio público los tributos que se imponen o establecen por el poder público del que dependen.

Esta última afirmación, en lo que respecta a los operadores públicos con sujeción al derecho privado en su funcionamiento, es objeto de controversia, después de la reforma operada en la LGT de 2.003, en el año 2.011, como ya se avanzó en el capítulo precedente, se analizará en este capítulo.

3.-**Servicios Públicos y derecho tributario en la Unión Europea***:* La prestación de los servicios públicos en la Unión Europea, y las formas de prestación de los mismos es materia de especial relevancia en el derecho tributario. Las especialidades básicas del derecho tributario se establecen en forma de disfrute de beneficios fiscales, en la no sujeción tributaria, y en la exención total o parcial en relación a los tributos establecidos en cada país.

4.-**La iniciativa pública en la actividad económica y el derecho tributario en la Unión Europea***:* Los poderes públicos no sólo desarrollan o prestan servicios públicos derivados del ejercicio de sus competencias específicas (ejercicio de funciones púbicas o potestades públicas), por el contrario intervienen en ocasiones directamente en la actividad económica general indiferenciada ,como los sujetos privados, desarrollando una actividad de mercado fuera de su ámbito de competencia de derecho público y en el marco de las reglas generales de libre concurrencia y competencia.

En este sentido el tratamiento fiscal diferenciado queda prácticamente anulado (en el ámbito territorial de la Unión Europea) por aplicación de la interdicción o prohibición de un tratamiento fiscal favorable que resulte discriminatorio frente a terceros competidores en el mismo segmento o sector de actividad, derivada esta del concepto comunitario de “ayuda de Estado”.

1.1.-LOS SERVICIOS PÚBLICOS EN LA UNIÓN EUROPEA: UNA VISIÓN GENERAL

Examinaremos con carácter previo, en este Capítulo, la situación general de la fiscalidad de los servicios públicos, en el conjunto del espacio territorial europeo, desde ambas perspectivas de la fiscalidad anteriormente expuesta, es decir, de una parte desde la sujeción pasiva a la fiscalidad del operador del servicio, y de otra parte de la naturaleza de la contraprestación satisfecha por los usuarios del servicio, cuando esta se produce, de forma efectiva. Se desarrollará este aspecto introductorio, en tres apartados I, II y III.

I.-Fiscalidad activa y pasiva indiferenciada del operador público de servicios públicos en varios Estados de la U.E:

1º.-EL REINO DE ESPAÑA. BREVE REFERENCIA A LA EMPRESA PÚBLICA.-La empresa pública en España ha sido referida en extenso anteriormente en el capítulo I. Es una forma operativa de prestación de servicios públicos por el sector público, de forma directa *(en cuyo caso no existe fiscalidad pasiva del operador público, y si activa, en lo que respecta a la obtención de los rendimientos económicos derivados de la contraprestación satisfecha por los usuarios en forma de tasas y contribuciones especiales*).

Son entes públicos, creados de acuerdo a la normativa jurídica mercantil, para la prestación, de forma directa, de servicios públicos, integrados en el sector público empresarial, de cada ámbito específico de las diferentes Administraciones Públicas Territoriales *(Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales)*.

Respecto de los que existe, una fiscalidad pasiva, en lo concerniente a los rendimientos de explotación, y una amplia controversia sobre la naturaleza jurídica de la contraprestación en el supuesto de servicios coactivos o de recepción obligatoria por los usuarios.

2º.-LA REPÚBLICA DE ITALIA. BREVE REFERENCIA A LA EMPRESA PÚBLICA

En la república italiana existen similares formas de prestación de servicios, respecto de los ya examinados en el capítulo I, para el supuesto del derecho interno español, y con un régimen fiscal singular, respecto del general, aplicable a determinados entes de derecho público operadores de servicios públicos.

En el ámbito del derecho interno, la Ley número 142/90, de ordenación de la autonomía local, permitió a los entes territoriales locales constituir sociedades mercantiles según diferentes formas jurídicas societarias cuyo objeto social consista en la prestación de servicios públicos.

En La República Italiana existe una amplia tradición de intermediación en la prestación de servicios públicos a través de empresas públicas.

Un ejemplo paradigmático es la empresa pública postal denominada GRUPPO POSTE ITALIANE(el sector postal ha sido objeto de liberalización en el ámbito de la UE).

Existe un régimen fiscal singular con respecto a determinados entes de derecho público prestadores de servicios públicos, en lo que respecta a la fiscalidad pasiva.

En el ordenamiento jurídico se regularon, legalmente, amplias referencias a las empresas públicas, y entre ellas:

La Ley número 142/90, de ordenación de la autonomía local, por la que se permitió a los entes territoriales locales constituir sociedades mercantiles según diferentes formas jurídicas societarias cuyo objeto social sea la prestación de servicios públicos.

Fiscalidad pasiva: En la República Italiana**,** se contempla básicamente para los operadores públicos de servicios públicos, una exención de las transmisiones patrimoniales cuya causa sea la transformación de sociedades preexistentes en las propias del ámbito regulador de la Ley 142/1990; una exención total del impuesto de sociedades durante el período temporal de tres años; y una exención total del impuesto local sobre la renta durante tres años.

De estas normas jurídicas del ordenamiento interno derivaron las siguientes consecuencias fiscales para las sociedades prestadoras de servicios:

- *exención de las transmisiones patrimoniales cuya causa sea la transformación de sociedades preexistentes en las propias del ámbito regulador de la Ley 142/1990.*
- *exención total del impuesto de sociedades durante el período temporal de tres años*
- *exención total del impuesto local sobre la renta durante tres años.*

Fiscalidad activa: Sobre el tratamiento fiscal de las empresas públicas se pronuncio la jurisprudencia comunitaria en *Sentencia del 27 de noviembre de 2.003*[233], al tratar un caso específico de empresas públicas prestadoras de servicios portuarios:

[233] **STJCE (Sala Quinta), de 27 de noviembre, asunto 2003\396 TJCE\2003\396, sala quinta, *Caso ENIRISORCE contra MINISTERO DELLE FINANZE*:** 1 Una medida por la que un Estado miembro atribuye a una empresa pública una parte considerable de una tasa, como la tasa portuaria controvertida en el litigio principal, debe calificarse de ayuda de Estado a efectos del artículo 92, apartado 1, del Tratado CE (LCEur 1986, 8) (actualmente artículo 87 CE [RCL 1999, 1205 ter y LCEur 1997, 3695] , apartado 1, tras su modificación), en la

La Ley italiana 961, de 9 de octubre de 1967 estableció las "**aziendi dei mezzi meccanici e dei magazzini**".

Son empresas públicas de equipamientos mecánicos y almacenes que operan en determinados puertos italianos. Gestionan los equipamientos destinados al tráfico de mercancías marítimas. Sin perjuicio de lo anterior gestionan otros servicios comerciales de los puertos en que operan.

Dicha sociedad pública, ingresaba una tasa establecida por el Estado Italiano, por lo que, con ocasión de un conflicto jurisdiccional, la Corte Suprema Italiana de Apelación, presento ante la Justicia Europea las siguientes cuestiones prejudiciales:

La atribución a una empresa pública de un tributo (tasa portuaria de carga y descarga de mercancías) abonado al Estado por operadores que no han recibido ningún servicio o prestación de dicha empresa, ¿**constituye un derecho especial o exclusivo, o una medida contraria a las normas del Tratado y, en particular, a las normas sobre la competencia?**

---

medida en que afecte a los intercambios entre Estados miembros, siempre que:

–la atribución de la tasa no esté vinculada a una misión de servicio público claramente definida, y/o

–el cálculo de la compensación supuestamente necesaria para el cumplimiento de dicha misión no haya sido efectuado sobre la base de parámetros previamente definidos de forma objetiva y transparente, para evitar que esta compensación confiera una ventaja económica que pueda favorecer a la empresa pública de que se trate respecto a las empresas competidoras.

No solamente la atribución de una parte de la tasa a la empresa pública, sino también el cobro a los usuarios de la parte correspondiente al importe así atribuido, puede constituir una ayuda de Estado incompatible con el mercado común. Si esta ayuda no ha sido notificada, el órgano jurisdiccional nacional debe tomar todas las medidas necesarias, con arreglo a su Derecho nacional, para impedir tanto la atribución de una parte de la tasa a las empresas beneficiarias como su cobro.

El eventual carácter ilegal del cobro y de la atribución de la tasa portuaria sólo afecta a la parte de los ingresos recaudados con la tasa que es transferida a la empresa pública y no afecta a la tasa en su totalidad.

2 Una tasa como la tasa portuaria controvertida en el litigio principal constituye un tributo interno a efectos del artículo 95 del Tratado CE (LCEur 1986, 8) (actualmente artículo 90 CE [RCL 1999, 1205 ter y LCEur 1997, 3695] , tras su modificación) al que no se aplican las disposiciones de los artículos 12 y 30 del Tratado CE (actualmente, artículos 25 CE y 28 CE, tras su modificación). Si no existe discriminación alguna respecto a los productos procedentes de otros Estados miembros, la medida mediante la que un Estado miembro prevé el cobro de dicha tasa y la atribución de una parte considerable de los ingresos recaudados con esta tasa a una empresa pública, sin que el importe así atribuido corresponda a un servicio efectivamente prestado por ésta, no infringe las disposiciones del referido artículo 95.

La atribución a dicha empresa pública de una parte considerable de los ingresos recaudados con el tributo, **¿da lugar a un abuso de posición dominante como consecuencia de una medida normativa estatal?**

La atribución a dicha empresa de una parte considerable de dicho tributo**, ¿debe considerarse una ayuda de Estado?**[234]

Lo que ahora interesa, es la interpretación que efectúa la resolución judicial, en referencia al derecho comunitario y respecto de la percepción, directa o indirecta, de tributos en forma de tasas, por parte de las sociedades públicas de los estados miembros de la UE, dado el hecho de la actuación de estos entes públicos, o como órganos jurídico técnicos de la administración, o como operadores económicos en el mercado.

Diferencia pues el TSJCE, los siguientes supuestos precisos para que la percepción de tasas por las empresas públicas, constituya una ayuda de Estado:

"Una medida por la que un Estado miembro atribuye a una empresa pública una parte considerable de una tasa, como la tasa portuaria controvertida en el litigio principal, debe calificarse de ayuda de Estado a efectos del artículo 92, apartado 1, del Tratado CE[235]*(LCEur 1986, 8) (actualmente artículo 87 CE [RCL 1999, 1205 ter y LCEur1997, 3695] , apartado 1, tras su modificación), en la medida en que afecte a los intercambios entre Estados miembros, siempre que:*

1º.-La atribución de la tasa no esté vinculada a una misión de servicio público claramente definida.

2º.-El cálculo de la compensación supuestamente necesaria para el cumplimiento de dicha misión no haya sido efectuado sobre la base de parámetros previamente definidos de forma objetiva y transparente, para evitar que esta compensación confiera una ventaja económica que pueda favorecer a la empresa pública de que se trate respecto a las empresas

[234]**TRATADO DE FUNCIONAMIENTO DE LA U.E Tratado sobre el Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE, consolidado según Tratado de Lisboa).** Tratado de 13 diciembre 2007**.** RCL 2009\2300**:Artículo 107.** (antiguo artículo 87 TCE). 1. Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.

[235] Los artículos citados en el análisis de esta sentencia, obedecen al texto original del **Tratado de Roma,** hoy sustituido por el **Tratado de Funcionamiento**.

competidoras.

Para el tribunal, se deduce que: *"Una tasa (….) constituye un tributo interno a efectos del artículo 95 del Tratado CE (LCEur 1986, 8) (actualmente artículo 90 CE [RCL 1999, 1205 ter y LCEur 1997, 3695], tras su modificación) al que no se aplican las disposiciones de los artículos 12 y 30 del Tratado CE (actualmente, artículos 25 CE y 28 CE, tras su modificación)*[236]*"*

Pronunciamiento jurisdiccional del que se deduce: La existencia de una tasa como una forma específica de financiación de entes públicos prestadores de servicios de naturaleza jurídico mercantil, se caracteriza por existir una sinalagma por servicios prestados efectivamente por estas mercantiles públicas a los sujetos pasivos, de lo que derivan unas cuestiones esenciales, que referiré a continuación.

1. **¿Puede una empresa pública financiarse mediante el importe de una tasa, sin que ello constituya una ayuda de Estado**[237]**, en los términos del artículo 92 del Tratado constitutivo (TC)***?*:

Cuando un Estado miembro de la Unión Europea atribuye a una empresa pública la recaudación total o parcial de un tributo, se debe considerar esta medida *como una ayuda de Estado*, a salvo que la misma este vinculada a un servicio público perfectamente definido, y las tarifas deriven de un estudio económico financiero que establezca una contraprestación sinalagmática que desvirtúe el hecho de ser considerada como mera ayuda económica[238].

2. **¿Debe intervenir la Comisión Europea en virtud de lo dispuesto en el artículo 93del TC?**

La Comisión examinará permanentemente, junto con los Estados miembros, los regímenes de ayudas existentes en dichos Estados.

[236]Hoy artículo 110 del TFUE, consolidado según Tratado de Lisboa.

[237]**Tratado de Roma.** Tratado de 25 marzo 1957**.** RCL 1999\1205 ter. **TRATADO UE: Artículo 87.**(Antiguo artículo 92): *1. Salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones(artículo 107 TFUE).*

[238]**Sentencia**, **TJCE de 24 de julio de 2.003, asunto C-280/00, *ALTMARK TRANS y REGIERUNGSPRÄSIDIUM MAGDEBURG,***.TJCE\2003\218.

Propondrá a éstos las medidas apropiadas que exijan el desarrollo progresivo o el funcionamiento del mercado común[239].

3.- **¿Constituye un tributo similar en sus efectos a un derecho de aduanas por importación, cuya interdicción de establece claramente por los artículos 12 y 13[240] del TC?**

De acuerdo a reiterada jurisprudencia del UE, las disposiciones relativas a las exacciones de efecto equivalente y las relativas a los tributos internos discriminatorios no son aplicables acumulativamente, de forma que un mismo tributo no puede pertenecer a ambas categorías simultáneamente.[241]

4.- **¿Constituyen un obstáculo a la importación, prohibido por el artículo 30[242] del TC?**

La respuesta es negativa, ya que no existe discriminación respecto a los productos importados con respecto a los nacionales, ya que todos han de satisfacer la tasa de igual forma.

La Tasa no grava la importación sino que se configura como un tributo interno cuya exacción no implica discriminación respecto a los productos importados no vulnera en consecuencia el artículo 95 del TC[243].

---

[239]**Tratado de Roma.** Tratado de 25 marzo 1957**.** RCL 1999\1205 ter. **TRATADO UE**: **Artículo 88.**(Antiguo artículo 93): *1. La Comisión examinará permanentemente, junto con los Estados miembros, los regímenes de ayudas existentes en dichos Estados. Propondrá a éstos las medidas apropiadas que exijan el desarrollo progresivo o el funcionamiento del mercado común. (Artículo 108 TFUE).*

[240]**Tratado de Roma.** Tratado de 25 marzo 1957**.** RCL 1999\1205 ter. **TRATADO UE**, a**rtículo 25.** (Antiguo artículo 12): *Quedarán prohibidos entre los Estados miembros los derechos de aduana de importación y exportación o exacciones de efecto equivalente. Esta prohibición se aplicará también a los derechos de aduana de carácter fiscal.(artículo 30 TFUE)*

[241]**TJCE (Sala Sexta), de 23 abril 2002**, asunto C-234/9, ***Caso Niels Nygärd contra Svineafgiftsfonden,*** TJCE\2002\138, apartado 17: 17. Procede recordar con carácter preliminar que, según reiterada jurisprudencia, las disposiciones relativas a las exacciones de efecto equivalente y las referentes a los tributos internos discriminatorios no son aplicables acumulativamente, de modo que, en el régimen del Tratado, un mismo tributo no puede pertenecer simultáneamente a ambas categorías (véanse, especialmente, las sentencias de 17 de septiembre de 1997 [TJCE 1997, 178] , UCAL, C-347/95, Rec. pg. I-4911, apartado 17 y de 2 de abril de 1998 [TJCE 1998, 63] , Outokumpu, C-213/96, Rec. pg. I-1777, apartado 19).

[242]**Tratado de Roma.** Tratado de 25 marzo 1957**.** RCL 1999\1205 ter. **TRATADO UE, artículo 28.**(Antiguo artículo 30): *Quedarán prohibidas entre los Estados miembros las restricciones cuantitativas a la importación, así como todas las medidas de efecto equivalente (artículo 34 TFUE).*

3º.-LA REPÚBLICA FEDERAL DE ALEMANIA. UNA TENDENCIA PRIVATIZADORA. Los servicios públicos gestionados por empresas públicas o entes asociativos similares tienen en la República Federal Alemana, una tendencia progresiva a la concentración y a la privatización.

A título de ejemplo en 1999 se privatizo el 49,9% de la empresa pública Berlinesa de suministro de agua y alcantarillado*(Berliner Wasserbetriebe)*.

En consecuencia estos operadores privados, exigen por los servicios prestados a los usuarios, **precios privados**, sujetos a políticas de control por parte de organismos públicos reguladores, al igual que sucede en el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

No obstante existen importantes tendencias en sentido contrario a la privatización, que han sido promovidas por referéndums de carácter local. Este hecho decisorio supone que la empresa pública gestora de servicios públicos sigue teniendo un peso específico en los países germánicos.

4º.-EL REINO UNIDO DE LA GRAN BRETAÑA E IRLANDA DEL NORTE. EMPRESAS Y QUANGOS

Fiscalidad pasiva: Desde la perspectiva de la sujeción pasiva, las formas de prestación de servicios públicos por operadores privados, se sujeta al mismo régimen fiscal, que cualquier operador privado en ejercicio de actividades económicas privadas, por lo que se sujetará al esquema general de fiscalidad pasiva de cualquier operador económico, conforme las siguientes connotaciones, que se expondrán a continuación.

Como se comentará en sucesivos capítulos los servicios del ciclo del agua han sido privatizados desde 1.989, y las tarifas exigidas a los usuarios, constituyen precios privados, sujetos a autorización de un organismo público regulador independiente.

En el Reino Unido coexisten empresas de capital privado y de capital público sujetas a las mismas normas de derecho mercantil y de derecho tributario.

Las empresas pueden adoptar las formas siguientes:

---

[243]**Tratado de Roma.** Tratado de 25 marzo 1957**.** RCL 1999\1205 ter. **TRATADO UE, artículo 90 del tratado refundido**, que dice literalmente. *"ningún Estado gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares" (Artículo 110 TFUE).*

1.-La**PUBLIC LIMITED COMPANY**(PLC), similar a lo que en el derecho continental sería una sociedad anónima.

2.-La**LIMITED LIABILITY COMPANY**(LTD), que sería similar a lo que en el derecho continental sería una sociedad de responsabilidad limitada.

El derecho Británico de sociedades se refunde en el COMPANYS ACT de 1985, modificado en 1989 a los efectos de permitir una armonización total a nivel comunitario.

La LTD se caracteriza por, las siguientes connotaciones:

- Las aportaciones de capital social están totalmente liberalizados.
- La protección del nombre social es automática en el Registro de Sociedades.
- La constitución es muy simple y poco costosa.
- Los ámbitos de dirección son sencillos y basados en la lógica.
- No existe un mínimo impositivo o fiscal (forfait).

En Gran Bretaña e Irlanda, existe una figura específica que se denomina **QUANGO**. Se trata de un acrónimo por el que se refieren los organismos cuasi gubernamentales de carácter autónomo. Su nombre oficial es NDBP (**NON DEPARTMENTAL PUBLIC BODY**).

Desde la perspectiva de la fiscalidad pasiva del operador, en el RU, realizaremos las siguientes reflexiones:

1ª.-La fiscalidad de las empresas de servicios públicos: Para las pequeñas y medianas empresas el Impuesto de sociedades grava con diferente tipo de gravamen según sea el beneficio imponible. Si está comprendido entre 0 a 300.000 libras esterlinas, el tipo de gravamen será el 19%, por el contrario si excede de 300.000 LE a 1.500.000 LE el tipo de gravamen será del 32.75%. Los tramos superiores a 1.500.000 libras se gravan al 30%. El beneficio imponible corresponde a la cifra de negocios o facturación global de la que se restan los gastos autorizados de la sociedad. Para el bienio 2.007-2.008 los tramos de gravamen anteriormente citados han evolucionado a un 20, 30 y 30. Para las medianas empresas se establece una deducción del tipo de gravamen por exoneración.

Esta exoneración se calcula restando a 1.500.000 el importe de los beneficios y dividiendo el resultado entre 40. El resultado aritmético anterior se aplica para restar al resultado del porcentual al 30% sobre el beneficio[244].

2ª.-Sobre el IVA: En el Reino Unido los servicios públicos están sujetos a IVA, dicho impuesto se denomina **VAT O VALUE ADDED TAX**. Recae sobre las "personas imponibles".

Estas pueden ser una persona física, una asociación, una organización **(ASSOCIATION, TRUST O CHARITY***)*, o una sociedad limitada (**LIMITED**).Grava la entrega de bienes y servicios (**TAXABLE SUPPLIES**). Se incluyen todos los bienes y servicios *(outputs)*. Los **SUPPLIES** incluyen la venta, el alquiler o el préstamo de bienes.

El **OUTPUT** se reparte en cuatro categorías: **POSITIVE RED**. Imposición al 15% (tipo normal) o 5%; **ZERO RATED**. Se aplica sobre los artículos más básicos como el transporte público, periódicos, medicamentos con receta médica, alimentos, libros, ropa de niños, exportaciones; **EXEMPT SUPPLIES**: Dispensa fiscal que se aplica a la educación, seguros y salud, servicios postales[245].

Para las empresas cuyo volumen de facturación **(TURNOVER)** exceda de 56.000 libras esterlinas, se debe efectuar un alta fiscal a fin de obtener una codificación fiscal o número VAT (a los efectos del impuesto).

Para el supuesto de que los ingresos imponibles (**TAXABLE TUROVER**)no superen las 600.000 libras esterlinas pueden declarar el IVA-VAT, mediante o en función de los flujos de tesorería entrantes (ventas) y los flujos salientes (pagos efectuados) en oposición a la dinámica general de toma en consideración de la facturas emitidas (estén o no cobradas) así como las facturas recibidas (estén o no pagadas).

Es lo que se denomina el sistema de **CASH ACCOUNTING SCHEME**. Existen determinadas variantes como el **RETAIL ACCOUNTING SCHEME** para las tiendas al por menor.

Existe un sistema de compensación para los sujetos imponible entre la tasa o impuesto satisfecho (**INPUT TAX-IVA soportado***)* y las tasas o impuestos debidos por la repercusión (**OUTPUT TAX LIABILITIES**). Para ello es preciso no disfrutar de exoneración. El **VALUE**

[244] Tipos susceptibles de modificación legal al igual que acontece en cualquier derecho interno de países miembros de la U.E. **Tipos de referencia vigentes en 2.008**.

[245] Tipos susceptibles de modificación legal al igual que acontece en cualquier derecho interno de países miembros de la U.E. **Tipos de referencia vigentes en 2.008.**

ADDED TAX es objeto de declaración trimestral. Existe normativa de regulación de emisión de facturas (análogamente al reglamento de facturación Español); normas que no son aplicables cuando se trata de en los supuestos de **ZERO-RATEDSUPPLIES.**

Las facturas con VAT (IVA) se denominan **TAX INVOICE** y se deben emitir pero previa exigencia del consumidor. Son obligatorias en todos sus aspectos formales a partir de 100 libras esterlinas. Recepciona el artículo 4.5 de la sexta directiva.

4º.-LA REPÚBLICA DE PORTUGAL

La República de Portugal, al igual que sucede en el Reino de España, dispone de un derecho administrativo de base e inspiración continental, por lo que en materia de servicios públicos, y sus derivaciones fiscales y otras asociadas, le es de aplicación, en general, el esquema ya expuesto en el Capítulo I, para el supuesto español.

Fiscalidad pasiva.-El régimen de exenciones y bonificaciones es similar al supuesto del Impuesto de sociedades español y por lo tanto aplicable a las formas de prestación de servicios públicos.

1.-Por razones objetivas está exento el Estado, las regiones autónomas, las autarquías municipales, las federaciones de municipios y las denominadas asociaciones de freguesia, que no tengan carácter empresarial.

2.-Las personas colectivas de utilidad pública (instituciones particulares de utilidad social)

Asimismo se contemplan exenciones parciales según la naturaleza de los rendimientos obtenidos por las personas jurídicas. A los efectos del presente trabajo están exentos del IS Portugues (IRC), los rendimientos de las empresas de recogida de residuos sólidos urbanos participadas parcialmente por los municipios, por lo tanto están exentos del IS Portugues (IRC), los rendimientos de las empresas de recogida de residuos sólidos urbanos participadas parcialmente por los municipios.

En lo que respecta a los rendimientos obtenidos por el operador del servicio público, si este es de naturaleza jurídica privada, se produce una sujeción de los rendimientos obtenidos, a las siguientes figuras tributarias:

En el ordenamiento jurídico portugues existen dos grandes figuras impositivas de carácter directo que gravan la renta obtenida.

Estos son el IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES (personas físicas) y el IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS (sociedades).

En la imposición indirecta la figura esencial es el impuesto sobre el valor añadido[246].

Fiscalidad activa: Según el artículo 6.1 de la Constitución Portuguesa, la República Portuguesa o Portugal es un estado unitario, detentando pues un único ordenamiento jurídico originario.[247]/[248] El Estado Portugués tiene cuatro clases de entidades territoriales menores.

Estos son las regiones autónomas de Azores y Madeira, las regiones administrativas que sustituyen a los antiguos distritos *(que subsistirán hasta que no se pongan en funcionamiento las regiones).* Las entidades locales están incluidas por las regiones administrativas, los municipios y las circunscripciones parroquiales.

En cuanto a los municipios estos detentan una potestad tributaria derivada. La Ley 42/1998, de 6 de agosto regula los poderes tributarios de los municipios en su artículo 4º: "*A los municipios les corresponden los poderes tributarios otorgados por ley, relativos a los impuestos a cuya recaudación tengan derecho, en especial los referidos en el artículo 16".*

Conforme este artículo los Ayuntamientos portugueses detentan el derecho a obtener el producto de lo recaudado en concepto de ciertos tributos: El Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles (IMI); el Impuesto municipal sobre vehículos; el Impuesto municipal sobre las transmisiones onerosas (IMTI); recargo sobre la renta de las personas físicas; *las tasas cobradas por la concesión de las licencias municipales; las tasas, tarifas, y precios resultantes de la prestación de servicios por parte de los municipios.* El recargo supone un auténtico impuesto, aunque accesorio de un impuesto principal[249].

Hasta 2.004, existía, en el ámbito municipal un sistema diferente que se configuraba esencialmente sobre el *Impuesto municipal de sisa* que gravaba la transmisión onerosa de bienes inmuebles y la *Contribución Autárquica* que gravaba el valor patrimonial de los mismos bienes descritos.

---

[246] Instituido por el **Decreto-Ley nº 442-A/88, de 30 de noviembre.**

[247]**Revista de Tributos Locales, número 60. Año 2.006.**

[248]**MIRANDA, J,** *"Teoría del Estado y la Constitución"*, ed. Coímbra, 2002.

[249]**Sistema tributario vigente en 2.008.**

La Ley de Haciendas Locales de 1998, establecía en su artículo 19, los supuestos de establecimiento de tasas, entre los que destacan a los efectos que nos ocupan, los siguientes: utilización de instalaciones destinadas al ocio y recreo público; conservación y tratamiento de alcantarillas; otras actividades previstas en la legislación.

Además de los municipios también detentan la facultad de establecer e imponer tasas las circunscripciones territoriales. Como criterio cuantitativo especial referido a las tasas, el Tribunal Constitucional Portugués ha sentado que la determinación de la cuantía de las tasas no tiene por qué estar indefectiblemente unido al coste real del servicio, sino a la utilidad que representa el servicio.

4.1.-EL CASO DEL PORTUGAL INSULAR ATLÁNTICO. En Portugal la existencia de las regiones autónomas supone la existencia de una potestad tributaria propia, que debe ser matizada. Esta potestad debe entenderse en el sentido de poder adaptar a sus especificidades regionales el sistema fiscal, en el marco de una Ley cuadro de la Asamblea de la República. No obstante el Tribunal Constitucional Portugués estableció que tal potestad incluía además la facultad de establecer tributos propios[250]. La discusión del alcance de la potestad tributaria de las regiones autónomas no es cuestión pacífica en la doctrina portuguesa.[251]

Tal controversia no se vio pacificada por la Ley de Hacienda de las regiones municipales *(**Ley nº 13/1998, de 24DE FEVEREIRO DE FINANÇAS DAS REGIÕES AUTÔNOMAS**)*.

Circunscribiendo pues el asunto, tal potestad se refiere a la capacidad de adaptar el sistema fiscal nacional a las especificidades regionales y disponer de un sistema fiscal propio o específico pero enconsertado dentro de los párametros prefijados en las leyes de la Asamblea de la República.[252]

El origen de la controversia señalada surge con la revisión de la Constitución Portuguesa de 1982, en cuyo artículo 227.1.j) se otorga a las regiones autónomas un poder tributario propio. Esta potestad tributaria, no fue definida y concretada en el texto constitucional.

---

[250]**Sentencia del TC Portugués nº 91/84 de 29 de agosto de 1984.**

[251]**LEITE DE CAMPOS.D y LEITE DE CAMPOS, M**., *"Derecho Tributario",* **ed. Almedina, 1997;** el poder tributario de las regiones nunca podrá suponer la creación de ningún impuesto nuevo, ya que esta facultad está reservada para la Asamblea de la República. Para SOUSA CAMPOS se trata de un poder residual respecto de las competencia de la Asamblea de la República. Citado en consulta de autor.

[252]**SOUSA SANTOS AGUIAR, N.T;** Revista de Derecho Tributario, nº 60, 2006, página 104.

El asunto entro en plena controversia con una sentencia del Tribunal Constitucional Portugués que si bien suprimió la facultad de las regiones autónomas de alterar las Leyes fiscales de la República, les reconoció sin embargo la facultad de crear impuestos regionales.La revisión constitucional operada en el año 1997, estableció una diferenciación entre un poder tributario propio, ejercido en los términos de la Ley y una capacidad de adaptar la legislación fiscal nacional a las especificidades regionales, en los términos de una Ley-cuadro de la Asamblea de la República.

Las regiones de Azores y Madeira disponen de sendas zonas francas con un régimen tributario específico, consistentes en zonas francas industriales, de libre importación y exportación de mercancias. Se constituye un amplio abanico de beneficios fiscales algunos de los cuales están sujetos a plazo y otros no. La regla general para el disfrute de los beneficios fiscales es el de localización de las actividades.

4º.-En la **República de Irlanda**, existe un Impuesto sobre la Renta aplicable a las personas físicas, que se aplica tanto a personas físicas, como a sociedades personales y entidades no constituidas en sociedades anónimas. Las sociedades personales no están sujetas a tributación, sin embargo sí que lo están sus socios.

El Impuesto de Sociedades Irlandés grava los beneficios de sociedades residentes en la RI independientemente de donde se obtengan, así como los de sociedades no residentes, siempre que se hayan obtenido en agencia o sucursal de la RI. Los tipos de gravamen han oscilado a la baja en los últimos ejercicios fiscales.

Se contempla un marco de exenciones objetivas similares a las expuestas para el Impuesto de Sociedades Español, y por lo tanto aplicable a los operadores de servicios públicos.

II.-La fiscalidad activa y pasiva del operador público asociada a los servicios públicos en algunos ámbitos territoriales infraestatales en la U.E:

En los países miembros de la Unión Europea existe una diversidad de figuras tributarias asociadas a los servicios públicos, tanto desde la perspectiva de la obtención de reursos financieros contributivos, genéricos, y por lo tanto para poder financiar de forma indiferenciada la prestación de servicios públicos, como desde la perspectiva de la sujección a fiscalidad de los operadores privados, en lo que respecta a la tributación de elementos que intervienen en el ejercicio de la actividad económica prestacional, sea esta en si mismo considrada, sea la existencia de determinados elementos objetivos, en especial los locales; que agruparemos por categorías básicas.

A.-Sobre la propiedad: En Alemania existe un impuesto sobre la propiedad inmueble que representa el 7% del ingreso público del sistema.

En España la figura similar es el impuesto sobre bienes inmuebles que grava el valor de los bienes de tal naturaleza con un tipo de gravamen que oscila (según decisión local) del 0,40 al 1,10%.

- En el Reino Unido existe también un impuesto sobre la propiedad inmueble que se configura como el único instrumento impositivo o tributario que está en manos locales.
- En Francia existe un impuesto sobre solares que representa un 1% de los ingresos del sistema.

Sin embargo esta figura impositiva de especial capacidad liquidadora en los sistemas locales de los Estados miembros no es uniforme en el conjunto de los 27 países de la Unión, por ejemplo en Suecia se introduce la propiedad inmobiliaria como elemento de determinación presunta de renta en el marco de la figura tributaria del impuesto sobre la renta personal que absorbe el 70% del ingreso público local, pero no se configura como elemento tributario propio o independiente.

Por lo tanto no existe ninguna política uniformadora de tributación local en el seno de la Unión Europea, y es difícil que exista en el futuro por estricta aplicación del denominado *principio de subsidiariedad*, en el sentido de que la política de financiación local es asunto propio de la legislación interna de cada Estado miembro, siempre que se respeten los principios derivados de los tratados constitutivos anteriormente referidos.

Por lo tanto y respetando los límites que pudiesen entorpecer la libre circulación de bienes, personas y capitales, no existe una motivación de llevar a cabo una armonización de la tributación local referida al ámbito europeo.

B.-Sobre la actividad económica: En la tributación local española existe un impuesto de carácter obligatorio que grava el ejercicio de actividades económicas por parte de personas jurídicas, como impuesto de carácter directo. En Alemania existe igualmente un impuesto local sobre actividades económicas que representa una importancia relativa del 14% sobre el total. En Francia existe una figura de imposición local sobre actividades económicas con una importancia relativa del 17%.

C.-La imposición sobre la renta en el ámbito local*:* En unos países existe una imposición local sobre la renta de base autónoma y en otros de forma participativa en el producto fiscal de entidades territoriales supramunicipales.

En España esta participación se determina a través de la segunda forma mediante una asignación general de participación en los ingresos del Estado.

- En Alemania existe el mismo sistema configurándose una participación de los municipios sobre la renta individual con una importancia relativa del 175 sobre el conjunto del sistema.
- En Gran Bretaña se configura igualmente una participación general a través del denominado **NATIONAL NON DOMESTIC RATESL** con una importancia relativa del 16%. En Suecia, al igual que en otros países nórdicos, existe una asignación a los entes locales y/o municipales del producto fiscal de la renta individual adquiriendo en este caso una importancia relativa del 70%.

D.-Tasas y otros ingresos de derecho público: En la casi totalidad de los sistemas tributarios europeos existe una tendencia en la asignación de este tipo de tributos a las entidades locales, con el fin de sufragar el coste de los servicios divisibles, configurándose la base imponible como la efectiva utilización de prestación de servicios por parte de los sujetos pasivos en relación al coste unitario de tal recepción**.**

En el caso español existen tasas por la prestación de servicios y también por la utilización privativa del dominio público local afecto a uso público, situación similar a la de otros sistemas locales europeos.

E.-Otras figuras fiscales en el ámbito europeo local: En primer lugar deberemos citar las contribuciones especiales como forma de imputación individual al sujeto pasivo del incremento del valor de su patrimonio que se derive de la ejecución de obras y/o implantación, o ampliación de servicios de carácter local. En el sistema español se configura como la tercera figura tributaria esencial conjuntamente con las tasas e impuestos.En Francia existe un impuesto sobre la residencia, un impuesto local sobre las donaciones, sobre la electricidad, sobre transportes públicos.

En Alemania se financia a los Ayuntamientos con una participación en la recaudación del impuesto sobre el valor añadido, con una importancia relativa del 2%.

Como podemos observar la estructura de los ingresos locales y en concreto de los tributos en los sistemas locales de los países de la Unión Europea es enormemente variado, existiendo

con carácter general una división entre los tributos propios y la participación en tributos o la existencia de ingresos derivados de impuestos compartidos.

No existe ningún atisbo de armonización de los sistemas fiscales europeos, existiendo por el contrario una gran diversidad, derivada en primer lugar de la propia estructura territorial de cada Estado. No obstante el régimen de exenciones y supuestos de no sujeción aplicables a las formas prestadoras de servicios públicos, es similar al referido en el ámbito del derecho fiscal local del Reino de España.

A modo de ejemplo básico analizaremos el supuesto de la República Federal de Alemania: el artículo 106.6) de la Constitución Alemana[253] se atribuye a los municipios (**GEMEINDEN**) la recaudación del impuesto de bienes inmuebles **(GRUNDSTEUER**) y del impuesto sobre actividades económicas (**GEWERBESTEUR**).

Se trata de tributos esenciales cuya reserva a favor de los municipios está garantizada constitucionalmente por lo cual no podrá ser distribuida a otras entidades de ámbito supramunicipal, tales como el distrito provincial o *landkreis*. Ahora bien para aquellos estados federados que se confunden con los municipios radicados en ellos, tal como es el supuesto de Hamburgo o Berlín, estos impuestos le corresponderán al estado federado o **LAND**. [254]

La forma en que operan estos tributos en el ámbito del ejercicio de la potestad tributaria derivada, consiste en aplicar un tipo de gravamen sobre el liquido imponible.

De tal forma que el Estado federal determina el tipo a aplicar sobre el valor unitario de los bienes gravados de modo que se produzca la determinación de la base imponible.

Pues bien sobre la base imponible se aplica posteriormente el tipo de gravamen determinado por los municipios al fin de calcular la cuota que deberá satisfacer el contribuyente.[255] Existe pues el reconocimiento de una autonomía financiera a los municipios alemanes, dentro del ámbito de la autonomía local (**SELBSTVERWALTUNG**), que en este supuesto analizado se pode de manifiesto al establecer los tipos impositivos aplicables (**HEBESATZRECHT**).

---

[253]**GRUNDGESETZ FUR DIE BUBDESREPUBLIK DEUTSCHLAND**, *de 23 de mayo de 1949, una de las últimas reformas es la del 8 de octubre de 2.008.*

[254]**Revista de Tributos Locales, número 92, diciembre de 2009.**

[255]**GARCÍA FRÍAS**., *"análisis de la financiación de los municipios en Alemania desde la reforma de 1969 a la de 2.004", y CASADO OLLERO, G., "La financiación de los municipios. Experiencias compartidas", ed.* Revista de Tributos Locales nº92, 2009.

Tal cuestión de la autonomía financiera se recoge en el artículo 28.2 de la Constitución Alemana.

El Impuesto alemán sobre bienes inmuebles se regula en la Ley del Impuesto (**GRUNDSTEUERGESETZ**) del 7 de agosto de 1973.

Íntimamente relacionado con este impuesto se encuentra la Ley de Valoración (**BEERTUNGSGESETZ**), de 16 de octubre de 1934, cuya última modificación fue efectuada por Ley de 24 de diciembre de 2008.[256]

Se trata, al igual que la Ley de 1973, de Leyes estatales o federales, surgidas en el marco de la potestad tributaria que el artículo 105.2) de la constitución alemana se le otorga al ***BUND*** o Federación. En otro ámbito territorial los estados federados ***LANDER*****,** pueden establecer límites a las facultades de los municipios de establecer tipos de gravamen.

El IBI alemán grava la propiedad inmobiliaria (**GRUNDBESITZ**), que según sea su naturaleza da lugar a dos modalidades del impuesto. Un IBI-A que grava las explotaciones forestales y agrarias, y un IBI-B que grava el resto del patrimonio inmobiliario.

El sistema de valoración o determinación de la base imponible parte del concepto del valor unitario **(EINHEITSWERT**), de acuerdo a la Ley de valoración citada[257].La valoración se realiza con referencia a una fecha determinada con carácter general, siendo que en principio deberían ser objeto de revisión cada seis años, cuestión incumplida sistemáticamente.

Las valoraciones unitarias se transforman con referencia a la mutación de circunstancias objetivas y subjetivas del bien gravado teniendo efectos en el año inmediatamente posterior respecto del que se produzcan, en relación al cambio físico del inmueble o finalización de la circunstancia objetiva de previa exención tributaria, por ejemplo. Los valores unitarios pueden ser modificados además por actualización dadas circunstancias derivadas del cambio de imputación de un bien a otra categoría patrimonial diferente de la original *(pasar de ser inmueble en régimen de alquiler a residencial familiar, por ejemplo).*

[256] Según **TIPKE, KLAUS**, ed. RTL, nº 92, 2009; el **IBI Alemán** se encuentra dentro de los llamados *impuestos dependientes de la Ley de Valoración.* **Citado en Revista de Tributos Locales nº92, 2009.**

[257] Profundamente afectada por **la Sentencia del Tribunal Constitucional Alemán de 22 de junio de 1995,** que desligo de esta referencia de valoración al Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Existen dos procedimientos básicos para la determinación del valor unitario, que son el procedimiento del valor del rendimiento (**ERTRAGSWERTVERFAHREN**), y el procedimiento del valor real **(SACHWERTVERFAHREN**). El primero atiende a la utilidad o aprovechamiento que proporciona el bien por la capacidad del mismo para producir rentas o rendimientos, se trata pues, en consecuencia, de determinar la potencialidad de rendimiento del bien desde el punto de vista económico.

Se aplica a las explotaciones agrarias y forestales, pero con carácter general a toda la propiedad inmobiliaria por lo cual se configura como el sistema general.

El procedimiento de valor real es regla especial que se aplica a las casas unifamiliares, se identifica con el valor normal o de mercado (**GEMEINEWERT**), valorándose el suelo, la edificación y las instalaciones exteriores.

El devengo coincide con el primer día del año natural, y el periodo impositivo en obviamente anual.

El sujeto pasivo del impuesto es tanto el propietario civil como en ocasiones el propietario económico. Tal establece el artículo 39.1 de la Ordenanza Tributaria Alemana (***ABGABENORDNUNG***). Por propiedad económica, se entiende en derecho alemán, una suerte de utilidad posesoria o propiedad útil del bien o propiedad efectiva; tal sucede en los supuestos de relaciones fiduciarias, en las cuales una persona diferente del propietario civil es quien ejerce el dominio efectivo sobre el bien, y durante toda su vida útil. Por lo tanto se excluyen de este régimen de propiedad económica (a los efectos de determinar la situación jurídica tributaria de sujeto pasivo), al alquiler. En supuestos de condominio, la regla general es la atribución de la obligación tributaria a los comuneros. En el supuesto del derecho real de superficie el sujeto pasivo es el titular del derecho real, al que se le imputa la obligación derivada de la imputación al conjunto del inmueble gravado. En el régimen de propiedad horizontal cada propietario será contribuyente respecto de su cuota ideal o de participación en el conjunto del inmueble. En efecto, los presupuestos y condiciones objetivas de las que dependen las exenciones precisan en ocasiones de requisitos objetivos, en otras de requisitos subjetivos y por último en ocasiones de la concurrencia entre ambos.

El artículo 3º, sujeta la exención al hecho de la adscripción del bien a determinadas finalidades de interés público (ámbito objetivo de la exención).Este ámbito debe ser contemplado con la concurrencia de determinados requisitos subjetivos o ámbito subjetivo de la exención, por lo tanto existirá un ámbito subjetivo de exención directamente vinculado a que el sujeto pasivo del

impuesto sea una persona jurídico de derecho público, y que el objeto tributario este adscrito a la prestación de un servicio público.

No obstante en otros artículos de la Ley alemana se establecen exenciones puramente objetivas (artículo 4º), como es el supuesto de adscripción de bienes, tales como la utilización de bienes inmuebles para fines de utilidad pública, con independencia de quien sea su titular. *Tal sucede en el supuesto de la exención relativa a las instalaciones de los transportes públicos*[258].

En uno y otro supuesto se requiere para que se produzca y opere la exención la adscripción efectiva del bien al cumplimiento de las finalidades públicas o de interés general. Si la afectación del inmueble a tal finalidad es parcial, tal será la exención en la proporción que correspondiese.

[258] Para **EISELE, DIRK, en su obra GRUNDSTEUER**, la exención de instalaciones de transportes públicos, sólo tendría efecto cuando se tratase de un titular privado, pues si fuese público se le otorgaría en virtud del artículo 3º.**Citado en Revista de Tributos Locales nº92, 2009.**

POR LO TANTO LLEGADOS A ESTE PUNTO, SE PUEDE REALIZAR LA SIGUIENTE SÍNTESIS.

Una visión de la fiscalidad asociada a los servicios públicos locales en los estados de la unión europea, parcialmente divergente y parcialmente convergente.

Cuatro modelos diferentes :

Partiendo de las premisas anteriormente referidas podemos distinguir cuatro modelos esenciales de financiación y fiscalidad local.

La idea de la diversidad de modelos se basa en la diferente configuración territorial de cada uno de los estados miembros, lo que supone un especial inconveniente respecto a otras grandes estructuras territoriales.

Efectivamente en Europa coexisten estructuras federales, regionales, unitarias, y tal coexistencia hace en principio inviable una armonización de los niveles fiscales infra estatales, claramente hace inviable cualquier intento de unificación fiscal, pero también invalida a priori los intentos de una cierta uniformidad.

No obstante es menester recordar que el impacto de esta divergencia fiscal con respecto a los principios fundadores de la Unión es limitado e inferior a la divergencia de la imposición estatal, y ello en base a los siguientes criterios:

1º.-Los entes locales carecen de capacidad legislativa y por lo tanto de establecer impuestos propios.

2º.-La potestad legislativa estatal supone una contención efectiva a una tendencia impositiva multiplicadora que pusiese en peligro los principios sobre los que sustenta el mercado único europeo.

3º.-El ejercicio de la potestad tributaria derivada de los entes públicos infra estatales está limitada pues por la reserva de Ley a los procesos de génesis fiscal, y la garantía de cumplimiento y respeto de los principios derivados de los tratados constitutivos.

Por lo tanto no existe una efectiva necesidad de proceder a una armonización de los sistemas fiscales que por otra parte sería de gran dificultad ya que conllevaría una importante cesión de soberanía en aspectos tan importantes como la definición de las estructuras territoriales propias de cada Estado miembro, algo a lo que razonablemente se debe prever que no sea objeto de consentimiento por los Estados miembros de la Unión en el proceso constructivo de la Unión Europea.

La única posibilidad es que se verifique la tendencia a crear modelos marco que permitan una flexibilidad de actuación por parte de los países miembros de la Unión a la hora de establecer sus sistemas fiscales derivados en sus ámbitos territoriales propios. Sólo en este marco es posible prever una posible uniformidad fiscal en el futuro.

Ahora bien el problema sería dilucidar cuál sería el modelo más apropiado y objeto de expansión al conjunto y por otra parte más respetuoso con los sistemas preexistentes

Se diferencian a tal efecto un modelo nórdico, un modelo anglosajón, otro latino y por último uno más adecuado a los estados federales:

A.-En el ámbito anglosajón el sistema fiscal local está dotado en exclusiva de una figura impositiva sobre la propiedad inmobiliaria.

B.-En el sistema nórdico la importancia fiscal se centra en la imposición sobre la renta individual que supera con mucho al conjunto restante, de hecho absorbe más de un 70% de importancia relativa.

C.-El modelo de los sistemas federales supone una combinación de los dos anteriores, coexistiendo una imposición sobre la propiedad inmobiliaria con una imposición sobre la renta individual.

D.-En los países latinos existe una gran diversificación tributaria sin que destaquen unas figuras sobre otras, aunque el peso específico es mayor en el caso de la imposición sobre la propiedad inmobiliaria.

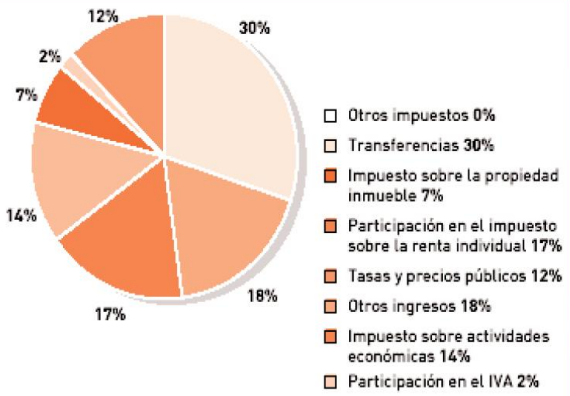
Los municipios suelen ser, en el conjunto de la Unión Europea, los entes públicos que realizan la prestación del mayor número de servicios públicos, de carácter social, cultural, deportivo, entre otros sectores a considerar, a constituirse como la estructuta territorial pública más inmediarta, en lo que a sus órganos de gestión, institucionalidad, e inmediated geográfica se refiere a los ciudadanos.

Para la prestación de los servicios públicos, el aspecto básico, a destacar es el relativo a la financiación de que disponen los entes territoriales en el conjunto de la Unión Europea.

Cuestión que se puede observar en el cuadro sinóptico de la página siguiente

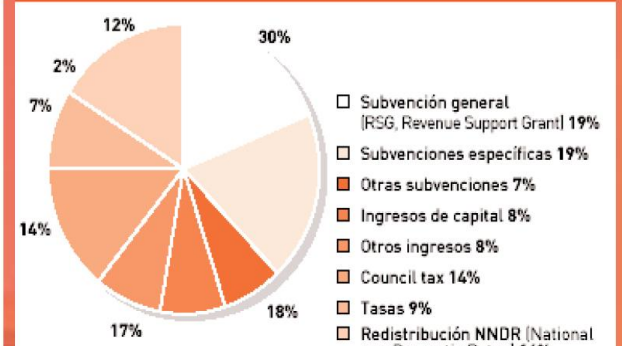
USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

ESTRUCTURA DE LOS INGRESOS DE LOS MUNICIPIOS DE ALEMANIA



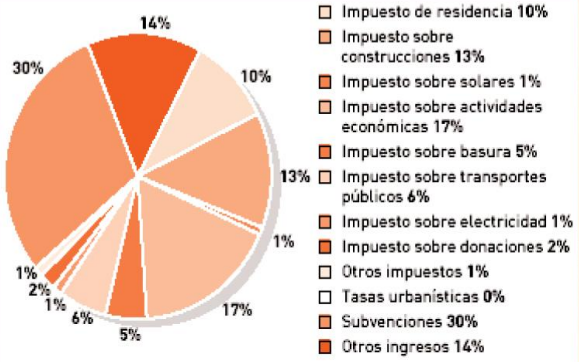
Los gobiernos locales dependen de los *Länder* y ejecutan entre el 70% y el 80% de la legislación federal y de los *Länder*. Se financian por los impuestos propios (sobre la propiedad) y los compartidos (sobre las actividades económicas, la renta personal y sobre el valor añadido). También reciben transferencias del gobierno federal y de los *Länder*.

INGRESOS NO FINANCIEROS DE LOS GOBIERNOS LOCALES DE INGLATERRA



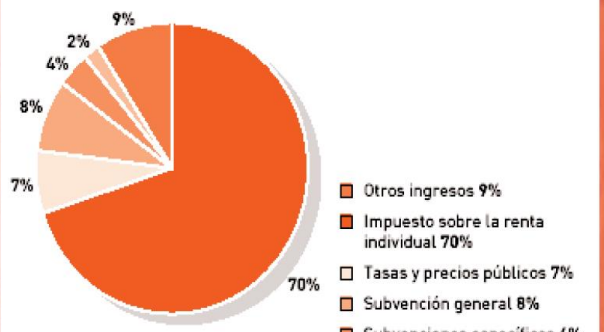
La estructura del gobierno local es compleja, dado que coexiste un sistema antiguo con uno nuevo, con un único peldaño. Tiene funciones en educación, bienestar social y seguridad, y el gobierno central ejerce un fuerte control sobre el gasto local. El impuesto sobre la propiedad inmueble es el único instrumento impositivo que está en manos locales. También reciben transferencias, tanto de carácter general como específico.

ESTRUCTURA DE LOS INGRESOS DE LOS MUNICIPIOS Y AGRUPACIONES DE FRANCIA



Existen dos órganos de gobierno local: los municipios y los departamentos. Todos los municipios, a excepción de París, Lyon y Marsella, tienen el mismo marco legislativo. Los ingresos locales proceden de los impuestos (de residencia, sobre la propiedad inmueble, sobre solares y sobre actividades económicas) y de las transferencias del Estado.

ESTRUCTURA DE LOS INGRESOS DE LOS MUNICIPIOS DE SUECIA



El gobierno local está formado por los municipios y los condados, y tiene competencias en Sanidad, Servicios Sociales y Educación. El único impuesto local es sobre la renta personal. También cuenta con transferencias: subvenciones de nivelación (mecanismo horizontal financiado íntegramente por los gobiernos locales), subvención general y subvenciones específicas del Estado.

FUENTE: REVISTA DEMOCRACIA Y GOBIERNO LOCAL.Nº 04/2009

III.-Criterios generales o básicos que mantiene la jurisprudencia europea respecto de los servicios públicos y las formas de prestación: El régimen fiscal especial aplicable a prestaciones de servicios públicos en materia de imposición indirecta deberá sujetarse a los dictados de las Directivas comunitarias y asumirse estos, voluntariamente, por los Estados miembros en la transposición a sus respectivos ordenamientos jurídicos internos de la normativa comunitaria.

Se trata de una facultad o posibilidad de los Estados miembros de la Unión y no una obligación. Para ser efectiva deben ejercerla mediante su regulación legal en el derecho interno. En consecuencia para el ejercicio de la facultad establecida en el artículo 4.5 párrafo, cuarto de la directiva es precisa una elección expresa del legislador nacional a tal respecto.

Este régimen fiscal especial tiene como limitación general el arbitrio de medidas para que no se vulneren las normas de competencia. Por ello los entes públicos que ejercen actividades económicas en ejercicio de funciones públicas reguladas por el derecho público, deben considerase sujetos pasivos cuando la no consideración como tales provoque graves quebrantos de la libre competencia, tanto en perjuicio de terceros competidores como en su propio perjuicio respecto de ellos.

Para que las formas prestadoras de servicios puedan disfrutar de este régimen fiscal especial se deberá discernir cuando los organismos de derecho público actúan sujetos a una potestad de derecho público y cuando a una de derecho privado, para lo cual se debe adoptar como referencia el régimen jurídico aplicable en cada caso, según el derecho interno.

El concepto de organismo público puede adoptar diferentes formas jurídicas conforme el derecho interno de los Estados miembros.

1.2.-LA FISCALIDAD DE DETERMINADOS SERVICIOS SECTORIALES ESPECÍFICOS

1º.-Fiscalidad básica comparada en otros servicios y actividades de fomento públicos

A.-Fiscalidad aplicable a los servicios urbanísticos: Uno de los aspectos importantes de la actuación pública en el mercado consiste en auto gestionar sus activos urbanísticos efectuando acciones como agente urbanizador, además de poder detentar dualmente la posición de administración actuante urbanística. No solo este aspecto se realiza con la finalidad exclusiva de promover viviendas dirigidas a sectores sociales con dificultades para adquirir vivienda en el mercado libre inmobiliario, sino también con el fin de interferir en las políticas de infraestructuras, equipamientos públicos y políticas sociales.

En esta actividad de interés general, las administraciones públicas territoriales suelen actuar a través de formas societarias, con la finalidad de no estar sujetas a la rigidez del régimen presupuestario general[259]. Por otra parte estas sociedades están sujetas al régimen de auditoría frente al más exhaustivo de intervención previa que es predominante en el régimen administrativo común.

Generalmente, y dentro del marco del desarrollo constitucional vigente en el derecho interno español, las sociedades urbanísticas suelen adscribirse y promoverse por las Comunidades Autónomas, los municipios y otras entidades territoriales locales. La Legislación autonómica suele hacer referencia a este género de entes instrumentales para la intervención directa de la administración pública en el desarrollo urbanístico.

A título de ejemplo la Ley 7/2.002, de 17 de diciembre, de ordenación urbanística de Andalucía, cita en su artículo 90, que las administraciones públicas podrán crear sociedades de capital íntegramente público de duración limitada o por tiempo indefinido para todos o algunos de los fines de:

- Redacción, gestión y ejecución de instrumentos del planeamiento.
- Consultoría y asistencia técnica.
- Prestación de servicios.
- Actividad urbanizadora y edificatoria.

[259] **COMENTARIO**: Las sociedades públicas, consolidan sus estados de previsión de ingresos y gastos en los presupuestos generales del ente público matriz del que dependen; no obstante la línea mayoritaria es considerar que estés estados de previsión tienen un carácter meramente indicativo y no limitativo ni vinculante.

• Gestión y explotación de las obras resultantes.

La Ley 3/2.002, de 19 de abril, del régimen del suelo y ordenación urbanística del Principado de Asturias, cita en su preámbulo que "….*la administración podrá asumir la urbanización o buscar otro sujeto que las lleve a cabo, sujeto que puede ser una sociedad urbanística pública….".*

REGIMEN FISCAL: ¿Cómo se grava fiscalmente su constitución?

Su constitución constituye una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (artículo 19.1.1º del texto refundido del tributo, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre[260].

Por su parte el artículo 45.I.A).a) del Texto Refundido, nos cita una exención relativa y aplicable a las tres modalidades de gravamen (transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias y modalidad proporcional de actos jurídicos documentados), aplicable al Estado, y a las administraciones públicas territoriales e institucionales. Por lo tanto esta exención subjetiva no es aplicable a las sociedades mercantiles[261].

En lo que respecta a estas sociedades públicas el hecho de que supongan formas de gestión directa para la prestación de actividades económicas de carácter general carece de relevancia fiscal, al contrario de lo que sucedía en el Texto Refundido del Impuesto de 1.967. La base imponible coincidirá con el importe nominal del capital (artículo 25.1 del TR y el tipo de gravamen es del 1 por 100. (Artículo 26).

---

[260]**LITP-AJD: Artículo 19:** 1. Son operaciones societarias sujetas:

1º La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades.

2º Las aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social.

3º El traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.

[261]**LITP-AJD:** Artículo 45: Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1 de la presente Ley serán los siguientes:

I. **A) Estarán exentos del impuesto**:

a) El Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos.

Esta exención será igualmente aplicable a aquellas entidades cuyo régimen fiscal haya sido equiparado por una Ley al del Estado o al de las Administraciones públicas citadas.

EN RELACIÓN A SU CONSTITUCIÓN Y DADO QUE ESTAS SOCIEDADES GESTIONAN PREFERENTEMENTE TERRENOS: ***¿Qué repercusión tendrá la puesta a disposición de terrenos a favor de la sociedad urbanística por parte del ente público territorial matriz que la crea?*** Para ello se deberá discernir la situación objetiva de los terrenos o aprovechamientos urbanísticos transmitidos a los efectos fiscales correspondientes:

a.- Si estos se encuentran urbanizados o en curso de urbanización la operación quedará sujeta a gravamen por operaciones societarias y al Impuesto sobre el valor añadido, pues ambos gravámenes y/o impuestos no son incompatibles.

b.- Sin embargo la operación no estará sujeta a actos jurídicos documentados, por su incompatibilidad con el gravamen de las operaciones societarias, conforme dispone el artículo 1.2 y 31.2 del TR[262]

c.- Si sucede que los terrenos no están ni urbanizados ni en curso de urbanización la puesta a disposición solo quedaría sujeta a Operaciones Societarias, ya que, al no mediar el IVA, el gravamen por operaciones societarias es incompatible con el gravamen por transmisiones patrimoniales y la cuota gradual de actos jurídicos documentados.

¿Es de aplicación la bonificación del impuesto de sociedades a las sociedades de gestión urbanística?

El artículo 34.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2.004, de 5 de marzo[263], establecía una bonificación del 99% para

[262]**Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre. RCL 1993\2849**. **LITP-AJD: Artículo 1**. 1. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es un tributo de naturaleza indirecta que, en los términos establecidos en los artículos siguientes, gravará:
1º Las transmisiones patrimoniales onerosas. 2º Las operaciones societarias.
3º Los actos jurídicos documentados.
2. En ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias.

[263] La norma en vigor hoy en día es la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, artículo 34.

las prestaciones de servicios locales referidos en el artículo 25 de la Ley de Régimen Local vigente[264]

El fundamento de esta bonificación es resaltado por el Tribunal Económico Administrativo central en resolución de fecha del 11 de julio de 1.997 (JT1997, 1183), y consiste en: "*eliminar toda discriminación fiscal, relativa a los modos de gestión de servicios públicos, pues resulta evidente que si los Ayuntamientos prestan un determinado servicio público de modo directo, como actividad administrativa "stricto sensu"….., tales ingresos están exentos del Impuesto de Sociedades, pero si por el contrario gestionan el servicio público mediante una actividad empresarial, sometiéndose al derecho privado…..tributaría por el impuesto de sociedades, de ahí que conceda una bonificación del 99% que convierta al impuesto en algo puramente censal".*

Para que esta exención se aplique al ámbito prestacional societario de servicios públicos se deben dar los siguientes requisitos esenciales:

1. Se debe trata de una empresa o sociedad pública, con lo cual se excluye explícitamente las sociedades que estén participadas por capital privado.

2. El beneficio fiscal recae sobre los rendimientos procedentes de servicios o competencias de explícita competencia pública (en cuanto a los entes locales, regulados en los artículos 25.2 y 36.1, letras a), b) y c) de la Ley 7/1985, de 2 de abril), con lo cual se excluye los beneficios de estos entes instrumentales con ocasión del ejercicio de actividades económicas de intervención en el mercado sin soporte legal tipificado que las tipifique como función pública en el derecho público, o en otro sentido, con ocasión del ejercicio de actividades que pudiese gestionar, promover o explotar cualquier operador privado.

En este último supuesto, de aplicarse la bonificación presente, existiría una grave lesión a los principios de libre mercado y libre competencia. A tal efecto existe, actualmente, una importante restricción respecto de cómo se regulaba este beneficio fiscal en la Ley 48/1966, de 23 de julio, en su artículo 24.7, así como en la Ley 61/1978, de 27 de diciembre en su artículo

[264]**Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre. RCL 1993\2849, artículo 34.2**.Tendrá una bonificación del 99 por 100 la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas de la prestación de cualquiera de los servicios comprendidos en el apartado 2 del artículo 25 o en el apartado 1.a), b) y c) del artículo 36 de la Ley 7/1985, de 2 de abril , Reguladora de las Bases del Régimen Local, de competencias de las entidades locales territoriales, municipales y provinciales, excepto cuando se exploten por el sistema de empresa mixta o de capital íntegramente privado.

25.1.a). Resulto en su día clarificadora la Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de abril de 1.997 (JT 1997, 485).

Centrándonos en lo que respecta a este tipo de sociedades urbanísticas, recordemos que sus actividades propias están reguladas en el artículo 25.2 de la ley 7/1985, de 2 de abril[265]*.Por lo tanto los beneficios procedentes de la adjudicación de viviendas estarían dentro del ámbito de esta bonificación fiscal.*

¿Es aplicable la bonificación a la venta de terrenos por parte de las sociedades de gestión urbanística? La opinión doctrinal mayoritaria y la línea jurisprudencial dominante es que esta bonificación se extiende a los supuestos de beneficios obtenidos por la venta de terrenos.

De acuerdo a la sentencia del Tribunal Económico Administrativo central de fecha 11 de julio de 1.997, se sostiene que la utilización y disposición de recursos propios no constituye ni puede ser considerada como un capítulo aparte y distinto del meramente auxiliar y adjetivo a la consecución de la finalidad social única que es la prestación del servicio.

En igual sentido se pronunció la Dirección General de Tributos, en contestación a consulta, de 27 de julio de 1.999[266].

Por lo tanto los rendimientos procedentes u obtenidos de la enajenación de terrenos, que efectúan las sociedades de gestión urbanística se incluyen en el ámbito de la bonificación descrita por la LIS. Se trata de una vinculación directa y no auxiliar, ya que la enajenación es un medio fundamental para obtener financiación precisa para el desarrollo de su objeto esencial, constitutivo de un servicio público nominado en el derecho interno.

---

[265]**LEY REGIMEN LOCAL, 7/1985, artículo 25**: 2. El Municipio ejercerá en todo caso como competencias propias, en los términos de la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas, en las siguientes materias:
a) Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística. Protección y gestión del Patrimonio histórico. Promoción y gestión de la vivienda de protección pública con criterios de sostenibilidad financiera. Conservación y rehabilitación de la edificación.
b) Medio ambiente urbano: en particular, parques y jardines públicos, gestión de los residuos sólidos urbanos y protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas.
c) Abastecimiento de agua potable a domicilio y evacuación y tratamiento de aguas residuales.
d) Infraestructura viaria y otros equipamientos de su titularidad.

[266]www.mincah.es; número 1636-99.

En otra consulta la Dirección General de Tributos, y en contestación específica a consulta de una sociedad municipal de gestión urbanística de fecha del 3 de julio de 2.000, aplica el siguiente criterio:

"En el caso consultado, habida cuenta de que se tratan de rentas obtenidas en la enajenación de terrenos procedentes del Patrimonio Público del Suelo, cuyos rendimientos se destinan a las finalidades propias del mismo y que se incluyen en el activo de una entidad cuyos títulos se integran en dicho patrimonio, será aplicable la bonificación prevista en el artículo 32.2 de la LIS".

En igual sentido es de destacar la sentencia del TEAC de 24 de enero de 1996 (JT 1996, 211).

Examinemos ahora otros aspectos de relevancia tributaria, en general, en materia de urbanismo: En el proceso urbanizador interviene una amplia gama de sujetos.

En primer lugar se encuentran aquellos que son propietarios de las fincas que se denominan de origen, y que son precisamente objeto del desarrollo y gestión urbanística, a fin de obtener las denominadas "fincas de resultado".

Por otra parte se encuentran las entidades públicas urbanísticas actuantes que ejercen las potestades públicas derivadas de los procesos urbanísticos.

Intervienen también las empresas que ejecutan los procesos de transformación urbanística y en último término los denominados agentes urbanizadores.

Desde tal perspectiva urbanística se puede proceder a analizar las consecuencias derivadas en cuanto a la fiscalidad:

En cuanto a los sujetos intervinientes que no estén ejecutando potestades de derecho público y actúen en concepto de empresarios, ordenando por cuenta propia factores de producción con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, están sujetos a la fiscalidad que sea de aplicación.

A tal cuestión se refiere el Tribunal Económico Administrativo central cuando expresa que la urbanización tiene por objeto reconvertir un terreno que no es apto para construir en otro

susceptible de edificación, acondicionándolo para ello con servicios de abastecimiento de aguas, suministro de energía eléctrica, evacuación de aguas, acceso rodado, etc.[267]

Diferente hecho es cuando se da la circunstancia de que no se persiga la venta del terreno o edificación, y por lo tanto se persigue en exclusiva la construcción para uso propio: A tal efecto la Dirección General de Tributos, establece que la circunstancia diferenciadora entre uno y otro supuesto subjetivo consistirá en cual sea el destino de los bienes que se urbaniza.

De lo cual si el destino es la venta o puesta en mercado se produce una sujeción plena al Impuesto sobre el Valor Añadido. Existen variantes al respecto de la norma general anterior, conforme ha venido dictaminando la doctrina tributaria. Por ejemplo en el supuesto de contrato en cuenta de participación, sólo detenta la condición de empresario el gestor.[268]

¿Qué sucede cuando el agente urbanizador es un ente público? El criterio de la DGT en consulta de 18 de febrero de 2001, consiste en que las entregas de parcelas por entes públicos actuantes en las tareas urbanizadoras, se consideran como actividades empresariales en los siguientes supuestos:

a. Cuando las parcelas o los terrenos estuviesen afectos a una actividad empresarial o profesional desarrollada por el ente público, en igualdad de condiciones que cualquier sujeto pasivo.

b. Cuando las parcelas o los terrenos transmitidos hubiesen sido urbanizados por el Ente Público.

c. Cuando la realización de las transmisiones de parcelas o terrenos por ente público, supongan implícitamente el ejercicio de una actividad empresarial. Este último aspecto es de difícil concreción y ha dado origen a numerosos pronunciamientos de la doctrina administrativa tributaria.

A tal efecto la DGT ha estimado que las transmisiones de terrenos aptos para urbanizar por parte de la administración para facilitar la ejecución del planeamiento constituyen actividades empresariales, al intervenir un sinalagma o contraprestación por la transmisión efectuada[269].

---

[267]TEAC, resolución de fecha 26 de septiembre de 1.996 (JT 1996,1932).

[268]DGT, 12 de marzo de 2004 (JT2004, 557).

[269] DGT, 16 de diciembre de 1997, Resolución del TEAC de 4 de julio de 2002.

d. Cuando el ente público urbanístico sea el que ejecute las obras de urbanización se producen determinadas consecuencias en la fiscalidad:

D.1.- Si nos encontramos ante el supuesto de un sistema de gestión urbanística pública por cooperación, mediante el cual el ente público realiza las obras de urbanización, este actúa en ejercicio de una actividad empresarial, y por lo tanto debe repercutir el impuesto sobre el valor añadido como consecuencia de la imputación a prorrata de los costes derivados del desarrollo urbanístico a la propiedad del ámbito urbanístico.

D.2.- Si se trata de cobros efectuados de manera anticipada a la efectiva ejecución se deberá, no obstante, repercutir el impuesto en virtud y por aplicación del artículo 75.dos de la LIVA.[270]

Por lo tanto y a modo de conclusión las transmisiones de terrenos realizadas por los sujetos intervinientes en el procesos urbanístico, tratase de entes públicos o no, estarán sujetos a IVA siempre que actúen en calidad de empresarios o profesionales.

B.-Fiscalidad aplicable a los servicios relacionados con el sector energético. Una de las mayores preocupaciones de los poderes públicos, es la relativa a la protección del medio ambiente, y en consecuencia a establecer pautas de prevención y paliación de los problemas medioambientales. En este ámbito se encuentra inmersa la interacción de políticas medioambientales, así como en su marco el diseño y aplicación de nueva figuras impositivas.

Este hecho supone que las formas prestadoras de servicios públicos se ven afectadas en tanto que puedan ser utilizadas instrumentalmente por los poderes públicos para la puesta en práctica de las medidas energéticas y medioambientales que se adopten y por otra parte en cuanto que se deben sujetar a las consecuencias de estas medidas.

En los países del norte de Europa a lo largo de las décadas de los años 80 y 90 del siglo XX, se produce un poderoso movimiento a establecer políticas de estímulo fiscal para la potenciación de los recursos energéticos alternativos y la protección del medio ambiente.

La política de la fiscalidad en torno a la protección del medio ambiente se ha manifestado como imprescindible en relación a la insuficiencia de las tradicionales políticas sancionadoras[271].

[270] DGT, 29 de noviembre de 2.001. Ley 37/1992, artículo 75.DOS. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos. Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a las entregas de bienes comprendidas en el artículo 25 de esta Ley.

La modalidad escogida más generalizada es la imposición indirecta de carácter especial, en especial la referente a hidrocarburos.

Este hecho ha afectado de forma drástica a un conjunto muy amplio de servicios públicos, entre los que podemos citar: *El alumbrado público, el transporte público, y otros*

La normativa comunitaria de mayor relieve en lo que respecta a las formas tradicionales energéticas fue la siguiente:

1. Directiva 92/12/CEE[272]
2. Directiva 92/81/CEE[273]
3. Directiva 92/82/CEE [274]

(*La primera relativa a la regulación de los productos gravados por impuestos especiales, las dos últimas relativas a la armonización de los impuestos sobre hidrocarburos y la aproximación de los tipos de gravamen). Fiscalidad aplicable a los servicios relacionados con el transporte aéreo: España* ***es quizás el único país de la Unión Europea de importancia relativa en lo que se refiere a población y territorio, en que los aeropuertos se gestionan través de entes dependientes del Estado.***

La normativa de aplicación ha mutado constantemente, pudiéndose citar como la más reciente, la Ley 15/2012, d 25 de diciembre.

C.- Fiscalidad aplicables a los servicios relacionados con el transporte aéreo: España es quizás el único país de la Unión Europea de importancia relativa en lo que se refiere a población y territorio, en que los aeropuertos se gestionan través de entes dependientes del Estado. No obstante este modelo al igual que sucede en Polonia están en vías de transformación, sea a través de políticas privatizadoras o bien sea a través de la confluencia en su gestión de otros sectores públicos territoriales y del sector privado. El modelo de gestión más frecuente en Europa de los aeropuertos es la utilización instrumental a través de sociedades mixtas o públicas que gestionan en separado cada infraestructura con participación de las diferentes entidades público territoriales**.** Se detecta una tendencia a ampliar la participación del sector privado, sea tanto en asumir participación en el capital como en asumir la gestión de los mismos. Es habitual el hecho de que coexistan diferentes sistemas, tal como sucede en el Reino Unido, Alemania, o Italia. En el supuesto español existe un ente público

[271]Normativa jurídica en constante mutación, citándose por ejemplo la Ley 11/2013.

[272] Derogada por la Directiva 2008/118/CE, de 16 de diciembre, que establece un régimen general de los impuestos especiales, y deroga la Directiva 92/12/CEE.

[273]Derogada por la Directiva 2003/96/CEE, de 27 de octubre.

[274]Derogada por la Directiva 2003/96/CEE, de 27 de octubre, artículo 30.

que gestiona la totalidad de los aeropuertos existentes, creado por la Ley de Presupuestos Generales del Estado del año 1990. Se trata de una entidad pública empresarial al igual que la que gestiona las infraestructuras ferroviarias.

El sector ha sido afectado por la Ley 9/2013, de 4 de julio

D.-Fiscalidad aplicable a los servicios relacionados con el transporte por ferrocarril: Este servicio de transporte público es operado en el caso español por entidades públicas empresariales. Es de aplicación al caso sectorial presente una importante exención tributaria que se refiere a los bienes afectos a la actividad de transporte por ferrocarril. Este servicio de transporte público es operado en el caso español por entidades públicas empresariales. El sector ha sido objeto de profundos cambios normativos, entre los que se pueden citar los siguientes:

1º.-Real Decreto Ley 15/2013, de 13 de diciembre.
2º.-Real Decreto Ley 4/2013.
3º.-Ley 11/2013, de 26 de julio.
4º.-Ley 9/2013, de 4 de julio.

Esta exención se contempla en cuanto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley Reguladora de la Haciendas Locales., en su artículo 62.g)[275].

E.-Fiscalidad aplicable al Transporte Marítimo: Examinaremos las incidencias fiscales relativas al régimen fiscal activo y pasivo de entes de derecho público prestadores de servicios de esta naturaleza, y en especial las normas jurídicas que pueden afectar en mayor manera al ámbito fiscal de los entes públicos prestadores de servicios públicos relacionados con el transporte marítimo.

EXENCIONES:

[275] **Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, art 62**: *"g) Los terrenos ocupados por las líneas de ferrocarriles y los edificios enclavados en los mismos terrenos, que estén dedicados a estaciones, almacenes o a cualquier otro servicio indispensable para la explotación de dichas líneas. No están exentos, por consiguiente, los establecimientos de hostelería, espectáculos, comerciales y de esparcimiento, las casas destinadas a viviendas de los empleados, las oficinas de la dirección ni las instalaciones fabriles."*

1.-NAVEGACIÓN MARÍTIMA: En el impuesto de sociedades se regulan determinadas exenciones basadas en el régimen de reciprocidad establecido por convenios internacionales. Se trata de supuestos aplicables a empresas de navegación.

El Ministerio de Economía y Hacienda puede reconocer la exención en el impuesto de sociedades a los rendimientos que obtengan las entidades o empresas de navegación marítima o área. Se precisa que opere un régimen de reciprocidad.

2.-GESTIÓN PORTUARIA: En el supuesto del ente público PUERTOS DEL ESTADO y a la luz de la normativa examinada en el apartado relativo al impuesto de sociedades, consideraremos:

1º.-Estarán sujetas y no exentas, las rentas que obtengan estos entes por la prestación de servicios comerciales, que se consideran a los efectos fiscales, como realización de explotaciones económicas.

Tal aspecto se regulaba en el artículo 45 de la Ley 48/2.003[276]Tales servicios comerciales se regulaban en el artículo 88 de la norma citada[277]. Esta normativa ha sido afectada por el Real Decreto legislativo 2/2011, de 5 de septiembre, que queda derogada por la Disposición Derogatoria única, apartado c

EXENCIONES. Afecto al Impuesto de sociedades, se regulan determinadas exenciones basadas en el régimen de reciprocidad contenido en convenios internacionales.

Se trata de supuestos aplicables a empresas de navegación.

[276]**LEY 48/2003:** "Las Autoridades Portuarias y Puertos del Estado quedan sometidas al mismo régimen tributario que corresponde al Estado, sin perjuicio de la aplicación a dichas Entidades del régimen de entidades parcialmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades, a cuyo efecto los ingresos por la prestación de servicios comerciales tendrán la consideración de ingresos procedentes de explotaciones económicas. El régimen tributario del dominio público portuario será el mismo que el establecido para el dominio público marítimo-terrestre." (Esta normativa ha sido afectada por el Real Decreto legislativo 2/2011, de 5 de septiembre, que queda derogada por la Disposición Derogatoria única, apartado c))

[277]**LEY 48/2003**: 1.A los efectos previstos en esta Ley, son servicios comerciales las actividades de prestación portuarias o no portuarias de naturaleza comercial que, no teniendo el carácter de servicios portuarios, estén permitidas en el dominio público portuario de acuerdo con lo previsto en esta Ley.

2. Los servicios comerciales se prestarán en régimen de concurrencia. Los organismos públicos portuarios adoptarán medidas encaminadas a promover la competencia en la prestación de servicios comerciales directamente vinculados a la actividad portuaria.

3. El desarrollo de actividades industriales, comerciales o de otra naturaleza en el dominio público portuario se someterá al régimen jurídico previsto en esta Ley para los servicios comerciales. Esta normativa ha sido afectada por el Real Decreto legislativo 2/2011, de 5 de septiembre, que queda derogada por la Disposición Derogatoria única, apartado c)).

El Ministerio de Economía y Hacienda puede reconocer la exención en el impuesto de sociedades a los rendimientos que obtengan las entidades o empresas de navegación marítima o área, cuyas aeronaves utilicen el territorio español, aunque disponga en el mismo de consignatarios o agentes. Se precisa la reciprocidad.

Convenios para evitar la doble imposición en relación con la navegación marítima y aérea: Existen convenios de tal naturaleza, citándose a título meramente indicativo, los concertados con los siguientes países:

-Argentina, de 16-2-1966.

-Bélgica, de 7-2-1966.

-Méjico, de 7-2-1966.

-Canadá, de 7-2-1966.

1.3.-LA FISCALIDAD ACTIVA DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS SEGÚN EL CARÁCTER DE SU PRESTACIÓN.

Con carácter introductorio, se debería analizar la fiscalidad activa de los servicios públicos desde la perspectiva del carácter de su prestación, pudiéndose distinguir las siguientes casuísticas:

A.-Servicios de carácter obligatorio en cuanto a su prestación.

A.1.-De recepción voluntaria.

A.2.-De recepción obligatoria.

B.-Servicios de carácter voluntario en su prestación.

C.-Servicios prestados en régimen de monopolio.
C.1.-Monopolio de reserva legal para servicios de prestación obligatoria.
C.2.-Monopolio coyuntural para servicios de prestación voluntaria.

D.-A su vez en cada uno de los aparatados descritos con anterioridad, se deberá diferenciar en cuanto a las formas de gestión los siguientes apartados:
D.1.-La gestión es directa por la estructura indiferenciada de la administración general.
D.2.-La gestión es directa por un ente desconcentrado sin personalidad jurídica, dependiente de la administración general.

D.3.-La gestión es directa por un ente público dotado de personalidad jurídica propia, pero sujeto al derecho administrativo.

D.4.-La gestión es indirecta a través de un operador privado que no percibe tarifas de los usuarios sino un canon de la administración.

D.5.-La gestión es directa por un ente público dotado de personalidad jurídico propia pero sujeto al derecho privado o mercantil, cuando menos en lo relativo a sus transacciones económicas.

D.6.-La gestión es indirecta a través de un operador privado que percibe la tarifas directamente el usuario del servicio público de que se trate.

Se analizará ahora las connotaciones fiscales más importantes relativas a esta clasificación.

I.-EN GENERAL:

A.1.-En lo que respecta al subapartado A.1, se trata de servicios, que aunque deben prestar los entes públicos por mandato legal, no son de recepción obligada por los ciudadanos, y en consecuencia la contraprestación que, en cualquier forma de gestión se exija a estos, no puede ser considerado como un tributo (tasa), y será en consecuencia un precio público.

A.2.-En lo que respecta a los servicios del subapartado A.2, existe una fiscalidad activa del operador público, pues la contraprestación exigida a los usuarios es un tributo, generalmente una tasa.

B.-En lo que respecta al apartado B, es evidente que no existe una fiscalidad activa del operador, pues la contraprestación detentará la condición de precio público si es un operador público administrativo, o de precio privado si se trata de un operador privado.

C.1-Puede darse el hecho de que determinados servicios, se presten en régimen de monopolio, y este hecho debe diferenciarse, cuando dicha situación deriva de una reserva legal, y en consecuencia se aplica a servicios de carácter obligatorio en cuanto a su prestación, y normalmente en cuanto a su recepción, derivándose una fiscalidad activa al ser la contraprestación satisfecha por los usuarios una tasa, como claramente dejo sentado la jurisprudencia del Tribunal Constitucional por sentencia 183/1995.

C.2.-Puede darse el hecho de que determinados servicios públicos, que no sean de solicitud o recepción obligatoria, se presten en situación efectiva de monopolio en un determinado ámbito territorial, como el local, al no existir efectiva concurrencia del sector privado *(por ejemplo una piscina municipal),* en cuyo caso la contraprestación también será una tasa, si se mantiene tal situación de monopolio y mientras esta permanezca, siempre que se trate un servicio del ámbito competencial del ente público, y su operador sea una administración pública.

II.-EN ATENCIÓN A LA FORMA DE GESTIÓN (D): En los subapartados: D.1, D.2, D.3 y D.4, no existe diferenciación respecto del régimen de la contraprestación expuesto en el anterior epígrafe I.

Por el contrario si se dan lo supuestos de los subapartados D.5 y D.6, la contraprestación sería un precio privado, conforme opinión mayoritaria, una vez efectuada la reforma del artículo 2.2 de la LGT. A esta polémica se dedicará un tratamiento específico en este capítulo, así como en el capítulo IV.

1.4.-LOS PRECIOS PÚBLICOS

Es de destacar que cuando, se da un supuesto del apartado A.2 o B, no existe fiscalidad, y por el contrario percepción de ingresos de derecho público, fundamentalmente precios públicos. Las notas esenciales de los precios públicos, han sido objeto de tratamiento por múltiples trabajos y publicaciones de diferente autores de derecho tributario y financiero, y se pueden resumir en una contraprestación de derecho público que satisfacen los usuarios de servicios públicos respecto de los cuales, no existe una imposición del poder público respecto a su recepción, ni tampoco una ausencia e prestación concurrente del sector privado[278].

Esta figura de ingreso de derecho público, aunque aplicable al conjunto de las Haciendas Públicas Territoriales, cobra una especial importancia en el ámbito local, que en consecuencia se tomará como base para una explicación de su régimen jurídico.

[278]**MORENO SEIJAS, J.M;** *La tasa y el precio público como instrumentos de financiación***, ed. I.E.F, Madrid, 1998**: *"De esta manera, quedarían fuera del ámbito de la tasa un gran número de actividades del sector público por las que se exige una contraprestación de derecho público al ciudadano pero en las que no hay una situación de autoridad o limitación de la voluntad del ciudadano, ni tampoco una prohibición a la iniciativa privada de concurrir en la realización de dichas actividades o servicios. Estas otras contraprestaciones recibirían la denominación de precios públicos.*

Resumiendo, la tasa, en la que prevalece el elemento de obligatoriedad y de autoridad sobre el contenido de la contraprestación (que no alcanza el total coste de la actividad o servicio como hemos dicho) sería un ingreso tributario. Por el contrario, el precio público, en el que prevalece el elemento dinerario de la contraprestación (que normalmente debe alcanzar como mínimo el coste del servicio) sobre la fuerza de la obligación, sería un ingreso no tributario.

Si esta era la intención del legislador, dicho enfoque debe ser calificado, en principio, como modernista, pues el crecimiento del sector público ha dado lugar a que éste, en muchas ocasiones, preste servicios que son de libre elección para los ciudadanos y que les producen un beneficio personal o económico y no debería entenderse que cada vez que el ciudadano se acerca a una administración pública en solicitud de uno de estos servicios se crea una relación jurídico-tributaria".

El artículo 6º de la Ley de Tasas y Precios Públicos (Ley 8/1989, de 3 de abril), en su versión modificada (*introducida por la Ley 58/2003, General Tributaria*), define las tasas desde el punto de vista del hecho imponible, diferenciando tres supuestos, según se trate de una utilización privativa del dominio público, local o aprovechamiento especial, la prestación de servicios públicos o actividades económicas[279].

El Tribunal Constitucional en su sentencia 185/1995, **establece que**: *"…es indiferente la denominación de tasa o precio público, lo esencial es la necesidad de reserva de ley, para las contraprestaciones exigidas por aquellos servicios respecto de los cuales no existe libertad efectiva del sujeto para solicitarlos por ser servicios objetivamente indispensables para satisfacer las necesidades básicas del particular o respecto de los cuales hay un monopolio de derecho o de hecho a favor de ente público"*.[280]

Las características del precio público, son igualmente objeto de análisis en la **Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999, de 13 de diciembre**[281].

[279]**Ley de Tasas y Precios Públicos, (Ley 8/1989, de 3 de abril), artículo 6**: "Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado."

[280] TC (Pleno) **Sentencia núm. 185/1995 de 14 diciembre**. RTC\1995\185

[281]**Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999, de 13 de diciembre**: Concretamente, en relación con la figura de los precios públicos constitutivos de prestaciones patrimoniales de carácter público creada por la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos (LTPP), señalábamos en dicha Sentencia que *«para considerar cumplido el principio de legalidad tributaria no basta con que una ley prevea la figura abstracta de los precios públicos y defina, también en abstracto, sus elementos esenciales, puesto que, como hemos reiterado*, este principio exige que sea también la ley la que contenga la creación concreta o establecimiento de los diversos precios públicos que, en aplicación de esa figura abstracta, los entes públicos competentes estimen convenientes. Entre la previsión abstracta de la categoría de los precios públicos y el establecimiento y aplicación a los casos concretos de los diversos tipos de precios debe existir una **INTERPOSITIO LEGISLATORIS**, creando los tipos concretos de precios públicos» [fundamento jurídico 6º a)]. Y concluíamos: «salvo en lo que se refiere a los precios públicos que puedan establecerse por la prestación de los servicios públicos de justicia, educación, sanidad, protección civil y asistencia social, la Ley permite la creación de esos recursos de Derecho público sin necesidad de intervención del legislador», conclusión que «lleva derechamente a declarar inconstitucionales los incisos del art. 24 LTPP... que al referirse a verdaderas prestaciones patrimoniales de carácter público deberían haber respetado el principio de reserva de ley» [fundamento jurídico 6º b)].

La diferencia entre tasa y precio público, en referencia a la naturaleza jurídica de la contraprestación debida por los usuarios por el disfrute de servicios públicos, se regula en el artículo 20 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, y el mismo define la naturaleza jurídica de tasa de esta contraprestación, en función de *si se da aislada y no conjuntivamente***,** cualquiera de las circunstancias del artículo 20.1.B) de la LHL.

Por otra parte el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en su artículo 20, regula la definición de la tasa como un tributo que se gira a los usuarios por la prestación de servicios públicos por parte de las entidades locales o por la utilización privativa o aprovechamiento especial de bienes integrantes del dominio público local afecto a uso público.

Cuando se trata de la prestación de servicios, la ley hacendística exige determinados requisitos (que no se tienen que producir conjuntivamente y pueden serlo aisladamente), para que pueda procederse a la imposición y ordenación de la tasa:

1º.-Que se trate de servicios de solicitud no voluntaria por parte del usuario. Para ello deberemos atender a las normas recogidas en materia de servicios públicos en la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases de régimen local, en especial el artículo 25 y siguientes. Por lo tanto y en virtud de este requisito, las contraprestaciones satisfechas por aquellos servicios que deban prestar obligatoriamente las entidades locales, y que sean de recepción obligatoria por los administrados podrán ser tasas con independencia de cualquier otra circunstancia.

2º.-Que no exista efectiva concurrencia del sector privado en la prestación del servicio de que se trate.

Es decir, si se trata de un servicio obligatorio y existe concurrencia del sector privado deberá imponerse una tasa dado que se produce el requisito primero. Si se trata de un servicio voluntario, pero que no es prestado por el sector privado en el ámbito territorial, también deberá imponerse una tasa dado que se produce el requisito segundo.

Por el contrario si el servicio no es de prestación obligatoria por el ente público, y existe concurrencia del sector privado en el territorio municipal, no se podría imponer una tasa y procedería establecer un precio público.

No se puede pues considerar la contraprestación del disfrute de un servicio público como precio público, en cualquiera de estas dos circunstancias:

Si no existe efectiva concurrencia del sector privado en el ámbito territorial que se trate, o si, aun existiendo esta concurrencia *(ya que no está declarada la reserva legal a favor de las entidades locales para que presten el servicio en régimen de monopolio)*, se trata de un servicio de recepción o prestación obligatoria (se considerara tasa).

Por el contrario si el servicio es de recepción voluntaria por los usuarios o de prestación voluntaria por la administración, exista o no además, concurrencia del sector privado (*que presta las mismas actividades o servicios en el territorio municipal)*, la contraprestación no podrá ser tasa sino precio público; en igual sentido se pronuncia la Ley General Tributaria de 2003 [Ley 58/2003, de 17 diciembre RCL 2003\2945], en su artículo 2º[282].

[282]**Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)**, **Artículo 2. Concepto, fines y clases de los tributos**: "1. Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos .Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

2. Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos:

a) *Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario,* ***cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.****(Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público;* apartado suprimido por la Ley 4/2011*)".*

DICHO DE OTRA FORMA:

I.-Para que la contraprestación sea tasa, bastará con que se dé una de estas dos circunstancias:

1ª.-Que el servicio sea de prestación obligatoria, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases de régimen local, o en norma jurídico legal especial[283].

2ª.-Que el servicio sin ser de prestación y/o recepción obligatoria, no se preste por el sector privado en el término municipal.

II.-Para que la contraprestación sea necesariamente un precio público, se deberán dar conjuntamente las siguientes circunstancias:

1ª.-Que el servicio sea de prestación voluntaria por parte de la Administración, y de solicitud voluntaria por parte de los usuarios (por ejemplo las instalaciones deportivas).

2ª.-Que el sector privado preste iguales servicios dentro del territorio municipal; ello con el fin de mantener los principios de libre concurrencia.

Por lo tanto para poder responderá si en la prestación de un servicio existe fiscalidad activa o no, se debería en primer lugar responder a estas cuestiones:

1º.- ¿Es un servicio de recepción obligatoria y no voluntaria?: Analizando cada caso concreto y por ejemplo en el supuesto de una piscina municipal, obviamente no, pues a nadie se le puede obligar a ir o a utilizar una instalación deportiva, ni existe norma legal que así lo establezca. Por lo tanto se trataría de un servicio de solicitud voluntaria.

[283]**Ley 7/1985, de 2 de abril**. **Artículo 26:** "1. Los Municipios por sí o asociados deberán prestar, en todo caso, los servicios siguientes:

a) En todos los Municipios: Alumbrado público, cementerio, recogida de residuos, limpieza viaria, abastecimiento domiciliario de agua potable, alcantarillado, acceso a los núcleos de población, pavimentación de las vías públicas y control de alimentos y bebidas.

2º.- ¿Existe o no concurrencia del sector privado en el mismo sector de actividad en el término municipal?: Esta es una pregunta que se debe responder coyunturalmente, cuando menos en cada período impositivo en los supuestos de contraprestaciones de tracto sucesivo, y en las que sean de tracto único o de liquidación directa, cuando se conozca una variación de la situación fáctica y que consiste en indagar si en el municipio existe o no concurrencia del sector privado, es decir, si existe una empresa privada que preste el servicio público de que se trate.

Obviamente en la mayor parte de los municipios de pequeña y medina población, esta cuestión no se plantea frecuentemente, y en la praxis, una vez adoptada una opción de imposición de tasa o establecimiento de precio público, suele mantenerse la misma en el tiempo, con independencia, de que se produzcan cambios en la situación fáctica al respecto de la concurrencia del sector privado.

De esta indagación dependerá el resultado o conclusión final. Para aquella actividad en la que exista la concurrencia del sector privado no podrá imponerse tasa y se deberá, pues, establecer un precio público, tipología de ingresos de derecho público regulado en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.[284]

3º.- ¿Cuál es la forma de gestión?, y si la gestión se efectúa por operador público sujeto al derecho mercantil o por operador privado, **¿quién cobra a los usuarios?**, y si cobra el operador privado ¿**Cuál es la naturaleza de la contraprestación satisfecha por el usuario?:** Aún tratándose de un servicio público, si el mismo se gestiona a través de un operador público con forma mercantil, o por un operador privado como gestor indirecto que exacciona la contraprestación directamente a los usuarios, la opinión dominante es que después de la modificación operada por la Ley 4/2011, en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, suprimiendo el último párrafo del artículo 2.2.a), procedería considerar la existencia de un precio privado autorizado o convenido, y por lo tanto no procede la exacción de una tasa, ni tampoco de un precio público, aunque el ente matriz tenga impuesto o establecido uno u otro.

En el ejemplo anteriormente citado de un servicio de instalaciones deportivas, que se gestiona por una sociedad local de carácter mercantil, cuyo capital social pertenece al 100% al ente territorial local, habría pues que abordar el impacto de la reforma de la LGT, de forma que:

[284]**Ley 7/1985, de 2 de abril**. **Artículo 41. Concepto**: "La entidades locales podrán establecer precios públicos por la prestación de servicios o la realización de actividades de la competencia de la entidad local, siempre que no concurra ninguna de las circunstancias especificadas en el artículo 20.1.B) de esta Ley."

1. Con anterioridad a la reforma de 2.011 la reflexión sería que al tratarse de una forma directa de gestión de servicios públicos y/o actividades económicas de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 85 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, y conforme al artículo 6º de la Ley General Tributaria, le era de aplicación a la contraprestación satisfecha por los usuarios a la empresa pública todo el régimen anteriormente descrito sobre diferenciación entre tasas y precios públicos.

Por lo tanto si es la empresa pública quien liquida y recauda la contraprestación, dándose alguna de las condiciones mencionadas, sería de aplicación a la contraprestación la naturaleza jurídica de la tasa.

2. Después de la reforma mencionada la opinión dominante es que se trataría de un pecio privado.

3. La praxis, como se verá en el capítulo IV y V, es que la inmensa mayoría de los entes públicos locales, siguen a considerar la exacción como una tasa, con independencia de que se gire la misma al usuario por empresa pública, o gestor indirecto.

4. Si el servicio se gestiona a través de contrato con una empresa privada, si la exacción al usuario la efectúa la empresa privada, no será posible, en cualquier supuesto, la imposición de una tasa, ya que la contraprestación sería igualmente un contrato privado.

No obstante con anterioridad a la reforma del 2.011, era de aplicación las mismas conclusiones del parágrafo precedente, respecto de las sociedades públicas.

2.-LA FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS EN RELACIÓN AL OPERADOR

LA FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS, DEBE SER ABORDADA EN UNA DOBLE PERSPECTIVA:

A.-FISCALIDAD PASIVA DE LOS OPERADORES: En primer lugar analizando la sujeción pasiva de los gestores de los servicios públicos, a las diferentes figuras tributarias, en especial a los impuestos directos e indirectos, cuando obtengan rendimientos económicos derivados de la percepción de contraprestaciones económicas por parte de los usuarios de los servicios públicos sujetos a tributación, sea en forma de tasa, precio público (*ingresos de derecho público*), o precios privados[285]/[286].

[285] Conforme la **teoría del ejercicio de la potestad tarifaria**, en especial, cuando el gestor del servicio público, aún encuadrándose por su naturaleza en el sector público por tratarse de un ente instrumental mercantil, actúa en sujeción al derecho privado

Cobra igualmente relevancia, la fiscalidad pasiva del operador privado, en especial en lo relativo al disfrute de determinados beneficios fiscales.

B.-FISCALIDAD ACTIVA DE LOSOPERADORES: Por otra parte, la fiscalidad, debe ser analizada, desde la perspectiva de la sujeción activa, incidiendo en cuál es la naturaleza jurídica que detenta la contraprestación exigida a los usuarios, dependiendo de la clasificación de los servicios públicos, en obligatorios y coactivos respecto de su uso, o por el contrario en voluntarios; de la concurrencia o no del sector privado en su prestación en un marco de libre concurrencia, y por último en dependencia de la tipología de la forma de gestión.

Al respecto, ya se ha realizado una reflexión inicial, en el apartado 3.1.4.1 del Capítulo I, sobre las consecuencias de la supresión del artículo 2.2.a) de la LGT afectado por la Ley de Economía sostenible de 2.011, cuestión que se abordará en este capítulo[287].

2.1.-LA FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS OPERADOS EN GESTIÓN DIRECTA.

2.1.1-LA FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS OPERADOS POR SOCIEDADES PÚBLICAS

A modo introductorio, en este apartado, se analizarán las consecuencias de la aplicación de beneficios fiscales a estas formas de prestación de servicios cuando alteren los principios inspiradores de la U.E sobre la libertad de circulación, establecimiento y normas de competencias, desde la perspectiva de la jurisprudencia europea.

---

[286] **JIMENÉZ COMPAIRED, I, en su artículo "*Tasas o tarifas por servicios públicos obligatorios o monopolizados prestados mediante empresa pública, mixta o privada ¿Ahora qué?*", Tributos Locales, nº 115, mayo 2014**; define la TARIFA, como los precios sometidos al derecho privado en cuanto a las relaciones entre el gestor y los usuarios que las empresas públicas o los gestores privados exigían a los usuarios por los servicios que les habían encargado o contratado, precios que, no obstante, estaban intervenidos, al menos, por la autoridad titular del servicio encargado o contratado.

[287] **JIMENÉZ COMPAIRED, I, en su artículo "*Tasas o tarifas por servicios públicos obligatorios o monopolizados prestados mediante empresa pública, mixta o privada ¿Ahora qué?*", Tributos Locales, nº 115, mayo 2014, opina que** "…también advertiré que los cambios de la tasa a la tarifa, no serán fáciles, pues hay tradiciones complicadas de mover. Y más, cuando la reforma ha sido la que ha sido…En la práctica seguimos observando cómo, gestionándose el servicio tanto mediante empresas públicas como mediante concesionarias, unas veces se cobran tarifas y otras tasas; y cómo las empresas cobran directamente esas tasas (la situación se conoce, a veces figura incluso en las ordenanzas…)"

Al efecto citaremos unas conclusiones del Tribunal Europeo de 1ª Instancia respecto de estas sociedades y su régimen fiscal, donde se justifica la aplicación del régimen fiscal general u ordinario:

1º.-El TPI establece que las empresas mixtas afectadas o beneficiadas por medidas legislativas estatales de carácter fiscal, pueden competir por la adjudicación de servicios en distintos territorios y que el mercado de dichas concesiones es un mercado abierto a la competencia[288]; refiriendo en especial, que estas medidas fiscales pueden ser decisivas para que las Administraciones opten por esta modalidad de gestión (sociedades mixtas) frente a la alternativa de una gestión indirecta licitada mediante procedimiento abierto[289].

2º.-Además las empresas que detenten una forma jurídica mercantil y/o societaria que no sea la propia de una sociedad anónima y no estén participadas en su capital social de forma mayoritaria por entes público territoriales de carácter local, están en una clara situación de desventaja a la hora de competir en las adjudicaciones de prestaciones de servicios en territorios concretos.

En lo que se refiere a la contraprestación que reciben las empresas públicas por la prestación de servicios y su naturaleza jurídico fiscal: La contraprestación económica de las formas públicas prestadoras de servicios públicos podrá ser de naturaleza jurídica tributaria (tasas), siempre que se den los requisitos exigidos en el artículo 2.2 de la Ley General Tributaria actual[290]. La cuestión es si esta conceptuación de la contraprestación como ingreso tributario se extiende o no a los operadores privados que prestan estos servicios al serles encomendada la gestión por el poder público.

La doctrina administrativista dominante, hasta el año 2.011, en que se suprimió el último párrafo del artículo 2.2.a) de la LGT, mantenía mayoritariamente, que la reforma operada de la

[288]**Decisión CUE 2003,751, considerandos 67 y 68.**

[289]Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas (Sala Octava), **de 11 junio 2009. asunto 297/02,** *CASO ACEA SPA CONTRA AZIENDA ENERGETICA METROPOLITANA TORINO SPA* **TJCE\2009\194:** La demandante, ACEA SpA, es una sociedad de capital cuyo 51 % es propiedad del Ayuntamiento de Roma.

Se constituyó en 1997 a raíz de la transformación de la empresa municipal del mismo nombre. A semejanza de ésta, opera tanto en el sector de la electricidad, como proveedor de servicios de alumbrado público y de producción, transporte, distribución y venta de energía, como en el sector del agua, en la medida en que presta servicios de captación, abastecimiento y suministro de agua potable y de colecta y tratamiento de aguas residuales.

[290] Actualmente existe un proyecto de ley en trámite, de modificación de la LGT de 2.003, número 121/0001462015 de 21 de abril. LEG 2015\1654.

Ley General Tributaria en 2.003, y vista la redacción del artículo 2º, implicaba que el concepto tributario de tasa era aplicable tanto a las formas de gestión directa como a las de gestión indirecta de servicios públicos. Recordemos que este artículo de la normativa básica tributaria, fue modificado por la Ley de Economía Sostenible de 2.011, con la supresión del último párrafo del apartado 2.2.a), lo que ha dado pie a renacer la polémica sobre la dualidad de la potestad tarifaria y tributaria, en toda su intensidad[291].

Tal como se mencionó en el Capítulo I en el subepígrafe3.1.4.1, la supresión del párrafo citado del artículo 2 de la LGT ha vuelto a abrir la polémica sobre la naturaleza de la prestación exigida por el gestor privado a los usuarios en el supuesto de servicios obligatorios, por lo que nuevamente renace con fuerza la idea de que en este supuesto, nos encontramos ante un precio privado o tarifa autorizado por la administración, en ejercicio de la llamada potestad tarifaria[292].

Sobre este asunto, se volverá a incidir, con ocasión del examen de la tipología tributaria de la tasas, asociada a los servicios públicos.

2.1.2.-LA FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS OPERADOS POR ORGANISMOS AUTÓNOMOS DE NATURALEZA JURÍDICA ADMINISTRATIVA

En cuanto a la fiscalidad pasiva, la doctrina tributaria estima que estas formas prestadoras de servicios se benefician de las reglas de no sujeción tributaria, de las exenciones y demás beneficios fiscales que la legislación tributaria otorga a los entes públicos territoriales. En tal sentido y a título de mero ejemplo, la Dirección General de Tributos (DGT) en su resolución número 291/2.003, de 27 de febrero, se pronuncio sobre la procedencia de la exención del

[291] Derogación efectuada por la Disposición Final 58 de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible.

[292]**JIMENÉZ COMPAIRED, I, en su artículo,** ***"Tasas o tarifas por servicios públicos obligatorios o monopolizados prestados mediante empresa pública, mixta o privada ¿Ahora qué?",*** **Tributos Locales, nº 115, mayo 2014, opina que**: *"…en un análisis teórico, situados a comienzos del año 2.011, teníamos que decir por fuerza que por los servicios de titularidad pública obligatorios o monopolizados lo que correspondía pagar era una tasa, y ello aunque el servicio se prestase mediante concesionaria o empresa pública. La exigencia de tasas en estos casos planteaba ciertas peculiaridades vinculadas a su cuantificación, gestión, pago, recaudación, reclamaciones y recursos, y previsión y gestión presupuestaria, contable y de tesorería. A mi parecer, nada que no pudiera solucionarse con un poco de imaginación y una interpretación sistemática del ordenamiento jurídico. Para algunos esas peculiaridades eran fuertes disfunciones. Tampoco debería esconderse el lado positivo, esto es, que se ofrece un marco jurídico acabado y aplicable en (casi) todos los rincones de España: el tributario".*

impuesto de sociedades a las entidades autónomas de Cataluña, al considerarlos como entidades de carácter análogo a los organismos autónomos del Estado.

En concreto, se menciona este hecho en el artículo 9.1 de la Ley 43/1995, de 27 de noviembre (LIS), hoy Texto refundido.[293]

[293]**LEY DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES, Según Ley 27/2014, de 27 de noviembre**: Artículo 9. Exenciones: Artículo 9. Exenciones 1. Estarán totalmente exentos del Impuesto:

a) El Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales.

b) Los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales.

c) El Banco de España, el Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito y los Fondos de garantía de inversiones.

d) Las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social.

e) El Instituto de España y las Reales Academias oficiales integradas en aquél y las instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.
f) Los organismos públicos mencionados en las Disposiciones adicionales novena y décima, apartado 1, de la Ley 6/1997, de 14 de abril (RCL 1997, 879), de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, así como las entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales.
g) Las Agencias Estatales a que se refieren las Disposiciones adicionales primera, segunda y tercera de la Ley 28/2006, de 18 de julio (RCL 2006, 1443), de las Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos, así como aquellos Organismos públicos que estuvieran totalmente exentos de este Impuesto y se transformen en Agencias estatales.
h) El Consejo Internacional de Supervisión Pública en estándares de auditoría, ética profesional y materias relacionadas.

2. Estarán parcialmente exentas del Impuesto, en los términos previstos en el título II ( ) de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre (RCL 2002, 3014), de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título.

3. Estarán parcialmente exentos del Impuesto en los términos previstos en el capítulo XIV del título VII de esta Ley:

a) Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el apartado anterior.
b) Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.
c) Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores.
d) Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo veintidós de la Ley 27/1984, de 26 de julio (RCL 1984, 1935), sobre reconversión y reindustrialización.
e) Las Mutuas Colaboradoras de la Seguridad Social, reguladas en el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio (RCL 1994, 1825).
f) Las entidades de derecho público Puertos del Estado y las respectivas de las Comunidades Autónomas, así como las Autoridades Portuarias.
4. Estarán parcialmente exentos del Impuesto los partidos políticos, en los términos establecidos en la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio (RCL 2007, 1310), sobre financiación de los partidos políticos.

En lo referente a la fiscalidad activa, los organismos autónomos disponen de un régimen fiscal propio tal como establece el artículo 6º de la Ley General Presupuestaria y por lo tanto disponen de una potestad tributaria derivada de carácter horizontal o vertical según cuál sea el ámbito territorial de su ente público matriz. Les es de aplicación el régimen de beneficios fiscales operativo y aplicable a las entidades público territorial de las que dependen.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

2.1.3.-LA FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS OPERADOS POR ENTIDADES PÚBLICAS EMPRESARIALES

En lo que respecta a la fiscalidad pasiva, y en consecuencia, sobre si a las entidades públicas empresariales le son o no de aplicación los beneficios fiscales en sentido general, considerados en el supuesto de los organismos autónomos administrativos, se podría realizar una primera aproximación de que tal hecho dependerá de la actividad que ejerciten o dicho de otra forma del condicionante objetivo de su actividad.

Si esta es propia de una función pública y supone el ejercicio de potestades públicas gozarían de tal alcance, por el contrario si su objeto es la prestación de una actividad económica en concurrencia con el sector privado no gozarían de esos beneficios, pues su aplicación violentaría las reglas de competencia.

Las entidades públicas empresariales son organismos públicos a los que se encomienda la realización de actividades de prestación, la gestión de servicios o la producción de bienes de interés público susceptibles de contraprestación,[294]que sustituyen a los anteriores organismos autónomos de carácter financiero e industrial de la LEEA, y disponen de una potestad tributaria de segundo grado limitada al establecimiento de tasas.

En cuanto a la imposición directa, ha existido una fuerte discusión doctrinal sobre si a estos entes públicos, le es de aplicación la exención total del artículo 9 de la Ley del Impuesto de Sociedades, y parece ser que ahora la respuesta es negativa, dado su sujeción al derecho privado en cuanto a su funcionamiento, y ello aunque que ejerciten funciones públicas o presten servicios de carácter obligatorio para los entes públicos matrices de los que dependen.

De facto no son mencionadas en el artículo 9º de la Ley del Impuesto de Sociedades, por lo que no le será de aplicación la exención total subjetiva.

En cuanto a la imposición indirecta y en concreto por IVA, siempre se ha considerado que las entidades públicas empresariales podrán ser sujetos pasivos del IVA, y en consecuencia detentar la obligación tributaria de repercutir el impuesto en sus transacciones con terceros, cuando ejerciten actividades económicas que no impliquen el ejercicio de autoridad o que no sean funciones públicas, o que se trate actividades que puedan ser desarrolladas por el sector

[294]**LOPEZ PELLICER, J.A.,** *"Reforma e innovación en la Ley 57/2003 respecto a la gestión de servicios locales, especial referencia a la entidad pública empresarial"*, ed. El Consultor, nº 19, 2004. Esta pluralidad de actividad de las EPE están recogidos por este autor.

privado en libre concurrencia.

En cualquier caso, el nuevo artículo 7.8 de la Ley 37/1992, modificado por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, las excluye, explícitamente de la regla de no sujeción al IVA, por razón subjetiva, estableciendo al respecto: *"No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales."*

Por lo tanto solamente podrán resultar no sujetas a IVA por razón de las reglas especiales de no sujeción del artículo 7º.8 de la Ley 37/1992, cuando reciban encomiendas de gestión, o presten servicios a su ente matriz.

2.1.4.-LA FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS OPERADOS POR FUNDACIONES

NATURALEZA JURÍDICA: Se trata de organizaciones sin fin de lucro que tienen afectado un patrimonio para la realización de fines de interés general. Pueden ser creadas por personas físicas y jurídicas, sean estas públicas (ayuntamientos) o privadas. Tienen personalidad jurídica propia que se perfecciona desde su inscripción en el registro de fundaciones. Precisan de una escritura de constitución que deberá determinar su dotación, valoración, forma y realidad de estás. La dotación podrá consistir en bienes y derechos de cualquier tipo, siempre que sea suficiente para el cumplimiento de los fines fundacionales. Tienen un sistema de organización propia consistente en órganos de gobierno, denominados patronatos.

Para que el ente de que se trate pueda ser considerado como fundación pública su patrimonio fundacional deberá estar constituido por aportaciones de los entes públicos promotores en más de un 50%, debiéndose mantener este requisito permanente.

El artículo 46 de la Ley reguladora establece que las fundaciones no podrán ejercer potestades públicas.

La Ley General Presupuestaria contiene referencias explícitas a su ámbito económico, financiero y presupuestaria (295). La Ley General Tributaria también realiza regulaciones específicas de aplicación a las fundaciones públicas en su artículo 40[296]"

[295]**LEY GENERAL PRESUPUESTARIA, Ley 47/2003, de 26 de noviembre, Artículo 67. Modificaciones Presupuestarias***: 1. Las sociedades mercantiles estatales, las entidades públicas empresariales y las fundaciones del sector público estatal dirigirán su funcionamiento a la consecución de los objetivos emanados de los planteamientos reflejados en sus presupuestos de explotación y capital y en sus programas de actuación plurianual, en*

Después de esta referencia de alcance general, se debe mencionar que en el ámbito estatal las Fundaciones están reguladas en la Ley 50/2002, de 26 de noviembre[297]. Norma que está en vigor al momento presente. Conforme el artículo 8º de esta Ley las personas jurídicas públicas pueden constituir fundaciones. Es menester mencionar también el Reglamento 1337/2005, de 11 de noviembre que regula las fundaciones de competencia estatal.

La posibilidad de crear fundaciones públicas por los entes públicos territoriales fue ya reconocida por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones. Toda esta normativa tiene su causa en el derecho de fundación reconocido en el artículo 34 de la Constitución Española de 1.978[298].La regulación legal y normativa de las fundaciones es escasa en el régimen jurídico estatal, aunque sí ha sido desarrollada en la legislación autonómica local en determinadas Comunidades Autónomas, como por ejemplo el Decreto 347/2002, de 19 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de Bienes, Actividades y Servicios de las entidades locales de Aragón.

Se trata de entes instrumentales, generalmente constituidos para la prestación de servicios públicos de carácter social, que aunque no sean administraciones, forman parte del sector público local. A tal efecto se mencionan en el Real Decreto 1463/2007, de estabilidad presupuestaria en lo que concierne a la obligación de integrar el inventario del sector público local[299].En definitiva son organizaciones sin ánimo de lucro, que tienen afectado un patrimonio al cumplimiento de sus finalidades.

La dotación de la fundación puede consistir en bienes y derechos de cualquier clase, por lo tanto no solamente se integran en este concepto las aportaciones en capital, sino también en

---

su caso.

[296]**LGT, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, artículo 40.4**: *En caso de disolución de fundaciones o entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a los destinatarios de los bienes y derechos de las fundaciones o a los partícipes o cotitulares de dichas entidades.*

[297]**Esta norma jurídica está en trámite de modificación o derogación parcial, por el PROYECTO DE LEY DEL RÉGIMEN JURÍDICO DEL SECTOR PÚBLICO número 121-000154/2015, de 11 de mayo**, y ha sido modificada por las siguientes leyes: -Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito; y por la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorro y fundaciones bancarias.

[298] **CE. Artículo 34. [Derecho de fundación]**1. Se reconoce el derecho de fundación para fines de interés general, con arreglo a la ley. 2. Regirá también para las fundaciones lo dispuesto en los apartados 2 y 4 del artículo 22.

[299]**Norma jurídica en vigor en todo lo que no se oponga a la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril. Norma reglamentaria que desarrolla la anterior Ley de Estabilidad Presupuestaria para las entidades locales.**

bienes no fungibles, deberá ser suficiente para el desarrollo de la actividad fundacional. La dotación dineraria podrá realizarse de forma sucesiva, como es el caso mencionado en la consulta. Si la aportación es en especie deberá incorporarse a la escritura pública de constitución, un informe de tasación de experto independiente.

En cuanto a los aspectos contables y presupuestarios de las aportaciones o dotaciones a la fundación por el ente público promotor:

1º.-Se trata de operaciones del presupuesto por lo que se deberá contar con la consignación suficiente en el estado de gastos de cada uno de los ejercicios económicos en los que se verifique las aportaciones dinerarias sucesivas.

2º.- ¿Como considerar estas aportaciones iniciales desde el punto de vista de la clasificación del gasto por categorías económicas?: La solución en lo que respecta a las entidades locales, la aporta la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre[300], norma jurídica que regula la estructura presupuestaria de las entidades locales, cuando establece quelas aportaciones del promotor serán o tendrán la consideración de activos financieros imputables al capítulo 8º del estado de gastos, cuando conforme los acuerdos estatutarios, estas aportaciones puedan ser revertibles al ente aportante o promotor de la fundación, cuando se extinga la fundación por el cumplimiento de sus fines u otros motivos; caso contrario se tratarán como transferencias de capital, imputables en consecuencia al capítulo 7º del estado de gastos.[301]

3º.-En uno u otro caso se deberá disponer de crédito suficiente, sea en el capítulo 8º sea en el capítulo 7º, y proceder a la ejecución del gasto consignado conforme las normas generales de gestión presupuestaria, en cuanto a fases del gasto, órganos competente etc. Nunca se tratará como una operación no presupuestaria.

REGIMEN FISCAL*:* En cuanto al régimen fiscal de las fundaciones públicas se deberán examinar los siguientes elementos:

---

[300]**Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, Artículo 87. Aportaciones patrimoniales**.

"Aportaciones de esta naturaleza realizadas por las entidades locales o sus organismos autónomos siempre que reciban, por igual valor, activos financieros o un aumento en la participación del ente y existan expectativas de recuperación de las aportaciones. En otro caso, deberán considerarse como transferencias de capital". Se establecen los siguientes conceptos: **Concepto 870. Aportaciones a fundaciones.** Concepto 871. Aportaciones a consorcios. Concepto 872. Aportaciones a otros entes.

[301]**Modificada por la Orden HAP/419/2014, de 14 de marzo.**

1. El subjetivo en referencia a que el ente en cuestión, sea un órgano de derecho público *(más del 50% del patrimonio fundacional).*

2. El objetivo en referencia a que la actividad económica en cuestión, suponga el ejercicio de una función pública desarrollada por esté.

Por lo tanto la característica de ser una forma de prestación de derecho público es insuficiente por sí misma, ya que es preciso que las actividades que desarrollen estén investidas de la connotación de autoridad pública. Dicho de otra forma los requisitos subjetivo y objetivo se deben dar acumulativamente [(302)].

---

[302] **STJCE, de 11 de julio de 1985**, **asunto 107/84**, *Comisión contra la República Federal Alemana*, citada por la consulta vinculante de la DGT de 22 de abril de 2010: 1.- El artículo 13.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (antiguo artículo 4.5 de la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo, Sexta Directiva, norma derogada y sustituida desde el 1 de enero de 2007 por la referida Directiva 2006/112/CE), establece lo siguiente:

"Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

En cualquier caso, los organismos anteriormente citados tendrán la condición de sujetos pasivos en relación con las actividades que figuran en el anexo I, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante".

2.- El mencionado precepto comunitario ha sido objeto de interpretación en diversas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en adelante, Tribunal. En este sentido, ha de destacarse la de 11 de julio de 1985, Asunto C-107/84, Comisión contra Alemania, la de 26 de marzo de 1987, Asunto C-235/85, Comisión contra Holanda, o la de 17 de octubre de 1989, Asuntos acumulados C-231/87 y 129/88.

En particular, en los apartados 20 y 21 de la sentencia de 26 de marzo de 1987 se establece lo siguiente:

"20. Procede hacer constar, a este respecto, que el apartado 5 del artículo 4 únicamente prevé una exención en favor de los organismos de Derecho público, y tan sólo por lo que respecta a las actividades y operaciones que lleven a cabo en su condición de autoridades públicas.

21. El análisis de este precepto a la luz de los objetivos de la Directiva pone de manifiesto que deben reunirse acumulativamente dos requisitos para que pueda aplicarse la exención; a saber, el ejercicio de actividades por parte de un organismo público y el ejercicio de actividades en su condición de autoridad pública; lo que, por una parte, significa que todas las actividades ejercidas por los organismos de Derecho público no quedan automáticamente exentas, sino únicamente las que corresponden a su misión específica de autoridad pública (véase la sentencia de 11 de julio de 1985, Comisión contra la República Federal de Alemania, 107/84, Rec. 1985, p. 2663) y, por otra, que una actividad ejercida por un particular no queda exenta

En consecuencia para determinar si una fundación pública disfruta del alcance de los regímenes de beneficios fiscales establecidos en la legislación y si en todo caso se beneficia de un supuesto de no sujeción tributaria, se deberá analizar el componente objetivo de su actividad de la siguiente forma:

1º.-Si su financiación es enteramente pública o concurren rendimientos privados.

2º.-Si existe o no riesgo de distorsión de la libre competencia.

3º.-Si existe o no afectación de su actividad a la propia de actividades empresariales, excluyendo de tal consideración las que suponen el desarrollo de actividades públicas.

Por lo tanto si se dan conjuntamente las tres connotaciones anteriores, se producirá el supuesto de alcance de la situación tributaria prevista para los entes públicos territoriales, caso contrario no.

La justificación de tal aseveración se encuentra en que los entes instrumentales (tal es el supuesto de las fundaciones) pueden ejercer, al igual que el ente territorial público matriz de referencia, actividades públicas y actividades económicas de mercado sujetas a las reglas generales de la competencia."

Al respecto del régimen fiscal de las fundaciones deberemos citar la siguiente normativa básica:

1º.-En el artículo 2º de la Ley 49/2002[303], se consideran entidades sin fines lucrativos, siempre que reúnan los requisitos del artículo 3º, los siguientes entes: *fundaciones, entidades declaradas de utilidad pública, organizaciones no gubernamentales de desarrollo referidas en la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el desarrollo, delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones, federaciones deportivas*

---

del IVA por el mero hecho de que consista en actos cuya ejecución entra dentro de las prerrogativas de la autoridad pública".

De todo ello se deduce que, en síntesis, dos son los requisitos que abrirían paso a la aplicación del artículo 13.1 de la Directiva 2006/112: a) que quien realice la operación sea un órgano de Derecho público y b) que dicha operación suponga el ejercicio de una función pública desarrollada por el órgano de Derecho público.

[303]**Esta norma jurídica ha sido afectada por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre**, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades.; **por la Ley 34/2011, de 4 de octubre**, reguladora del Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía; **por la Ley 14/2011, de 1 de junio de la Ciencia, la tecnología y la innovación.**

españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquellas, el Comité Olímpico Español, y el Comité Paralímpico Español, federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a los que se refieren los apartados anteriores.

A estos entes les será de aplicación la exención derivada de las rentas obtenidas de su patrimonio mobiliario e inmobiliario, las cuales no estarán sometidas a retención ni a ingreso a cuenta de ningún tipo.

La fiscalidad aplicable a las fundaciones debe analizarse en tres dimensiones[304]:

1.-Una la relativa a la imposición directa, respecto de la cual en la medida en que la fundación obtenga, fuera de la órbita de su objeto social fundacional, una rentabilidad económica derivada de una explotación económica organizada, estará sujeta al impuesto de sociedades. Desde esta misma óptica se debe analizar su sujeción al impuesto de sucesiones y donaciones.

2. La relativa a la imposición territorial

3. Otra dimensión es la relativa al impuesto sobre el valor añadido.

Sobre estos aspectos se incidirá con ocasión del tratamiento singular de estas figuras impositivas, en especial en lo concerniente al impuesto de sociedades, sin perjuicio de lo ya mencionado respecto del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

No obstante se pueden anticipar los siguientes aspectos:

1. Estas entidades están exentas del ITP y AJD en sus tres modalidades. En otro orden de cosas los artículos 16 a 27 de la Ley 49/2002, establecen los incentivos fiscales al mecenazgo, del cual se podrán beneficiar las entidades mencionadas en el propio artículo 16, entre ellos podremos citar:

2. Los donativos, donaciones y aportaciones realizados por personas o sociedades a favor de las entidades beneficiarias del mecenazgo, dan derecho a una deducción en la cuota íntegra

[304]**PALOU BRETONES, A.,** *"Régimen tributario de las fundaciones",* ed. Trívium, Madrid, 1994.

de su imposición personal, de acuerdo a lo establecido en los artículos 17 y 18 de la Ley 49/2002[305].

3. Los aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que se determinen por la Ley *(apoyo a acontecimientos de excepcional interés público)*[306].

El artículo 27 de la Ley 49/2002, regula en extensión el régimen de beneficios fiscales aplicable a quienes efectúen aportaciones a programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

Se trata de incentivos fiscales dirigidos a obtener financiación para su desarrollo. Dicho artículo establece los límites máximos en que estos beneficios podrán ser aplicados, afectando al impuesto de sociedades, al impuesto sobre la renta de las personas físicas, al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, y a la tributación local.

[305]**LEY 49/2002, DEL MECENAZGO**: **Artículo 17. Donativos, donaciones y aportaciones deducibles** *1. Darán derecho a practicar las deducciones previstas en este Título los siguientes donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples, realizados en favor de las entidades a las que se refiere el artículo anterior: a)Donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos)Cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura, c)La constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación, d)Donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, e)Donativos o donaciones de bienes culturales de calidad garantizada en favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico.*

2. En el caso de revocación de la donación por alguno de los supuestos contemplados en el Código Civil, el donante ingresará, en el período impositivo en el que dicha revocación se produzca, las cuotas correspondientes a las deducciones aplicadas, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan.

Lo establecido en el párrafo anterior se aplicará en los supuestos a los que se refiere el apartado 2 del artículo 23 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, Reguladora del Derecho de Asociación.

[306]**LEY 49/2002, DEL MECENAZGO**: **Artículo 27. Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público:** *1. Son programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público el conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que, en su caso, se determinen por Ley.*

2. **Respecto de los tributos locales**, gozan de exención en el IBI aquellos inmuebles cuya titularidad corresponda a las entidades sin fines lucrativos siempre que no estén afectos a actividades económicas gravadas en el IS.

En cuanto al IAE existe una exención vinculada a la que proceda en IS. En lo que respecta al IIVTNU estarán exentas aquellas transmisiones donde el obligado tributario sea una entidad sin fines lucrativos. Respecto de las transmisiones onerosas la exención estará condicionada a que los terrenos objeto de gravamen cumplan los requisitos para aplicar la exención en el IBI, esto es, que tales terrenos no estén afectos a explotaciones económicas sujetas a gravamen por el IS.

3. Requisitos de la sujeción al IVA ¿Estas sujetas o no a IVA? La Dirección General de Tributos en resolución vinculante número 2306/2006, de 22 de noviembre, estableció que se deberá examinar si concurren los requisitos objetivo y subjetivo precisos *(en el mismo sentido expuesto para el caso de las sociedades de economía mixta para determinar el alcance o no de los supuestos de no sujeción contenidos en el artículo 4.5 de la sexta directiva).*

2.1.5.-LA FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS OPERADOS POR ASOCIACIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS.

Las Administraciones Públicas Territoriales se pueden asociar para la prestación de servicios y consecución de actividades de interés general de forma coparticipada. Para ello se constituyen consorcios y mancomunidades.

Los primeros se refieren a administraciones públicas territoriales de diferente nivel. Las mancomunidades se integran exclusivamente por municipios.

Unos y otros son catalogados como Administraciones Públicas y disponen de potestades de derecho público, entre ellas la tributaria y la financiera.

A los consorcios no se les aplica la exención del impuesto de sociedades regulado en el artículo 9 de la Ley de este impuesto, pero pueden beneficiarse del régimen especial de las fundaciones públicas sin ánimo de lucro siempre que detenten los mismos requisitos objetivos exigidas a estas en el artículo 9.3º de la Ley del Impuesto de Sociedades.

La Carta Local Europa establece que *"las entidades locales tienen el derecho, en el ejercicio de sus competencias, de cooperar y, en el ámbito de esta Ley, asociarse con otras entidades locales para la realización de tareas de interés común."*

Cuando las asociaciones las promueven municipios hablamos de Mancomunidades, si por contra intervienen otras Administraciones Públicas Territoriales estaremos a hablar de consorcios.

Las mancomunidades se consideran como entidades locales territoriales. El artículo 2.2 de la Ley 30/1992, les concede (tanto a consorcios como a mancomunidades) el carácter de Administraciones Públicas.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

2.1.5.1.-LA FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS OPERADOS POR MANCOMUNIDADES.

En lo que respecta a la fiscalidad las Mancomunidades de municipios detentan el mismo régimen que los entes partícipes en la misma. En lo que respecta a la fiscalidad pasiva, y en cuanto que entes de derecho público, están exentos del Impuesto de Sociedades, y en cuanto ejerzan funciones públicas, se producirá el efecto de la no sujeción a IVA en los términos del artículo 7.8 de la Ley 37/1992.

En lo que respecta a la fiscalidad activa, disponen de potestad tributaria para imponer tributos, que serán, fundamentalmente tasas. En tal sentido se pronuncia la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en su Título IV[307].

[307]**Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales**. **TÍTULO IV. Recursos de otras entidades locales. CAPÍTULO I. Recursos de las entidades supramunicipales**

SECCIÓN 1ª. Normas comunes

Artículo 150. Recursos de las entidades supramunicipales *1. Constituyen recursos de las entidades supramunicipales los previstos en sus respectivas normas de creación y los establecidos en esta Ley y en las disposiciones que la desarrollen.*
2. Serán de aplicación a las entidades supramunicipales lo dispuesto en esta Ley respecto de los recursos de los ayuntamientos, con las especialidades que procedan en cada caso.

Artículo 151. Contribuciones especiales 1. *En los supuestos de establecimiento de contribuciones especiales por las entidades supramunicipales con motivo de la realización de obras o del establecimiento o ampliación de servicios que afecten a uno o varios términos municipales, el órgano superior de gobierno de aquéllas, al determinar las zonas afectadas por la obra o concretar el beneficio especial que representa para cada una de dichas zonas, podrá distinguir entre el interés directo de los contribuyentes y el que sea común en un término municipal o en varios.*
2. En este caso, los ayuntamientos afectados que estén integrados en dichas entidades tendrán el carácter de contribuyente, al objeto del pago de las cuotas individuales correspondientes, que serán recaudadas por aquéllos, de acuerdo con las normas reguladoras de este tributo municipal.
3. Las cuotas señaladas a los ayuntamientos, en calidad de contribuyentes, serán compatibles con las que los propios ayuntamientos puedan imponer con motivo de los gastos ocasionados por las subvenciones, auxilios o cualquier otra forma de cooperación que hayan prestado a las obras públicas, instalaciones o servicios de las entidades a que pertenezcan.

Artículo 152. Ingresos tributarios *1. Las comarcas, áreas metropolitanas, entidades municipales asociativas y demás entidades supramunicipales podrán establecer y exigir tasas, contribuciones especiales y precios públicos, de conformidad con lo previsto en sus respectivas normas de creación y en los términos establecidos en esta Ley y disposiciones que la desarrollen.*
2. El régimen financiero de las entidades supramunicipales no alterará el propio de los ayuntamientos que las integren.

Por lo tanto este régimen fiscal, y dada la redacción del mencionado artículo será aplicable, tanto a las Mancomunidades, como a los Consorcios.

Sin embargo carecen de potestad tributaria originaria, para poder proceder a la imposición de impuestos, ya que estos solamente están reservados a las propias entidades locales.

2.1.5.2.- LA FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS OPERADOS POR CONSORCIOS.

En lo que respecta a los Consorcios le es de aplicación, básicamente, el mismo régimen de fiscalidad pasiva y activa, referida en el apartado anterior para el supuesto de las mancomunidades intermunicipales. En cuanto a la fiscalidad de los consorcios existen especialidades que han sido recogidas por la doctrina de la Dirección General de Tributos (DGT), como por ejemplo en la resolución vinculante número 984/2.005 de 1 de julio, en relación al ámbito de la fiscalidad aplicable a un consorcio sin ánimo de lucro, donde se dilucido entre otras cuestiones:

1º.-Si le era de aplicación la Ley 49/2.002 del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

2º.-Si se podía considerar a los efectos del impuesto de sociedades la exención parcial contenida en el artículo 9.2 del Real Decreto Legislativo 2/2.004 de 5 de marzo.

3º.-Si podía detentar la condición señalada en el número 3º del artículo 9º de la Ley del Impuesto de Sociedades (aunque el consorcio no es obviamente una fundación).

Al respecto concluyo la DGT que a los consorcios participados por diferentes administraciones territoriales, no le es de aplicación el régimen de exención parcial del artículo 9.2 de la LIS, pero dependiendo de su objeto pueden entrar dentro del ámbito del artículo 9.3 de dicha norma.

SECCIÓN 3ª. Entidades municipales asociativas

Artículo 154. Recursos de las entidades municipales asociativas *Las mancomunidades y demás entidades municipales asociativas dispondrán, además de los recursos citados en el artículo 151 , de las aportaciones de los municipios que integren o formen parte de aquéllas, determinadas de acuerdo con lo establecido en los estatutos de creación respectivos.*

Ello dependerá si detentan o no ánimo de lucro. De lo que se deduce que cuando un consorcio entre administraciones públicas tiene un evidente objeto empresarial, su sujeción tributaria es plena con independencia de su naturaleza subjetiva.

A los consorcios participados por diferentes administraciones territoriales, no le es de aplicación el régimen de exención parcial del artículo 9.2 de la *LIS (citado en la nota nº 35)*, pero dependiendo de su objeto pueden entrar dentro del ámbito del artículo 9.3 de dicha norma. Ello dependerá si detentan o no ánimo de lucro.

2.2.-LA FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS OPERADOS POR GESTIÓN INDIRECTA

2.2.1.-LA FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS PÚBICOS OPERADOS POR CONTRATO DE GESTIÓN DE SERVICIOS.

Los servicios públicos y actividades económicas se pueden prestar a través de operadores privados optando por sistemas de gestión indirecta. Dentro las formas de gestión indirecta destaca la concesión administrativa como forma prototípica de gestión de servicios públicos a través de operadores privados.

2.2.1.1.-LA FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS PÚBICOS OPERADOS POR CONCESIÓN ADMINISTRATIVA.

Es un mecanismo interesado por el cual la Administración cede su posición fáctica respecto de los administrados, en cuanto que prestadora de servicios o actividades económicas de interés general, a un ente privado en espera de que este pueda optimizar los medios de producción precisos para el desarrollo de una actividad pública, en el presupuesto de que los costes de los factores de producción precisos, que serían más onerosos en una forma de gestión directa, se economicen. Esta debe ser la motivación esencial de la concesión administrativa como forma de gestión.

Con independencia de la exposición de las incidencias en materia de servicios públicos en el análisis de las tipologías tributarias, se anticipará ahora, las características más resaltables, y las especialidades más relevantes relativas al IVA.

En cuanto a este impuesto, la postura dominante y la praxis real consiste en que la contraprestación que satisface el usuario conlleva la repercusión del tipo de gravamen

aplicable del impuesto sobre el volumen de negocios, sin perjuicio de la aplicación del régimen de exenciones que pueda contemplar la Ley reguladora del impuesto, cuando procedan.[308]

EN LO QUE RESPECTA A LOS ASPECTOS DE FORMALIZACIÓN Y MODIFICACIÓN DEL TÍTULO CONCESIONAL:

1. No están sujetas a IVA, las operaciones consistentes en el otorgamiento y formalización consiguiente de la concesión administrativa de servicio público, excepto las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar inmuebles o instalaciones en puertos o aeropuertos. Con la salvedad mencionada procede pues su tributación por el ITP y AJD, excepto cuando no se transfieran facultades o potestades públicas. En las transmisiones de la concesión, si el transmitente detenta la condición de empresario, la operación estará sujeta, sin embargo, a IVA.

2.- La reversión de los bienes afectos al servicio a la administración concedente al fin de la concesión estará sujeta al ITP y AJD. En tal sentido se pronuncia el artículo 13 de la Ley de este impuesto[309]. Se computa el valor neto contable de los bienes al momento de la reversión de acuerdo a las normas del impuesto de sociedades (tablas de amortización previstas en este impuesto), a lo que se añaden los gastos de la reversión.

3.-En caso de rescate de la concesión la indemnización que la Administración concedente deba satisfacer al concesionario por tal concepto no estará sujeta a IVA, al no tener el carácter de contraprestación por la prestación de servicios.[310/311]

EN LO QUE RESPECTA A LAS RELACIONES ECONÓMICAS CON EL ENTE PÚBLICO CONCEDENTE:

1. Los cánones que deba satisfacer el concesionario a la Administración concedente no están sujetos a IVA, con determinadas excepciones cuales son los servicios de hostelería entendidas como actividades económicas adjuntas a edificios públicos.[312]

---

[308] A tal efecto se ha pronunciado la DGT en **consulta de fecha 9 de enero de 1996**, sobre el supuesto de aparcamientos públicos.

[309]**LEY del ITP y AJD**: Artículo 13. [Concesiones administrativas]1

[310]DGT: **consulta de fecha 26 de marzo de 1999**, (número 0425-99).

[311]**LEY 37/1992 DEL IVA**: artículo 78.Tres.1.

[312] DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS: **Resolución de 17 de febrero de 2.004, (nº 0305-04).**

2. Los cánones que debe satisfacer la Administración concedente al concesionario de servicio público estarán sujetos a IVA.[313]

Precisan pues de la emisión de facturas de acuerdo al vigente Reglamento de Facturación (Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre).

2.2.1.2.- LA FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS OPERADOS POR CONTRATO DE CONCESIÓN DE OBRA PÚBLICA.

Su característica esencial consiste en la vinculación del objeto del contrato a una obra pública. Desde esta perspectiva su objeto puede consistir tanto en la realización de obras públicas previamente diseñadas técnicamente, como incluir las tareas previas de redacción de los proyectos básicos y de ejecución. Por lo tanto la característica esencial es la explotación de la obra ya ejecutada, asumiendo su conservación, reparación y reposición. Además de la explotación de la obra pública es posible la coexistencia de una explotación adicional de zonas adyacentes o inherentes (zonas de influencia), susceptibles de aprovechamiento económico separado.

Los legisladores nacionales han optado por aplicar a este figura jurídica el tratamiento de la sujeción o no sujeción al IVA de las concesiones administrativas, según cuál sea el objeto de la misma.

Una vez formalizada la concesión será en la fase de explotación cuando se devengue el impuesto indirecto por los pagos que se realicen al concesionario por parte de la Administración y los usuarios del servicio resultante. La transmisión de la infraestructura al concedente finalizado el contrato no podrá catalogarse como una entrega de bienes a los efectos del IVA.

La postura de la DGT consiste en que la reversión de los bienes una vez finalizada la concesión no implica una operación gravada por IVA, dado que el pago de los costes

[313]**STJCE, de 12 de septiembre de 2.000, asunto C-358/97,** *Caso Comisión de las Comunidades Europeas contra República Francesa*. **TJCE\2000\186: "…**Ahora bien, en el caso de autos consta que, en Francia, la actividad que consiste en permitir a los usuarios la utilización de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje no es realizada, al menos en ciertos casos, por un organismo de Derecho público, sino por operadores privados. En tal caso la exención prevista en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 138) no puede aplicarse…"

relacionados con la ejecución de la obra se habrá incorporado en los pagos recibidos por el concesionario del concedente y de los usuarios.

Por lo tanto en este contrato se produce una inexistencia de entrega de bienes al inicio y final de la vida contractual.

Es objeto de gravamen por el ITPAJD en su versión de TPO la propia concesión considerada. Por lo tanto tributarán como concesiones administrativas todos los actos y negocios jurídicos que otorguen la facultad de gestión de servicios públicos, originándose un traslado de facultades públicas a favor del concesionario.

En este contrato determinados miembros de la doctrina sostienen que no existe sujeción tributaria al no existir traslado patrimonial a favor del concesionario.

La transmisión de la concesión a un tercero estará sujeta al impuesto sobre el valor añadido con la salvedad de que lo que se transmita sea la totalidad del patrimonio empresarial del primitivo concesionario. En este supuesto la operación estará sujeta al impuesto de actos jurídicos documentados.

Las diferentes figuras tributarias de mayor incidencia en esta forma de prestación

I.-EL IVA: En lo que respecta a la tributación por IVA no existe uniformidad entre los diferentes Estados Miembros en lo que respecta a la aplicación de este impuesto indirecto a las concesiones, lo que propicia que se apliquen criterios distintos**.**

I.1.-Constitución de la concesión: De facto los legisladores nacionales han optado por un tratamiento de la sujeción o no sujeción al IVA de las concesiones administrativas, según cuál sea el objeto de la misma.

Según algunos autores y miembros de la doctrina este criterio parece del todo arbitrario[314].

En el derecho tributario español sólo es aplicable la excepción a la regla de la no sujeción en el supuesto de concesiones que tengan por objeto el dominio público ferroviario, portuario o aeroportuario.

[314]**ALMUDÍ CID, J.M.,** *"La Tributación indirecta del contrato de concesión de obra pública a la luz de la Ley 30/2007, de Contratos del Sector Público, y de la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos", ed.* Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, Documento nº 12, 2008.

No obstante en determinados supuestos se debe diferenciar en este supuesto de sujeción, y en razón al objeto concesional, el momento inicial de constitución, donde debe descartarse la tributación por IVA, y la fase ulterior de explotación donde sin embargo las contraprestaciones recibidas por el concesionario explotador del servicio, de los usuarios y de la Administración concedente están sujetas a IVA.[315]

I.2.-Construcción de la infraestructura y explotación ulterior: No obstante, una vez constituida la concesión (no sujeta a IVA y si a ITP-AJD, con las excepciones del artículo 7.9 de la LIVA), la construcción de la infraestructura y la explotación ulterior suponen una realidad económica y financiera indisoluble.

La Resolución de la DGT de 5 de noviembre de 2.007, configura a la concesión de obra pública como un negocio jurídico complejo, que debe ser calificado de forma unitaria, dicho de otro modo la construcción de la infraestructura se encuentra indefectiblemente unida a su explotación, constituyendo pues una fase preparatoria de está, y aunque no supone una entrega de bienes ni prestación de servicios, implica el inicio de la actividad y por lo tanto el derecho a deducir el IVA soportado a partir de ese momento o con anterioridad.[316] Una vez formalizada la concesión será en la fase de explotación cuando se devengue el impuesto indirecto por los pagos que se realicen al concesionario por parte de la Administración y los usuarios del servicio resultante.

I.3.-Reversión de la infraestructura: En cuanto a la fijación del hecho imponible respecto del IVA, la Directiva 1112/2006/CE, en su artículo 14 señala que constituye una entrega de bienes la transmisión del poder de disposición de un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. No obstante la doctrina estima que se trata de una prestación de servicios, dado que es indubitado que en el caso del contrato de concesión de obra pública el bien o infraestructura que se construye por el operador privado para su posterior explotación, no es puesto a disposición de la Administración concedente hasta la finalización del contrato.

[315]**Resolución de la Dirección General de Tributos de fecha 1 de agosto de 2.005**, sobre el túnel de alta velocidad entre España y Francia.

[316]**FALCON Y TELLA**., *"Régimen fiscal de la obra pública (IVA, ITPAJD, ICIO, IBI),* ed. MARCIAL PONS, Madrid, 2007.

La transmisión de la infraestructura al concedente finalizado el contrato no podrá catalogarse como una entrega de bienes a los efectos del IVA.[317]

La postura de la DGT consiste en que la reversión de los bienes una vez finalizada la concesión no implica una operación gravada por IVA, dado que el pago de los costes relacionados con la ejecución de la obra se habrá incorporado en los pagos recibidos por el concesionario del concedente y de los usuarios. Por lo tanto en este contrato se produce una inexistencia de entrega de bienes al inicio y final de la vida contractual.

I.4.-El peaje en la sombra: Cuando la Administración retribuye al concesionario, mediante la entrega de cantidades periódicas que dependen del grado de utilización del servicio por parte de los usuarios, el IVA se devengará en la medida en que se efectúen esas entregas

II.-El impuesto sobre AJD y transmisiones patrimoniales onerosas: En el derecho español otra confusión en el ámbito de la fiscalidad aplicable a las formas gestoras de servicios públicos, se produce por la sujeción de las concesiones administrativas al gravamen de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante IAJD-TPO), conforme dispone el artículo 13 de la Ley reguladora de este impuesto[318]. La regla general de la no sujeción al IVA de las transmisiones patrimoniales inherentes a la concesión, deriva de que la Ley reguladora de este impuesto no las considera como transmisiones empresariales, permitiendo su gravamen por el impuesto de actos jurídicos documentados, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. En tal sentido la Dirección General de Tributos ha considerado no sujetas a IVA las concesiones para la explotación de los aparcamientos (consulta del 8 de marzo de 1994)[319].

Lo que es objeto de gravamen por el ITPAJD en su versión de TPO es la propia concesión considerada[320].

[317]**Tal como establece** ALMUDÍ CID, J.M, en su artículo "La tributación indirecta del contrato de concesión de obra pública a la luz de la Ley 30/2007, de Contratos del Sector Público y de la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos", publicado en el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, nº 12, 2008.

[318]LEY DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES (…): **Artículo 13.** [Concesiones administrativas]

[319]Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 23 de marzo de 1.995.

[320]**CARLOS VERGEZ, J.,** ***"Tributación de las concesiones administrativas en el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados"***, ed. La Ley.

Por lo tanto tributarán como concesiones administrativas todos los actos y negocios jurídicos que otorguen la facultad de gestión de servicios públicos, originándose un traslado de facultades públicas a favor del concesionario.

Por otra parte la transmisión de la concesión a un tercero estará sujeta al impuesto sobre el valor añadido con la salvedad de que lo que se transmita sea la totalidad del patrimonio empresarial del primitivo concesionario. En este supuesto la operación también estará sujeta al impuesto en su modalidad de actos jurídicos documentados.

Deducido lo referente a la imposición indirecta en cuanto a la categoría general de la concesión administrativa, de lo que se trataría es dilucidar si las concesiones de obra pública deberían estar sujetas o no al impuesto de AJD-TPO. Según algunos autores, parece obvio que no dado que no existe transmisión patrimonial de la Administración Pública a favor de los particulares.

En el mismo sentido se expresa el Profesor ALMUDÍ CID[321], respecto de determinada categorías de colaboración público privada**.**

Fue introducido en el ordenamiento jurídico como figura autónoma por la Ley 13/2003, de 13 de mayo que modifico al efecto la Ley de Contratación de las Administraciones Públicas de 1.995, posteriormente refundida en el Real Decreto Legislativo 2/2.000 de 16 de junio, sustituido por la Ley de Contratos del Sector Público[322].

2.2.1.3.-LA FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS PÚBICOS OPERADOS POR CONTRATO DE COLABORACIÓN PÚBLICO PRIVADA.

En un estudio sobre el tratamiento contable de la fiscalidad aplicable a las diferentes formas de prestación de servicios e infraestructuras públicas, se debe hace una especial mención a las formas de colaboración entre el sector público y privado, que en cierta forma subsumen alguno de los tipos o formas referidos (*de gestión indirecta*) con anterioridad.

Son contratos donde la Administración solicita la participación del sector privado para determinar y fijar los elementos definitivos de un contrato administrativo, desde este punto de vista es residual.

[321]**ALMUDÍ CID, JM.,** *La tributación indirecta del contrato de concesión de obra pública a la luz de la Ley 30/2007, de Contratos del Sector Público y de la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos*, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, nº 12, 2008

[322]RDL 3/2011, de 14 de noviembre.

Cuando su objeto es una obra pública no existe, en principio, ninguna consideración que permita establecer diferencias con respecto a la concesión administrativa y a la concesión de obra pública. Por otra parte no supone, en todos los casos, la transferencia de funciones públicas al concesionario En el ámbito comunitario esta figura ha sido objeto de múltiples pronunciamientos entre los que citaremos la Propuesta de Resolución Legislativa sobre la concesión pública privada y el derecho comunitario en materia de concesiones y contratación pública.

Las diferentes figuras tributarias de mayor incidencia en esta forma de prestación:

En cuanto a la fiscalidad de estas figuras contractuales, y en lo que respecta al operador privado se deben efectuar las siguientes consideraciones: En derecho interno no existe, en principio, ninguna consideración que permita establecer diferencias con respecto a la concesión administrativa y a la concesión de obra pública, cuando el CPP tiene por objeto una obra pública. Por otra parte no supone, en todos los casos, la transferencia de funciones públicas al concesionario

Si el operador privado o contratista se financia mediante la repercusión de precio al usuario, deberá repercutir a este la imposición indirecta, si el operador privado o contratista se financia mediante la repercusión del precio a la Administración contratante, deberá repercutir a esta el IVA correspondiente. No existe exención subjetiva total ni parcial en lo que respecta a la imposición directa.

Es habitual la existencia de bonificaciones temporales establecidas por la legislación especial con el fin de incentivar la inversión en determinados campos de actividad declarados tácita o expresamente como de utilidad pública. De facto la Ley de economía sostenible pretende utilizar esta vía de la colaboración público-privada para poder establecer nuevas pautas de crecimiento económico diferentes o alternativas a las actuales, lo que deja entrever la posibilidad de ventajas fiscales que puedan detentar estas **JOINT ADVENTURES,** en un futuro próximo.

El anteproyecto de la Ley de economía sostenible preveía importantes incentivos fiscales a las formas de colaboración público privada.

No obstante se dejan entrever determinadas cautelas al recurso a esta modalidad contractual, tal como establece el Real Decreto 8/2010 en su artículo 16. Se prevé al efecto la necesidad de un previo informe del Ministerio de Economía y Hacienda que valore las repercusiones presupuestarias y los compromisos financieros que conllevan estos contratos.

Actualmente esta figura contractual, ha resultado fortalecida con la versión definitiva de la Ley de economía sostenible.

Uno de los ámbitos donde se desarrollan más frecuentemente las políticas de incentivos fiscales, en el campo de la colaboración público privada, es en los acontecimientos culturales y/o deportivos.

Otro ámbito es la proyección internacional de la actividad cultural, en la que participan operadores privados en combinación con sociedades estatales, tales como la SEEI (sociedad estatal de exposiciones internacionales), la SEACEX (sociedad estatal de acción cultural en el exterior), la SECC (sociedad estatal de conmemoraciones culturales).

En especial la incidencia de las especialidades fiscales en este ámbito de colaboración público privada se produce considerando un trato fiscal favorable al patrocinio de operadores privados con respecto a los grandes eventos culturales y deportivos, a fin de conciliar los lógicos intereses empresariales con las estrategias públicas.

En ocasiones cada vez más frecuentes, los operadores privados se introducen en el propio ámbito público a través de entes instrumentales creados al efecto, tales como la AFAA (*Association française de´action artistique)* o la ADPF (*Association pour la diffusion de la pensé Française)*; la forma de atraer la iniciativa privada a formas de colaboración público-privada participadas es mediante la aplicación de fuertes bonificaciones fiscales en la imposición directa por las aportaciones efectuadas. En la República de Francia, la reforma fiscal operada en 2.003 del incentivo al mecenazgo elevo las bonificaciones del 30% al 60%.

Acciones concretas de colaboración público privada en el ámbito cultural se han actividado directamente desde los poderes públicos. En esta línea el Ministerio Español de Asuntos Exteriores y Cooperación, con el fin de promover la puesta en funcionamiento de la Casa "España-Estados Unidos" en Washington (cuya inauguración se prevía para el año2.010), ha optado por el establecimiento de una entidad sin ánimo de lucro (**NPO**: **NON PROFIT ORGANISATION**), con el fin de atraer a los operadores privados, siguiendo la política habitual en Estados Unidos de los *NPO*, a los que se apliquan importantes políticas de exenciones

2.2.2.- LA FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS OPERADOS POR CONCIERTO.

Es importante tener en cuenta que del concierto no surge una nueva persona jurídica, cuestión que tiene indudables consecuencias en la fiscalidad.

El operador concertado no detentará ninguna ventaja fiscal como no sea la que se derive de la especialidad del objeto del concierto, por aplicación de legislación especial; por otra parte quien concierta es una Administración Pública y en consecuencia se encuentra en la posición general habitual a los efectos de la no sujeción y/o exención en las diferentes figuras tributarias.

El operador concertado recibe una contraprestación en el ámbito del desarrollo de funciones propias que deben diferenciarse según sea la naturaleza de este:

1. Si se trata de un operador privado, tal contraprestación se considera una consecuencia económica del desarrollo de una actividad empresarial, sujeta pues a la normal imposición indirecta y directa.

2. Si se trata de un operador público, le será de aplicación las normas generales del ámbito fiscal aplicables a los poderes públicos.

3. Si se trata de una entidad sin fin de lucro le será de aplicación el régimen establecido en el artículo 9.2 de la Ley del Impuesto de Sociedades.

En cuanto a la fiscalidad activa no existen especialidades significativas, pues normalmente el operador concertado no mantiene relaciones económicas con los usuarios del servicio, sino por el contrario con la entidad concertante.

Por lo tanto quién exigirá la contraprestación *(que podrá ser de naturaleza jurídica tributaria)* será el ente concertante y no el operador concertado. No obstante si como excepción a lo habitual la contraprestación al usuario es exigida por el empresario concertado, se deberá repercutir el impuesto sobre el volumen de negocios (IVA) a los usuarios.[323]

No obstante en este ámbito o marco de la fiscalidad activa, sí que existe una importante incidencia, y es la derivada de la circunstancia de que el operador concertado disponga de sus factores de producción ordenados o dirigidos a la prestación de un servicio igual, similar o análogo al que es objeto del concierto, en el mismo territorio. En este supuesto no se podrá exigir por el ente público concertante una tasa, ya que la existencia de una efectiva concurrencia del sector privado imposibilitará la aplicación de esta figura a tenor de lo dispuesto en el artículo 20.1.B.b) del Real Decreto Legislativo 2/2.004, de 5 de marzo[324].

[323] Tal conclusión se establece en la consulta de la **DGT de fecha 8 de octubre de 2.004 (1182-04).**

[324]**REAL DECRETO LEGISLATIVO 2/2004, DE 5 DE MARZO**: Artículo 20.

Efectivamente si existe una posición de concurrencia en el mercado territorial del concertado y el concertante, y el primero es un operador privado, no concurre el requisito que exige el legislador estatal para acordar la imposición de tasas.

De la circunstancia anteriormente expuesta puede derivar a su vez consecuencias en la fiscalidad pasiva o soportada.

Cuando existe concurrencia efectiva entre el operador público concertante y el operador privado concertado, si del concierto se derivan ventajas fiscales derivadas de la posición subjetiva de poder público del ente concertante, pueden surgen riesgos de provocar distorsiones de las normas de la competencia, lo que debe ser examinado caso a caso.

Otra singularidad al respecto de esta modalidad de gestión de servicios públicos consiste en el supuesto de que el operador privado concertado se retribuya del ente público concertante mediante la modalidad de "precio alzado", sin embargo no parece que esta modalidad suponga una efectiva satisfacción de contraprestación por el usuario al concertado, sino que este se retribuye por el número de usos que se efectúen del servicio.[325]/[326]

Se refiere a esta forma de prestación de servicios la legislación actual vigente (Ley 30/2.007, en su versión de Texto Refundido aprobado por el RDL 3/2011, de 14 de noviembre), que lo configura como una modalidad de contrato de gestión de servicio público regulándolo, además, específicamente en sus disposiciones adicionales.[327]

2.2.3.-LA FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS OPERADOS POR GESTIÓN INTERESADA.

La fiscalidad de esta forma de gestión o prestación de servicios públicos se debe examinar desde la perspectiva de cada operador.

---

[325]**ALBI, F., "*Tratado de los modos de gestión de las Corporaciones Locales*", ed. Aguilar, Madrid, 1960.** Este autor estima que el tanto alzado, puede ser global, estimativo, previo o fijo.

[326] Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales (Decreto de 17 de junio de 1955) **Artículo 146. [Pago de los servicios concertados]:** *El pago de los servicios concertados se fijará en un tanto alzado inalterable, ya de carácter conjunto por la totalidad del servicio en un tiempo determinado, o por unidades a precio fijo.*

[327]**Real Decreto legislativo 3/2011, de 14 de noviembre. Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público (TRLCP)**: Disposición Adicional vigésima. Conciertos para la prestación de asistencia sanitaria y farmacéutica celebrados por la Mutualidad de Funcionarios Civiles del Estado, la Mutualidad General Judicial y el Instituto Social de las Fuerzas Armadas

Desde el punto de vista del operador público la sujeción a las diferentes tipologías tributarias y la aplicación de exenciones o beneficios fiscales quedarán condicionadas a la concurrencia de la condición subjetiva de tratarse de un ente de derecho público con la objetiva de que las actividades operadas se realicen en su condición de autoridad pública.[328]

Toda vez que los poderes públicos pueden actuar en ejercicio de sus potestades de derecho privado, perderán por tal consideración, cualquier trato de favor en lo que respecta a la fiscalidad.[329]

Por lo que respecta al operador privado su posición no ofrece especialidades de ningún género en cuanto a los beneficios que le aporte la gestión interesada.

Dicho de otra forma los beneficios que le reporte la gestión, en cualquier modalidad considerada, quedarán sujetas a un régimen de tributación ordinaria o normal, que será el previsto con carácter general dependiendo de la actividad de que se trate. La gestión indirecta de servicios públicos puede operar a través del sistema o modalidad de gestión interesada, por la que un operador privado es retribuido directamente por la Administración Pública para la prestación de servicios públicos.

No existen especialidades tributarias respecto del operador público tal como si actuase en una modalidad de gestión directa. En lo que respecta al operador privado no existe traslación de ningún género de potestades tributaria y/o financiera a su esfera propia de actuación ya que se retribuye directamente de la Administración titular del servicio.

[328] Tal cuestión refiere la **Sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 26 de marzo de 1987**, Comisión contra Alemania (Asunto C-107/84), al referir en su apartado 20 y 21 que el apartado 5 del artículo 4 de la sexta directiva, solo prevé una exención (respecto del IVA) a favor de los organismos de derecho público, y tal sólo en consideración a las actividades y operaciones que lleven a cabo en su condición de autoridades públicas.

[329]**Sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 26 de marzo de 1987**, asunto C-107/84, *Comisión contra Alemania*, a**partado 15 de la Sentencia antes referida**: "*Del análisis del párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4 del sistema de la directiva* ***resulta que son las modalidades del ejercicio de las actividades las que permiten determinar el alcance de la no imposición de los organismos públicos****. En efecto, en la medida en que esta disposición supedita la no imposición de los organismos públicos al requisito de que actúen "en el ejercicio de sus funciones públicas",* ***considera imponibles aquellas actividades que ejercen dichos organismos no en su calidad de sujetos de Derecho Público, sino como sujetos de derecho privado****. El único criterio que permite distinguir con certeza estas dos categorías de actividades es, por consiguiente, el régimen jurídico aplicable con arreglo al Derecho nacional".*

2.2.4.-LA FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS OPERADOS POR SOCIEDADES DE ECONOMÍA MIXTA.

En el supuesto de gestión indirecta a través de sociedades de economía mixta, la fiscalidad pasiva no ofrece dudas, ya que estos entes están sujetos y no exentos al impuesto de sociedades y al impuesto sobre el valor añadido *(con excepción de los servicios prestados al ente público matriz en los términos del artículo 7º.8 de la Ley 37/1992, del IVA, reformado por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre).*

En lo que respecta a la naturaleza de las contraprestaciones exigidas al usuario, la opinión dominante es que las mismas detentan la condición de precios privados sujetos la potestad tarifaria.

Por lo tanto está plenamente sujeto al régimen fiscal común sin serle de aplicación un régimen específico de beneficios fiscales derivados del ejercicio o prestación de servicios públicos.

3.-LA FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS EN LAS DIFERENTES TIPOLOGÍAS TRIBUTARIAS

3.1.- LA FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS EN LAS TASAS

INTRODUCCIÓN:

La incidencia de las tasas, en la presente tesis es dual: afecta a las entidades prestadoras de servicios públicos en posición activa, como forma de contraprestación, y en forma pasiva por sujeción, no sujeción, o sujeción y exención.

Las tasas en cuanto que tributo, aparecen definidas en diferentes ámbitos del derecho positivo del ordenamiento jurídico tributario:

1º.-La Ley General Tributaria ofrece una definición de las mismas en su artículo 2.2[330]. En el ámbito local se regulan en el artículo 12 y siguientes de la Ley de Haciendas Locales (RDL 2/2.004, de 5 de marzo).

2º.-En cuanto a la definición contenida en norma especial o específica, se citan en el artículo 1.2 de la Ley 8/1989, de tasas y precios públicos.

[330]Modificado por la Ley 4/2011, de 4 de marzo.

Su objeto es gravar la prestación de servicios públicos y/o la utilización privativa del dominio público o su aprovechamiento especial.

Volveremos a recordar, en este apartado la especial incidencia, que ha tenido la supresión del párrafo 2.2.a) por la Ley de Economía Sostenible, que establecía lo siguiente: "*Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público".*

Tal como se expuso en el capítulo I, en su apartado 3.1.4.1, esta supresión ha originado importantes debates en la doctrina, que ahora sintetizaremos, en el apartado 2.1.2

Un hito esencial en la clarificación del ámbito jurídico de este tributo, lo constituye la *Sentencia del Tribunal Constitucional de 1995 (STC 185/1999)*, posteriormente confirmada por la *STC 233/1999 de 13 de diciembre*. Otro hito, que está pendiente de clarificar de una forma definitiva al momento presente, es la ya mencionada derogación o supresión del último párrafo del artículo 2.2.a) de la LGT.

PRINCIPIOS FISCALES INSPIRADORES DE LA TASA:

PRINCIPIO DE EQUIVALENCIA: Las tasas por prestación de servicios públicos están basadas en el *principio de equivalencia*, mediante el cual el contribuyente o usuario del servicio satisface el coste del servicio obtenido del poder público operante.

Como se comento anteriormente, están sujetas a un *principio de equivalencia* (entre prestaciones recíprocas) y en consecuencia sujetas a un *carácter sinalagmático*. El TC dejo sentando en sus **Sentencias 233/1999, y 63/2003**, la primacía del principio de equivalencia sobre el principio de capacidad económica, aunque ambos puedan convivir perfectamente sin que se autoexcluyan entre sí.

De ello se deduce que recaen sobre servicios divisibles, entendiendo por tales aquellos en los que es posible establecer un valor económico singular a cada beneficiario individualmente considerado. Esta individualización se debe poder de manifiesto en un estudio económico financiero, que se deberá incorporar al correspondiente acuerdo de imposición y a la norma

jurídica habilitante de la tasa. Según determinados autores, el principio de equivalencia, tiene tres acepciones, consistentes en la referencia, la afectación y el beneficio particular[331].

PRINCIPIO DE DIVISIBILIDAD: Otro de los principios inspiradores de las tasas es el denominado *principio de divisibilidad*, de tal manera que los servicios respecto de los cuales se puede proceder a la exacción de una tasa al usuario serán aquellos que por su propia naturaleza sean divisibles o se pueda imputar un beneficio-coste singular a cada usuario.

Respecto de este principio el mismo no opera de igual forma pues depende de la capacidad objetiva de medición de uso que cada servicio ofrezca según su naturaleza.

El principio de divisibilidad ha tenido cierta acogida en la legislación local. Conforme dispone el artículo 21.1 de la LHL que establece que no se podrá proceder a la exacción de tasas por los servicios que en sí mismos son indivisibles, citándose a título de ejemplo: el alumbrado público; la limpieza en la vía pública (...). No obstante la división entre servicios divisibles e indivisibles parece harto confusa a juicio de la doctrina[332].

PRINCIPIO DE SUBSIDIARIEDAD: Otro principio inspirador de las tasas es el *principio de subsidiariedad,* en el sentido de que las tasas precisan no solamente de la existencia del servicio público, sino de su uso efectivo por parte de los usuarios; entendiéndose pues como una dependencia de la prestación efectiva.

PRINCIPIO DE LEGALIDAD: Por supuesto es de aplicación el *principio de legalidad*, por lo cual las tasas detentan la necesidad de ser impuestas, en el marco de una reserva de Ley, sin poder serlo de una forma automática por el mero hecho de detentarse por el ente público exaccionador una potestad tributaria.

Las tasas están sujetas al principio de legalidad, conforme expuso el TC en sentencia 185/1995, al reservar su regulación a Ley, con independencia del *NOMEN IURIS* que se utilice en cada caso.

PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY: El anterior principio referido de legalidad, tiene una vertiente muy específica, en lo que respecta a la definición de los hechos imponibles de la

[331]**SERRANO ANTÓN, F,** en Anuario Aragonés del Gobierno Local 2.009, en el artículo "*Las tasas por la prestación de servicios y la realización de actividades en la Hacienda Local"*

[332]**GARCÍA DE ENTERRÍA, E.**, *"Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos"* ed. Revista de Administración Pública, nº 12, 1953. Revista de Tributos Locales nº 94/2010.

tasas, y si la pluralidad de estos, una vez establecida la figura tributaria en un determinado ámbito público territorial, es abierta o cerrada. En lo que respecta al ámbito estatal y autonómico, las tasas suelen ser uninominales en el sentido de que precisan de una habilitación legal expresa, no solo como categoría genérica, sino como supuesto especifico de imposición para un hecho imponible concreto.

En lo que respecta al ámbito local, existe una relación o nomenclátor de posibles hechos imponibles susceptibles de imposición, respecto de lo cual se pueden realizar las siguientes reflexiones:

La *"reserva a Ley"* configura una discusión doctrinal sobre si las regulaciones legales de esta figura tributaria relativas a la tipicidad, constituyen un NUMERUS APERTUS o un NUMERUS CLAUSUS. La regulación legal de la Ley de Haciendas Locales, en su artículo 20, tiene apariencia de *numerus apertus*, pero la doctrina y la jurisprudencia no es pacífica al respecto de tal cuestión.[333]

El Tribunal Supremo introduce una postura ecléctica denominada *de apertura de supuestos tasado*; así en su *sentencia del 29 de mayo de 2.000*, establece que la tasa por recogida de basuras, incluye el tratamiento y la eliminación de residuos. Sin embargo el alto tribunal excluye el carácter extensivo para supuestos no nominados en género, declarando contrario a Ley el supuesto de la imposición de una tasa por limpieza de nieve en la vía pública.

PRINCIPIO DE COMPATIBILIDAD: La tasa es concurrente y no excluyente con otras figuras tributarias[334]/[335]. Tal es el supuesto de impuestos y contribuciones especiales.

PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD: Se ha discutido si la exacción de tasas es una opción voluntaria del poder público tributario o por otra parte una obligación, dado el presupuesto de la realización de una actividad pública que deba ser objeto de tributación mediante tasa.

---

[333]**FALCON Y TELLA, R.**, *"Tasas, precios públicos y reserva de Ley", ed.* Marcial Pons, Madrid, 1991. A favor del carácter cerrado.

[334]**STC 242/2.004**, declaro constitucional la compatibilidad de tasas siempre que gravasen hechos imponibles diferentes, tales como la de licencia de obras y de utilización privativa de dominio público afecto a la realización de estás.

[335]**STS 17-1-1994, 5-5-1997** y otras declaran ajustado a derecho la concurrencia de la tasa con el ICIO. Se trata de dos hechos imponibles diferentes.

Opinan determinados autores, que la creación de tasas por parte del poder público, no es una opción voluntaria, sino que por el contrario es una obligatoriedad, cuando se produce la prestación de un servicio público divisible que afecta o se refiera, a un determinado sujeto pasivo, o que implique un determinado beneficio para unos determinados contribuyentes; en este sentido el poder público debe optar por la tasa como forma tributaria adecuada, en vez de provocar la financiación mediante impuestos.[336]

En la realidad esta obligatoriedad no se produce, ya que la determinación de la tasa en los entes públicos territoriales que disponen de potestad legislativa, su imposición es una opción del legislador, que no existe hasta que se acuerda por Ley la imposición, con independencia de que el hecho imponible ya se haya producido con anterioridad, y en otros ámbitos públicos territoriales, como el municipal, son muchos los entes locales, que no proceden a la exacción de la tasa que pudiese corresponder a una determinada prestación de servicio público, o a un aprovechamiento especial de su dominio público, dado que disponen de suficiencia financiera derivada de otros ingresos de derecho público.

Este hecho se pone de manifiesto en especial, en los siguientes supuestos:

1. Supuestos de municipios, que acuerdan tipos de gravamen elevados a sus impuestos obligatorios o voluntarios, dentro de las posibilidades legales, y que por el contrario optan por no imponer tasas.

2. Supuesto de municipios, que disponen de ingresos de derecho público especiales, como consecuencia de la radicación en su territorio de determinadas empresas o infraestructuras,

---

[336]**SERRANO ANTÓN, F, en Anuario Aragonés del Gobierno Local 2.009, en el artículo "*Las tasas por la prestación de servicios y la realización de actividades en la Hacienda Local*"**, opina que: "Pese a los términos utilizados por la Ley, que ha establecido que "*las Entidades Locales (...) podrán establecer tasas", el establecimiento de una tasa no debe ser discrecional.*

Ni siquiera voluntario, por diversos motivos: en primer lugar, la referencia, afectación o beneficio particular obliga al ente local a discernir en la diferenciación de la tasa con el impuesto (…). Se tratará, además, de gastos producidos por la prestación de servicios públicos indivisibles, sin tenerse en cuenta las ventajas obtenidas por los sujetos.

Se trata de un pago por una actuación provocada directa o indirectamente por el contribuyente, de ahí que se trate de un instrumento excepcional o complementario en el sostenimiento de los gastos públicos. En estos supuestos, además, ha de darse la nota de divisibilidad. Es necesario que sea posible concretar los sujetos referidos, afectados o beneficiados. En definitiva, el problema financiero del ente local en esta distinción consiste en determinar las formas de reparto del coste de un servicio público, debiendo acudir a la tasa tras un análisis detallado del presupuesto básico que debe darse: particular referencia, afectación o beneficio.

que puedan provocar, además, una mayor recaudación por alguna figura de la imposición local (por ejemplo bienes inmuebles de características especiales en el IBI).

En cualquier caso, además, es notoriamente efectiva, la subvención del coste de los servicios públicos, al no establecer el poder público unas tarifas que cubran totalmente el coste del servicio o la utilidad derivada de la producción del hecho imponible.

No obstante todo lo anteriormente referido, hoy en día y en lo que respecta a los servicios del ciclo del agua, es evidente que conforme la normativa comunitaria de referencia y estatal de recepción la aplicación del principio de recuperación de costes obliga a proceder a la imposición de las tasas, aunque la praxis municipal diste de cumplir tal objetivo.

En otro orden de cosas el posicionamiento de esta figura tributaria en la fiscalidad se articula según las siguientes connotaciones de su hecho imponible: Según ciertos sectores doctrinales, defensores del "Estado impositivo", las tasas podrían vulnerar los principios inspiradores del Estado Social cuando afecta a servicios esenciales[337]. No obstante su aplicación como forma de contraprestación de naturaleza jurídica tributaria es una realidad jurídica innegable al momento presente.

En lo que a los servicios públicos se refiere, su hecho imponible consiste en la solicitud o recepción obligatoria por parte del usuario o administrado, del servicio público o actividad administrativa que se trate.

En un sentido genérico el hecho imponible de las tasas está vinculado a tres aspectos de acción pública de relevancia:

A.-La prestación de servicios públicos.
B.-La realización de actividades administrativas.
C.-El uso del dominio público.

Con respecto a las tasas se produce una dualidad de situaciones jurídicas tributarias de las formas prestadoras de servicios examinadas con anterioridad, que son la consistente en una sujeción a obligación tributaria o una derivada de la obtención de un beneficio económico en forma de contraprestación.

[337]**CÉSAR MARTÍNEZ SÁNCHEZ.,** *"La financiación de los servicios públicos mediante tasas: el ejemplo de la tasa de basuras"*, ed. Revista de derecho tributario, nº 94,2010.

Otro supuesto del hecho imponible de las tasas, es el relativo a la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público. La diferenciación de uno u otro supuesto dependerá de la intensidad del uso que se efectúe, o en otro sentido si es concurrente con el uso general o excluyente. Desde otro punto de vista si se precisa de una concesión administrativa demanial o una mera autorización administrativa.

En cuanto al primer supuesto del hecho imponible examinado (servicios públicos), la tasa se configura como una contraprestación por servicios esenciales, básicos o imprescindibles donde no concurre el sector privado. Es un carácter de difícil apreciación, pues en ocasiones la prestación de un servicio público, en un ámbito territorial concreto, provocará su consideración como tasa o no dependiendo de si existe efectiva concurrencia del sector privado en el ámbito de actuación.

Por ejemplo en el supuesto de explotación de una piscina municipal, estaremos a hablar de una tasa si el servicio se presta en exclusividad por el sector público o de un precio público si se presta en concurrencia con el sector privado.[338]

LAS TASAS COMO CATEGORÍA TRIBUTARIA EN EL RÉGIMEN LOCAL: Se requiere ahora, una especial referencia a las tasas por prestación de servicios en el ámbito local, dado ser una figura muy específica de índole tributaria aplicable a los servicios prestados por los entes territoriales locales.

Una de las figuras más específicas de naturaleza tributaria en los municipios, son las tasas.

Con ellas se financian total o parcialmente buena parte de los servicios más importantes que prestan estos entes territoriales, tales como los de abastecimiento de agua potable a domicilio, eliminación, evacuación y tratamiento de aguas residuales, y recogida, tratamiento, selección y eliminación de residuos sólidos urbanos.

En gran medida la capacidad financiera de los municipios, sea computada en términos de contabilidad nacional (SEC-95) o bien sea en términos de estricta contabilidad presupuestaria, derivan del nivel de autofinanciación imputable a estos servicios.

En lo que respecta a los requisitos del hecho imponible de la tasa, se han definido por la doctrina hacendística tres acepciones referidas en la Ley hacendística local, que en cierto

[338]**La DGT en informe de 26 de octubre de 2.007**, sentó la doctrina de que la contraprestación por el servicio de suministro de agua potable a domicilio debe financiarse a través de tasas.

sentido pueden ser entendidas de forma similar o equivalente, pero que también pueden ser entendidas de forma diferenciada, y que son los siguientes:

A-Referencia, en el sentido de la necesidad de una justificación de la imposición de la tasa en la prestación de un servicio público a un determinado sujeto pasivo

B-Afectación, en el sentido que la tasa afecta a un determinado sujeto pasivo, que se ve obligado a la recepción de un servicio coactivo, que detenta la característica de obligatoriedad, o de un servicio público que se presta en situación fáctica de monopolio en el ámbito territorial del sujeto activo público, aún siendo de recepción voluntaria.

Se discute si en ocasiones la afectación, y la referencia, no provocan un beneficio especial, sobre todo cuando el objeto es la recepción por el sujeto pasivo de una actividad administrativa de función de policía administrativa a la que viene obligado por el ordenamiento jurídico, y no por voluntad propia.

C-Beneficio especial, que pueda obtener el sujeto pasivo, o un conjunto de sujetos pasivos como consecuencia de una determinada actividad administrativa, de la recepción de un determinado servicio público, o del aprovechamiento u ocupación del dominio público.

En las tasas, el sujeto pasivo es especialmente beneficiado como consecuencia de la actividad pública objeto de la imposición, en tal sentido Eduardo García de Enterría, define la tasa de la siguiente forma:

"..... Es una contribución particularizada por los sujetos especialmente beneficiados por un servicio, frente a la general, materializada a través del impuesto, que es abonada por todos en función de su capacidad económica"[339]

A estos requisitos se refiere expresamente el artículo 20 de la Ley Hacendística Local, cuando menciona que: "*1. Las entidades locales, en los términos previstos en esta Ley, podrán establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos".*

[339]**GARCÍA DE ENTERRÍA, E**.: «*Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos*», 1953; citado por **SERRANO ANTÓN, F**, en Anuario Aragonés del Gobierno Local 2.009, en el artículo "*Las tasas por la prestación de servicios y la realización de actividades en la Hacienda Local"*

3.1.1.-LA TASA COMO CONTRAPRESTACIÓN TRIBUTARIA EN LOS SERVICIOS PÚBLICOS

Se ha discutido en el ámbito doctrinal y jurisdiccional, sobre la controvertida cuestión relativa a la naturaleza de la contraprestación que el usuario del servicio debe satisfacer al prestador privado u operador privado del servicio público.

Las posturas al respecto versan sobre si tal contraprestación detenta la naturaleza jurídica de tasa, precio público, precio privado o tarifa.

En primer lugar se debe aclarar que la figura del precio público no es absoluto aplicable al operador privado, dado que se constituye como una tipología de ingreso de derecho público.

Cuando el servicio público es de recepción obligatoria y de prestación obligada por el poder público, o se presta en régimen de monopolio, y el servicio se gestiona directamente por la administración titular del servicio, por si misma o por un ente dependiente sujeto en su funcionamiento al derecho público administrativo, no existe duda alguna, de que tal contraprestación es una tasa.

Por lo tanto el centro de la controversia se debe fijar en relación a lo que sucede cuando el servicio público se prestase de forma indirecta por el poder público a través de un operador privado, cual es el supuesto de una empresa privada que actúa como gestor indirecto. Pero extensiva a cuando la gestión aún siendo directa es operada por un ente dependiente sujeto en sus transacciones económicas al derecho privado mercantil.

En esta discusión supuso un hito la Ley General Tributaria de 2.003, pero también, a opinión de la mayoría de la doctrina, la supresión del último párrafo del artículo 2.2.a), por la Ley 4/2011, de Economía Sostenible. Como se verá, hoy en día, la opinión mayoritaria es que la tasa pasa a detentar, en estos ámbitos de gestión operador por gestor privado o por gestor público con forma mercantil, la condición de precio privado.

3.1.1.1.-EL CONCEPTO DE TARIFA, TASA Y PRECIO (público o privado) ASOCIADOS A LOS SERVICIOS PÚBLICOS

En este apartado, los diferentes términos de tasa, tarifa, precio han sido superpuestos, y utilizados como sinónimos o como equivalentes en diferentes ocasiones, pudiéndose utilizar la siguiente sistemática:

1º.-Una opción de diferenciación sería considerar que la tarifa es la categoría general, de cualquier prestación económica satisfecha por los usuarios al prestador del servicio público, que a su vez se puede clasificar, dependiendo de su naturaleza jurídica, como:

A.-Importe de la Tasa o cuota tributaria.

B.-Precio Público.

C.-Precio Privado.

No obstante, y de forma más asentada en la tradición doctrinal, se contrapone, la tasa, a la tarifa, como término equivalente del precio privado[340].Como se referirá, no pocos autores consideran, que estimar el importe de la tasa como una subcategoría de la tarifa, es un error de técnica jurídica, ya que lo correcto sería utilizar la expresión ya existente, en técnica jurídica tributaria de "**CUOTA TRIBUTARIA**".

El concepto de tarifa, fue objeto de profundo análisis por diferentes autores, citando a modo de ejemplo, las consideraciones del Profesor PAGÉS Y GALTÉS, en su artículo "El concepto de tarifa en la LGT de 2003 (RCL 2003, 2945): Aspectos dogmáticos y positivos", publicado en la Revista española de Derecho Financiero num.126/2005**,** Editorial Civitas, SA, 2005.[341]

---

[340]**PAGÉS I GALTÉS; "*El concepto de tarifa en la LGT de 2003 (RCL 2003, 2945): Aspectos dogmáticos y positivos*", publicado en la Revista española de Derecho Financiero num.126/2005, Editorial Civitas, SA, 2005: "…***Y, consecuentemente, estas tarifas que no son tasas participan de la naturaleza de precio –ya sea público, ya sea privado–, y, es más, este precio incluso no tiene porqué constituir un ingreso público del ente titular del servicio en la medida que se acepte, como hace un sector doctrinal, que se trata de un simple ingreso privado del sujeto particular que gestiona el servicio…".**

[341]**PAGÉS I GALTÉS; "*El concepto de tarifa en la LGT de 2003 (RCL 2003, 2945): Aspectos dogmáticos y positivos",* publicado en la Revista española de Derecho Financiero num.126/2005, Editorial Civitas, SA, 2005. La tarifa como concepto adogmático**: *"Se advertirá que la mayoría de conceptos e instituciones de que se sirve el Ordenamiento jurídico para configurar los tributos gozan de unos puntos seguros que los delimitan.*

*Así, cuando se habla de hecho imponible, de no sujeción, de exención, de contribuyente, de base imponible, de tipo de gravamen o, en fin, de cuota tributaria, la doctrina ya sabe cuáles son sus rasgos característicos. Siguiendo el mismo ejemplo que hemos puesto anteriormente, ya sabemos que si se habla de no sujeción es señal que no se ha realizado el hecho imponible, mientras que si se habla de exención es señal que sí se ha realizado el hecho imponible. Así mismo, si se habla de contribuyente, somos conscientes que se está haciendo referencia al sujeto pasivo realizador del hecho imponible, y si se habla de base imponible y de tipo de gravamen ya sabremos que estamos ante un tributo de cuota variable, pues, a diferencia de lo que acontece en los tributos de cuota fija, en los tributos de cuota variable el mecanismo cuantificador gira en torno a la base imponible y al tipo de gravamen. Se trata, todos ellos, de conceptos e instituciones sobre los que ya existe un generalizado consenso doctrinal respecto a su delimitación y, por ende, se sustentan en una **dogmática jurídica** que inspira tanto a los que hacen las normas jurídicas como a los que las aplican, ya sea la Administración, ya sean los particulares, ya sean los órganos jurisdiccionales.*

Ahora bien, junto a estos conceptos e instituciones que, podríamos calificar de dogmáticos, existen otros que, en el estadio actual de nuestra doctrina, no gozan de semejante precisión delimitadora, y, por ende, ***carecen de una dogmática jurídica*** *que inspire a redactores y aplicadores de la norma que los contemple. Se trata de conceptos e instituciones que podríamos denominar adogmáticos. El concepto de tarifa se inscribe en esta segunda categoría, es decir, en la categoría de los* ***conceptos jurídicos adogmáticos****. Ello, sin embargo, no es excusa para intentar avanzar en la construcción dogmática de esta figura, antes al contrario, precisamente por estar huérfana de ella resulta de interés dar siquiera unos primeros pasos en esta dirección".*

DIFERENTES ACEPCIONES DEL CONCEPTO TARIFA:

1º.-Mecanismo cuantificado.-: Listado de tipos o de cuota: "*En primer lugar, se utiliza (el término tarifa) para designar al mecanismo cuantificador de diversas figuras financieras (ingresos de las Administraciones públicas) que pueden tener la consideración de tributos o de precios, especialmente referidas (aunque no únicamente) a servicios o actividades públicos.*

En este sentido, el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, nos define el término tarifa como «Tabla de precios, derechos o impuestos». Este diccionario nos da una segunda definición del término tarifa diciendo que es el «Precio unitario fijado por las autoridades para los servicios públicos realizados a su cargo»".

2º.-Importe a pagar: Cuota tributaria: *"En segundo lugar, el término «tarifa» se utiliza para designar el importe a pagar resultante de aplicar el mecanismo cuantificador de la figura financiera de que se trate, especialmente las figuras financieras que constituyen contraprestación por servicios o actividades públicos (esto es, los precios y las tasas).*

Éste es el sentido que se desprende de la tercera definición del término «tarifa» que nos da el Diccionario de la Real Academia Española cuando nos dice que tarifa es el «Montante que se paga por este mismo servicio» [público]. Así, doctrinalmente se ha dicho que «Las tarifas de los servicios públicos constituyen el precio por unidad del mismo que percibe el gestor de los usuarios a fin de financiar su coste» (cfr. F.LLISET y A.LLISE; LLISET I BORRELL, F.; y, LLISET I CAÑELLES, A.: Obres, activitats i serveis dels Ens locales, Ed. Bayer hnos., Barcelona, 1995, pg. 360.). Fácil es advertir que esta definición gramatical del término tarifa nos conduce a una acepción concreta referida a la suma de dinero que un determinado sujeto paga con motivo de cualquier figura financiera y, en especial, de una figura financiera –precio o tasa– que se paga como contraprestación de un servicio o actividad públicos (suma de dinero que, en el caso de un tributo se denomina cuota tributaria).

En suma, pues, podemos concluir que, en el ámbito tributario, bajo esta acepción el término «tarifa» coincide con el concepto de cuota tributaria. Y, por ende, en términos estrictamente dogmáticos, resulta absurdo que se utilice el término «tarifa» para referirse a un concepto que la dogmática jurídica ya tiene acuñado otro término, cual es el de «cuota».

Por tanto, creemos que debe criticarse negativamente el uso que en este sentido pueda hacer el legislador tributario del término «tarifa»".

3º.-Figura financiera en sí misma considerada: **Normalmente precio o tasa. La potestad tarifaria**: *"En tercer lugar, el término «tarifa» se utiliza para designar la figura financiera en sí misma considerada, la cual suele ser (aunque no necesariamente) una tasa o un precio por un servicio o actividad públicos.*

Aun cuando no encuentra ningún amparo gramatical del Diccionario, esto es lo que sucede, por ejemplo con la figura denominada «tarifa» por el art. 30 Ley 24/1998, de 13 de julio, del Servicio Postal Universal y de Liberalización de los Servicios Postales (BOE de 14-VII), cuya naturaleza se califica explícitamente de tasa. Otro ejemplo, aunque ya más problemático, lo encontramos en la «tarifa de utilización del agua» que actualmente se regula en el art. 114 del TR de la Ley de Aguas, aprobado por RD Legislativo 1/2.001, de 20 de julio (BOE de 24-VII), la cual, pese a ser clara su naturaleza tributaria, es más confusa la categoría concreta de tributo en la que se inserta al presentar notas características de las tasas y de las

contribuciones especiales, habiendo debido de ser la doctrina y los tribunales quienes determinaran la auténtica naturaleza de esta figura financiera concluyendo, mayoritariamente, que se trata de una contribución especial. ***Y, en fin, un tercer ejemplo, aún todavía más problemático, lo encontramos en la «tarifa de utilización del agua» regulada por los artículos 45 y siguientes del TR de la legislación catalana de aguas, aprobado por el D. Legislativo catalán 3/2003, de 4 de noviembre (DOGC de 21-XI).***

Se trata de una figura financiera regulada como una modalidad de la contribución económica para la promoción y ejecución de riegos, y respecto de la cual cabe dudar si se trata de un tributo o de un ingreso de derecho privado.

Nosotros nos decantamos por entender que estamos ante un tributo, y, más precisamente ante una contribución especial, pero desde luego, existen poderosos argumentos para defender que ni tan siquiera estamos ante un tributo, sino ante un precio privado". "...La anterior situación cambia con la LGT de 2003, cuando en el párrafo segundo de su artículo 55.2, nos dice que: «El conjunto de tipos de gravamen aplicables a las distintas unidades o tramos de base liquidable en un tributo se denominará tarifa».

Estudiando analíticamente este precepto tenemos lo siguiente:

1.-«El conjunto de tipos de gravamen». *De este modo, la tarifa se vincula con un concepto tributario de profundo talante dogmático, cual es el tipo de gravamen. Sin embargo, adviértase que no se identifica con él, sino con la entidad que resulta de su «conjunto», esto es, con la entidad que resulta de relacionar una pluralidad de tipos en un listado, tabla o escala.*

2.-«... aplicables a las distintas unidades o tramos de base liquidable». Inevitablemente el tipo de gravamen se ha de conexar, de una u otra forma, con la base imponible o, si se quiere, con la base liquidable. De ahí que el legislador diga que el conjunto de tipos de gravamen constitutivos de la tarifa se aplicarán a la base.

Es más, tratándose de tarifas, lo normal será que el tipo de gravamen aplicable a la base sea localizado por los grados o escalones en que ésta se divide.

Sin embargo, no estará de más precisar que: a) En ocasiones, y hablando en términos muy estrictos, la base no se «aplica» al tipo de gravamen para obtener la cuota, sino que simplemente nos lo «localiza», hipótesis que, acontecerá «cuando éste está expresado en una cantidad fija de dinero y se identifica con la cuota». b) En ocasiones la base no nos localiza el tipo de gravamen, sino que éste viene localizado por otra magnitud distinta.

Conclusiones*: "Las conclusiones a las que hemos arribado en este trabajo pueden resumirse en los siguientes puntos:*

1º. –Los materiales normativos que regulan las tarifas todavía no han generado en la doctrina un proceso de reconstrucción racional lo suficientemente sólido para considerarlo un concepto dogmático. Por tanto, hoy por hoy, el concepto de tarifa es un concepto adogmático, esto es, un concepto que no cuenta con los suficientes puntos seguros capaces de delimitarlo con un mínimo de precisión.

2º. –En realidad, hasta la LGT de 2003, ni tan siquiera existía una definición legal del término tarifa, lo cual ha propiciado que el legislador lo utilice para referirse a diferentes supuestos.

Y así, circunscribiéndonos a las acepciones jurídico-financieras más usuales del término tarifa, encontramos la que lo identifica con un listado de tipos de gravamen o de cuotas tributarias fijas, o la que lo identifica con la misma cuota tributaria o, en fin, la que lo identifica con figuras financieras tales como precios, tasas o contribuciones especiales.

El grado de inseguridad jurídica que supone utilizar un mismo término con tantas acepciones es notable, y, por supuesto, en nada ayuda a la construcción dogmática del concepto de tarifa.

3.1.2.-EMPRESAS PÚBLICAS DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS. LA CONTRAPRESTACIÓN. REFERENCIAS FISCALES A LA TASA. POLÍTICA TRIBUTARIA Y TARIFARIA

Se debe efectuar una primera diferenciación conceptual de las empresas públicas consistente en el objeto de la prestación, sea este el propio de servicios públicos, o sea el de actividades meramente económicas, aunque sean estas de interés general, cuestión de la que se derivan importantes efectos en lo que respecta a la generación de activos económicos y financieros, es decir respecto de la contraprestación percibida por los usuarios del servicio o por los perceptores de la actividad económica, tanto en lo relativo a su naturaleza jurídica como a su potencialidad recaudatoria.

A.-Si las sociedades públicas proceden a la prestación de una actividad económica de interés general, pero con sujeción al derecho privado mercantil, y generalmente en régimen de libre concurrencia con el sector privado, la contraprestación de la sociedad pública o dependiente

---

3º. –Sin embargo, la LGT de 2003, en el párrafo segundo de su artículo 55, sí que nos da una definición legal de tarifa ***identificándola con el listado de tipos de gravamen aplicables a las distintas unidades o tramos de base imponible o, si se quiere, liquidable.***

4º. –Salvando algunas matizaciones, esta definición legal nos merece una crítica positiva, pues se centra en la única acepción financiera del término tarifa que no coincide con ningún otro concepto o categoría acuñado por la dogmática jurídica.

Consecuentemente, bajo esta acepción el término tarifa goza de entidad jurídica propia, singular, diferente al resto de conceptos dogmáticos y, por ende, es la acepción que más posibilidades brinda a la ***dogmática jurídica****, hasta el punto de que el estudio por la doctrina de su naturaleza, aplicación y estructura, así como su vinculación con los principios constitucionales, puede conducir a la ciencia del derecho a dar un* ***concepto dogmático de tarifa****, entendiendo por concepto dogmático aquel concepto que se ha ido forjando y perfeccionando a través de los años hasta alcanzar un alto grado de aceptación generalizada considerándose por la communi opinio doctrinal como punto de referencia obligado para la confección y aplicación del Derecho. Se trata, en suma, de que la Ciencia del Derecho puede encontrar en la citada definición legal de tarifa un punto seguro para delimitar su concepto con el mínimo de precisión que reclama la dogmática jurídica.*

5º. –Pero para que esta tarea de construcción dogmática del concepto de tarifa pueda llegar a buen puerto, resulta imperativo que el legislador futuro respete la definición que del término tarifa nos da la LGT, lo cual conlleva circunscribir el uso de este término a los listados de tipos de gravamen, desestimando el uso del mismo para acepciones distintas.

6ª. –La única matización digna de relevancia que consideramos conveniente practicar estriba en que, a nuestro juicio, el concepto dogmático de tarifa también podría alcanzar a los listados de cuotas tributarias fijas, lo cual, sin embargo, no encaja en la definición legal de tarifa que nos da el citado precepto de la LGT de 2003. Pero lo importante es que gracias a la nueva LGT, la Ciencia del Derecho puede empezar a plantearse ésta y otras cuestiones sobre las tarifas tributarias partiendo de una definición legal que, sin duda, facilitan su tarea investigadora".

obtenida como consecuencia de colocar bienes o servicios en el mercado, es un precio privado fijado de acuerdo a criterios de mercado y con la única limitación de estar sujetos, en determinados casos, a previa autorización administrativa por parte del ente público matriz, sea en forma directa o sea de forma indirecta al dominar los órganos de gestión de la sociedad pública. Tal sucede por ejemplo, en el primer caso, en las sociedades que explotan concesiones públicas de carácter portuario.

B.-Cuando sin embargo las sociedades públicas gestionan o explotan servicios públicos coactivos, la política tarifaria puede estar relacionada directa o indirectamente con el ejercicio de la capacidad o potestad tributaria ejercida por el poder público respecto del cual guardan una relación de dependencia, sea en condición de único titular, sea en condición de socio participe o sea en la condición de titular del servicio público cuya explotación se concede, o se encomienda.

Tal como se ha expuesto con anterioridad la política tarifaria, ha sido definida desde muchas perspectivas, volviendo a citar en este apartado la autorizada opinión doctrinal de PAGÉS I GALTÉS[342]

[342]**PAGÉS I GALTÉS; "*El concepto de tarifa en la LGT de 2003 (RCL 2003, 2945): Aspectos dogmáticos y positivos*", publicado en la Revista española de Derecho Financiero num.126/2005, Editorial Civitas, SA**:

La potestad tarifaria se identifica ordinariamente con la facultad de establecer el precio del servicio público, mientras que la potestad tributaria es la facultad de establecer tributos, que en nuestro caso, sería la tasa por la prestación del servicio público. ***De este modo, pues, resulta que la potestad tarifaria se identifica con la facultad de regular tarifas por servicios y actividades Públicos que no den lugar a tasas.***

Y, consecuentemente, estas tarifas que no son tasas participan de la naturaleza de precio –ya sea público, ya sea privado–, y, es más, este precio incluso no tiene porqué constituir un ingreso público del ente titular del servicio en la medida que se acepte, como hace un sector doctrinal, que se trata de un simple ingreso privado del sujeto particular que gestiona el servicio.

Lógicamente aquí se plantea el dilema de cuándo se debe de regular la tarifa como tasa o como precio. (…) creemos que se trata de una «opción política» del legislador, pues, siguiendo a la doctrina jurídico-financiera más tradicional, entendemos que la figura jurídica en qué consiste la contraprestación a satisfacer por un servicio o actividad públicos puede regularse como una obligación ex lege o como una obligación ex contractu.

En el primer caso estaremos ante una tasa, mientras que en el segundo estaremos ante un precio.

Pero lo importante a los presentes efectos es que por más que a las contraprestaciones por servicios o actividades públicos que den lugar a obligaciones ex contractu se les denomine tarifas, éstas participarán de la naturaleza de precio; y, paralelamente, en el supuesto de que alguna contraprestación por servicios o actividades públicos diera lugar a obligación ex lege, ésta participaría del concepto de tasa.

También puede confundirse esta política tarifaria, por subsunción, en una contraprestación económica derivada de la potestad tributaria del ente público titular del servicio. Es decir que la contraprestación percibida por el operador privado es una tasa. Esta era la opinión mayoritaria existente, tras la entrada en vigor de la Ley General Tributaria de 2.003, y analizada la redacción de su artículo 2.2.a), hasta su reforma en 2.011.Los cambios del tratamiento de la política tarifaria y tributaria en el ordenamiento jurídico y en la jurisprudencia, respecto de esta cuestión, fueron básicamente los siguientes:

1º.-La primitiva redacción de la Ley 8/1989 de 13 de abril de Tasas y Precios Públicos contenía una adecuada diferenciación entre las figuras de ingresos de derecho público de diferente naturaleza, diferenciándolos de la contraprestación obtenida por las empresas explotadoras.

Esta diferenciación entre una potestad tarifaria y una potestad tributaria, derivaba del hecho de vincular subjetivamente la potestad tributaria a la existencia de un ente de derecho público que intervenga en la relación económica con el usuario del servicio de que se trate. Por el contrario

---

No existe, pues, una potestad tarifaria que tenga entidad propia, pues esta potestad tarifaria coincide con la potestad para establecer y regular precios (si se trata de obligaciones ex contractu) o con la potestad para establecer y regular tasas (si se trata de obligaciones ex lege).

Ciertamente el Tribunal Constitucional ha limitado la libertad del opción política del legislador sentenciando que cuando concurran determinadas circunstancias que, a su juicio, son determinantes de la coactividad propia de las prestaciones patrimoniales de carácter público, deberán regularse respetando el principio de reserva de Ley del art. 31.3 CE (cfr. STC 185/1995, de 14 de diciembre), llegando incluso a sostener que en tales hipótesis estaremos ante tributos, siquiera sea desde un punto de vista substancial (STC 194/2000, de 19 de julio).

Pero, también aquí se mantiene el esquema básico que estamos defendiendo, pues el Tribunal Constitucional no permite que por el mero hecho de que a una prestación de carácter público debida por la prestación de un servicio o actividad públicos se le denomine con otro nombre distinto al de tasa, se regule sin atender a las exigencias del principio de reserva de ley, y, por ende, que participe del concepto substancial de tributo, o, más precisamente de tasa.

De tal manera que no cuadra con la doctrina constitucional que exista una potestad tarifaria que se contraponga a la potestad tributaria. Según el Tribunal Constitucional, si se da alguna de las circunstancias determinantes de la coactividad constitucionalmente relevante, la prestación por servicios y actividades públicos deberá regularse respetando las exigencias derivadas del principio de reserva de ley, lo cual la convierte substancialmente en tributo, y, en la medida que así sea, se regulará como una obligación ex lege ; mientras que en caso contrario, en caso de que no concurra ninguna de estas circunstancias, no le alcanzará el principio de reserva de ley, y, por ende, cabrá la posibilidad de regularla siguiendo el esquema de los precios, que, como ya se ha dicho, son obligaciones ex contractu .

En suma, pues, creemos que la doctrina del Tribunal Constitucional viene a corroborar el criterio de que **la potestad tarifaria no tiene substantividad propia**, pues coincide con la potestad para establecer tasas o con la potestad para regular precios por servicios o actividades públicos…".

en la potestad tarifaria se produce una intervención de la administración titular del servicio en la autorización de los precios que pueda fijar el explotador privado.

2º.-La jurisprudencia desarrollo ampliamente la diferenciación entre el concepto de tarifa sujeta a previa autorización y el concepto de ingreso de derecho público, tal como se expone a continuación.

A.-El concepto de tasa como figura tributaria, se conceptúa pues, como la contraprestación de un servicio prestado directamente por la Administración, y sin embargo el precio privado (sea el reflejo de la misma o no) como la contraprestación existente y exigible cuando la explotación se realiza mediante un sujeto de derecho privado. En tal sentido la **Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 1998**incidió en la diferencia básica entre tasas y precios privados.

B.-En consecuencia se conceptuaban las empresas públicas de prestación de servicios públicos como aquellos elementos instrumentales de un poder público que explotan servicios que están determinados legalmente con una vinculación al derecho público y cuya contraprestación es de naturaleza jurídico privada, lo que supone una potestad diferente aunque vinculada a la tributaria determinada por el ejercicio de una potestad que sólo corresponde a un poder público territorial.

Tal criterio se estableció por la **Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 1997**, (RJ 1997, 8484) con respecto a la contraprestación obtenida del usuario por el suministro de agua potable a domicilio.[343]

C.-En el mismo sentido se pronuncio el **TS en sentencia del 16 de junio de 1997**, considerando que el precio satisfecho por los usuarios de un servicio público a una empresa concedente, es una renta de empresa, a modo de contraprestación pecuniaria y nunca una tasa, que como modalidad tributaria, constituye un ingreso de derecho público derivado del ejercicio de una potestad tributaria originaria o derivada.

[343]**STS 27.09.1997 Tribunal Supremo. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 27 septiembre 1997:** Conforme esta Sentencia *"la contraprestación por el suministro de agua potable es un precio privado o tarifa cuando tal servicio lo presta una entidad mercantil concesionaria, aunque este sujeto a previa intervención y autorización administrativa y sea coincidente con el ingreso de derecho público que percibiría la administración si gestionase el servicio directamente por sus propios medios".*

D.-Podemos encontrar mayores referencias a esta diferencia conceptual en la **Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de enero de 1998 (RJ 1998, 1094)**[344], que desgloso claramente estas dos potestades: **Una potestad tarifaria y otra potestad tributaria**.

E.-La potestad tarifaria tiene su antecedente legislativo histórico en la Ley de subsistencias de 1916.

Con ello la jurisprudencia del TS se separo del sentido extensivo del concepto de tasa contenido en la normativa jurídica anterior, como por ejemplo el artículo 155 del Decreto de 17 de junio de 1955.

La separación de la jurisprudencia del criterio del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales (RSCL) se produjo ya en época preconstitucional mediante **sentencia del Tribunal Supremo de fecha del 12 de noviembre de 1970,** manteniéndose este criterio en posteriores **sentencias de 17 de marzo de 1979, 1 de marzo de 1980 y 10 de mayo de 1988.**

I.-Opinión consistente en el traslado de potestades de derecho público al operador privado (sociedad pública), y que la contraprestación exigida por este a los usuarios es una tasa: Una opinión al respecto de esta controversia sería la consistente en que se estaría a hablar de contraprestación tributaria cuando el servicio público se preste en régimen de derecho público, entendiendo este hecho objetivo, como un servicio coactivo por ser de recepción y prestación obligatoria, y se traslada, en consecuencia, al operador privado potestades tributarias que ejerce en nombre de la Administración.

En este sentido la contraprestación percibida por el operador privado de los usuarios sería una tasa cuando deriven de la prestación de un servicio público coactivo de titularidad del ente público territorial, en virtud del ejercicio de potestades públicas determinadas legalmente por **aplicación del principio de "reserva de Ley".** Por el contrario estaremos ante un precio privado **cuando existan contratos privados no vinculados al ejercicio de potestades de derecho público.**

[344]**Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de enero de 1998 (RJ 1998, 1094):** "La tarifa es el producto del ejercicio de la, potestad tarifaria de la administración (y no de la potestad tributaria), y es por ello, diferenciable de la tasa y el precio público, puesto que estas dos últimas contraprestaciones constituyen, más bien, ingresos de derecho público que, como tales, conforman la Hacienda Local, y las tarifas son el precio fijado por la administración para remunerar, a quien, en régimen de derecho privado, presta el servicio".

Llegado a este extremo el artículo 155 del RSCL citado refería que la contraprestación de servicios públicos tendría la configuración de tasa, independientemente de si el prestador es la propia administración, otro ente de derecho público o un operador privado que actúe mediante concesión administrativa

Su derogación práctica quedaba fuera de toda duda por aclaración explícita del TS en su **sentencia de 21 de abril de 1999,** cuando señalaba que esta norma no podía prevalecer sobre las disposiciones de la Ley General Tributaria entonces vigente. .[345]

TRASLADO DE POTESTADES PÚBLICAS AL GESTOR PRIVADO

En este escenario de discusión doctrinal y de pronunciamientos jurisdiccionales se desarrolló el concepto del traslado de potestades de derecho público por parte de la administración pública titular del servicio al empresario gestor, en el sentido de que esté cobre del usuario las tasas fijadas por la Administración, cuestión que se debe diferenciar del precio contractual del servicio *(donde cobra perfecto encaje la diferencia mencionada entre potestad tributaria y potestad tarifaria)*.

En el supuesto mencionado las tasas pasarían a integrar el presupuesto público y ello con independencia de que sean coincidentes con el precio contractual fijado para la gestión por empresa interpuesta, en cuyo caso se habla de régimen de auto financiación.

De igual forma y desde la perspectiva del derecho presupuestario, por el principio del presupuesto bruto, se deberían contabilizar, los importes de la recaudación efectuada por el gestor indirecto, como un ingreso propio, imputable al capítulo 3º del estado de ingresos (Tasas y otros ingresos), y de forma simultánea al estado de gastos, a la aplicación que

[345]**REGLAMENTO DE SERVICIOS DE LAS CORPORACIONES LOCALES**: **Artículo 155. [Carácter de las tarifas]:** 1. *En los servicios prestados directamente por la Corporación, con o sin órgano especial de administración o mediante fundación pública del servicio, o indirectamente por concesión otorgada a particular o Empresa Mixta o por Consorcio con otros Entes públicos, las tarifas que hayan de satisfacer los usuarios* ***tendrán la naturaleza de tasa*** *y serán exaccionables por la vía de apremio. 2. Si el servicio se prestare con arreglo a las formas de Derecho privado y, en especial, por Sociedad privada, municipal o provincial, arrendamiento o concierto, las tarifas tendrán el carácter de precio o merced, sometido a las prescripciones civiles o mercantiles.3. Cualquiera que fuere la forma de prestación, tendrán, no obstante, carácter de tasa las tarifas correspondientes a los servicios monopolizados y a los que fueran de recepción obligatoria para los administrados.*

correspondiese según la tipología del servicio público, y de acuerdo a la clasificación por programas del presupuesto público[346].

Lo que evidentemente no integraría el presupuesto público, serían los ingresos percibidos directamente por el concesionario de los usuarios, cuando detenten una mera condición de precios privados, aunque sean autorizados por la administración en el ámbito de la denominada potestad tarifaria. En el caso del servicio de suministro de agua potable a domicilio, serían de forma indubitada precios privados, a título de ejemplo, los percibidos por el gestor privado como contraprestación de la realización de obras de acometida, enganches, suministro de contadores, y otros relacionados, siendo que además el ejercicio de dicha autorización, ni tal siquiera se deberían reflejar en una ordenanza fiscal, ni por otra parte podrían lesionar la libre concurrencia, dotando al gestor privado de una situación de monopolio respecto de los mismos.

Igualmente tendría la consideración de ingreso de derecho público el canon que revierta el concesionario a la Administración que de igual forma pasará a integrar su presupuesto público. A tal efecto fue clarificadora la **Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 2 de julio de 1.999.**

En el desarrollo de este debate es de destacar el tratamiento del tema por la jurisprudencia constitucional recogida en las **sentencias del Tribunal Constitucional 185/1995 y 223/1999,** que estableció las siguientes premisas jurídicas:

1º.-Para entender si un pago efectuado por un usuario de servicio público es un una prestación patrimonial de carácter público se debe valorar si nos encontramos o no ante una prestación coactivamente impuesta, y para ello es necesario valorar la existencia o no de voluntariedad en la solicitud de la acción administrativa, constitutiva de una actuación administrativa o servicio.

---

[346]**TÉCNICA CONTABLE DE FORMALIZACIÓN O SIN SALIDA MATERIAL DE FONDOS**.

Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre: 557. Formalización.

Cuenta destinada a recoger los cobros y pagos que se compensan sin existir movimiento real de efectivo.

Su movimiento, con carácter general, es el siguiente:

a) Se cargará, por los cobros de dicha naturaleza, con abono a la cuenta que deba servir de contrapartida de acuerdo con la naturaleza de la operación que los origina.

b) Se abonará, por los pagos de dicha naturaleza, con cargo a la cuenta que deba servir de contrapartida de acuerdo con la naturaleza de la operación que los origina.

Su saldo será siempre cero.

Nota: La utilización de esta cuenta es opcional.

2º.-La voluntariedad no existe cuando nos encontramos ante prestaciones establecidas coactivamente u obligaciones impuestas al particular por el ente público. En este sentido la existencia de un régimen jurídico público no es suficiente por si sólo para considerar la prestación patrimonial como de carácter público en el sentido del artículo 31.3 de la

Constitución Española.[347]La voluntariedad debe ser efectiva y no lo es cuando los entes públicos actúan en una posición de monopolio, de hecho o de derecho, para la utilización de bienes, servicios o actividades.

En este amplio desarrollo jurisprudencial y doctrinal sobreviene la aprobación de la Ley General Tributaria, aprobada por Ley 58/2003, de 17 de diciembre, que vincula las tasas a las siguientes premisas:

1ª.-Constituyen un ingreso de naturaleza jurídica tributaria.

2ª.-Cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten, o beneficien de modo particular al obligado tributario (….), excluyendo los supuestos de solicitud o recepción voluntaria.

3ª.-Se entiende que los servicios o actividades se prestan en régimen de derecho público, cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público. A tenor de este cambio normativo la doctrina dominante[348] estimaba que el concepto de tasa abarca tanto las formas de gestión directa e indirecta como consecuencia inmediata de

[347]**CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA**: **Artículo 31.** 1. *Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.*

[348]**FERNÁNDEZ, R., "*La tasa como contraprestación de servicios públicos locales a la luz de la nueva Ley General Tributaria*", ed. El Consultor, nº 19, 2004**

la dicción del artículo 2.2.a) de la LGT de 2.003[349]. Tal cambio de criterio jurisprudencial se puede entender como una regresión a la dicción del artículo 155 del Decreto de 17 de junio de 1955.No obstante algunos miembros de la doctrina, han entendido que este precepto reglamentario es enormemente confuso, y poco clarificador[350].

Pese a otras opiniones encontradas como se verá en el epígrafe siguiente, la opinión mayoritaria hoy en día es que la tarifa del servicio público cuando se exija por un operador con forma mercantil, es un precio privado autorizado, y no una tasa[351].

II.-Opinión consistente en que la contraprestación exigida al usuario por el operador privado (sociedad pública o privada), es un precio privado: Otra opinión es que la tarifa de prestación de un servicio público exigida por cualquier empresa o ente jurídico sujeto en su funcionamiento al derecho privado *(lo que incluye a las entidades públicas empresariales),* era un precio privado.

3.1.2.1.-LA REFORMA DEL ARTÍCULO 2 DE LA LGT DE 2.003 EFECTUADA POR LA LEY DE ECONOMÍA SOSTENIBLE

Pero el debate, como se comento en el epígrafe análogo del capítulo I (3.1.4.1) ha renacido en toda su intensidad, tras la reforma operada por la Ley 4/2011, que ha suprimido el mencionado párrafo del artículo 2.2.a) de la LGT de 2.003[352].

---

[349]**LEY GENERAL TRIBUTARIA: artículo 2.2 (versión previa a la reforma de la Ley 4/2011)**:*Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos: a)Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado. Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público*." [apartado subrayado derogado por la Ley 4/2011]

[350]**ORTIZ CALLE, E, en "*Huida del Derecho Tributario",* Tributos Locales nº 111, 2013,** opina que , "este artículo mezcla de forma tan caótica conceptos como el de tasa, tarifa, precio o merced, así como las múltiples formas de gestión que resulta imposible saber cuál es el criterio al que ha de atenerse la Corporación Local a la hora de decidir que prestación patrimonial debe establecer para la financiación de un servicio"

[351] En este sentido, se encuadra la opinión de **FALCON Y TELLA**, "¿*Tasas o tarifas*?: *la supresión del párrafo segundo del artículo 2.2.a) LGGT*", Revista Quincena Fiscal, número 7, 2.011.

[352]Actualmente existe un proyecto de ley en trámite, de modificación de la LGT DE 2.003,

En este sentido FALCÓN Y TELLA, opina que tras la sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, no cabe deducir que todos los servicios de recepción obligatoria tienen la naturaleza de tasas, ya que la única conclusión que se puede extraer de esa jurisprudencia es que tales servicios obligatorios están sometidos al principio constitucional de reserva de ley contenido en el artículo 31.3 de la Constitución Española de 1.978.Por lo tanto lo relevante para éste autor, a los efectos de diferenciar entre tasa y precio privado, es la titularidad de la contraprestación y la inclusión o no de la recaudación en el estado de ingresos de los presupuestos del ente público.

La discrepancia y el debate están más abiertos que nunca, después de la supresión del susodicho párrafo del artículo 2º de la LGT de 2.003, en espera de una nueva Ley General Tributaria[353], tal como se expuso en el apartado 3.1.4.1 del capítulo I.

De facto tal como se mencionó, la Ley de Economía sostenible, ha modificado el concepto de tasa, contenido en el artículo 2º de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003), al suprimir el párrafo segundo del mencionado artículo.

Dicho párrafo establecía que, *"Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público, cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio púbico, y su titularidad corresponda a un ente público"*

Conforme la doctrina, dicho párrafo suprimido implicaba que con independencia de la forma de gestión, la contraprestación satisfecha por el servicio de abastecimiento de aguaso cualquier otro susceptible de una imposición en forma de tasa, mantenía tal naturaleza jurídica con independencia de la forma de gestión adoptada, inclusive cuando la gestión se realizase través de un gestor indirecto, fuese este un concesionario, o una sociedad de economía mixta. En tal sentido se pronuncia el Decreto de 17 de junio de 1.955, por el que se aprueba el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, en su artículo155.3, que por cierto sigue vigente, al no haber sido derogado expresamente.

Los autores de la enmienda que suprimió dicho párrafo *(convertida al final en enmienda transaccional)*, pretendían de una forma evidente que las contraprestaciones exigidas a

número 121/0001462015 de 21 de abril. LEG 2015\1654.

[353]Actualmente existe un proyecto de ley en trámite, de modificación de la LGT DE 2.003, número 121/0001462015 de 21 de abril. LEG 2015\1654**.**

los usuarios de los servicios públicos cuando fuesen exigidas por los gestores indirectos, tendrían la condición de precios privados y no de ingresos de derecho público, y por lo tanto de tributos en forma de tasas. De facto en la enmienda original, proponían un nuevo párrafo al artículo 20 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, que así lo estableciese expresamente.

Para determinados autores de la doctrina tributaria, esa supresión, implica una nueva escalada en la huída del derecho administrativo.

En este sentido se puede citar la opinión del profesor RUIZ GARIJO[354], en el sentido de que: *"La eliminación del artículo 2.2.a) de la LGT supone, en nuestra opinión, un nuevo respaldo legal al fenómeno de huida del concepto de tasa y del derecho tributario que (…) se produjo al dar cabida al concepto de tarifa. Esto supone (…) un claro retroceso en las garantías de los contribuyentes.*

Nuevamente se admite y se reconoce la posibilidad de exigir precios privados por la prestación de servicios públicos en función de la forma de gestión utilizada.

No olvidemos que estos precios privados, a diferencia de las tasas, pueden superar con creces el coste del servicio público, lo que permite que los gestores privados de su explotación se lucren a costa de servicios, que , recordemos son públicos, es decir, de toda la ciudadanía.

En el mismo sentido, en la exigencia de un precio privado, no entra en juego ningún principio constitucional, especialmente, el principio de capacidad económica, lo que les convierte en precios menos justos que las tasas. A pesar de todo, no creemos que el debate quede zanjado con esta Ley pues (…) la relevancia constitucional del párrafo derogado, no impide que, en un futuro, el Tribunal Constitucional, pueda reavivarlo ante supuestos concretos. Esperemos que así sea".

Con carácter previo a esta supresión efectuada por la Ley de Economía Sostenible, existía igualmente una amplia divergencia en lo que respecta a las resoluciones jurisdiccionales, también han existido fundamentaciones diferentes de esta controversia, sobre política tributaria y tarifaria.

[354]**RUIZ GARIJO, citado por ORTIZ CALLE, E,** en**,** *Huida del derecho tributario y derechos de los ciudadanos: naturaleza jurídica de la prestación patrimonial por el servicio público de abastecimiento domiciliario de agua*, Tributos Locales nº 111, Junio, 2013*".*

En el sentido de defender la existencia de un precio privado, cuando el servicio se presta por gestión indirecta mediante concesión, ese encuentra la **Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 1.997**, así como la **Sentencia de fecha 29 de enero de 1.998.** Estos pronunciamientos jurisdiccionales asumían las definiciones de la derogada **Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales, de 26 de diciembre de 1.958,** que excluía de la naturaleza de tasa a las percepciones que los establecimientos públicos obtengan por actividades que desarrollen en forma de empresa industrial o mercantil, así como los prestados en régimen de concesión. No obstante, otras sentencias del alto Tribunal, como la de **12 de noviembre de 2.009**, rompían el criterio anterior, fundamentándose precisamente en el mencionado artículo 2.2.a) de la LGT, ahora suprimido, pronunciamientos que avalaban la interpretación al respecto de la Dirección General de Tributos, de 26 de octubre de 2.007[355], respecto de la naturaleza tributaria de la contraprestación del servicio público, con independencia de la forma de gestión adoptada, en una aplicación de la jurisprudencia constitucional sentada por la **Sentencias del Tribunal Constitucional 185/1995, 182/1997, y 233/1999.**

Por lo tanto, tras esta supresión queda abierta nuevamente la controversia, por cierto, no apagada nunca de todos, sobre si la contraprestación exigida a los usuarios por el gestor privado de servicios públicos, cuya contraprestación se define como tasa, detenta tal naturaleza, o si por el contrario constituye un precio privado, exigido en el marco de la denominada potestad tarifaria. Lo cierto, es que el hecho de que la supresión del párrafo 2.2.a) de la LGT se llevase a cabo por la Ley de Economía Sostenible en 2.011, parece ser que implica la idea del legislador de impulsar una mayor sostenibilidad de los servicios públicos, y por lo tanto la obtención de mayores recursos financieros para su financiación, procedentes del sector privado.

Lo difícil es determinar cómo ello se conjuga con la jurisprudencia constitucional, al respecto de la naturaleza de la contraprestación de los servicios públicos de carácter

[355] **DGT, informe de 26 de octubre de 2.007**: "…ha de afirmarse que la contraprestación que se exija por la prestación o la realización de una actividad administrativa de competencia municipal, tendrá, en todo caso, la naturaleza de tasa cuando ello resulte, y sólo entonces, de los preceptuado en la letra B) del párrafo segundo del artículo 20.1 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (…).

Esa naturaleza no queda alterada por el mero hecho de que el servicio o actividad de que se trate no se preste o realice por medio de cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público"

obligatorio y coactivo, y por supuesto con el principio de reserva de Ley y por lo tanto de legalidad.

En el marco de esta discrepancia el profesor Enrique Ortiz Calle, en su artículo, publicado en la revista de Tributos Locales, nº 111, del año 2.013, después de un examen exhaustivo de los antecedentes doctrinales y jurisprudenciales, concluye, que a su entender, en el supuesto de la tasa por abastecimiento de agua potable después de la reforma operada por la Ley 4/2011, en la Ley 58/2003, si la prestación es exigida por el operador privado, la misma debe no puede calificarse como tasa, sin que ello implique ningún menoscabo de derechos y garantías del usuario, ya que la supuesta huida del derecho tributario, no implica una huida del derecho público, ya que la potestad tarifaria *"no está al margen del principio constitucional de reserva de Ley".*

Para dicho autor calificar esa prestación exigida por el gestor privada entraría en manifiesta contradicción con el dictado del artículo 2.1 de la LGT.

Con todo respeto a estas opiniones mucho más autorizadas, se puede mantener una opción diferente ya que la dicción del párrafo 3º del artículo 155 del RSCL puede ser suficientemente clarificador cuando reserva la naturaleza de tasa para aquellos servicios prestados aun que sea por operador privado cuando se ejerzan en régimen de monopolio *(recuérdese la reserva de ejercicio de que disponen legalmente los entes locales, para la prestación de determinados servicios)* o de forma coactiva u obligatoria, lo que debe diferenciarse de aquellas prestaciones accesorias asociadas a los servicios públicos, que el usuario podría obtener de cualquier empresa privada y por lo tanto del gestor privado que serían un precio privado, llamase así, o merced en la terminología del RSCCLL, aunque sujetos a autorización previa de la administración concedente, en el marco de la potestad tarifaria, tal como anteriormente se ha expuesto. Precios que serían ex contractu y no ex lege.

Por lo tanto, puede ser este un criterio diferenciador que pudiese clarificar el régimen o naturaleza jurídica de las prestaciones efectuadas por operador privado, o por operador público en forma mercantil, y por lo tanto con sujeción al derecho privado *(recuérdese que los contratos que celebran las sociedades públicas, tienen la consideración de contratos privados, cuando son clasificadas como unidades productoras de mercado del sector público, por el artículo 20.1 del TRLCAP).*

Cuando el operador sujeto al derecho privado, repercuta las tasas aprobadas y objeto de ordenación por la Administración en su correspondiente Ordenanza Fiscal, por haberse optado

por esta modalidad retributiva en el contrato, mantendrían tal carácter y naturaleza jurídica, ya que caso contrario se daría la circunstancia de que el municipio no tendría ni porque aprobar ni porque tramitar una ordenanza fiscal, con la obvia indefensión de los usuarios finales. Recordemos además que en los estudios económico financieros de las tasas, el beneficio razonable del operador privado puede ser considerado como un coste, que entra dentro del ámbito limitativo del producto recaudatorio, que como sabemos es el coste global del servicio.

En este sentido existen determinadas autorizadas opiniones doctrinales como la del profesor RAMALLO MASSANET[356], que opina que la naturaleza jurídica debe ser fijada desde la perspectiva del usuario o del ciudadano y no desde la perspectiva del operador, que además implica una opción, justificada, pero libre de los entes de derecho público, que pueden acudir a cualquier forma de gestión.

En este sentido se pronunció igualmente el profesor JIMENÉZ COMPAIRED, en su artículo *Tasas o tarifas por servicios públicos obligatorios o monopolizados prestados mediante empresa pública, mixta o privada ¿Ahora qué?*, Tributos Locales, nº 115, mayo 2014 (ya citado a pie de paina el epígrafe 0.2.1) , en el que opina: *"…en un análisis teórico, situados a comienzos del año 2.011, teníamos que decir por fuerza que por los servicios de titularidad pública obligatorios o monopolizados lo que correspondía pagar era una tasa, y ello aunque el servicio se prestase mediante concesionaria o empresa pública. La exigencia de tasas en estos casos planteaba ciertas peculiaridades vinculadas a su cuantificación, gestión, pago, recaudación, reclamaciones y recursos, y previsión y gestión presupuestaria, contable y de tesorería. A mi parecer, nada que no pudiera solucionarse con un poco de imaginación y una interpretación sistemática del ordenamiento jurídico. Para algunos esas peculiaridades eran fuertes disfunciones. Tampoco debería esconderse el lado positivo, esto es, que se ofrece un marco jurídico acabado y aplicable en (casi) todos los rincones de España: el tributario".*

Cuando el operador privado ofrezca prestaciones a los usuarios, accesorias del servicio público, y que aún con previa autorización o supervisión técnica derivadas de normas generales de aplicación (reglamentos de servicios), el usuario podría recabar de cualquier empresa privada con actuación en el mercado, en el área que se trate; las contraprestaciones

[356]**RAMALLO MASSANET:** "*Tasas, precios públicos, y precios privados*", Revista Española de Derecho Tributario, número 90, 1996, opina que: *"En este sentido, parece que va a ser difícil seguir manteniendo la figura de la tarifa al margen de las exigencias del principio de legalidad por el mero hecho de que el coste del servicio público que con ella se retribuye en un coste del cual va a ser titular un determinado sujeto: aquel que adopta una forma de gestión indirecta"*

exigidas ya no serían tasas, sino meros precios privados, aunque autorizados por la administración en el marco de la potestad tarifaria, que debería sujetarse a las condiciones del contrato pactado, y en especial, de los pliegos de condiciones, si se trata de un contrato de gestión de servicio público sujeto a licitación.

Por ejemplo en un servicio público de instalaciones deportivas, o de uso de piscina pública, el gestor privado podría de forma simultánea, exigir la tasa fijada por la administración, cuando esta le ceda el ejercicio de su potestad recaudatoria en procedimiento voluntario, con la exigencia de precios privados, al usuario por prestaciones accesorias y no coactivas, como por ejemplo la venta de elementos precisos para el disfrute del baño o servicios análogos pero diferenciados, y ello en el marco de una autorización administrativa previa; obviamente los gorros de baño, los puede adquirir el usuario al gestor del servicio o a cualquier empresa privada sin que esté asociada en modo alguno al servicio.

Desde esta perspectiva, podrían convivir ambas contraprestaciones (tasa y precio privado) después de la reforma operada en la LGT por la Ley 4/2011; además dicha convivencia estaría en concordancia con el espíritu de esta Ley que es precisamente la de obtener mayores recursos financieros del sector privado para una prestación sostenible de los servicios públicos, lo que puede ser más factible si los operadores privados, tienen la perspectiva de obtener recursos adicionales a los previstos para la mera cobertura del servicio, en la forma de precios privados, aunque ello sea en régimen de previa autorización administrativa (política tarifaria) y de concurrencia efectiva en el mercado.

No obstante, es preciso concluir este epígrafe al igual que su homólogo del capítulo I, señalando que la opinión mayoritaria actual (tras esta reforma legal), es que la tarifa exigida por un operador privado de un servicio público a los usuarios es un precio privado y no una tasa.

3.1.2.1.1.-EL PROYECTO DE LEY GENERAL TRIBUTARIA DE 2.015.

Actualmente existe un proyecto de ley en trámite, de modificación de la LGT de 2.003, número 121/0001462015 de 21 de abril. LEG 2015\1654.

Actualmente el proyecto ha sido aprobado en el Congreso de los Diputados, y se encuentra en tramitación de segunda lectura ante el Senado. Quizás su aprobación se produzca en el mes de septiembre de 2.015[357].

[357]**Proyecto de Reforma de la LGT, número 121/0001462015 de 21 de abril. LEG 2015\1654. Conforme su preámbulo los aspectos más relevantes de la reforma son los siguientes:**

1º.-MODIFICACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS: *El reforzamiento la seguridad jurídica tanto de los obligados tributarios como de la Administración tributaria y reducir la litigiosidad en esta materia, para lo que es fundamental lograr una regulación más precisa, clara y sistemática de todos aquellos procedimientos a través de los cuales se aplica y gestiona el sistema tributario. Prevenir el fraude fiscal, incentivando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Incrementar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos, logrando un mejor aprovechamiento de los recursos a disposición de la Administración. Estos objetivos pueden sintetizarse en uno solo: mejorar, adaptar y completar la regulación del sistema tributario español, haciéndolo más justo y eficaz.*

2º.-DELIMITACIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN: *La prescripción del derecho a liquidar no trasciende, en ninguno de sus aspectos, al derecho a comprobar e investigar, derecho que sólo tendrá las limitaciones recogidas en la ley en los supuestos en los que expresamente se señalan en el propio texto legal, específicamente el temporal máximo establecido para el inicio de comprobaciones de cuyo objeto formen parte determinados créditos fiscales, o las que, evidentemente, puedan establecerse en la ley propia de cada tributo.*

3º.-MEDIDAS CONTRA EL FRAUDE FISCAL: *La publicación de listados de deudores que se incorpora en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, hay que enmarcarla en la orientación de la lucha contra el fraude fiscal a través del fomento de todo tipo de instrumentos preventivos y educativos que coadyuven al cumplimiento voluntario de los deberes tributarios, en la promoción del desarrollo de una auténtica conciencia cívica tributaria así como en la publicidad activa derivada de la transparencia en la actividad pública en relación con la información cuyo conocimiento resulte relevante. Reconsideración legal del valor probatorio de las facturas, sin carácter privilegiado.*

4º.-MODIFICACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS INSPECTORES. *Varios son los objetivos perseguidos con la nueva regulación de los plazos del procedimiento inspector*

a) Simplificar de manera importante la normativa vigente, al eliminarse un amplio y complejo sistema de supuestos de interrupciones justificadas, dilaciones no imputables a la Administración, y de ampliación del plazo. Asimismo, se suprime el supuesto de interrupción injustificada durante más de seis meses.

b) Una mayor seguridad jurídica en cuanto al cómputo de los plazos del procedimiento inspector, incorporando nuevas obligaciones para informar al obligado tributario de las vicisitudes de dicho plazo (duración y, en su caso, suspensión y extensión del mismo), de forma que el obligado pueda conocer claramente cuál es la fecha límite del procedimiento.

c) Reducir significativamente la conflictividad tributaria.

5º.-MODIFICACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS SANCIONADORES.

6º.-MODIFICACIÓN DE LOS MÉTODOS DE ESTIMACIÓN INIDIRECTA DE LAS BASES IMPONIBLES.

7º.-NUEVA REGULACIÓN COMPETENCIAS DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO ADMINISTRATIVOS: *Se amplía el sistema de unificación de doctrina, potenciando la seguridad jurídica, al atribuirse al Tribunal Económico Administrativo Central la competencia para dictar resoluciones en unificación de criterio y a los Tribunales Económico-*

Pues bien, de un sucinto repaso al proyecto original, se deduce que el artículo 2 no ha sido incluido en el proyecto, por lo menos en la versión original, por lo que en espera del texto definitivo de la reforma, se deduce que se continuará con la redacción actual, tras la reforma de la Ley 4/2011, que es lo que más interés tiene para la presente tesis.

3.1.2.2.-LAS OPERACIONES VINCULADAS.

En lo que respecta a las sociedades públicas, es preciso realizar una mención sucinta al régimen de las operaciones vinculadas, ya que son habituales las transacciones que se realizan sin intercambio efectivo de flujos dinerarios, y esta dinámica es predicable respecto de terceros (que es una especie de operación vinculada convenida), pero también de las relaciones económicas con los entes públicos matrices de los que dependen las sociedades públicas, y en ocasiones con entes pertenecientes al mismo ente territorial matriz. Mediante estas operaciones vinculadas, en ocasiones las sociedades públicas prestan servicios, o realizan entregas de bienes a favor de otros entes dependientes de la misma entidad pública territorial, o inclusive a esta, sin proceder a realizar flujos efectivos dinerarios, procediéndose a intercambiar facturas por el mismo importe, u operaciones análogas con intervención de terceros.

No existe, al respecto una especial incidencia fiscal, ni obligación de proceder a documentar el valor de mercado, siempre que se esté dentro de los márgenes legales establecidos en el artículo 18 de la LIS.

El Régimen fiscal de estas operaciones se encuentra regulado en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, de la siguiente forma:

1º.-Simplificación respecto de la regulación anterior[358]

2º.-Fundamentación de la reforma de las operaciones vinculadas[359]

Administrativos Regionales la posibilidad de dictar resoluciones de fijación de criterio respecto de las salas desconcentradas.

[358]**PREÁMBULO DE LA LIS:** Simplificación del Impuesto. Resulta necesario introducir una mayor sencillez del Impuesto, que contribuya al mejor cumplimiento de la norma. En este punto son dignas de mención medidas como la simplificación de las tablas de amortización, la racionalización de las normas aplicables a las operaciones vinculadas, la eliminación de diferentes tipos de gravamen, en consonancia con las recomendaciones de organismos internacionales, o la aplicación de un régimen de exención generalizado en las rentas procedentes de participaciones significativas.

3º.-**RÉGIMEN LEGAL**: Se regulan en el artículo 18 de la Ley citada[360].

---

[359]**PREÁMBULO DE LA LEY 27/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE:** *e) El régimen de las operaciones vinculadas fue objeto de una profunda modificación con ocasión de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (RCL 2006, 2130 y RCL 2007, 467), de medidas para la prevención del fraude fiscal, y que tuvo como elemento esencial la introducción de unas obligaciones de documentación específicas exigibles a las operaciones vinculadas.*

Por otra parte, el tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas constituye un elemento trascendental internacionalmente, al cual se dedican específicamente tanto la Unión Europea como la OCDE. En este sentido, debe tenerse en cuenta que la interpretación del precepto que regula estas operaciones debe realizarse, precisamente, en concordancia con las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE y con las recomendaciones del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE, en la medida en que no contradigan lo expresamente señalado en dicho precepto, o en su normativa de desarrollo.

En el ámbito de las operaciones vinculadas esta Ley presenta novedades en relación con la documentación específica a elaborar por las entidades afectadas, que tendrá un contenido simplificado para aquellas entidades o grupos de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros, y no será necesaria en relación con determinadas operaciones.

También es novedosa la restricción del perímetro de vinculación, perímetro que fue escasamente alterado en la Ley 36/2006 y respecto del cual se ha puesto de manifiesto la necesidad creciente de restringir los supuestos de vinculación en el ámbito de la relación socio-sociedad, que queda fijado en el 25 por ciento de participación.

Por otra parte, en relación con la propia metodología de valoración de las operaciones, se elimina la jerarquía de métodos que se contenía en la regulación anterior para determinar el valor de mercado de las operaciones vinculadas, admitiéndose, adicionalmente, con carácter subsidiario otros métodos y técnicas de valoración, siempre que respeten el principio de libre competencia. Asimismo, se establecen en esta Ley reglas específicas de valoración para las operaciones de los socios con las sociedades profesionales, ajustadas a la realidad económica. Por último, deben mencionarse la modificación del régimen sancionador, que se convierte en menos gravoso, y la estanqueidad de la valoración realizada conforme a esta regulación específica de las operaciones vinculadas con la valoración que se pudiera hacer en otros ámbitos, como pudiera ser el supuesto del valor en aduana.

[360]**Ley 27/2014, de 27 de noviembre, artículo 18:** Operaciones vinculadas.

1. Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) Una entidad y sus socios o partícipes.

b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.

c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.

d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.

e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

f) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

g) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.

3.1.3.-JURISPRUDENCIAS NACIONALES Y ESTATALES EN LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA. UNA VISIÓN SINÓPTICA. LA DETERMINACIÓN DE LAS TASAS.

La jurisprudencia examinada incide sobre la materia objeto del presente trabajo sobre el alcance de la aplicación del ordenamiento jurídico en relación a la posición del gestor de servicio público como sujeto activo tributario en cuanto a la percepción de contraprestación, como a su posición como sujeto pasivo u obligado tributario.

Dentro del primer ámbito se puede citar la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 3 de diciembre de 2.009,** relativa al contenido financiero del proceso de determinación de las tarifas de las tasas en el proceso de ordenación del tributo correspondiente.

En efecto para imponer y ordenar una tasa como forma de contraprestación de un servicio público es preciso la elaboración de un informe económico financiero.

A tal respecto la legislación hacendística local, contempla la necesidad de elaborar un estudio económico financiero donde queden de manifiesto los parámetros de determinación de las tarifas de la tasa[361]

---

h) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.
i) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.
Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio (LEG 1885, 21), con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.
3. Las personas o entidades vinculadas, con objeto de justificar que las operaciones efectuadas se han valorado por su valor de mercado, deberán mantener a disposición de la Administración tributaria, de acuerdo con principios de proporcionalidad y suficiencia, la documentación específica que se establezca reglamentariamente.
Dicha documentación tendrá un contenido simplificado en relación con las personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de esta Ley, sea inferior a 45 millones de euros.

[361]**Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales**, a**rtículo 25. Acuerdos de establecimiento de tasas: informe técnico-económico:** Los acuerdos de establecimiento de tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, o para financiar total o parcialmente los nuevos servicios, deberán adoptarse a la vista de informes

Los pronunciamientos del Tribunal establecen como presupuestos necesarios:

1. La correlación entre el gasto o costes y los ingresos a percibir por la prestación del servicio, se deben determinar de forma global o general.

2. No es exigible que la cuota tributaria que deba satisfacer cada contribuyente o usuario del servicio se cuantifique por referencia al coste que entraña la prestación del servicio a ese sujeto concreto.

3. La cuantificación del coste y el ingreso se puede determinar mediante criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas, siendo en consecuencia pertinente el adoptar medios indiciarios tales como el del valor catastral de los inmuebles o por aplicación de coeficientes correctores tales como el de capacidad de generación de residuos sólidos urbanos por categorías de establecimientos.

4. Por último determina el tribunal que tales elementos de computación no son contrarios al principio de igualdad y no suponen una discriminación.

3.1.4.- LOS COSTES EN LAS TASAS.

Las tarifas o tipos de gravamen de las tasas deben estar sujetas a una determinación previa de costes de los servicios que son causa de sus imposición, mediante la elaboración de estudios económico financieros que los pongan de manifiesto, determinándose generalmente un concepto de coste medio unitario y de una tarifa media, con el fin de deducir un umbral de rentabilidad no superable, que es precisamente el coste del servicio, y a partir de ahí la posibilidad de disminuir la sostenibilidad económica mediante la financiación parcial del servicio asociado a la tasa con otros ingresos de derecho públicos, en especial impuestos.

3.1.4.1.-EL ESTUDIO ECONÓMICO FINANCIERO.

Estos estudios económico financiero se fundamentan en la siguiente dinámica operativa desde el punto de vista jurídico:

I.-Veamos en primer lugar las características básicas de los estudios económicos financieros a incorporar a los acuerdos de imposición de tasas y de establecimiento de precios públicos.

---

técnico-económicos en los que se ponga de manifiesto el valor de mercado o la previsible cobertura del coste de aquéllos, respectivamente.

3.1.4.2.-ELEMENTOS TARIFARIOS DE LA TASA.

El acuerdo de imposición de la tasa, así como de su modificación requiere de un acuerdo de ordenación *(aprobación de una ordenanza fiscal, que se ha de tramitar conforme dispone el artículo 19 de la misma Ley de Haciendas Locales),* y es en ese proceso de ordenación del tributo, donde se debe proceder a elaborar un estudio de costes en los términos legalmente establecidos. En la regulación legal de este estudio de costes se establece expresamente que el límite máximo de las tarifas será su potencial liquidador de derechos que iguale al efectivo coste del servicio[362]. A los efectos es de importancia capital, en la esfera local, el artículo 25 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales[363].

Por lo tanto, y en lo relativo a la modalidad de gestión directa, se deberán reflejar todos los gastos presupuestarios de carácter directo e indirecto:

1. gastos de personal (salariales y sociales).
2. gastos en bienes corrientes y servicios.
3. gastos financieros imputables.
4. gastos de recaudación.

---

[362]**Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, artículo 20.2.**

[363]**Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, artículo 25. Acuerdos de establecimiento de tasas.- informe técnico-económico**: *"Los acuerdos de establecimiento de tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, o para financiar total o parcialmente los nuevos servicios, deberán adoptarse a la vista de informes técnico-económicos en los que se ponga de manifiesto el valor de mercado o la previsible cobertura del coste de aquéllos, respectivamente."*

Pues bien, precisamente la expresión referida en este artículo 25, ["o la previsible cobertura del coste de aquellos"], significa que las tarifas podrán ser calculadas de tal forma que su potencial recaudador iguale el coste del servicio de que se trate. Se trata de un límite máximo. Una referencia legal expresa se encuentra en la regulación del artículo 24.2 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales: 24.2:

"En general, y con arreglo a lo previsto en el párrafo siguiente, el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida.

Para la determinación de dicho importe se tomarán en consideración los costes directos e indirectos, inclusive los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa, todo ello con independencia del presupuesto u organismo que lo satisfaga. El mantenimiento y desarrollo razonable del servicio o actividad de que se trate se calculará con arreglo al presupuesto y proyecto aprobados por el órgano competente."

5. gastos mediales (imputación a prorrata de gastos de otros centros de coste según el porcentual representativo. del servicio en concreto sobre el crédito global de la Administración general y financiera)

PRIMERO.-Una vez deducidos los costes fijos, variables, financieros y mediales imputables al servicio de imposición, para determinar el estudio económico financiero se debe calcular el coste unitario y la tarifa media.

3.1.4.3.-EL COSTE UNITARIO

Lo podemos definir como la suma de todos los costes imputables al servicio, divididos entre el número de servicios o suministros prestados, concepto que es de aplicación a aquellos servicios donde se puede establecer una unidad de medida de uso, como por ejemplo el metro cúbico de agua consumido.

3.1.4.4.-LA TARIFA MEDIA.

Se examinará este concepto desde la óptica de los servicios locales, que es la más prolija y casuística en la materia; sin perjuicio de que se puedan aplicar los conceptos desarrollados en este epígrafe a la generalidad de los estudios económicos de cualesquiera tributos extrafiscales de otros entes públicos territoriales. Es el resultado de dividir la totalidad de costes entre el número de usos (consumos) o de usuarios, para determinar la tarifa que deberíamos fijar para establecer un umbral de rentabilidad, es decir, para conseguir que el coste del servicio estuviese cubierto por los ingresos derivados de la exigibilidad de esa tarifa. Otra cuestión es que después se establezca una tarifa compleja diferenciando entre tipos de usos o de usuarios, segmentando la misma, por ejemplo, por edad, consumo, número de usuarios etc. Pues bien, en cualquiera de los dos casos, sería preciso determinar el potencial de usos (consumos), o el número de usuarios previstos para el ejercicio fiscal de que se trate, y para ello solamente caben dos soluciones:

A.-Si nos encontramos ante el segundo año o posterior desde la implantación del servicio, se puede hacer uso de los listados históricos de usuarios y/o de facturación, tomando como base de datos los que obren en los servicios administrativos generales o del gestor del servicio, de las características y potencialidades de las instalaciones asociadas al servicio, así como los deducidos de la contabilidad.

B.-Se pueden tomar datos de otras instalaciones o servicios análogos en municipios de similar o igual población.

C.-Si además nos encontramos ante el primer año de implantación, se podrá establecer un número teórico de usuarios, conforme cualquier medio indiciario, como por ejemplo el señalado en el apartado B, u otro similar.

SEGUNDO.-De existir costes fijos, como por ejemplo los costes de personal financiados al 100% por otra administración pública, no se pueden tomar los mismos en consideración para determinar la tarifa media y en consecuencia deben ser depreciados, ya que los mismos no pueden ser considerados como costes que se deban revertir mediante la exacción tributaria que la tasa representa.

Caso contrario se estaría, indirectamente, vulnerando lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley de Haciendas Locales, en cuanto al límite del potencial recaudador de la tasa.

TERCERO.-Si los costes iniciales de adquisición e implementación del inmovilizado afecto han sido sufragados por otra administración pública, mediante subvención, no se podrá tener en cuenta una imputación del coste financiero derivado, como si se hubiese recurrido al endeudamiento, pero en cuanto a los costes de amortización técnica del inmovilizado sí que deben ser tenidos en cuenta, con independencia de cual fuese la fuente de financiación inicial.

Igualmente sucede con los costes de reposición[364].

Recordemos que el gasto en amortización es una técnica contable, con importantes efectos fiscales en el ámbito de la contabilidad privada, que supone imputar a cada ejercicio un gasto de explotación consistente en una suerte de depreciación de la vida útil de los bienes que integran el inmovilizado, y ello desde el punto de vista de la contabilidad de costes, implica que es un gasto a tener en cuenta en el correspondiente estudio económico financiero.

Otra cuestión es que en la praxis la mayor parte de los municipios o buena parte de ellos no tengan en cuenta este coste, dada la complejidad técnica en su determinación, que requiere,

[364]**Se entiende por reposición según las técnicas presupuestarias, por ejemplo y en lo referente a las infraestructuras públicas, lo que establece la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, de estructura presupuestaria de las entidades locales**: "Inversiones de reposición de infraestructuras y bienes destinados al uso general. Este artículo recogerá aquellos gastos de idéntica naturaleza a los del artículo anterior, que sean consecuencia de la rehabilitación o reposición de infraestructuras y bienes destinados al uso general, incluidas las operaciones que supongan un incremento de capacidad, rendimiento, eficiencia o ampliación de la vida útil del bien". Artículo 63. Inversión de reposición asociada al funcionamiento operativo de los servicios. Recogerá aquellos gastos de idéntica naturaleza a los del artículo 62, «Inversión nueva asociada al funcionamiento operativo de los servicios», que sean consecuencia de rehabilitación o de reposición, incluidos los que correspondan a reparaciones importantes que supongan un incremento de capacidad, rendimiento, eficiencia o alargamiento de la vida útil del bien.

en general, estudios de ingeniería, a salvo que se opte por un método de amortización lineal sin justificación técnica.

La determinación legal de la exigibilidad de costes bajo pena de nulidad de pleno derecho, está debidamente sentada en la Ley de tasas y precios públicos, así como en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, entre la normativa de alcance más genérico que se pueden citar. Al respecto se han producido muchos pronunciamientos jurisdiccionales, en diferentes jurisdicciones, siendo que podremos resumir los más importantes, de acuerdo al fundamento séptimo de la Sentencia número 1039/2004, de 20 de septiembre del tribunal Superior de Justicia de Asturias.[365]

Estudio y determinación: Se analiza este apartado desde una perspectiva de referencia normativa territorial concreta, en especial la local, si bien los principios expuestos son aplicables al conjunto de la aplicación de esta figura tributaria los demás ámbitos territoriales.

Primera.- El artículo 24.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, establece los siguientes contenidos, no exhaustivos o constitutivos de un nomenclátor cerrado de elementos de costes:

- El producto liquidado acumulativo de las tasas por prestación de servicios no debe exceder del coste total del servicio o actividad administrativa de que se trate.
- A los efectos se trata de determinar apriorísticamente un coste previsible, que debe tomar como base los antecedentes contables de que se disponga.
- Se deberán tomar como referencia los costes directos e indirectos.
- Se incluyen los gastos financieros.
- Se incluyen los gastos de amortización técnica del inmovilizado.

[365]"En cuanto se refiere al cálculo del importe de las tasas el artículo 24 de la Ley de las Haciendas Locales (RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851)establece muy detallada y minuciosamente en el apartado 2 del referido artículo 24 un límite a las tasas consistente en que «el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida. Para la determinación de dicho importe se tomarán en consideración los costes directos e indirectos, inclusive los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa, todo ello con independencia del presupuesto u organismo que lo satisfaga. El mantenimiento y desarrollo razonable del servicio o actividad de que se trate, se calculará con arreglo al presupuesto y proyecto aprobados por el órgano competente». La anterior regulación imponiendo un límite cuantitativo a las tasas responde a una tradición del Derecho español y ha sido justificada asimismo por el Tribunal Constitucional.

- Se incluyen los gastos normales de mantenimiento afectos al servicio o actividad administrativa de que se *trate.*

Segunda.-Como consecuencia de esta disposición legal queda claro que el estudio de costes económico financiero es imprescindible para la eficacia jurídica del correspondiente acuerdo de imposición y ordenación de la tasa correspondiente.

Tal como expone claramente el artículo 25 de la Ley de Haciendas Locales. La ausencia del estudio supone un claro supuesto de nulidad radical[366]/[367].

Tercera.- Para proceder a una óptima sistemática del cálculo de costes y teniendo en cuenta que la normativa examinada no diferencia ninguna discriminación en razón de la población de un municipio concreto, deberemos examinar con carácter previo la forma de gestión del servicio, es decir examinar si:

- Si se trata de una gestión directa, es decir prestación del servicio sea por la propia entidad local (lo habitual en municipios de pequeña y mediana población), o por ente público diferenciado dotado de personalidad jurídica.

- Si se trata de una gestión indirecta, a través de cualquiera de los institutos jurídicos que establece la normativa contractual al efecto, o bien el propio Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales en lo que está en vigor. Esencialmente en este supuesto lo habitual es encontrarse ante la figura de una concesión administrativa de servicio público.

Cuarta.- De tratarse de una forma de gestión directa, la sistemática de cálculo de los costes del servicio y en consecuencia de elaboración del estudio económico preceptivo podrá ser la siguiente *(según una sistemática de árbol)*:

1. -COSTES DIRECTOS: Dentro de los costes directos deberemos diferenciar diversas categorías que sustancialmente son las siguientes:

1.1.-COSTES FIJOS: Son aquellos cuya realización es independiente del grado de prestación e intensidad de uso del servicio. Son previsibles y predefinidos. Dentro de estos podremos diferenciar los siguientes gastos prototípicos al caso que nos ocupa:

---

[366]**Sentencia del TSJ de Castilla y León de 27 de mayo de 2.005** (280/2005).También podríamos citar la **Sentencia del TSJ de Andalucía de fecha 20 de julio de 1.998**,

[367]También podríamos citar las **Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de marzo de 2.00**2 (RJ\ 4002, 1166), y **la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de abril de 2.001** (RJ\ 2001, 5339).

1.1.1.-GASTOS NO FINANCIEROS:

1.1.1.1.-PERSONAL: Se deberán imputar los gastos del personal adscrito al servicio independientemente de que la naturaleza jurídica de la relación sea funcionarial o laboral. También es independiente la tipología del contrato, sea este a tiempo completo, o a tiempo parcial o se trate de un contrato específico para obra o servicio determinado de duración inferior a la anual. Caso que el personal este compartido con otros servicios, dado la escasa población, se deberá **establecer una regla de prorrata** por estimación objetiva, consistente en imputar una dedicación sobre el horario de la jornada ordinaria al servicio concreto que nos ocupa.

Esta regla de prorrata se puede incorporar por informe de la jefatura del personal, es decir la Alcaldía Presidencia, o bien por informe técnico. Se debe diferenciar entre **COSTE SALARIAL***(que integre todos los conceptos, incluyendo horas extraordinarias directamente imputables)* y **COSTE SOCIAL** *(normalmente integrado por el importe de las cuotas empresariales a la Seguridad Social, aunque no exclusivamente, según los casos).*

1.1.1.2.-GASTOS EN MANTENIMIENTO Y REPARACIÓN: Se deberán imputar todos los gastos ordinarios de reparación y mantenimiento del inmovilizado afecto al servicio. A título de ejemplo citaremos los siguientes:

-Pólizas de seguros de vehículos.
-Contratos de servicios con terceros contratistas de tracto sucesivo (de periodicidad preestablecida).
-Reparaciones ordinarias del inmovilizado afecto de tracto único (cuando se produzcan).
De producirse el hecho de compartir inmovilizado con otros servicios, se podrá utilizar una regla de prorrata a igual que lo comentado en el supuesto de personal.

Por ejemplo se podrá estimar que un vehículo afecto a la Administración especial, se dedica en un 20% al servicio de abastecimiento de agua potable.

1.1.1.3.-GASTOS EN TRIBUTOS: Se podrán imputar estos gastos si el ente público soporta alguna suerte de tributación directamente. Por ejemplo algún género de tasa o canon establecido e impuesto por la Comunidad Autónoma.

1.1.1.4.-GASTOS EN TRABAJOS EXTERNOS: Se podrán imputar contratos de servicios, o suministros directamente afectos al servicio siempre que sean de tracto sucesivo, cuyo objeto

sea prestar una actividad o suministro necesario para el desarrollo del servicio de que se trate, A título de ejemplo citaríamos los siguientes:

1. Suministro reiterado y sucesivo de consumibles, tales como cloro, productos químicos para el tratamiento de aguas, inspecciones de instalaciones etc.
Es importante tener en cuenta que si no se dan los requisitos de periodicidad y pre establecimiento en las prestaciones el gasto pasará a tener la condición de variable y no de coste fijo.
2. Los gastos en contrata para el mantenimiento de instalaciones.

1.1.1.5.-GASTOS ADMINISTRATIVOS DIRECTOS: Se podrán imputar los gastos de administración directamente imputables al servicio de forma diferenciada.

Los más prototípicos son los gastos de recaudación *(por ejemplo si esta cedida a tercero el cual se retribuye mediante un porcentual de la recaudación en voluntaria y el recargo de apremio en ejecutiva, este será el coste imputable).*

También las cuotas asociativas de participación en consorcios o mancomunidades directa pero total o parcialmente (prorrata) afectas al servicio.

Según sea el sistema de determinación de las aportaciones del municipio asociado estaríamos a hablar de un coste fijo o variable, pudiendo coexistir ambos *(Por ejemplo: cantidad fija + cantidad variable según m3 agua consumida).*

1.1.2.-GASTOS FINANCIEROS:

1.1.2.1.-INTERESES Y SIMILARES: Se podrán imputar los costes asumidos en el pago de intereses financieros y similares caso haberse solicitado un préstamo o asumido un endeudamiento para el inmovilizado afecto o para el establecimiento de las propias instalaciones.

Recuérdese que las inversiones y por lo tanto los costes de primera adquisición e inversiones de reposición posteriores no se suelen imputar como costes, sólo los gastos financieros deducidos de haberse acudido al endeudamiento; no obstante como será objeto de análisis en el capítulo IV, en los municipios de gran población, cada vez se considera más abiertamente la imputación de los costes de primer establecimiento de las infraestructuras asociadas, diferenciándose de las contribuciones especiales, en que no existe un beneficio especial para

un determinado grupo de sujetos pasivos, sino para la totalidad de los usuarios reales y potenciales.

1.1.2.2.-AMORTIZACIÓN TÉCNICA DEL INMOVILIZADO: Se podrá imputar como coste fijo la amortización técnica del inmovilizado afecto (*siendo de aplicación lo mencionado al respecto de la regla de prorrata)*. Para cuantificar estos costes lo más práctico es calcular el valor de adquisición (por ejemplo de un vehículo) y dividirlo entre el número de años de vida útil, deduciendo un valor venal o residual para el último año.

En consecuencia a cada año se podrá imputar como coste el gasto anual deducible. Si el coste de adquisición es 100, y se estima una duración útil de 10 años, y un valor residual para el último año de 10, deberemos dividir por el sistema del método lineal (es lo más práctico) 90 entre 9, resultando 10 como coste de amortización lineal aplicable a cada año. En el año 10 no se imputará coste singular pues el inmovilizado en concreto con un valor residual 10, deberá ser retirado del servicio o servicios. Tal afecta al inmovilizado de establecimiento como de explotación.

Este concepto jurídico económico de la amortización técnica del inmovilizado se basa en los siguientes criterios generales: La depreciación del valor del inmovilizado material, es una técnica contable, con trascendencia fiscal para empresas, que deriva de su minusvalía por su uso y por el transcurso del tiempo.

Distinguiéndose a tal efecto una depreciación física por el mero transcurso del tiempo y una depreciación funcional por el uso del mismo.

Además puede producirse una depreciación económica, diferente de las anteriores, por el cambio del contexto económico que suponga una depreciación de valor sustancial, con independencia de su uso y del transcurso del tiempo. Para apreciar esta depreciación económica se debe efectuar una retasación que difiera del valor inicial de adquisición, y es pues independiente de una sistemática de amortización sostenida en el tiempo.

La amortización técnica del inmovilizado es pues una metodología de captación contable del nivel en que se producen estas depreciaciones de valor anteriormente mencionadas. La amortización cumple una función contable, una función financiera y una función económica. Es la expresión contable de la depreciación del bien. Por otra parte se diferencia la mera amortización contable de la fiscal, que es la admitida fiscalmente por la normativa del impuesto de sociedades (IS).

Para el cálculo de la amortización se deberán definir previamente las siguientes variables:

1ª.-**El tiempo de vida útil del bien**: Se trata de un concepto puramente estimativo, derivado de la experiencia y de la información disponible. Puede ser peritado

2ª.-**El precio de adquisición**: El valor monetario del bien al momento de su integración en el patrimonio del sujeto contable.

3ª.-**El valor residual**: El valor estimado a la finalización de la vida útil. Derivado de la información disponible, técnica y/o peritada, o la experiencia por analogía de elementos similares.

4ª.-**La base de amortización**: El valor a amortizar en el tiempo que medie desde la integración del bien el activo fijo del sujeto contable, hasta la conclusión de su vida útil. Puede ser el propio precio de adquisición, el de reposición de un bien similar, o el valor actual de mercado, deduciendo el valor residual al final de la amortización.

5ª.-**La cuota de amortización**: La parte de la base que se imputará a cada ejercicio contable.

6º.-**Sistema de amortización**: Consiste en las diferentes técnicas para aplicar a cada ejercicio contable la amortización. Puede ser constante, o variable, y si es variable puede ser creciente o decreciente.

Los sistemas de amortización pueden ser financieros y no financieros. Se podría aplicar un sistema de amortización no financiero, que no tiene en cuenta el tipo de interés aplicable a la adquisición del bien que se amortiza contablemente *(por ejemplo el derivado de un préstamo).*

Pondremos como ejemplo casuístico cuál es el sistema de amortización más apropiado para el supuesto de los edificios y el mobiliario:

El sistema de amortización adecuado depende de cuál es la forma de depreciación dominante, y ello a su vez dependiendo de la naturaleza del bien.

Con respecto a los edificios y el mobiliario, el factor de depreciación dominante es el temporal, es decir, la depreciación determinada por el transcurso del tiempo.

1º.-Los edificios (*al contrario que los terrenos que no están sujetos a depreciación temporal, y para los cuales no es posible proceder a una determinación contable de amortización*), están sujetos a depreciación temporal, es decir, tienen una vida útil por el mero transcurso del tiempo, al margen de la intensidad del uso.

Esta vida útil es larga y se cuenta obviamente por décadas (generalmente 50 años o más), pero este hecho es suficiente para proceder a un sistema de amortización contable por el sistema lineal, que además en las empresas tiene trascendencia fiscal.

2º.-El factor tiempo de amortización es evidentemente también aplicable al mobiliario, al que además también le sería de aplicación el factor funcional. No obstante, al contrario que la maquinaria, donde debe prevalecer el factor funcional, en la praxis contable se les aplica igualmente, el factor temporal, lo que conlleva, tanto en uno como en otro caso la elección del *sistema de amortización lineal o constante*.

Por lo tanto en el supuesto de los edificios, el mobiliario, así como las instalaciones, se suele aplicar el método de amortización más sencilla, que es precisamente el de amortización lineal o de cuota constante, también denominado FIJO.

En este sistema la cuota anual de amortización, se puede hallar de las siguientes formas:

A.-**Mediante un porcentaje constante anual de la base de amortización o del valor a amortizar**: dado un valor de adquisición X y un valor residual Y, el valor a amortizar sería una cantidad igual a X-Y. Siendo el número de años de vida útil Z, se procedería a aplicar a cada año Zn, un porcentual del valor X-Y, igual para cada ejercicio económico. Por ejemplo si el valor de adquisición es 110, y el valor residual al final de la vida útil es 10, el valor a amortizar es 100, si además resulta que los años de vida útil son 10, resulta que se podría aplicar un porcentaje de amortización del 10% cada año, de forma constante.

B.-**Calcular directamente la cuota en función del número de años**. En el ejemplo anterior, se dividiría el valor a amortizar (100), entre el número de años de vida útil (10), dando lugar a una cuota lineal de 10 unidades económicas de amortización por año.

Otros sistemas que no suelen aplicarse a los edificios ni al mobiliario son los siguientes:

1º.-**El degresivo o con porcentaje constante**, en el que se aplica un porcentaje anual constante al valor pendiente de amortizar en cada momento dado.

Si el valor es 100, se aplica el primero año una cuota del 10% de 100, el segundo año un porcentaje del 10% a (100-10=90), el tercer año el 10% de (100-10-9= 81) y así sucesivamente.

2º.-**El degresivo mediante suma de dígitos constantes**, donde se forma una serie numérica decreciente, asignando el primer número al número de años de vida útil y posteriormente, sumando todos los números enteros de la serie hasta 1:

Por ejemplo si el número de años de vida útil es 10, se sumaría: 10+9+8+7+6+5+4+3+2+1= 55.

A. Posteriormente se obtiene la cuota de amortización por dígito: Por ejemplo si el valor a amortizar es 100.000, sería 100.000/55= 1.818,18.

B. Posteriormente la **cuota de amortización anual**, se obtendría aplicando la cuota por dígito, al correspondiente a cada año.

Por ejemplo para el primer año sería 10x1.818, para el segundo año 1.818x9, para el tercer año 1.818x8, para el cuarto 1.818x7, para el quinto año 1.818x6, para el sexto año 1.818x5, para el séptimo 1.818x4, para el octavo 1.818x3, para el noveno 1.818x2 y para el décimo y último 1.818x1.

3º.-**El progresivo mediante suma de dígitos constante**: Sería igual que el supuesto anterior pero invirtiendo la serie. Al primer año se aplicaría una cuota 1 x 1818, y a la última 10 x 1818.

4º.-**El proporcional de actividad o grado de uso:** Es el aplicable cuando el factor determinante es el funcional, como sucede con la maquinaria y los bienes de equipo. Se calcula la vida útil en función de unidades físicas (U) y no de años (por ejemplo kilovatios/hora…., horas de funcionamiento, kilómetros a recorrer).

Se calcula la cuota en función del número de unidades físicas consumido en cada período (u), siendo que (Cuota= u x base de amortización (diferencia entre valor inicial y final)/ U. Es aplicable por ejemplo a los vehículos.

LA TOTALIDAD DE LOS COSTES FIJOS SERÁN LA SUMA DE LOS COSTES FINANCIEROS Y NO FINANCIEROS.

1.2.-COSTES VARIABLES: Se deberá tener en cuenta todos los gastos que estén directamente relacionados con la intensidad del servicio y por lo tanto no deducibles previamente.

A título de ejemplo podremos citar los siguientes:

1. Reparaciones extraordinarias (aquellas que no sean de ciclo previsible ordinario).

2. Consumos de agua de caudales ajenos

3. Consumibles que no sean objeto de una contratación previa y de prestación reiterada en el tiempo: Productos químicos, Vestuario del personal.

4. Energía Eléctricas un típico gasto variable.

5. Servicios extraordinarios (son aquellos que no se realizan con una frecuencia preestablecida sino de forma aleatoria según necesidad).

LA TOTALIDAD DE LOS COSTES DIRECTOS SERÁN LA SUMA DE LOSCOSTES FIJOS Y VARIABLES.

2.-COSTES INDIRECTOS: Son aquellos que se comparten sistemáticamente con otros servicios. Prototípico es el denominado "gasto medial", es decir, en qué proporción los gastos de Administración General son imputables al servicio de que se trate. Existen muy diferentes formas de cálculo pero la más sencilla es la siguiente:

1. Cuantificar la totalidad de los ingresos ordinarios (preferentemente liquidados) comprensivos de los capítulos 1 a 5 del estado de ingresos del presupuesto territorial.
2. Cuantificar homogéneamente el producto de liquidación de la tasa.
3. Calcular el porcentual que este ingreso específico representa sobre la totalidad de los ingresos ordinarios (por ejemplo un 3,33%).
4. Identificar los costes mediales (todos los gastos de personal, bienes corrientes y de servicios (excepto gastos de recaudación los estimaremos como coste directo)).
5. Aplicar el porcentual antes calculado a estos gastos.

LA TOTALIDAD DE LOS COSTES DEL SERVICIO SERÁN LA SUMA DE LOS COSTES DIRECTOS E INDIRECTOS.

De tratarse de una **gestión indirecta** mediante concesión administrativa se podrá determinar el coste con la misma sistemática antes referida para el supuesto de la gestión directa, pero ateniéndose y homologando el estudio de explotación del contratista concesionario, que se le debe exigir periódicamente.

Se incluirá el normal beneficio industrial previsto en la contratación y los gastos generales de haberse previsto estos.

Lo mismo sucede si se trata de una prestación asociativa por mancomunidad o consorcio, que preste el servicio íntegramente (recordemos que cuando se trata de prestaciones parciales lo estimaremos como coste directo, fijo o variable). El coste será el establecido estatutariamente o por acuerdos diferidos.

ASPECTOS RELATIVOS A LA VARIABILIDAD TEMPORAL DE LOS COSTES:

VARIACIÓN DEL INDICE DE PRECIOS AL CONSUMO: No es posible efectuar la introducción de una cláusula en las ordenanzas fiscales que permita que estas se alteren automáticamente el IPC.

Se debe pues, proceder a una aprobación singular de la modificación de las tarifas correspondientes, aunque sólo se trate de alterarlas el IPC determinado para el período de que se trate., y aunque se trate del acreditado por el Instituto Nacional de Estadística.

La interdicción o prohibición de la aprobación automática, se basa en que los elementos determinantes del coste de la prestación del servicio, de la utilidad del aprovechamiento y del histórico estadístico de usos puede verse alterado, sustancialmente o no, precisándose en el supuesto afirmativo, fijar de nuevo los parámetros del principio de equivalencia que rige para las tasas y los precios públicos. Además aunque no se produzca alteración de estos factores, la mera introducción de un elemento corrector de la tarifa supondría sujetar la ordenanza a una preceptiva modificación de acuerdo a las determinaciones de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Lo que si establece determinada jurisprudencia es que no es preciso proceder a un nuevo estudio de costes o memoria económica *(siempre que no se alteren sustancialmente los parámetros del servicio concreto o del aprovechamiento singular del dominio público).*

En tal sentido se pronuncia la **Sentencia del TSJ de Castilla y León de 27 de mayo de 2.005**, ya citada a pie de página en este epígrafe (280/2005)[368]

[368]**Sentencia del TSJ de Castilla y León de 27 de mayo de 2.005:** De los preceptos expuesto resulta con claridad que todo establecimiento o modificación especifica de cuantías de las tasas exigen una memoria económico financiera que en esencia cumple la finalidad de justificar la necesidad de la imposición de la tasa o su modificación y sirve de garantía para justificar que la tasa establecida no supera el coste efectivo del servicio o actividad".

"…recoge como principio y norma esencial en relación con la cuantía de las tasas que el importe estimado de las tasas por prestación del servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate, o en su defecto del valor de la contraprestación recibida. Para la determinación de dicho coste se tomarán en consideración los costes directos e indirectos, incluso los de carácter financiero y amortización del inmovilizado…."""el estudio económico financiero de referencia no puede merecer la calificación de mero requisito formal que debe preceder a la aprobación de una Ordenanza Fiscal y que, por tanto, es perfectamente subsanable, pues, por el contrario, se trata de un instrumento de principal importancia para la determinación directa de la cuantía de la deuda tributaria, como resultado de la valoración de la relación costes globales e ingresos referentes a la prestación del servicio de que se trate, de modo que tal informe o elemento que

También se puede citar la Sentencia del TSJ de Andalucía de fecha 20 de julio de 1.998[369]

No obstante este criterio jurisprudencial, reiterado en sucesivas sentencias, para el supuesto de mero incremento del IPC, con relajamiento del requisito de disponer de una memoria económico financiera de coste, es imprescindible la aprobación expresa de la modificación de las tarifas.

POR LO TANTO: El mecanismo o medio de control del cumplimiento de aquel principio serán los informes técnico-económicos o memorias financieras a elaborar con carácter previo y justificador del establecimiento de la tasa.

En definitiva conforme jurisprudencia reiterada, el importe o cuotas tributarias de las tasas está sujeto al denominado principio de equivalencia que tiene como límite máximo el coste que para el erario público, supone la prestación del servicio contra prestado por los usuarios-contribuyentes mediante tasa.

En lo que respecta a las tasas por utilización privativo del dominio público o el aprovechamiento especial, la cuantía debe ser fijada atendiendo a la utilidad obtenida de tal uso o aprovechamiento.

En uno y otro caso, es decir, sea cual sea la tipología de la tasa, es preciso mantener inalterable este principio de equivalencia, para lo cual se precisa de una aprobación singular sujeta a los mecanismos procedimentales de la Ley[370].

---

coadyuva directamente a la determinación de la deuda tributaria está sometido al principio de reserva legal(artículos 10.a de la LGT [RCL 1963, 2490] y 31.3 de la Constitución, CE [RCL 1978, 2836]), y, por tanto, si falta en la Ordenanza, ha de convenirse que la misma carece de un elemento esencial determinante de su validez y no responde a los criterios legalmente establecidos para la cuantificación de la Tasa".

[369]**Sentencia del TSJ de Andalucía de fecha 20 de julio de 1.998**: "…pero es evidente que con la documentación aportada sí existía ese estudio económico para el año 1992, y ahora se limita a aplicar el incremento correspondiente al IPC; tal modificación, como también tenemos dicho no puede calificarse de sustancial, por afectar simplemente al mantenimiento en valor constante de la presión fiscal; por tanto, no es que haya de prescindirse de ese estudio económico financiero, sino que **cuando se trata de modificación de tarifas y se limita al incremento para mantener esa presión fiscal constante, los que sirvieron para su implantación conservan toda su virtualidad**, cuando en ningún caso ha demostrado la actora que exista una discordancia entre el coste real o previsible de los distintos servicios y el importe estimado en conjunto, como exige el citado artículo 24.1 de la Ley 39/1988."

[370]Principio de reserva de Ley, del artículo 8º de la LGT 2003.

DOS SUPUESTOS DIFERENTES: Si la modificación de las tarifas supone alterar los parámetros esenciales de la tasa, relativos a la previsión o prognosis del número de usuarios, elementos determinantes de los costes directos o indirectos, presupuestarios y extrapresupuestarios, las modalidades de prestación o aspectos igualmente relevantes, será preciso efectuar una memoria económico-financiera; requisito imprescindible, cuya ausencia provoca la nulidad de pleno derecho.

Si la modificación incide exclusivamente en alterar las tarifas el IPC, manteniéndose incólumes los parámetros de costes unitarios y tarifas medias, es decir, de los costes de prestación del servicio, o de la utilidad evaluada del aprovechamiento, así como la previsión de usos singulares y consecuentes liquidaciones singulares, no será preciso una nueva memoria económico-financiera, pero sin embargo sí que será preciso que tal extremo se establezca claramente en el expediente y en el acuerdo *(remisión a la previa memoria económico-financiera, con indicación de que se procede a la actualización de sus componentes el índice de precios al consumo determinado).*

No obstante en uno y otro caso es preciso una aprobación singular y no puede operar mecanismo modificativo de carácter automático, ya que la relación de equivalencia entre contraprestaciones *(cuestión directamente vinculada a las tasas)*, debe ser acordada por el órgano de gobierno competente en cada caso, mediante el ejercicio de la potestad reglamentaria, mediante los cauces y procedimientos establecidos en la Ley especial.

Caso contrario se podría producir, entre otros aspectos distorsionadores, una indefensión evidente del contribuyente.

En tal sentido se pueden citar abundantes jurisprudencia al respecto:

1º.-Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de marzo de 2.002 (RJ\ 4002, 1166).

2º.-Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de abril de 2.001 (RJ\ 2001, 5339).

3.2.-LA FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS EN LOS IMPUESTOS

Una de las figuras tributarias esenciales, mencionadas en la normativa básica fiscal son los impuestos que se definen en la Ley General Tributaria de la siguiente forma:

Artículo 2.2.c).-*Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.*

3.2.2.-LA FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA

En materia de la fiscalidad pasiva directa de los operadores de servicios, la figura esencial es la imposición de las personas jurídicas o de sociedades, y ello en el conjunto de la Unión Europea, tal como se pudo reflejar en el apartado introductorio de este capítulo; pues tal como refiere el preámbulo de la Ley del impuesto de sociedades, la misma se configura como uno de los pilares de la imposición directa[371].

3.2.2.1.-LA NUEVA LEY DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES DE 2.014.

Antes de iniciar la tramitación de este apartado, se debe mencionar el hecho de que en el año 2.014, ha sido promulgada una nueva Ley del Impuesto de Sociedades, aprobada por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, que ha implicado una importante modificación de la regulación legal hasta entonces existente. Sustituye pues al Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

No obstante se mantiene la misma estructura que la existente en la Ley de 1.996.Dentro de esta apartado referiremos la incidencia de la misma en los servicios públicos.

3.2.2.2.-LA IMPOSICIÓN DIRECTA ASOCIADA A LOS SERVICIOS PÚBLICOS.

La gestión de servicios públicos, bien sea a través de los propios entes públicos territoriales (EPT) o mediante interposición de entes públicos especializados dotados de personalidad jurídico propia o mediante intermediación por empresas mixtas o privadas tienen particularidades desde el punto de vista de la fiscalidad, que pasaremos a desglosar en sus aspectos esenciales. A lo largo de anteriores apartados de esta tesis, con ocasión del desarrollo de una visión introductoria de las diferentes formas prestadoras de servicios públicas, se ha analizado las especialidades fiscales aplicables a las diferentes formas de gestión y de prestación de servicios y actividades de interés general por parte de los poderes públicos.

[371]**Preámbulo de la Ley del Impuesto de Sociedades, en la versión del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 640 y 801):**"La fiscalidad directa en el ámbito de la actividad económica, desarrollada por las personas jurídicas, se sustancia en el Impuesto sobre Sociedades. Esta figura impositiva constituye un pilar básico de la imposición directa en España junto con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, encontrando ambas figuras su razón de ser en el artículo 31 de la Constitución (RCL 1978, 2836), que exige la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente".

Dadas las definiciones básicas de cada forma de gestión, y de las diferentes formas asociativas de prestación, se ha analizado en cada apartado las incidencias básicas más importantes en la fiscalidad.

Desde este punto de vista se ha analizado el impacto que en la fiscalidad, tiene la elección de una u otra forma de gestión.

Con ocasión de ese recorrido se ha incidido en la posición de las formas asociativas prestadoras de servicios públicos, tanto en la fiscalidad activa como pasiva, es decir, en situación de contribuyente o perceptor de ingresos tributarios.

Desde la perspectiva de la fiscalidad pasiva se ha incidido en especial, en las dos figuras impositivas esenciales que afectan a la tributación de las formas asociativas, la imposición directa e indirecta, distinguiendo la operativa según se trate de operadores públicos(en sus diferentes modalidades) o de operadores privados.

En cuanto a la imposición directa, la figura Impositiva esencial de tributación de las personas jurídicas es el denominado impuesto de sociedades. Se configura como un impuesto directo que grava los beneficios netos o renta, obtenidos por las personas jurídicas.

En cuanto a la imposición indirecta, la figura impositiva esencial de tributación es el impuesto sobre el valor añadido, que es objeto de armonización en todos los países miembros de la Unión Europea, a partir del desarrollo de la sexta directiva.

No obstante se analizarán en los apartados subsiguientes, otras figuras tributarias. En los apartados que se desarrollarán a continuación se pretende una visión de la fiscalidad de los servicios públicos desde una óptica de las diferentes especialidades tributarias, en cuanto a la tipología de figuras de la fiscalidad y de los elementos tributarios.

Con anterioridad, en el apartado introductorio de este capítulo se efectuó un análisis sucinto de las regulaciones en los diferentes ámbitos territoriales de los Estados Miembros de la Unión Europea, la doctrina, la jurisprudencia nacional española y europea, y como conclusión un breve análisis sectorial de las tipologías de servicios públicos de mayor relevancia.

3.2.2.2.1.-LA FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS PÚBLICO EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES.

Se examinará a continuación la sujeción de los operadores de servicios públicos a fiscalidad pasiva en lo que respecta a la imposición directa, dada la inexistencia práctica de personas físicas que operen servicios públicos.

3.2.2.2.1.1.-ASPECTOS GENERALES DE LA FIGURA IMPOSITIVA EN EL DERECHO ESPAÑOL.

Este impuesto de carácter directo, se regula en el ámbito del derecho interno español en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, que, básicamente, mantiene la misma estructura que la norma jurídica precedente, contenida en el Real Decreto 4/2004 (LIS), que refunde la normativa anterior contenida en las Leyes 43/1995 y 49/2002.Incorpora los regímenes especiales.

Sus características especiales son las siguientes:

- Grava la renta de las personas jurídicas.
- Por lo tanto el *hecho imponible es la obtención de renta por estos sujetos pasivos.*
- Se contemplan dos regímenes de determinación de la base imponible: el de estimación objetiva y el de estimación directa. En el primer caso esta se deduce de la contabilidad de la persona jurídica con las correcciones establecidas por la LIS; en el segundo caso se determina mediante signos, módulos, índices o términos similares.
- Coexiste un régimen común con los diferentes regímenes especiales.
- Del concepto tributario de sujeto pasivo se excluye a las sociedades civiles.
- De tal manera, son sujetos pasivos las sociedades mercantiles, sean públicas o privadas, las uniones temporales de empresas, los fondos de inversión, los fondos de pensiones, las comunidades de montes vecinales en mano común…..(algunas de estas figuras carecen de personalidad jurídica).
- Se trata de una figura impositiva que configura una obligación personal, vinculada a la residencia y que grava la totalidad de la renta de estos o su renta mundial.
- Para la determinación de la residencia deben darse los siguientes requisitos: Constitución de la persona jurídica de acuerdo a la legislación estatal, radicación en territorio estatal del domicilio social y de la sede de dirección efectiva.
- Por obligación real, la sujeción es limitada por la interferencia con la figura impositiva del impuesto sobre la renta de no residentes.

- De todo ello se deduce que por determinación legal, están sujetos al impuesto los sujetos pasivos residentes en España por su renta mundial, con las singularidades o especificidades derivadas de la aplicabilidad de las legislaciones forales y de los convenios internacionales.
- Los no residentes tributarán por la figura específica del impuesto de no residentes, con o sin incidencia de la regulación establecida por convención internacional.
- El domicilio fiscal coincide con el domicilio social, siempre que en este se ejerza la dirección efectiva. Prima el criterio de dirección efectiva.
- El período impositivo coincide con el ejercicio económico, con el límite de temporal de 12 meses.
- A falta de previsión estatutaria el cierre del ejercicio coincide con el último día del año natural.
- El período impositivo se extingue anticipadamente por cambio de residencia por radicación fuera del territorio nacional, transformación de la forma jurídica adoptada, y por extinción de la persona jurídica.
- El devengo se produce el último día del período impositivo.
- El hecho imponible es la obtención de renta por parte de las personas jurídicas sujetas al impuesto.
- Se establece en el artículo 123 de la LIS-2014 una presunción de onerosidad con respecto a las entregas de bienes y servicios. Configura la categoría de las presunciones "*iuris tantum*" que admiten prueba en contrario.
- Se configuran dos sistemas básicos de determinación de la base imponible: Uno de ellos es el sistema de estimación directa, que se fundamenta en el resultado contable, por otra parte cuando se establezca en la legislación vigente (LIS) será aplicable el sistema de estimación objetiva de la base imponible consistente en la aplicación de signos, índices o módulos a los sectores de actividad que se determinen.
- De forma subsidiaria es posible la aplicación de la estimación indirecta cuando la base imponible no pueda determinarse por estimación directa.
- A efectos de determinación de la base imponible, se concede relevancia fiscal a la pérdida sistemática de valor de los bienes que integran el inmovilizado del sujeto pasivo, para lo cual habrá que aplicar alguno de los métodos de amortización de base legal o determinados legalmente (artículo 12 de la LIS-2014).
- A efectos de determinación de la base imponible, se otorga un tratamiento fiscal a las amortizaciones (artículo 12 de la LIS-2014).
- A efectos de determinación de la base imponible, son deducibles los gastos siempre que estén justificados documentalmente de acuerdo al Reglamento de Facturación (RD

1496/2003). No obstante no todos los gastos son deducibles. El artículo 14 de la LIS-2014 señala supuestos de no deducción, tales como los recargos de apremio, multas, sanciones.

3.2.2.2.1.2.-REGIMEN DE EXENCIONES EN MATERIA DE SERVICIOS PÚBLICOS

A.-EXENCIONES TOTALES: De acuerdo a la legislación del impuesto de sociedades disfrutan de exención total los entes de derecho público, conforme dispone el artículo 9.1 de la Ley reguladora del impuesto. Ello incluye a las Administraciones Públicas Territoriales, sus organismos autónomos, y determinados entes como el Banco de España[372].

---

[372]**Ley del Impuesto sobre Sociedades de 2014. Ley 27/2014, de 27 de noviembre. RCL 2014\1581**

Artículo 9. Exenciones 1. Estarán totalmente exentos del Impuesto:

a) El Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales.

b) Los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales.
c) El Banco de España, el Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito y los Fondos de garantía de inversiones.
d) Las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social.
e) El Instituto de España y las Reales Academias oficiales integradas en aquél y las instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.
f) Los organismos públicos mencionados en las Disposiciones adicionales novena y décima, apartado 1, de la Ley 6/1997, de 14 de abril (RCL 1997, 879), de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, así como las entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales[372].

[DA9ª.-La Agencia Estatal de Administración Tributaria, el Consejo Económico y Social y el Instituto Cervantes] y...**DA10ª**.- La Comisión Nacional del Mercado de Valores, el Consejo de Seguridad Nuclear, las Universidades no transferidas, la Agencia Española de Protección de Datos, el Consorcio de la Zona Especial Canaria, la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, el Consejo de Transparencia y Buen Gobierno, el Museo Nacional del Prado y el Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía].

Además: *g) Las Agencias Estatales a que se refieren las Disposiciones adicionales primera, segunda y tercera de la Ley 28/2006, de 18 de julio (RCL 2006, 1443), de las Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos, así como aquellos Organismos públicos que estuvieran totalmente exentos de este Impuesto y se transformen en Agencias estatales.*
h) El Consejo Internacional de Supervisión Pública en estándares de auditoría, ética profesional y materias relacionadas.
2. Estarán parcialmente exentas del Impuesto, en los términos previstos en el título II ( ) de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre (RCL 2002, 3014), de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título.
3. Estarán parcialmente exentos del Impuesto en los términos previstos en el capítulo XIV del título VII de esta Ley:
a) Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el apartado anterior.
b) Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.
c) Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores.
d) Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo veintidós de la Ley

Por lo tanto la exención alcanza a las administraciones públicas territoriales, en sus tres niveles básicos de la estructura del Estado, que son el central, el autonómico y el local, y a sus entes dependientes de carácter jurídico administrativo en cuanto a su funcionamiento, pero no a los que operan con sujeción al derecho privado, como las sociedades públicas mercantiles o las entidades públicas empresariales[373].

Cuestión, esta última, que ha originado discrepancias en parte de la doctrina tributaria[374]

Para la operatividad de dicha exención son precisos los siguientes requisitos: Que en su constitución y funcionamiento, estén sujetos al derecho administrativo, y que su actividad principal sea el ejercicio y desarrollo de funciones públicas reguladas por el derecho público. No están exentas las sociedades mercantiles estatales, autonómicas y locales, es decir todo género de sociedades mercantiles públicas (SMP); y tampoco determinados entes de derecho público, que si bien constituidos de acuerdo al derecho público administrativo, se sujetan en su ámbito de transacción al derecho privado.

El hecho de que estas sociedades públicas sean clasificadas como unidades administrativas, de acuerdo a los parámetros y normas de clasificación de contabilidad nacional, no es óbice para otorgarles esta exención subjetiva total, ya aunque estén sectorizadas como tales unidades administrativas a los efectos de consolidación presupuestaria, no es requisito suficiente. En este sentido se ha pronunciado además de forma clara la jurisprudencia[375]

Sobre si la exención total alcanza a las entidades públicas empresariales ha existido una fuerte discusión, siendo la opinión mayoritaria de la doctrina que disfrutan de la misma, cuando menos cuando presten servicios públicos obligatorios, o ejerzan funciones públicas, como por ejemplo la recaudatoria. No obstante parece ser que no están exentas totalmente de este impuesto de forma indubitada.

27/1984, de 26 de julio (RCL 1984, 1935), sobre reconversión y reindustrialización.
e) Las Mutuas Colaboradoras de la Seguridad Social, reguladas en el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio (RCL 1994, 1825).
f) Las entidades de derecho público Puertos del Estado y las respectivas de las Comunidades Autónomas, así como las Autoridades Portuarias.

[373]**Criterio de la DGT en consulta de 18 de junio de 2.006.**

[374]**PAGÉS I GALTÉS, J: "***Las sociedades mercantiles municipales en el Impuesto de So*ciedades", Revista El Consultor de los Ayuntamientos y los Juzgados, núm. 13, 2006**;** opina que las EPE, aunque se sujeten en su funcionamiento al derecho privado, no dejan de ser entes de derecho público.

[375]**Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2.009**

En resumen y síntesis de todo lo antedicho en este epígrafe, dilucidaremos como en base legal, se opera una exención en razón a las condiciones subjetivas del sujeto pasivo. Estas exenciones pueden ser de carácter total o parcial. Vienen reguladas en el artículo 9 de LIS-2014, el párrafo 1º se refiere explícitamente a las exenciones totales

Disfrutan de exención total los entes de derecho público, conforme dispone los artículos 9.1 de la LIS. Incluye a las Administraciones Públicas Territoriales, sus organismos autónomos, y determinados entes como el Banco de España.

Esta exención supone de facto las siguientes consecuencias:

1. No tienen la obligación de presentar las declaraciones-liquidaciones a las que se refiere la LIS.
2. No tienen la obligación de cumplir los requisitos contables y registrales inherentes al IS.
3. No deben soportar la retención por las rentas que obtengan.

La primera cuestión al respecto de la exención examinada, es acerca de cuál es su auténtico alcance: La primera interrogante, pues, es si se extiende o no a todos los entes que integran el sector público de la forma en que se refiere este en la legislación estatal (LOFAGE, LCSP…).La respuesta al respecto es que sólo están exentos los entes del sector público que tengan estas dos connotaciones:

-Que en su constitución y funcionamiento, estén sujetos al derecho administrativo.
-Que su actividad principal sea el ejercicio y desarrollo de funciones públicas reguladas por el derecho público.
Los consorcios formados por administraciones públicas, estarán exentos del impuesto de sociedades, cuando lo estén formados en exclusiva por tales administraciones, a las que se sean de aplicación la exención total subjetiva.

En consecuencia no están exentas:[376]

a. Las sociedades mercantiles estatales, autonómicas y locales, es decir todo género de sociedades mercantiles públicas (SMP)[377].

[376]**DGT consulta del 8 de mayo de 1.996.**

[377]**Pagés i Galtés, J,** "*Fiscalidad de las sociedades municipales*", ed. Marcial Pons, Barcelona, 2.006**. "**Sin embargo, aun reconociendo que es harto problemático, creemos factible delimitar a nivel doctrinal el concepto de sociedad mercantil municipal, lo

b. Están sujetos determinados entes de derecho público, que si bien constituidos de acuerdo al derecho público administrativo, se sujetan en su ámbito de transacción al derecho privado.

Se trata de los antiguos organismos autónomos de carácter industrial, o comercial, denominados a partir de la entrada de la LOFAGE, entidades públicas empresariales.

De tal forma tienen plena sujeción y no exención total al impuesto, las siguientes entidades de base empresarial:

a. La entidad pública aeropuertos españoles y navegación aérea (AENA). Actualmente este operador público de las infraestructuras aeroportuarias españolas, está en proceso de transformación a fin de dar entrada al capital privado en la gestión aeroportuaria.

b. La entidad pública administradora de infraestructuras ferroviarias (ADIF).

c. Gerencia del sector de la construcción Naval.

d. La entidad pública empresarial de loterías y apuestas del Estado.

No obstante están exentos determinados entes de derecho público con vinculación asociativa a las entidades públicas territoriales de las que dependen, y en consideración a la actividad económica que ejercen, por ejemplo: *a. El Museo Nacional del Prado.*

B.-EXENCIONES PARCIALES: El artículo 9 de la LIS en su párrafo segundo y tercero nos establece *los supuestos de exenciones parciales*[378].

Entre estas encontramos los colegios profesionales, uniones de cooperativas, asociaciones empresariales, mutuas de accidentes de trabajo, sindicatos, cámaras de comercio y otros.

Para determinar el alcance de la exención parcial se debe examinar la naturaleza de la renta percibida.

---

cual nos servirá para interpretar mejor la vigente normativa legal. A nuestro modo de ver, parece evidente que la "sociedad mercantil municipal" es una sociedad que, de una u otra forma, pertenece a un Ayuntamiento. Y como que los Ayuntamientos son una entidad local, resultará que la sociedad mercantil municipal es una especie de "sociedad mercantil local". Y como que las entidades locales son entes públicos, también es evidente que no dejan de ser una subespecie de la "sociedad mercantil pública".

[378]**Ley del Impuesto sobre Sociedades de 2014.** Ley 27/2014, de 27 de noviembre. RCL 2014\1581 **LIS: 9.2.** Estarán parcialmente exentas del Impuesto, en los términos previstos en el título II ( ) de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre (RCL 2002, 3014), de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título.

A tal efecto el artículo 110 de la LIS-2014 nos determina cuales de las rentas percibidas por los entes relacionados en los artículos 9.2 y 9.3, se deben considerar exentas, y estas son:

a. Las rentas derivadas de actividades que constituyan o deriven del ejercicio de su propio objeto social.

b. Las rentas derivadas de adquisiciones y transmisiones a título lucrativo que estén conectados con el objeto social.

c. Las adquisiciones y transmisiones a título oneroso de bienes afectos al objeto social, siempre que se vinculen en destino y/u origen a las finalidades propias derivadas del ejercicio del objeto social. Se trata de una exención por reinversión, que obliga a reinvertir el importe obtenido en la transmisión en el plazo comprendido entre el año anterior y los tres años posteriores; así como al mantenimiento del objeto de la inversión durante el plazo de siete años.

Por el contrario no estarán exentos los rendimientos derivados del ejercicio de explotación es económicas, conforme dispone el artículo 110.2 de la LIS-2014.[379]

3.2.2.2.1.3.-REGIMEN DE BONIFICACIONES EN MATERIA DE SERVICIOS PÚBLICOS.

Otro ámbito de importancia en lo que respecta al IS y su incidencia en los servicios públicos, es el relativo al régimen de bonificaciones regulado en el artículo 34.2 de la LIS. Se trata de una bonificación por origen o causa de la renta obtenida total parcialmente.

El Tribunal Económico administrativo Central, ha considerado, que: *"la mencionada bonificación tiene por objeto, eliminar toda discriminación fiscal relativa a los modos de gestión de los servicios públicos, pues resulta evidente que si los Ayuntamientos prestan un determinado servicio público de modo directo, como actividad administrativa stricto sensu, percibiendo las tasas y derechos de naturaleza pública correspondientes, tales ingresos están exentos del Impuesto sobre sociedades, pero si, por el contrario, gestionan tal servicio público mediante una actividad empresarial, sometiéndose al derecho privado, percibiendo precios y no tasas y derechos, tributaria por el Impuesto de sociedades, de ahí que conceda una bonificación del 99 por 100 que convierte al impuesto en algo puramente censal"*[380]

[379] Este concepto ha sido aclarado en sede jurisprudencial por **Sentencias del Tribunal Supremo de 20 de marzo de 1.990** (RJ 1996) y **del 23 de marzo de 1.990** (RJ 1807).

[380]**Resolución de 22 de junio de 2009.**

El objeto de la bonificación es la prestación de servicios que estén en la esfera de competencia de las entidades de derecho público de base territorial (Estado, Comunidades Autónomas, Entidades Locales), pero restrictivamente en cuanto a los servicios públicos tipificados como locales desde la perspectiva de la competencia.

Por lo tanto serán susceptibles de bonificación, las rentas que se obtengan como consecuencia de la prestación de servicios de competencia local o provincial regulados en el artículo 25 y 36 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases de régimen local.

Del tenor del artículo 34 de la LIS esta bonificación fiscal es operativa, siempre que las rentas **sean obtenidas por entes de derecho público**, que integren el sector público y que no sean susceptibles de exención de acuerdo al artículo 9.

Por lo tanto se aplicará la bonificación a las rentas obtenidas por las sociedades mercantiles públicas cuyo capital social es detentado íntegramente por una entidad pública de base territorial, y a las entidades públicas empresariales.

En consecuencia no será aplicable en el supuesto de formas de gestión indirecta de estos servicios de competencia local; no será de aplicación la bonificación, en todo caso, cuando se obtengan rentas por operadores privados de servicios públicos, derivadas de la aplicación de tarifas aprobadas por el ente titular del servicio, cualquiera que sea la modalidad de explotación, tratase pues de una sociedad de economía mixta o de una sociedad privada que opera la prestación a través de cualquier relación contractual de gestión de servicios o de obra pública, siendo la más usual la concesión administrativa del servicio.

En resumen el impuesto de sociedades español establece un régimen de exenciones de carácter subjetivo y uno de bonificaciones de carácter objetivo.

3.2.2.2.2.-LA IMPOSICIÓN DIRECTA EN EL AMBITO COMUNITARIO.

Existe una tímida tendencia a la armonización fiscal de la imposición directa societaria cuyos hitos esenciales se mencionan a continuación.

En cuanto al ámbito europeo el 23 de julio de 1990 se produce la aprobación de la Directiva 90/434/CEE del Consejo[381]relativa al régimen fiscal común aplicable a fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados

[381]Modificada por la Directiva 2005/19/CE, de 17 de febrero, a su vez derogada por la Directiva 2009/133/CE, de 19 de octubre.

miembros. La Directiva 90/435/CEE[382] del Consejo relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes y el Convenio 90/436/CEE relativo a la supresión de la doble imposición en el caso de corrección de los beneficios de las empresas asociadas que reguló normas de carácter procedimental[383].

INTENTOS DE ARMONIZACIÓN FISCAL: En el año 1990 se constituyo el Comité RUDING con el fin de analizar las consecuencias que la diversidad fiscal en la imposición societaria tenía para el funcionamiento del mercado interior.

A su vez se analizó si los posibles obstáculos derivados de la diversidad fiscal se podrían suprimir por la actuación de las fuerzas del mercado y la competencia entre los sistemas fiscales nacionales o por el contrario se requería una acción a nivel comunitario.

Las conclusiones del informe se presentaron en el año 1992[384].

El Comité considera imprescindible una acción comunitaria armonizadora limitada a determinados aspectos a fin de eliminar los aspectos de la fiscalidad nacional que dificulten las inversiones y participaciones empresariales transnacionales. Sus conclusiones se plasman en 37 recomendaciones. Sobre este informe se produce un abundante pronunciamiento doctrinal sobre la necesidad de proceder a una armonización del sistema de impuesto de sociedades[385].

Con respecto al informe SPAAK no se establecieron menciones específicas a la fiscalidad directa en los Tratados Constitutivos.

No obstante el contenido los Tratados puede dar un margen de actuación cara a la realización

[382]Afectada por la Directiva 2006/98/CE, de 20 de noviembre.

[383] Aplicado en España por el **Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre**: El presente Real Decreto tiene por objeto la aprobación del Reglamento de Procedimientos Amistosos en Materia de Imposición Directa, desarrollándose de esta forma la disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 651) , introducida por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (RCL 2006, 2130) , de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal.

[384]**De acuerdo a: [**CONCLUSIONS AND RECOMMENDATIONS, OF COMMITTEE OF INDEPENDENT EXPERTS ON COMPANY TAXATION], articulo cuyo autor es la COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES). Editado por: OFFICE FOR OFFICIAL PUBLICATIONS OF THE EUROPEAN COMMUNITIES, LUXEMBURG**,** 1995.ed. Westlaw Aranzadi.

[385]**CAYÓN GALIARDO, A; FALCON TELLA, R; DE LA HUCHA CELADOR, F.,** *"La armonización fiscal en la CEE y el sistema tributario español: incidencia y convergencia"*, Madrid, 1990.

de políticas armonizadoras en materia de imposición directa[386].

El alcance de estas políticas no constituirá un fin en sí mismo, sino que estarán en relación de las necesidades que se detecten para garantizar el establecimiento y funcionamiento del mercado común.

El Acta Única Europea no realizó ninguna mención específica a la imposición directa. En relación a lo dispuesto en el artículo 3 del TCE, en su apartado h), se considera que la facultad de la Comisión Europea de promover la aproximación de las legislaciones nacionales con el fin de activar el funcionamiento del mercado común supone de facto una mención implícita a la fiscalidad indirecta[387]/[388].

La libertad de establecimiento consagrada en el artículo 52 del TCE supuso un paso decisivo.

Conforme la jurisprudencia de la Unión Europea este principio exige conceder un mismo tratamiento en la imposición directa, a las sucursales y agencias carentes de personalidad jurídica de sociedades con sede en el extranjero, a las filiales dotadas de personalidad jurídica y a los nacionales del Estado miembro, sin que se pueda justificar el trato diferencial con la aplicación de beneficios fiscales, la invocación de la ausencia de una armonización del impuesto de sociedades o que se pueda recurrir a otras formas de establecimiento y ejercicio de la actividad[389].

El principio de libertad de establecimiento ha supuesto abrir una brecha para activar mecanismos y adopción de medidas tendentes a suprimir regulaciones legislativas en la imposición directa que supongan discriminación efectiva. [390]

[386]**ESTEVE. M.L,** *"El impuesto sobre sociedades en la Unión Europea"***,** Valencia, 1996, ed. Tirant Lo Blanch.

[387]**AGULLÓ, A.,** *"El impuesto de sociedades ante el Derecho Comunitario",* ed. Impuestos, 1986.

[388]**CASADO OLLERO, G., "***Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado CEE"*, ed. CIVITAS, REDF, número 38.

[389]**Sentencia del TJCE, de 28 de enero de 1986.**

[390]**Decisión 93/337/CEE de la Comisión, de 10 de mayo de 1993**, que considero contrario al artículo 52 del TCE el sistema de ayudas a la inversión en el País Vasco establecida por la normas forales.

Los hitos esenciales de la evolución de la imposición directa societaria en el marco de la Unión Europea son las siguientes:[391]

2.2.2.1.2.1.-**EL INFORME NEUMARK**

En Febrero de 1960 la Comisión creó un Comité Fiscal y Financiero para estudiar las medidas fiscales necesarias para el correcto funcionamiento del mercado Común. El Comité de expertos elaboró en 1962 el *Informe NEUMARK* que estima deseable "que se percibiera en todos los países de la CEE el mismo tipo de impuesto sobre la renta" .Se pronunció por la introducción de un impuesto uniforme, en el que se podían variar los tipos impositivos pero los Estados seguirían un mismo modelo.

Plantea los problemas de la doble imposición de dividendos, y de la integración de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y de Sociedades, proponiendo como solución el sistema de doble tipo. En opinión de una parte de la doctrina nada se ha hecho desde entonces. No hay horizonte próximo de armonización.

2.2.2.1.2.2.-**MEMORÁNDUM DE 1965**

El 1 de diciembre de 1965 se aprobó un Memorándum en el que se establece: La necesidad de ajustar y armonizar el régimen fiscal de las sociedades matrices y filiales; conveniencia de eliminar las trabas a las fusiones y necesidad de armonizar el tratamiento fiscal de las plusvalías afloradas con motivo de dichas operaciones; necesidad de armonizar la imposición sobre los beneficios de las sociedades a fin de evitar las distorsiones en la implantación de sociedades y favorecer la libertad de inversiones.

2.2.2.1.2.3.-**EL INFORME SEGRÉ:**El *Informe SEGRÉ* sobre el desarrollo de capitales se publica en junio de 1966.

Dicho informe defiende la necesidad que los Impuestos sobre Sociedades de los Estados miembros sean similares para no obstaculizar los movimientos de capital. No se pronuncia sobre el sistema de integración de los Impuestos sobre La Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades.

2.2.2.1.2.4.-**MEMORÁNDUN DE 1967**

[391]**FERNÁNDEZ DE SOTO BLAS, M.L.**, *"Evolución de la armonización fiscal directa europea"*. ed. Universidad de San Pablo CEU-Madrid

El 26 de junio de 1967 se aprueba un Memorándum sobre la armonización fiscal directa que insiste en: el establecimiento del sistema de retención en la fuente; la búsqueda de un método que unifique la disminución de la carga fiscal sobre los dividendos; el ajuste y armonización de la fiscalidad de las sociedades mobiliarias y de inversión con la finalidad de evitar que las inversiones realizadas a través de ellas sean menos ventajosas que las realizadas directamente; la armonización fiscal de los grupos de sociedades, etc.

2.2.2.1.2.5.-PROPUESTA DE DIRECTIVA DE 1969

En 1969 se presenta una Propuesta de Directiva sobre Fusiones y escisiones de compañías situadas en diferentes Estados miembros y otra que pretende establecer un sistema común de imposición a las compañías matrices y subsidiarias que se encuentran en Estados miembros diferentes.

2.2.2.1.2.6.-EL INFORME WERNER

El *Informe Werner* de 8 de octubre de 1971[392]defiende la armonización de la fiscalidad de los valores mobiliarios y propone directrices sobre la armonización del Impuesto sobre Sociedades en la línea del Informe de 26 de junio de1967[393].

2.2.2.1.2.7.-EL INFORME VAN DER TEMPEL

El informe *VAN DER TEMPEL* elaborado entre 1968 y 1970 y publicado en 1971, rechaza la integración de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de las Personas Físicas proponiendo un sistema de doble imposición íntegra de dividendos[394].

2.2.2.1.2.8.-PROPUESTA DE DIRECTIVA DE 1975

El 1 de agosto de 1975 se aprueba una Propuesta de Directiva del Consejo relativa a la armonización de los sistemas del Impuesto sobre Sociedades y de los regímenes de retención en la fuente sobre los dividendos.

---

[392]**IZQUIERDO LLANES, G**, *"La política europea de armonización de la fiscalidad directa",* ed. Instituto de Estudios Económicos.

[393]**ALVAREZ GARCÍA, S., FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L., GONZÁLEZ Y GONZÁLEZ A**. I., *"La Fiscalidad del ahorro en la Unión Europea, ¿Armonización o Competencia?",* ed. Crónica Tributaria, nº 109, Madrid, 2003, Pag.23.

[394]**BURGIO, M**., *"Derecho fiscal",* ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, Pág. 167 y ss.

2.2.2.1.2.9.-PROPUESTA DE DIRECTIVA DE 1976

El 29 de noviembre de 1976 se aprueba una Propuesta de Directiva relativa a la eliminación de las dobles imposiciones en el caso de corrección de los beneficios entre empresas asociadas.

2.2.2.1.2.10.-DIRECTIVA 77/799/CEE

El 19 de diciembre de 1977 se aprueba una directiva del Consejo concerniente a la asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros en los impuestos directos. Esta directiva prevé tres tipos de intercambios de información: Intercambio previa petición, intercambio automático e intercambio espontáneo.

2.2.2.1.2.11.-OTRAS PROPUESTAS DE DIRECTIVAS

El 24 de julio de 1978 se aprueba una Propuesta de Directiva del Consejo sobre la aplicación a los organismos de inversión colectiva de la Propuesta de Directiva de 1975 sobre armonización del Impuesto sobre Sociedades y de los regímenes de retención en la fuente de dividendos y sobre los Organismos de Inversión Colectiva.

En 1979 se aprueba una Propuesta de Directiva del Consejo relativa a la armonización de las disposiciones relativas a la imposición de las rentas en relación con la libre circulación de trabajadores dentro de la CE. Para muchos autores la falta de armonización crea discriminaciones sobre los trabajadores fronterizos[395]lo que obligaría a los Estados miembros a modificar sus legislaciones en materia de renta[396]. (Sentencias STJCE SCHUMACKER de

[395]**Sentencias:** STJCE**,**7 de marzo de 1989, asunto 215/87, *Schumacher contra Hauptzollamt Frankfurt am MainOst*: discriminación fiscal de un contribuyente no residente en relación con los residentes del país donde percibía sus ingresos **y** STJCE, de 11 de agosto de 1995, asunto C-80/94, *WIELOCKX***:**En Wielockx, un supuesto aparentemente similar, el tribunal llega a una conclusión distinta. En este caso un nacional belga, residente en Bélgica, percibía rendimientos empresariales en Holanda, Estado en el que también realizaba aportaciones a un sistema de previsión social. Wielockx tributaba en Holanda por obligación real, de modo que no podía deducir las aportaciones; sin embargo, la futura prestación tampoco se sometería a gravamen en Holanda, de acuerdo con lo previsto en el CDI con Bélgica. Pues bien, el Tribunal entiende que la discriminación no se justifica en el principio de coherencia, pues el Estado de residencia ha renunciado a gravar la prestación mediante el CDI.

[396]**García Pérez, R,** en La aplicación del principio de proporcionalidad en la jurisprudencia sobre libre circulación de mercancías del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ed. Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de A Coruña, 5/2001: Abandonando ya el terreno de las declaraciones y descendiendo a la propia aplicación del principio en el caso concreto, del examen de la jurisprudencia del Tribunal se desprende que una medida restrictiva de los intercambios, para no resultar contraria al Tratado, debe ser eficaz para lograr un objetivo legítimo y, además, ser, de entre aquellas eficaces, la menos lesiva para el tráfico comunitario. La construcción del principio de proporcionalidad se muestra así como una aplicación del sentido común. Si una medida que restringe la libre circulación no es útil para

1989 y WIELOCKX de 1995*)*.Esta medida se incorporó al Libro Blanco de la Comunidad de 1985.

En 1984 se presenta la Propuesta de Directiva del Consejo de 11 de septiembre, relativa a la armonización de las legislaciones de los Estados miembros referentes al régimen fiscal de la compensación de pérdidas de las empresas.

El 8 de febrero de 1989 se aprueba la Propuesta de Directiva del Consejo en la que se propone las ideas anteriores y que la retención en la fuente a cuenta no sea inferior al 15 %.

El 6 de diciembre de 1990 se presentan por el Consejo dos propuestas de directivas por las que se pretende regular el régimen de las pérdidas obtenidas por las empresas en sus establecimientos permanentes y en sus filiales situadas en otros Estados miembros y por las que se regula el régimen fiscal común aplicable a los intereses y cánones ente sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

2.2.2.1.2.12.-EL INFORME BURKE

En 1980 se presenta el *Informe BURKE* que propugna el reparto de la soberanía fiscal entre países, la doble imposición de dividendos y la definición de una base común para el Impuesto sobre Sociedades.

2.2.2.1.2.13.-EL ACTA ÚNICA EUROPEA

El Acta Única Europea el 17 de febrero de 1986, establece la creación de un espacio sin fronteras interiores en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales esté garantizada.

2.2.2.1.2.14.-DIRECTIVA 88/361/CEE SOBRE LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALES

El 24 de junio de 1988 se aprueba una Directiva referente a la libre circulación de capitales entre los Estados miembros.

Las diferencias de tributación entre los distintos países respecto a los intereses y dividendos

conseguir una finalidad determinada, por ejemplo, la salud pública, inaplíquese, que ésta quedará incólume y aquélla libre de obstáculos. Pero además, si la salud pública puede ser igualmente protegida y la libre circulación salvaguardada, hágase así, pues por qué limitarse a conseguir un solo objetivo pudiendo preservar los dos. En definitiva, y recordando ahora el contendido del principio de proporcionalidad antes expuesto, el Tribunal de Justicia maneja los dos primeros componentes del mismo. En ocasiones recurre al primero únicamente40, en otras tan sólo al segund041 y muy frecuentemente esgrime ambos en una misma sentencia

pueden atraer las inversiones y el capital hacia aquellos Estados con un menor gravamen sobre dichos rendimientos. Afecta pues a la eficaz colocación de estas inversiones y plantea problemas de balanzas de pagos y de deslocalización y evasión fiscal.

La Comisión planteó el 4 de noviembre de 1988 tres posibilidades para paliar dichos efectos:

Establecer un sistema de control que obliga a las instituciones financieras a declarar a la Administración Tributaria la identidad de los beneficiarios del cobro de intereses; Implantar un sistema de retención en la fuente para todos los países miembros.

Sistema que la Comisión recomendó intensificar la asistencia e información mutua entre las Administraciones Fiscales.

2.2.2.1.2.15.-DIRECTIVA 90/434/CEE[397]

El 23 de julio de 1990 se aprueba la *Directiva 90/434/CEE* del Consejo de 23 de Julio de 1990 relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros [398].

Esta Directiva mejora la competitividad de la realización efectiva de las plusvalías. Establece la exención de las plusvalías que se realicen en la operación y el posterior mantenimiento de los valores fiscales históricos a efectos del futuro cómputo de amortizaciones y plusvalías en su enajenación.

La tributación de las plusvalías de los bienes aportados al momento de su realización.

El bien queda vinculado al establecimiento de la sociedad beneficiaria situado en el estado miembro de la Sociedad transmitente.

2.2.2.1.2.16.-DIRECTIVA 90/435/CEE DEL CONSEJO

Relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes que, evita la doble imposición de beneficios obtenidos en una empresa filial y repartidos posteriormente a una empresa matriz en otro Estado miembro de la UE[399].

[397]**Afectada por la Directiva 2006/98/CE, de 20 de noviembre.**

[398]**APARICIO PÉREZ, A. "***Distintos aspectos del Régimen Fiscal de las fusiones de empresas",* ed. Noticias de la Unión Europea, nº 96, 1993.

[399]**Derogada por la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero, afectada por Directiva**

Utiliza una de las siguientes opciones: establecer la exención de los dividendos percibidos; establecer la sujeción de los dividendos percibidos, permitiendo la deducción del Impuesto sobre Beneficios satisfechos por la filial que distribuyó el beneficio[400] .En España se sigue el segundo sistema a excepción de País Vasco que sigue el primero.

2.2.2.1.2.17.-CONVENIO 90/436/CEE

En la misma fecha se aprueba el *Convenio 90/436/CEE* del Consejo, de 23 de Julio, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de beneficios de empresas asociadas[401].

2.2.2.1.2.18.-TRATADO DE LA UNIÓN EUROPEA FIRMADO EN MAASTRICHT EL 7 DE FEBRERO DE 1992, REFORMADO POR ÁMSTERDAM Y NIZA

No hace una referencia directa a la armonización fiscal de la imposición directa. Las únicas referencias son las relativas al procedimiento a seguir en la adopción de directivas para la armonización de legislaciones de los Estados miembros para el establecimiento y funcionamiento del mercado interior. Los preceptos en que se fundamenta la armonización son el art. 3 H, 90 a 97, 99 y 293 TCE.

Según el art. 3 h TCE los Estados miembros tienen la obligación de armonizar las legislaciones nacionales en la medida necesaria para el buen funcionamiento del mercado común.

Se aplicará en caso de duda de aplicación de las cláusulas especiales de armonización del art. 94 TCE. El art. 94 TCE es una norma de carácter general que permite hacer frente a todas las situaciones en el ámbito de armonización y que supone una atribución de competencias a la Unión Europea. [402]

Los Tratados de Roma, Maastricht, Ámsterdam y Niza recogen en el art. 94 y siguientes (TCEE) la base jurídica para la armonización de las legislaciones de los Estados miembros

---

2004/106/CE de 16 de noviembre. LCEur 2004\3412

[400]**FERNÁNDEZ RANZ, J. L**., "*La armonización fiscal comunitaria, fiscalidad directa, fiscalidad indirecta",* ed. Revista de Contabilidad y Tributación, nº 111, Junio de 1992, pág. 51.

[401]**ALVAREZ GARCÍA, S. Y ARIZAGA JUNQUERA, M.C**., *"Libertad de movimientos de capitales y unión monetaria: implicaciones para la armonización de la fiscalidad directa de los países comunitarios",* ed. Noticias de la Unión Europea, nº144, Enero de 1977, pág. 83.

[402]**APARICIO PÉREZ, A. ALVAREZ GARCÍA, S. Y ARIZAGA JUNQUERA, M.C**., "*La Fiscalidad en la Unión Europea",* ed. Universidad de Oviedo, 2003.

relativos a la imposición directa.

El art. 94 TCEE contiene una cláusula general para la aproximación de las legislaciones estatales que funcionan en defecto de una cláusula específica, como el art. 93 TCE referida a la fiscalidad indirecta. Se aplica en defecto del art. 95 TCE. Su operatividad se limita a los ámbitos excluidos del art. 95 TCE.

Así se aprobó la Declaración nº 4 sobre el art. 100 A del TCEE adoptada por la Conferencia Intergubernamental de 1985 (Acta Única Europea) que reza lo siguiente:

"La Comisión favorecerá en sus propuestas. En el marco del apartado 1 del art. 100 A, el recurso al instrumento de la directiva, si la armonización implica en uno o en varios Estados miembros, una modificación de disposiciones legales".

El art. 95 TCEE, establece además el mantenimiento de disposiciones nacionales a pesar de la existencia de normas comunitarias de armonización justificadas por alguna de las razones del art. 30 TCE o del artículo que comentamos, como son: orden público, moralidad, seguridad pública, reservación de los vegetales, protección del patrimonio artístico, histórico, arqueológico nacional, propiedad industrial o comercial; protección del medio de trabajo o del medio ambiente.

Se diferencia del art. 30 TCE, en que éste, establece la adopción de medidas nacionales en ausencia de normas comunitaria aplicable.

En este sentido, la Comisión recuperó los objetivos fijados en su Comunicación de 20 de abril de 1990.

2.2.2.1.2.19.-EL INFORME RUDING

Se solicitó un Informe a un Comité de Expertos independientes que se emitió el 18 de marzo de 1992 y que se denominó *Informe RUDING*.

Dicho estudio se sintetiza en los siguientes puntos:

-Las distorsiones más importantes provocadas por las diferencias de imposición entre los Estados miembros en cuanto a las decisiones de inversión y la competencia, en especial las distorsiones discriminatorias.

-Clasificación de las distorsiones diferenciando entre las que pueden eliminarse por la actuación del mercado y las de actuación comunitaria

-Las medidas concretas a aplicar para eliminar o reducir esas distorsiones

El Informe RUDING, de 1992 constató las diferencias de regulación entre los impuestos sobre sociedades, en la fiscalidad de los flujos internacionales de rentas, dividendos, intereses y cánones, tanto en las retenciones aplicables en el país de la fuente como país receptor, para evitar la doble imposición internacional.

Respecto a la base imponible existen diferencias de tratamiento de los distintos conceptos: porcentajes de amortización, tratamiento de pérdidas, provisiones, plusvalías etc., Se dan una diferencia entre los tipos impositivos del Impuesto sobre Sociedades (Irlanda 10%, Alemania 50%, España 35%) y unas diferencias en los métodos utilizados para evitar la doble imposición internacional y diferencias de retención, etc.

Estas diversidades implican que la fiscalidad tiene importancia en el momento decidir dónde invertir y solicitar financiación. Los cambios de legislación fiscal y la falta de coherencia de las interpretaciones administrativas constituyen una objeción en el momento de invertir. Existe una tendencia a la armonización de los tipos fiscales aplicables. En 10 años el tipo impositivo se redujo en 7 puntos, pasando de un promedio del 46,9 % al 40,1 %, como convergieron a la baja los tipos marginales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El Comité RUDING considero la necesidad de tener un tipo mínimo del 30 % y un máximo del 40%. Los Estados podrían establecer tipos reducidos para las PYMES, aplicar incentivos fiscales para fomentar la inversión y desarrollo regional.

No obstante la conclusión general en la doctrina es que el mantenimiento de las competencia fiscales entre los Estados miembros dificulta la reestructuración de sus sistemas fiscales y retrasa los avances de la armonización fiscal comunitaria.

3.2.2.2.3-INCIDENCIA DE LA IMPOSICIÓN DIRECTA EN EL ÁMBITO DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS.

En el derecho interno español se ha señalado la existencia de un ámbito de exención subjetiva y un régimen de bonificaciones, en lo que respecta a la imposición directa. En el ámbito europeo se deberán examinar las legislaciones específicas de cada Estado miembro al no existir una armonización fiscal efectiva. Estas legislaciones específicas están sujetas a las

determinaciones derivadas del derecho comunitario por aplicación de los principios señalados en el apartado anterior.

3.2.3.-IMPOSICIÓN DIRECTA: OTRAS FIGURAS IMPOSITIVAS.

3.2.3.1.-EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES: INCIDENCIA EN LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS.

Se trata de un impuesto directo que grava la renta obtenida en territorio nacional por las personas físicas o jurídicas no residentes en el mismo. La regulación legal del impuesto se produce por el Real Decreto Legislativo 5/2.004, desarrollado a su vez por el reglamento aprobado por Real Decreto 1776/2.004.En consecuencia para la sujeción a la presente figura impositiva deben darse las siguientes condiciones: *Sujeto no residente en territorio Español.*

Los aspectos tributarios de relevancia consisten en: Obtención de rentas por parte de los sujetos pasivos; incidencia fiscal del establecimiento permanente; concurrencia o no de convenio de doble imposición suscrito entre España y el Estado de residencia del sujeto pasivo y opción de tributación para personas físicas residentes en Estados pertenecientes a la Unión Europea. Las incidencias más importantes en materia de prestación de servicios públicos de la presente figura impositiva son las siguientes:

1.-*En cuanto a la determinación fiscal de si existe o no establecimiento permanente*: En el ámbito del contrato de concesión de obra pública, del contrato de gestión de servicios públicos con gastos de primer establecimiento de naturaleza constructiva, y de los contratos de colaboración entre el sector público y privado, siempre que la duración de la obra inherente al contrato sea superior a seis meses, se entiende por determinación legal que existe establecimiento permanente.

A los efectos y para la determinación de la base imponible coexiste un régimen general y dos regímenes particulares aplicables a actividades que no cierran un ejercicio mercantil y actividades de corta duración.

2.-Las Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente no tienen prácticamente incidencia en la materia objeto del presente estudio, ello dado la necesidad de la inmediatez física o personación del prestador para el desarrollo de la actividad prestadora del servicio público en cualquiera de sus modalidades. La única incidencia de esta modalidad tributaria sería la consistente en la constitución por un poder público nacional de una posible sociedad

mixta no dependiente, que se constituye de acuerdo a la legislación societaria de otro país (en esta sociedad la entidad pública matriz dispondría de un capital minoritario). (*)

3.-Esta figura impositiva, sujetaría especialmente, las rentas obtenidas por personas físicas o jurídicas, que operan en territorio español mediante establecimiento permanente, y para lo que interesa en el presente trabajo en lo que afecte a supuestos de obtención de renta derivada de asumir la gestión indirecta de servicios o actividades económicas públicas.

3.2.4.-LA FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA SOBRE EL VALOR AÑADIDO

La evolución de esta figura impositiva en el Estado Español ha sido la siguiente**:**

1. Sustituye al anterior Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas (IGTE).

2. El Real Decreto 2444/1984, de 27 de diciembre regula los efectos transitorios de la implantación del IVA en la contratación administrativa.

3. El IVA se implanta en el ordenamiento jurídico español mediante la Ley 30/1985, de 2 de agosto.

4. Esta Ley fue desarrollada por el Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre.

5. La Ley 30/85, fue sustituida por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, desarrollada por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre[403]/[404].

---

[403]Modificado por el Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre; por el Real Decreto 410/2014, de 6 de junio.

[404]**Afectado por las siguientes normas jurídicas**:

1. Real Decreto núm. 1073/2014, de 19 de diciembre. **RCL 2014\1677**. **Impuesto sobre el Valor Añadido.** Modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29-12-1992 (RCL 1992\2834), el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27-7-2007 (RCL 2007\1658), y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30-11-2012 (RCL 2012\1636).

2. Real Decreto núm. 410/2014, de 6 de junio. **RCL 2014\798**. **Impuesto sobre el Valor Añadido-Gestión tributaria.** Modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29-12-1992 (RCL 1992\2834), y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27-7-2007 (RCL 2007\1658)

3. Real Decreto núm. 1042/2013, de 27 de diciembre. **RCL 2013\1880**. **Recaudación tributaria.** Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero

4. Real Decreto núm. 828/2013, de 25 de octubre. **RCL 2013\1559**. **Recaudación tributaria.** Modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29-12-1992 (RCL 1992\2834); el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17-12-2003 (RCL 2003\2945), General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13-5-2005 (RCL 2005\1069); el Real Decreto 1065/2007, de 27-7-2007 (RCL 2007\1658) por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30-11-2012 (RCL 2012\1636).

5. Real Decreto núm. 192/2010, de 26 de febrero. **RCL 2010\515**. **Recaudación tributaria.** Modificación del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29-12-1992 (RCL 1992\2834 y RCL 1993\404), y del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27-7-2007 (RCL 2007\1658), para la incorporación de determinadas directivas comunitarias.

6. Real Decreto núm. 2126/2008, de 26 de diciembre. RCL 2008\216. RECAUDACIÓN TRIBUTARIA. Modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29-12-1992 (RCL 1992\2834 y RCL 1993\404), así como el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27-7-2007 (RCL 2007\1658).

7. Real Decreto núm. 1466/2007, de 2 de noviembre. **RCL 2007\2097.IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO-CANARIAS.** Modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29-12-1992 (RCL 1992\2834 y RCL 1993\404), así como el Real Decreto 2538/1994, de 29-12-1994 (RCL 1994\3568), que dicta las disposiciones de desarrollo del Impuesto General Indirecto Canario.

8. Real Decreto núm. 87/2005, de 31 de enero. **RCL 2005\205**. **Recaudación de tributos.** Modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29-12-1992 (RCL 1992\2834 y RCL 1993\404), el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7-7-1995 (RCL 1995\2212, 2594), y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28-11-2003 (RCL 2003\2790).

9. Real Decreto núm. 1082/2001, de 5 de octubre. **RCL 2001\2465**. **IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO-HACIENDA PUBLICA.** Modifica el Real Decreto 1624/1992, de 29-12-1992 (RCL 1992\2834 y RCL 1993\404), que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, el Real Decreto 1041/1990, de 27-7-1990 (RCL 1990\1719), que regula las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios y el Real Decreto 2027/1995, de 22-12-1995 (RCL 1995\3478 y RCL 1996\368), que regula la declaración anual de operaciones con terceras personas y modifica los requisitos para la presentación de declaraciones en euros.

10. Real Decreto núm. 3422/2000, de 15 de diciembre. **RCL 2000\2867**. **Impuesto sobre el Valor Añadido.** Modifica el Real Decreto 1624/1992, de 29-12-1992 (RCL 1992\2834 y RCL 1993\404), que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, el Real Decreto 2402/1985, de 18-12-1985 (RCL 1985\3059; RCL 1986\226 y ApNDL 6993), que regula el deber de expedir y entregar factura por empresarios y profesionales y el Real Decreto 1041/1990, de 27-7-1990 (RCL 1990\1719), regulador de las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios.

11. Real Decreto núm. 296/1998, de 27 de febrero. **RCL 1998\558**. **Impuesto sobre el Valor Añadido.** Modifica el art. 1º del Real Decreto 1624/1992, de 29-12-1992 (RCL

1992\2834 y RCL 1993\404), que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como el Real Decreto 2402/1985, de 18-12-1985 (RCL 1985\3059; RCL 1986\226 y ApNDL 6993), que regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe por empresarios y profesionales; el Real Decreto 338/1990, de 9-3-1990 (RCL 1990\576), sobre composición y forma de utilización del número de identificación fiscal y el Real Decreto 1041/1990, de 27-7-1990 (RCL 1990\1719), regulador de las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios, y por el que se dictan normas para el reembolso del Impuesto a los Agentes de Aduanas y para los Servicios de Telecomunicación.

12. Real Decreto núm. 900/1997, de 16 de junio. **RCL 1997\1521**. **Impuesto sobre el Valor Añadido.** Modifica el art. 30 de su Reglamento aprobado por el art. 1º del Real Decreto 1624\1992, de 29-12-1992 (RCL 1992\2834 y RCL 1993\404).

13. Real Decreto núm. 703/1997, de 16 de mayo.RCL 1997\1354. **Impuesto sobre el Valor Añadido.** Introduce determinadas modificaciones en el Real Decreto 1624/1992, de 29-12-1992 (RCL 1992\2834 y RCL 1993\404), por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido; en el Real Decreto 2402/1985, de 18-12-1985 (RCL 1985\3059; RCL 1986\226 y ApNDL 6993), por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios o profesionales, y en el Real Decreto 1041/1990, de 27-7-1990 (RCL 1990\1719), por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios.

14. Real Decreto núm. 80/1996, de 26 de enero. **RCL 1996\300**. **Impuesto sobre el Valor Añadido.** Modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29-12-1992 (RCL 1992\2834 y RCL 1993\404), y el Real Decreto 2402/1985, de 18-12-1985 (RCL 1985\3059; RCL 1986\226 y ApNDL 6993), por el que se regula el deber de expedir y entregar facturas que incumbe a los empresarios y profesionales.

15. Real Decreto núm. 267/1995, de 24 de febrero. **RCL 1995\703**. **Impuesto sobre el Valor Añadido.** Modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29-12-1992 (RCL 1992\2834 y RCL 1993\404), el Real Decreto 1041/1990, de 27-7-1990 (RCL 1990\1719), que regula las declaraciones censales, y el Real Decreto 2402/1985, de 18-12-1985 (RCL 1985\3059; RCL 1986\226 y ApNDL 6993), que regula el deber de expedir y entregar facturas.

16. Real Decreto núm. 1811/1994, de 2 de septiembre. **RCL 1994\2540**. **Impuesto sobre el Valor Añadido.** Modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por el Real Decreto 1624\1992, de 29-12-1992 (RCL 1992\2834 y RCL 1993\404), el Real Decreto 2402/1985, de 18-12-1985 (RCL 1985\3059; RCL 1986\226 y ApNDL 6993), que regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios o profesionales, y el Real Decreto 338/1990, de 9-3-1990 (RCL 1990\576), sobre composición y forma de utilización del número de identificación fiscal.

17. Orden de 18 de julio 1994. RCL 1994\2262. **Impuesto sobre el Valor Añadido.** Aprueba los modelos de documentos para justificar las exenciones de servicios relacionados con las importaciones y de los relacionados directamente con las exportaciones, establecidos en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29-12-1992 (RCL 1992\2834 y RCL 1993\404).

18. Resolución de 13 de marzo 2014. **RCL 2014\450**. **Impuesto sobre el Valor Añadido.** Aprueba los formularios a los que se refieren los artículos 11 y 12 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29-12-1992 (RCL 1992\2834).

Esta Ley actualmente vigente supone la aplicación en el derecho interno español de la técnica normativa precisa para la aplicación de los criterios de las directivas comunitarias sobre el IVA[405].

6. El impuesto se basa en una *estricta neutralidad* respecto de las diferentes *fases de producción* precisas para la colocación del bien o servicio en el mercado. De tal forma quela repercusión sobre el consumidor final será la misma con independencia del número de fases que intervengan. Por otra parte la dinámica del impuesto permite conocer el valor de la carga impositiva en cada una de las fases.

7. El impuesto se basa en un *principio de generalidad* mediante el cual son gravadas todas las fases de producción. De tal forma en cada fase se exigirá el tributo con respecto a la fase anterior, existiendo una equivalencia respecto del gravamen final. Para ello se establece el principio de gravar todas las fases con aplicación del derecho a deducción del IVA soportado.

8. Las características esenciales del IVA son las siguientes: Se trata de un impuesto indirecto, real, objetivo, de devengo instantáneo, de cuota variable y proporcional, que grava el valor final de los bienes y servicios.

9. Se excluye de la obligatoriedad de establecer este impuesto a determinados territorios de los Estados miembros. En el caso español, este hecho se aplica a Canarias, Ceuta y Melilla. En los territorios forales el impuesto tiene determinadas especialidades.

10. El impuesto grava con carácter general las operaciones onerosas o a cambio de contraprestación, pero en ocasiones también se gravan entregas de bienes y prestaciones de servicios de carácter gratuito que se asimilan a las operaciones onerosas. Se denominan autoconsumos.

El sentido de esta cuestión está en íntima relación con el principio de neutralidad que rige este impuesto y con ello evitar que el adquirente a título gratuito no soporte la repercusión, mientras que el transmitente pueda deducir las cuotas soportadas en compensación a las por él repercutidas por otro tipo de operaciones.

---

[405] **BORJA SANCHIS, A.,** *"Un estudio del apartado 8º del artículo 7 de la Ley 37/1992, del impuesto sobre el valor añadido"*. ed. Noticias sobre la Unión Europea, nº 180, 2000. Este autor señala que la transposición de la Directiva 2006/112/CE debe atener a la búsqueda del resultado de la implementación de los criterios de la directiva en el derecho interno de los Estados miembros, pero sin necesidad de ajustarse a la literalidad de la Directiva.

Por último mencionar que el requisito formal esencial del impuesto es la emisión de facturas, cuya regulación se produce, en lo que a este impuesto se refiere, por el llamado Reglamento de Facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. RCL 2012\1636. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. Jefatura del Estado. BOE 1 diciembre 2012, núm. 289, [pág. 83180].

3.2.4.1.-EL ARTÍCULO 4.5 DE LA SEXTA DIRECTIVA SOBRE EL IVA.

Como se menciono con anterioridad en los aparados precedentes, la sexta directiva en su artículo 4.5,establece que los poderes públicos no tendrán la consideración de sujetos pasivos a los efectos del I.V.A Se excluyen las actividades que se mencionan en el Anexo D, que estarán sujetas en todo caso[406]

3.2.4.2.-NORMA JURIDICAS COMUNITARIAS DE INTERES REGULADORAS DE ESTA FIGURA IMPOSITIVA

1º.-La sexta directiva fue complementada por otras normas comunitarias[407]

---

[406]**SEXTA DIRECTIVA: ARTÍCULO 4.5.** *Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público* ***no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas****, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.*

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos ***pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.***

En cualquier caso, los organismos anteriormente citados ***tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el Anexo D, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.*** *Los Estados miembros podrán considerar como actividades de la autoridad pública las actividades de los organismos anteriormente citados que estén exentas en virtud de los artículos 13 ó 28.*

[407]**Entre las que cabe destacar las siguientes (referencia no exhaustiva; algunas de ellas modificadas y/o derogadas):**

Reglamento 92/218/CEE de 27 de enero de 1992, sobre cooperación de los EM en cuanto a la gestión del IVA.
Directiva 92/77/CEE sobre armonización de los tipos impositivos del IVA.
Directiva 92/111/CEE sobre las denominadas operaciones triangulares.
Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del IVA.
Directiva 2006/138/CE, sobre el período de vigencia del IVA en determinados servicios de telecomunicaciones.
Directiva 2007/75/C, sobre disposiciones temporales de aplicación de tipos del IVA.
Directiva 2008/8/CE, relativa al lugar de prestación de los servicios.
Directiva 2008/9/CE, sobre supuestos de devolución del IVA a sujetos pasivos no establecidos en el Estado de devolución pero si en otro EM de la UE

3.2.4.3.-REFERENCIAS EN LA JURISPRUDENCIA EUROPEA

Se analizarán, ahora, los elementos interpretativos de la jurisprudencia europea, sobre el régimen de no sujeción al impuesto sobre el valor añadido de los podres públicos.

1.-Sentencia del TSJCE de 14 de diciembre de 2.000. Respecto a la interpretación del artículo 4.5 de la sexta directiva sobre el IVA, el alto tribunal realiza en esta sentencia las siguientes precisiones:

1.-Los organismos de derecho público actúan sujetos a una doble potestad de derecho público y privado. Para diferenciar cuando actúan sujetos a una u otra vertiente de potestad, se debe adoptar como referencia el régimen jurídico aplicable en cada caso, según el derecho interno.

2.-Lo esencial a efectos de determinar la actuación conforme el derecho público es el hecho de ejercer funciones públicas de las que derivan prerrogativas de derecho público.

3.-El concepto de organismo público puede adoptar diferentes formas jurídicas conforme el derecho interno de los estados miembros.

3.2.4.4.-TRANSPOSICIÓN EN EL DERECHO INTERNO ESPAÑOL.

La transposición en el derecho interno del artículo 4.5 de la sexta directiva se efectúa a través del artículo 7-8º de la LIVA, y debe interpretarse restrictivamente, por lo tanto no tendrán la condición de entes públicos las empresas, sean estas públicas, privadas o mixtas.

En otro orden de cosas, *el artículo 7-8º de la LIVA* establece un nomenclátor de actividades cuyo ejercicio supone siempre la sujeción al IVA aunque se ejerciten por un ente público de naturaleza jurídico administrativa y con independencia de la forma que adquiera la contraprestación. En este sentido el legislador estatal efectúa una transposición limitada de la operativa reductora de la no sujeción contenida en el artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE.

Directiva 2013/42/UE, de 22 de julio. LCEur 2013\1081. Comunitario. IVA. Modifica la Directiva 2006/112/CE (LCEur 2006\3252), relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, por lo que respecta a la implantación de un mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA.
Directiva 2014/55/UE, de 16 de abril. LCEur 2014\755. Comunitario. Contratos de las Administraciones Públicas. Relativa a la facturación electrónica en la contratación pública.
Directiva 2014/25/UE, de 26 de febrero. LCEur 2014\537Comunitario. Contratos de las Administraciones Públicas. Relativa a la contratación por entidades que operan en los sectores del agua, la energía, los transportes y los servicios postales y por la que se deroga la Directiva 2004/17/CE (LCEur 2004\1836).

También se incluyen en este ámbito de sujeción las explotaciones de las infraestructuras ferroviarias y las concesiones y autorizaciones que están exceptuadas de la no sujeción tributaria.

En consecuencia están sujetos los servicios portuarios y aeroportuarios prestados por los entes públicos en puertos y aeropuertos.

De igual forma la explotación de las infraestructuras ferroviarias realizadas por el ente público gestor de infraestructuras ferroviarias.

Por lo tanto las prestaciones de servicios portuarios estarán sujetas a IVA en todo caso, con independencia de que su naturaleza sea de precio privado, precio público o ingreso tributario (tasa).

El artículo 7.8 de la LIVA[408]: La Ley del IVA, (Ley 37/1992, de 28 de diciembre)[409], incorporo este precepto comunitario al derecho interno, considerando como operaciones no sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los poderes públicos sin contraprestación, o mediante contraprestación de naturaleza tributaria[410].

En consecuencia cuando el servicio público o actividad económica este prestada por una entidad de derecho público, que integre el sector público y que suponga de facto una forma de prestación en modalidad de gestión directa, estaremos ante un supuesto de no sujeción; debiendo además concurrir la circunstancia de que la actividad sea constitutiva del ejercicio de una función pública establecida y regulada legalmente y que la contraprestación además de ser constitutiva de un ingreso de derecho público, detente la condición de ser de naturaleza jurídico-tributaria.

3.2.4.4.1.-MODIFICACIÓN OPERADA POR LA LEY 28/2014.

Actualmente este artículo ha sido modificado ampliamente por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, clarificándose el requisito subjetivo para proceder la no sujeción impositiva, y es

[408] Modificado por la Ley 28/2014.

[409] Esta Ley sustituye y deroga a la primera Ley que introdujo el Impuesto sobre el valor añadido en el ordenamiento jurídico interno Español, y que es la Ley 30/1985, de 2 de agosto.

[410] LIVA: **Artículo 7. Operaciones no sujetas al impuesto: (versión existente hasta 2.014),**8º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos *sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria. Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando los referidos entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles.*

que el ente público revista la naturaleza jurídica de administración pública, tal como se ha expuesto en el capítulo I de esta tesis.

Por lo tanto, con carácter general, no todos los entes del sector público, que proceden a la entrega de bienes o a la prestación de servicios **no están sujetos a IVA** en sus operaciones económicas derivadas de tales prestaciones, sino solamente aquellos que detenten la condición de administraciones públicas de acuerdo a las definiciones legales que contiene la propia norma jurídica, en amplia relación con las que se operan por otras normas jurídico legales del ordenamiento jurídico, y a su vez las prescripciones del sistema europeo de cuentas nacionales y regionales (SEC), que aunque solamente reflejan una clasificación a los efectos de consolidación contable, financiera y presupuestaria, sirven también de pauta clasificatoria; tal como se expuso en el capítulo I.

En el nuevo párrafo octavo, del artículo7º, se establece un nomenclátor de sujetos del sector público que deben considerarse como administraciones públicas[411].

---

[411] Ley 37/1992, modificada por la Ley 28/2014. **La nueva redacción del párrafo 8º del artículo 7º de la Ley del IVA, es, pues, del siguiente tenor**:

"8º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:

a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.

b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.
c) Los organismos autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.
d) Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

Regla especial 1ª: *No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en los artículos 4.1.n) y 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre (RCL 2011, 2050 y RCL 2012, 106) , la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo.*

Regla especial 2ª: *Asimismo, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas,*

1º.-REGLA GENERAL RELATIVA A LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

En primer lugar se puede considerar una regla de no sujeción general aplicable al conjunto de las administraciones públicas, que sin embargo no es extensible a todos los entes del sector público que detentan tal condición, aún siendo clasificados como unidades administrativas, desde la perspectiva de la contabilidad nacional, ya que se entiende que determinados entes públicos que actúan de acuerdo al derecho privado, carecen de una regulación de funcionamiento de acuerdo al régimen jurídico y disposiciones de derecho público que le son aplicables a su ente matriz.

2º.-REGLA ESPECIAL DE LAS ENCOMIENDAS

En segundo lugar se debe considerar una **regla especial de no sujeción relativa a las encomiendas de gestión** que puedan recibir de sus entes públicos matrices, aquellos otros sujetos del sector público que sean dependientes, y que de acuerdo a las normas del derecho

---

cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos.

Exclusiones específicas de la no sujeción: *En todo caso, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan:*

a´) Telecomunicaciones.

b´) Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía.

c´) Transportes de personas y bienes.

d´) Servicios portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias incluyendo, a estos efectos, las concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción del Impuesto por el número 9. º Siguiente.

e´) Obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior.

f´) Intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos.

g´) Explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial.

h´) Almacenaje y depósito.

i´) Las de oficinas comerciales de publicidad.

j´) Explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares.

k´) Las de agencias de viajes.

l´) Las comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones. A estos efectos se considerarán comerciales o mercantiles en todo caso aquellas que generen o sean susceptibles de generar ingresos de publicidad no provenientes del sector público.

m´) Las de matadero.

jurídico administrativo contractual, puedan ser consideradas como órganos jurídico técnicos de la administración[412].

Los requisitos de esta norma de no sujeción serán pues los siguientes:

A.-El ente encomendado deberá ostentar la condición de medio propio u órgano jurídico-técnico, y para ello deberá estar bajo control del ente público encomendante, de una forma análoga a la que este ejerce sobre sus propios servicios, pudiendo recibir instrucciones directas, dándose además la circunstancia de que sus órganos de gestión sean nombrados por el ente público o poder adjudicador encomendante.

B.-Si el ente encomendante es una sociedad pública con forma jurídica mercantil, deberá darse la circunstancia adicional de que la totalidad de su capital social pertenezca al ente público encomendante, excluyéndose pues de esta regla a las sociedades de economía mixta.

REMISIONES LEGALES EFECTUADAS POR EL ARTÍCULO 7.8 DE LA LIVA:

A.-DEFINICIÓN DE UN ENTE PÚBLICO DEPENDIENTE COMO ÓRGANO JURÍDICO TÉCNICO DE LA ADMINISTRACIÓN

Se requiere:1º.-Que la mayor parte de su actividad se realice para ejecutar finalidades de derecho público que tenga atribuidas competencialmente el ente matriz del que dependen. Cuestión de la que se deduce que estos órganos jurídico técnicos podrán llevar a cabo actividades propias, según sus estatutos, en plena sujeción a las normas de derecho privado, y con plena sujeción a IVA, en lo que a sus operaciones y transacciones económicas se refiere.

2º.-Que el ente matriz detente un control efectivo sobre el ente dependiente, similar al que ejerce sobre sus propios servicios. Esto implica que el ente matriz podrá dictar órdenes, instrucciones, y establecer los criterios de actuación de igual forma que cuando ejerce la actividad por sí mismo.

[412]**Ley 37/1992, artículo 7, 8º**: [**Supuesto especial de no sujeción a IVA de las encomiendas**]:"No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en los artículos 4.1.n) y 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre (RCL 2011, 2050 y RCL 2012, 106) , la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo".

3º.-Que el ente matriz tenga una capacidad de control sobre los órganos de gobierno o de dirección del ente dependiente.

4º.-De este nivel de dependencia, se debe deducir que las encomiendas de gestión sean obligatorias, y no una opción que requiera aceptación por parte del ente dependiente, y que se ejecuten de acuerdo a las instrucciones efectuadas por el poder público encomendante, que además fijará unilateralmente la retribución de dicha encomienda, que podrá ser efectuada mediante una transferencia dineraria a su favor, o mediante una transferencia de funciones de recaudación de un ingreso de derecho público, de titularidad del ente encomendante.

Se recuerda que para que sea operativa en todo caso la regla de no sujeción, será preciso que dicho ingreso tenga naturaleza de ingreso no mercantil, ya que caso contrario estaría sujeto a IVA, incluso en el supuesto de gestión por el ente encomendante[413].

---

[413] **Artículo 24.6. TRLCSP (RDL 3/2011, de 14 de noviembre)**: "A los efectos previstos en este artículo y en el artículo 4.1.n), los entes, organismos y entidades del sector público *podrán ser considerados medios propios y servicios técnicos* de aquellos poderes adjudicadores para los que realicen la parte esencial de su actividad cuando éstos ostenten sobre los mismos *un control análogo al que pueden ejercer sobre sus propios servicios.*

Si se trata de sociedades, además, la totalidad de su capital tendrá que ser de titularidad pública.

En todo caso, se entenderá que los poderes adjudicadores ostentan sobre un ente, organismo o *entidad un control análogo al que tienen sobre sus propios servicios si pueden conferirles encomiendas de gestión que sean de ejecución obligatoria para ellos de acuerdo con instrucciones fijadas unilateralmente por el encomendante y cuya retribución se fije por referencia a tarifas aprobadas por la entidad pública de la que dependan.*

La condición de **medio propio y servicio técnico** de las entidades que cumplan los criterios mencionados en este apartado *deberá reconocerse expresamente por la norma que las cree o por sus estatutos, que deberán determinar las entidades respecto de las cuales tienen esta condición y precisar el régimen de las encomiendas que se les puedan conferir o las condiciones en que podrán adjudicárseles contratos, y determinará para ellas la imposibilidad de participar en licitaciones públicas convocadas por los poderes adjudicadores de los que sean medios propios*, sin perjuicio de que, cuando no concurra ningún licitador, pueda encargárseles la ejecución de la prestación objeto de las mismas.

B.-Artículo 4. Negocios y contratos excluidos (TRELCAP)1. Están excluidos del ámbito de la presente Ley los siguientes negocios y relaciones jurídicas:

n) Los negocios jurídicos en cuya virtud se encargue a una entidad que, conforme a lo señalado en el artículo 24.6, tenga atribuida la condición de medio propio y servicio técnico del mismo, la realización de una determinada prestación. No obstante, los contratos que deban celebrarse por las entidades que tengan la consideración de medio propio y servicio técnico para la realización de las prestaciones objeto del encargo quedarán sometidos a esta Ley, en los términos que sean procedentes de acuerdo con la naturaleza de la entidad que los celebre y el tipo y cuantía de los mismos, y, en todo caso, cuando se trate de contratos de obras, servicios o suministros cuyas cuantías superen los umbrales establecidos en la Sección 2.ª del Capítulo II de este Título Preliminar, las entidades de derecho privado deberán observar para su preparación y adjudicación las reglas establecidas en los artículos 137.1 y 190.

3º.-REGLA ESPECIAL POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS AL ENTE PÚBLICO MATRIZ.

En tercer lugar podemos considerar una regla especial de no sujeción, de carácter objetivo, relativa a la prestación de servicios por parte de los sujetos de derecho público que sean dependientes, a favor de su ente público matriz.

En esta regla especial, tienen, además de las sociedades públicas, cabida las entidades públicas empresariales, y las sociedades mixtas donde el ente público perceptor del servicio detente una participación en su capital social superior al cincuenta por ciento.

Por prestación de servicios deberemos entender una acción con vocación de permanencia, que entre dentro del ámbito del objeto social del ente dependiente, que realiza, permanente o coyunturalmente, a favor de su ente matriz.

Por lo tanto dicho servicio no debe consistir en una encomienda, por la que el ente matriz encarga a su ente dependiente una determinada acción de su competencia, que podría realizar por sí misma, transfiriéndole, normalmente medios económicos y poniendo a disposición del ente encomendado medios materiales precisos para su ejecución, como por ejemplo la posesión temporal de determinados bienes.

Se trata de desarrollar una actividad prestacional de servicios, que no precisan de una subvención específica del ente encomendante, ni de la transferencia de medios, ya que es propia de la actividad y objeto del ente encomendado, siendo que el ente matriz es receptor de dicha prestación.

Por último el órgano público receptor del servicio deberá ser una administración pública[414]/[415].

---

[414]**REMISIONES LEGALES EFECTUADAS POR EL ARTÍCULO 7.8 DE LA LIVA.-** Artículo 3. Ámbito subjetivo (RDL 3/2011, de 14 de noviembre, LCSP)**)** Ap. 2 f) suprimido por disp. Final 3.1 de **Ley núm. 25/2013, de 27 de diciembre. RCL\2013\1863***.1. A los efectos de esta Ley, se considera que forman parte del sector público los siguientes entes, organismos y entidades:*

a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.
b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.
c) Los organismos autónomos, las entidades públicas empresariales, las Universidades Públicas, las Agencias Estatales y cualesquiera entidades de derecho público con personalidad jurídica propia vinculadas a un sujeto que pertenezca al sector público o dependientes del mismo, incluyendo aquellas que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley, tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

3.2.4.5.-LA NO SUJECCIÓN A IVA DE LOS OPERADORES SERVICIOS PÚBLICOS: REQUISITOS DE LA NO SUJECIÓN A IVA DE LOS PRESTADORES DE SERVICIOS PÚBLICOS.

En el sentido del epígrafe anterior, los requisitos exigidos por la norma del ordenamiento jurídico interno, en relación al artículo de la directiva, objeto de transposición, son los siguientes:

1º.-Respecto del requisito de que la actividad ejercida sea constitutiva de una "función pública" se requerirá:

1. Que se trate de la prestación de un servicio de carácter obligatorio, que implica su prestación por un poder público y que no se preste en régimen de libre y efectiva concurrencia con el sector privado; debiendo ser pues efectiva la situación de monopolio en el ámbito territorial y funcional concreto de que se trate. Caso contrario se producirían graves distorsiones a las normas reguladoras de la competencia como consecuencia de la no sujeción tributaria.

2. Que se trate del ejercicio de actividades públicas reguladas en el derecho público, propias del poder público actuante.

En ambos supuestos es implícito el ejercicio de una manifestación de la autoridad pública, en el sentido de ejercerse funciones o potestades reguladas por el derecho público y otorgadas en exclusiva a los poderes públicos por el ordenamiento jurídico interno de los Estados miembros de la Unión (EM).En ambos supuestos, la existencia de una contraprestación a satisfacer por el beneficiario del servicio o actividad administrativa de que se trate, se integra en el ejercicio de *funciones públicas* a las que se refiere el artículo 4.5 de la sexta directiva.

---

d) Las sociedades mercantiles en cuyo capital social la participación, directa o indirecta, de entidades de las mencionadas en las letras a) a f) del presente apartado sea superior al 50 por 100.

[415][Supuesto especial de no sujeción de servicios o entregas de bienes, al un ente público matriz por su órgano jurídico técnico instrumental dependiente]: "*Asimismo, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos*".

Conforme el derecho comunitario, el carácter de *función pública* de la actividad desarrollada, deberá determinarse por el Juez nacional en supuestos de controversia, a la luz de la jurisprudencia comunitaria. Respecto del requisito o condición de que la contraprestación sea de naturaleza jurídico tributaria, existen disensiones derivadas de pronunciamientos de la jurisprudencia que no ha sido pacífica en esta materia, citando como ejemplo el contenido en la **Sentencia del 17 de octubre de 1989 del TJCE**[416], que considera que dado el supuesto objetivo de un ejercicio de *funciones públicas* por entes de derecho público, se produce la *no sujeción* impositiva con independencia de si la naturaleza de la contraprestación es o no de carácter o naturaleza tributaria[417].

En esta controversia es importante tener en cuenta que toda función contra prestada tributariamente, es constitutiva de una *"función pública"*, pero no así en el caso contrario, ya que puede darse el supuesto de actividades económicas que deriven del ejercicio de funciones propias del *"poder público"*, pero cuya contraprestación al ***no*** ser de naturaleza jurídica tributaria puede implicar una intervención en la actividad económica general. En estos supuestos cualquier *no sujeción* debería, en principio, provocar graves distorsiones a la competencia.

El razonamiento estriba en la posibilidad o efectividad de la concurrencia de operadores privados operando en el mismo segmento de actividad y en territorio coincidente.

---

[416]**S**TJCE (Pleno), de 17 de octubre de 1989, asuntos acumulados 231/87 y 129/88 que tienen por objeto sendas peticiones dirigidas al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE (LCEur 1986, 8). TJCE\1990\38:*Caso 1.-Ufficio distrettuale delle imposte dirette di fiorenzuola d'arda* y otros contra Ayuntamiento de Carpaneto Piacentino y otros, por la *commissione tributaria di secondo grado y la commissione tributaria di primo grado di piacenza*, destinadas a obtener, en los litigios pendientes ante dichas comisiones **entre en el asunto 231/87** *"Ufficio distrettuale delle imposte dirette di fiorenzuola d' arda (Piacenza)* y comune di carpaneto piacentino (Piacenza)", **y en el asunto 129/88** "*Comune di Rivergaro y otros veintitrés municipios y Ufficio provinciale imposta sul valore aggiunto di piacenza*", una decisión prejudicial sobre la interpretación del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva 77/388 del Consejo, de 17 de mayo de 1977 (LCEur 1977, 138) , 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

[417]**HERRERA MOLINA,** *"El IVA en los precios públicos desde la perspectiva comunitaria"* ed. Revista impuestos, nº 15-16. Este autor entiende no sujetas las operaciones realizadas por entes de derecho público en régimen de derecho público, sea la contraprestación tasa, precio público o cualquiera otra contraprestación...

Este sería el supuesto de ejercicio de actividades propias del ámbito de actuación genérico del poder público de que se trate, pero que al producirse el hecho de ser de prestación y/o recepción voluntaria o bien concurrir en la ejercicio de la actividad con el sector privado, se deriva el efecto de que la contraprestación sinalagmática derivada de la puesta de bienes o servicios en mercado es de naturaleza no tributaria, aunque se pueda incluir esta en la categoría más amplia de ingresos de derecho público o en la de ingresos de derecho privado y en consecuencia se deba operar en un régimen de respeto a las normas comunitarias sobre competencia. Tal cuestión se aclara por la jurisprudencia comunitaria a través de múltiples pronunciamientos del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas, entre la que podremos citar la de 25 de julio de 1991 (asunto 202/90)[418].

[418] Sentencia del TJCE, de 12 de noviembre de 2.006, asunto C-154/08,*sobre sujeción o no a IVA de los servicios de recaudación mediante agentes recaudadores del Ayuntamiento de Sevilla*, **TJCE 2009\345:**

116En el presente caso, no se discute que las propias Comunidades Autónomas constituyen organismos de Derecho público. Sin embargo, la actividad cuya sujeción al IVA se discute en el presente caso no es realizada por dichos organismos, sino, a título oneroso, por un prestatario de servicios distinto y no integrado en ellos. Esta falta de integración resulta con claridad de las relaciones descritas anteriormente entre los registradores-liquidadores y las Comunidades Autónomas, debido a que los convenios de colaboración que regulan dichas actividades se negocian entre los Colegios de Registradores y las Comunidades Autónomas y a que nadie afirma que, cuando actúa como responsable del Registro de la Propiedad, el Registrador de la Propiedad sea un organismo de Derecho público, a efectos del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 138) , ni cuestiona la sujeción al IVA de estas actividades. Pues bien, es cierto que existe una diferencia entre la gestión de dicho Registro y la actividad de recaudación y de liquidación de los impuestos de que se trata en el presente caso, pero tal diferencia se manifiesta no respecto de la cuestión de si el Registrador constituye un organismo de Derecho público, a efectos de la citada disposición de la Sexta Directiva, sino respecto de si la actividad que realiza está comprendida en el ejercicio de prerrogativas de la autoridad pública.

117 Por otra parte, en lo referente a la doble función del Registrador, es preciso recordar también que, en respuesta a una solicitud de información por parte de la Comisión, el Reino de España indicó, mediante escrito de 5 de abril de 2006, que la organización del personal empleado por el Registrador y las funciones que debe realizar dependen de cada oficina liquidadora. Si bien puede existir, en determinadas oficinas, una distinción entre el personal encargado de las funciones relativas a la gestión del Registro de la Propiedad y el encargado de las funciones relativas a las actividades de liquidación y de recaudación, en otras oficinas se supone que el personal alterna dichas funciones según el volumen de trabajo y las exigencias del Registrador. En cualquier caso, dicho personal está vinculado al Registrador mediante una relación laboral sujeta al Derecho privado, depende del Registrador y es retribuido por éste.

118 En consecuencia, como ya ha señalado el Tribunal de Justicia en circunstancias similares, aun cuando, como en el presente caso, la actividad de liquidación y de recaudación de impuestos esté comprendida, en principio, entre las prerrogativas de la autoridad pública, toda vez que las Comunidades Autónomas confían esta actividad a un tercero independiente que actúa en las condiciones descritas anteriormente, no puede aplicarse la regla de no sujeción prevista en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 138) (sentencias Comisión/Países Bajos [TJCE 1987, 64] , apartado 22, y Ayuntamiento de Sevilla [TJCE 1991, 257] , apartado 20, antes citadas, y auto Mihal, antes citado, apartado 22).

Dicha Resolución judicial mencionada refiere dos requisitos básicos para que sea operativo el régimen del artículo 4.5 de la sexta directiva:

---

119 Esta conclusión viene confirmada, además, por el hecho de que, como se desprende el apartado 112 de la presente sentencia, en tanto que excepción al principio de sujeción de toda actividad de naturaleza económica, el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 138) debe ser objeto de una interpretación estricta. Si bien la designación de un organismo por el Derecho administrativo de un Estado miembro como organismo de Derecho público resulta pertinente para determinar su tratamiento a efectos del IVA, no puede considerarse decisiva cuando la naturaleza real y la esencia de la actividad que dicho organismo realiza revelan que no se cumplen los requisitos estrictos para la aplicación de la citada regla de no sujeción.

120 En la vista, el Reino de España subrayó el hecho de que los registradores-liquidadores son responsables de la recaudación y de la liquidación de impuestos estatales, a saber, los impuestos sobre sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales, correspondientes a la autonomía fiscal reconocida a los Estados miembros así como a la organización y la gestión de la estructura administrativa fiscal nacional.

121 A este respecto, es preciso recordar que de la jurisprudencia se desprende que, aunque la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, no es menos cierto que éstos deben ejercerla respetando el Derecho comunitario (sentencia de 12 de julio de 2005 [TJCE 2005, 221], Schempp, C-403/03, Rec. p. I-6421, apartado 19).

122 De lo anterior se deduce que nada en el Derecho comunitario se opone a que un Estado miembro o regiones de un Estado miembro decidan, de conformidad con la normativa que les es aplicable, recurrir a entidades, como los registradores-liquidadores de que se trata en el presente caso, para recaudar y liquidar impuestos, como los impuestos sobre sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales, que son indiscutiblemente competencia de los Estados miembros.

123 Sin embargo, no se deduce de ello que un Estado miembro sea libre de no sujetar al IVA los servicios prestados por dichos Registradores si resulta que se prestan, como ocurre en el presente caso, como una actividad económica independiente.

124 Por último, el Reino de España ha invocado su dificultad para subsanar el incumplimiento alegado por la Comisión, puesto que éste tiene su origen en la sentencia del Tribunal Supremo.

125 Sobre este particular, es preciso señalar que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cabe declarar, en principio, la existencia de un incumplimiento de un Estado miembro con arreglo al artículo 226 CE (RCL 1999, 1205 ter) cualquiera que sea el órgano de dicho Estado cuya acción u omisión ha originado el incumplimiento, incluso cuando se trata de una institución constitucionalmente independiente (sentencia de 9 de diciembre de 2003 [TJCE 2003, 406] , Comisión/Italia, C-129/00, Rec. p. I-14637, apartado 29 y jurisprudencia citada).

126 En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia señaló también que, si bien no cabe tomar en consideración decisiones judiciales aisladas o muy minoritarias en un contexto jurisprudencial marcado por una orientación diferente, o una interpretación desautorizada por el órgano jurisdiccional nacional supremo, la situación es distinta cuando se trata de una interpretación jurisprudencial significativa no desautorizada por dicho órgano jurisdiccional supremo o incluso confirmada por éste (sentencia Comisión/Italia [TJCE 2003, 406] , antes citada, apartado 32).

127 Por lo tanto, habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2 y 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 138), al considerar que los servicios prestados a una Comunidad Autónoma por los Registradores de la Propiedad, en su condición de liquidadores titulares de una oficina liquidadora, no están sujetos al IVA.

1. Debemos encontrarnos ante un ente público (según la doctrina consultiva se incluyen los operadores instrumentales de los poderes públicos territoriales).

2. El ente público debe ejercitar el desarrollo de una *"función pública"*.[419]

3.2.4.6.-REQUISITOS SUBJETIVOS DEL PRESTADOR DE SERVICIO PÚBLICO.

Los Tribunales Europeos de Justicia no suelen pronunciarse al respecto de lo que debemos entender por sector público, siempre que no sea cuestión litigiosa en el correspondiente procedimiento judicial y además porque la jurisdicción europea es consciente de la diversidad de ordenamientos jurídicos administrativos en los Estados miembros (EM).

En todo caso no existe duda alguna de la aplicación de la regla de *no sujeción* cuando nos encontramos ante el supuesto de Administraciones públicas, así como cuando se trata de organismos autónomos de naturaleza jurídico-administrativa dependientes de estas, que prestan servicios que impliquen el ejercicio de *"*funciones públicas*"* de acuerdo al ordenamiento jurídico interno de los EM.

Más controversia planteó el asunto si la actividad de derecho público se gestiona a través de sociedades mercantiles estatales, autonómicas o locales, cuyo capital social pertenece al 100% al ente público de base territorial (SMP), o se gestiona a través de entidades públicas empresariales (EPE).

Al respecto se pueden establecer las siguientes premisas básicas, después de la reforma operada en el artículo 7.8 de la LIVA:

1. Si el sistema es de gestión indirecta, cualquiera que sea su forma, y aunque se trate de una sociedad de economía mixta dependiente de un poder público, y aún dándose el supuesto de que opere la asignación de la contraprestación tributaria exigible a los usuarios al gestor u operador privado (mediante su conversión en tarifa autorizada); existe una plena sujeción al impuesto sobre el valor añadido y no es de aplicación el supuesto del artículo 4.5 de la sexta directiva.

[419] Por función pública deberemos entender aquella que ejerce el poder público en exclusiva, investido de prerrogativas y potestades públicas. Por lo tanto se debe entender en sentido restrictivo y no en sentido amplio de todo lo que un poder público puede efectuar.

2. Si el sistema o modalidad de gestión es directa, siendo ejercida por un ente dotado de personalidad jurídica propia y diferenciada respecto de la del poder público titular del servicio (para ello sólo es posible la gestión diferenciada por entidad pública empresarial (EPE) o sociedad mercantil pública (SMP) participada en su capital social al 100% por el poder público), se podrá dar o no el supuesto de sujeción al IVA según sean los supuestos concretos, es decir, si es un órgano jurídico administrativo o no.

Fue un aspecto no pacífico en la doctrina administrativa, con anterioridad a la reforma de 2.014.[420]

SUPUESTO CONCRETO DE SOCIEDADES MERCANTILES DEPENDIENTES DEL PODER PÚBLICO:

En el derecho interno español, serían de aplicación las reglas de no sujeción especial por encomiendas de gestión, y prestación de servicios a favor del ente matriz, tras la reforma operada por la Ley 28/2014, en el artículo 7.8 de la LIVA:

Es decir estas sociedades públicas no pueden ser beneficiarias de la regla general de no sujeción aunque estén clasificadas como unidades administrativas del sector público, por no cumplir la regla del cincuenta por ciento, en lo que se refiere a la cobertura de sus costes de explotación a precios significativos de mercado[421]; pero si lo serán por la regla especial relativa a las encomiendas de gestión o a la de prestación de servicios al ente matriz.

La Dirección General de Tributos, mantuvo, en ocasiones, antes de la reforma de 2.014, el criterio de aplicación de la regla general de no sujeción al IVA, siempre que la sociedad mercantil reuniese, conjuntamente, los siguientes requisitos[422]:

---

[420] **La resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 7 de septiembre de 1.994,** establece que tanto la Ley 30/1985, como la sexta directiva, contemplan (a los efectos de no sujeción tributaria) a organismos de derecho público, y no cabe predicar tal carácter de una empresa aunque la totalidad de las acciones pertenezcan al Ayuntamiento. Quincena Fiscal, número 22, 1994, páginas 50-51.

[421] Véase el epígrafe 1.2.3 del Capítulo I.

[422] **Dirección General de Tributos (Consulta vinculante).Resolución núm. 2049/2008 de 5 noviembre.** JT\2009\667**:** *"**...** Pues bien, reproduciendo en todas ellas la misma fundamentación jurídica, el Alto tribunal español se ha pronunciado reiteradamente en sentencias como la 25 de septiembre de 2002 (TJCE 2003, 14) , 24 de junio de 2003 (RJ 2003, 4589) , 23 de abril de 2004 (RJ 2004, 5184) ó 12 de junio de 2004 (RJ 2004, 4898), en el sentido de considerar que las entidades íntegramente participadas por ayuntamientos y dedicadas a la gestión de servicios propios del Ente territorial, **no son sino órganos técnico-jurídicos de éste último**.*

De esta forma, basando su criterio en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, ya analizada en detalle en los números anteriores, el Tribunal Supremo realiza las siguientes consideraciones en la sentencia de 12 de junio de 2004 (RJ 2004, 4898) :

«A este respecto conviene tener presente la doctrina científica más conspicua que ha distinguido y matizado lo que son las sociedades de entes públicos, surgidas a partir del momento en que la Administración adoptó como técnica de funcionamiento el de las sociedades mercantiles, para gestionar así con más eficacia (relaciones laborales, contabilidad, etc.) las actividades industriales, comerciales y de servicios que venían realizando mediante determinados organismos autónomos.

La realidad es que las sociedades mercantiles constituidas por la Administración como socio único, se hallan más cerca de la fundación de un servicio público que de una figura asociativa (art. 1665 del Código Civil [LEG 1889, 27] , art. 116 del Código de Comercio [LEG 1882, 16]); tan es así que el artículo 10, párrafo segundo, de la Ley de 17 de julio de 1951 (RCL 1951, 811, 945) , de Sociedades Anónimas y luego el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre (RCL 1989, 2737 y RCL 1990, 206) , han tenido que «exceptuar de lo establecido en el apartado anterior (número de socios fundadores no inferiores a tres) a las sociedades constituidas por el Estado, Comunidades Autónomas o Corporaciones Locales, o por organismos o entidades de ellos dependientes».

Es cierto que externamente estas sociedades mercantiles se relacionan con los usuarios bajo formas jurídicas propias del Derecho privado, pero en cambio internamente actúan casi como un órgano del ente público. En especial, desde el punto de vista de su régimen económico-financiero, forman parte del Sector público y se hallan sometidas a determinadas disposiciones de la Ley General Presupuestaria (RCL 1988, 1966, 2287) , de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas de 18 de mayo de 1995 (RCL 1995, 1485, 1948) y quedan sometidas a la fiscalización del Tribunal de Cuentas y, particularmente, es menester traer a colación el Texto articulado de la Ley especial para el Municipio de Barcelona, aprobado por Decreto de 23 de mayo de 1960 (RCL 1960, 907, 1124) , cuyo artículo 3º, apartado 1, disponía:

«1. Las Entidades municipales autónomas y las Sociedades municipales, excepto las de economía mixta, estarán consideradas como órganos técnico jurídicos de gestión del Ayuntamiento, les serán aplicables los beneficios reconocidos a éste por las Leyes, especialmente disfrutarán de las exenciones y bonificaciones fiscales, prestación de créditos y demás que correspondan a las Corporaciones municipales», régimen que es fiel expresión de la consideración interna de las sociedades municipales (participadas al 100% por el Ayuntamiento), como gestión directa de los servicios, o sea, como prestados por un órgano técnico-jurídico del mismo.

Por todo ello es una simplificación afirmar, sin más, que se trata de sociedades mercantiles idénticas a las pertenecientes a socios privados en todo o en parte, razón por la cual la Sala considera que hasta la promulgación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) , del IVA, el apartado 6º del artículo 5º de la Ley 30/1985, de 2 de agosto (RCL 1985, 1984, 2463) , anterior, permite, conforme a nuestro Derecho interno, afirmar que una sociedad mercantil municipal, participada al 100 por 100 por el Ayuntamiento, que presta un servicio público, lo hace como gestión directa de un Organismo Público, respetando así las prescripciones de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 138) .

(…)».Por otra parte, si se afirma el carácter de las entidades creadas como órganos técnico-jurídicos de los Entes públicos de los que dependen, las transferencias y aportaciones que estos últimos destinen a la financiación de los segundos no pueden constituir contraprestación de operaciones sujetas al Impuesto, siendo su única finalidad la dotación de recursos suficientes para el desarrollo de las funciones encomendadas.

En este sentido, continúa la citada sentencia de 12 de junio de 2004 como sigue: «(…) Es

1. Que el capital social de la mercantil pertenezca íntegramente a un poder público de base territorial.

2. Que la mercantil preste una actividad o servicio público de competencia del poder público territorial del que dependen, que implique ejercicio de funciones públicas.

3. Que la mercantil preste los servicios o actividad al poder público territorial del que depende, y no directamente a los usuarios del servicio de que se trate.

4. Que actué como un órgano jurídico-técnico, o centro funcional de gasto operativo del poder público titular de la función pública ejercida.

---

incuestionable que las transferencias hechas por el Ayuntamiento de Córdoba a la Sociedad Mercantil Sadeco no son contraprestaciones debidas a relaciones jurídico-mercantiles entre ambos, sino aportaciones de naturaleza pública para financiar un mero instrumento de gestión directa del servicio público de limpieza viaria, recogida de basuras y tratamiento de residuos, al margen por completo del concepto de hecho imponible definido en el artículo 3º, apartado 1, de la Ley 30/1985, de 2 de agosto del IVA».

Siendo ello así, su realidad a efectos del Impuesto no puede ir más allá de su consideración como meros centros de gasto, sin que por tanto la financiación que reciben del Ente del que dependen pueda calificarse como contraprestación de operaciones sujetas al mismo. En este sentido, la mención que se hace en el segundo párrafo del artículo 7.8º de la Ley 37/1992, que se transcribió, ha de entenderse aplicable únicamente a operaciones ajenas a la relación entre el Ente público y la fórmula organizativa de la que éste se valga para la prestación de sus servicios, y siempre a condición de que dichas fórmulas organizativas tengan, tanto desde un punto de vista orgánico como funcional, naturaleza empresarial.

7.–La concreta aplicación de todo lo expuesto hasta este punto al supuesto consultado, determina que la entidad mercantil referida en el escrito de consulta no es más que un órgano técnico jurídico del ayuntamiento que la ha creado por lo que las relaciones internas entre dicho ayuntamiento consultante y dicha entidad no determinarán la realización de operaciones sujetas al Impuesto siempre que efectivamente concurran los siguientes requisitos:

1º. La creación de la sociedad consultante haya tenido lugar al amparo de lo dispuesto por el artículo 85.2 de la Ley 7/1985 (RCL 1985, 799, 1372), como sociedad mercantil local para la gestión directa del servicio público.
2º. Su capital sea propiedad íntegra del Ente territorial, quien, en consecuencia, gobernará en todo momento su proceso de toma de decisiones.
3º. Tenga por único y exclusivo destinatario de los bienes que entregan o servicios que prestan al Ente local que la ha creado.
4º. Su financiación se lleve a cabo a través de la correspondiente consignación en los presupuestos de la entidad local.
5º. No haya riesgo alguno de distorsión significativa de la competencia que se pueda derivar del tratamiento que se señala en esta contestación. No obstante lo anterior, el servicio prestado por la entidad mercantil referida en el escrito de consulta al Ayuntamiento consultante, la distribución de agua, se encuentra recogida expresamente en la lista de actividades del Anexo I de la Directiva 2006/112/CE (LCEur 2006, 3252), por lo que, en todo caso, dicha prestación de servicio del ente instrumental al Ayuntamiento consultante, si estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por el contrario existiría sujeción al impuesto sobre el valor añadido, en los supuestos de negación de las anteriores premisas:

1. Que el capital social de la mercantil **NO** pertenezca íntegramente a un poder público de base territorial. Se trataría o bien de una sociedad dependiente por ser participada mayoritaria pero no totalmente por un poder público, o bien de una sociedad participada minoritariamente por el poder público de que se trate. En definitiva se trataría de sociedades de economía mixta. En uno y otro supuesto estaríamos ante una forma de gestión indirecta de servicios públicos. No obstante esta premisa no es pacífica.

2. Que la mercantil preste una actividad o servicio público de competencia del poder público territorial del que dependen, que **NO** suponga ejercicio de funciones públicas. Los poderes públicos, por si mismos o a través de entes instrumentales pueden intervenir en el mercado en igualdad de condiciones que los operadores privados, y prestar servicios o entregar bienes en efectiva concurrencia con estos.

También pueden ejercer actividades económicas en general *(artículo 128 CE)*, que incluyen todos los supuestos en que operan en el mercado colocando bienes y servicios en igualdad de condiciones con el sector privado, en el ámbito de un sistema de economía mixta o de economía social de mercado.

3. Que la mercantil **NO** preste los servicios o actividad al poder público territorial del que depende, y por lo tanto efectúe transacciones directamente con los usuarios del servicio de que se trate.

Si el ente mercantil presta servicios o realiza entrega de bienes a terceros a cambio de una contraprestación económica, está realizando actividades de mercado propias de una naturaleza jurídica empresarial que por lo tanto deben estar sujetas a IVA.

4. Que **NO** actué como un órgano jurídico-técnico, o un centro funcional de gasto operativo del poder público titular de la función pública ejercida. Las consecuencias están en íntima relación con el supuesto del párrafo anterior (3), e implican que el ente mercantil no es receptor de financiación del poder público titular para efectuar su actividad propia, sino que obtiene esta del mercado, total o parcialmente. De ello se deriva la sujeción a IVA de sus operaciones económicas en los términos en cómo se define el hecho imponible del impuesto.

Supuesto de entidades cuasi mercantiles dependientes del poder público: Si el ente gestor tiene o detenta naturaleza jurídica administrativa, cual es el supuesto de una entidad

pública empresarial, y aún dándose el supuesto de existencia de una contraprestación de naturaleza tributaria, se plantearía la cuestión de si se da o no el supuesto de no sujeción a IVA.

La opinión al respecto no fue pacífica, pero la actuación de estas entidades públicas conforme las normas del derecho privado, en sus relaciones con terceros, inclinó la postura mayoritaria a favor de la sujeción al IVA, a salvo que se dé el supuesto de la regla especial de no sujeción comentada con anterioridad, y relativa a la prestación de servicios a favor de su ente público matriz.

Estas cuestiones fueron aclaradas en el derecho interno español por la reforma operada por el artículo 7.8 de la LIVA, en los términos ya anteriormente expuestos.

3.2.4.7.-OTROS ASPECTOS DE INTERÉS SOBRE EL IVA.

En el IVA no existe una bonificación, como existe en el Impuesto de sociedades, que en cierta forma, neutralice el efecto respecto del usuario del servicio, de la elección de una u otra forma de gestión por parte del ente público titular del servicio; en especial cuando esta consiste en un ente jurídico técnico sujeto en su funcionamiento al derecho privado. La explicación se derivará del hecho de la casi plena armonización fiscal en la U.E de la imposición indirecta, al contrario que lo que sucede en la directa.

3.2.4.8.-CONCLUSIONES SOBRE LOS REQUISITOS DE LA NO SUJECIÓN DE FORMAS PRESTADORAS DE SERVICIOS PÚBLICOS.

De todo ello concluimos que el requisito subjetivo exigible para la no sujeción al IVA requiere una especialidad de análisis de cada caso concreto con respecto al ámbito del derecho administrativo especial, y la división que este sector del ordenamiento jurídico efectúa en cuanto a las formas de prestación de servicios públicos en gestión directa e indirecta. Es algo que se debe enmarcar en el derecho específico de cada EM de la Unión.

De este análisis se podría concluir en una primera lectura una regla general de la *no sujeción* para el supuesto de gestión directa de un servicio público en ejercicio de funciones públicas, que se preste por un ente de derecho público sujeto al ámbito del derecho administrativo, sin adoptar forma mercantil, y sin sujetarse al derecho privado en sus relaciones y transacciones con terceros.

No obstante esta conclusión no fue en su día, pacífica cuando la doctrina estableció excepciones, tales como la expuesta por la Dirección General de Tributos en relación a un supuesto de empresa pública que gestiona servicios de competencia local. En el supuesto analizado se da el condicionante de que el servicio se presta por el propio ente público territorial y el ente mercantil propiedad de esté actúa como mero gestor para el desenvolvimiento del servicio. Concluyo la DGT que no existe distorsión de la libre competencia y que en consecuencia se debe dar el supuesto de no sujeción al IVA, de acuerdo al *artículo 4.5* de la sexta directiva.

En esta excepción señalada por la DGT a la norma general (de sujeción al IVA de formas de prestación mercantiles), antes de la reforma de 2.014, se produciría si se daban los siguientes hechos:

1. Quien se relaciona con el usuario del servicio es el ente público territorial, en el desenvolvimiento de sus competencias propias.

2. El ente público gestor crea un ente dependiente con forma mercantil para la gestión más eficiente del servicio.

3. Este ente con forma mercantil, presta sus servicios al ente territorial del que depende y no directamente a los usuarios.

4. La financiación del ente gestor se produce a través de transferencias del presupuesto del ente territorial del cual es este instrumental y no directamente de los usuarios. La entidad matriz propietaria le deberá realizar la periódica reposición de fondos.[423]

Estas cuatro condiciones se debían dar acumulativamente.

Por lo tanto si la prestación del servicio se producía mediante la interposición de un ente público con forma mercantil, la relación de estos con terceros prestando servicios o transfiriendo bienes a cambio de contraprestación económica, estaba sujeta a IVA y por lo tanto no estaríamos ante la operativa establecida por el *artículo 4.5* de la sexta directiva y el *artículo 7.8º de la LIVA* o norma de transposición interna de los E.M.

Por el contrario si la actividad o servicio se prestaba en nombre de un ente público territorial, utilizando al efecto un ente gestor dependiente o participado mayoritariamente de naturaleza

[423]**DGT consulta vinculante del 14 de febrero de 2.006, del 15 de junio de 2.006 y del 12 de diciembre del 2.006.**

mercantil para la efectiva prestación, la contraprestación tributaria girada a los usuarios la efectuará el poder público que detenta la potestad tributaria y la misma no estaba sujeta a IVA.

En cuanto a las actividades sujetas a IVA realizadas por entes públicos territoriales podríamos establecer las siguientes cuestiones[424].

I. Se deberán declarar sujetas aquellas actividades prestadas por los entes públicos, cuando la no sujeción suponga distorsión grave de la libre competencia.

II. Se deberán declarar sujetas aquellas actividades, que aunque prestadas por un ente público, sea o no de base territorial, no se realice en régimen de derecho público. Cuestión que en caso de controversia deberá ser calificada oportunamente por el juez nacional, teniendo en cuenta el criterio establecido por el Tribunal de Justicia de la CE.

III. El criterio decisivo en la sujeción o no de la prestación de servicios públicos, es si estos se prestan por un ente público, en régimen de derecho público y en ejercicio de funciones públicas.

IV. Respecto de las actividades de plena sujeción tributaria, contenidas en el *anexo D* del *artículo 4.5* de la sexta directiva, el criterio jurisprudencial comunitario, se pronuncia por la posibilidad de excluir determinadas actividades mencionadas en el nomenclátor en la transposición de la directiva al derecho interno de los Estados miembros, siempre que su importancia económica sea insignificante y por lo tanto no exista susceptibilidad de alterar o distorsionar la libre competencia.

V.-Las operaciones inmobiliarias realizadas por los entes públicos están sujetas a IVA, cuando no deriven del ejercicio de funciones públicas o de derecho público. Por lo tanto existirá sujeción en los siguientes supuestos:

1. Cuando las parcelas o terrenos objeto de transmisión estén afectos a actividad empresarial o profesional del Ente Público[425]

[424]**DGT consulta del 14 de junio de 1993**, en relación a empresa privada que presta el servicio de RSU al Ayuntamiento y este al usuario (concesión administrativa sin traslación de facultades de potestad tributaria al concesionario). El cobro de la tasa estará no sujeta a IVA y sin embargo la facturación de la empresa gestora al Ayuntamiento estará sujeta a IVA. Resolución número 2049/2008 de 5 de noviembre sobre empresa municipal de suministro de agua potable a domicilio. En esta resolución doctrinal se cita la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de julio de 1985 (Asunto 107/84, Comisión contra República Federal de Alemania)

2. Cuando la urbanización de los terrenos transmitidos fuese efectuada por el ente público.

3. Cuando las transmisiones sean constitutivas o determinen el desarrollo de una actividad empresarial.

En este sentido las transmisiones de los bienes inmuebles incorporados al Patrimonio Público del Suelo (PPS)quedarán sujetas al IVA.[426]. Por lo tanto no le será de aplicación la exención del artículo 20.1.20 de la LIVA, siendo el tipo de gravamen aplicable el normal.

Ahora bien de la misma resolución se deduce que las cesiones efectuadas por los promotores privados al patrimonio público del suelo, no están sujetas al IVA. La justificación se basa en que lo que verdaderamente se produce, más que una cesión de aprovechamiento urbanístico a la Administración es un reparto de los citados aprovechamientos entre los titulares.

3.2.4.9.-EL IVA EN RELACIÓN A LAS FORMAS DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS

3.2.4.9.1.-DELEGACIÓN DE FUNCIONES PÚBLICAS EN PARTICULARES

Se ha citado con anterioridad la Sentencia del TJCE de 25 de julio de 1991, que establece la sujeción de prestación de servicios públicos que se delegan en particulares, cual es el supuesto de agentes recaudadores. En tal sentido se pronuncia igualmente el Tribunal Supremo, en sentencia del 8 de noviembre de 1993.

En este ámbito jurisprudencial la doctrina tributaria aclaro este concepto de sujeción a través de diferentes pronunciamientos tales como la consulta de la DGT de 9 de julio de 1994, que señala la sujeción a IVA de las actividades de gestión y liquidación de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y sobre sucesiones y donaciones encomendadas a las oficinas liquidadoras del distrito hipotecario, a cargo de los registradores de la propiedad. No obstante esta resolución fue criticada por la doctrina por la ausencia del requisito de ordenación de medios de producción y el carácter de oficina pública de los registros de la propiedad.

La controversia ha sido pacificada por **sentencia del Tribunal Supremo de fecha 12 de julio de 2.003**, estableciendo que los servicios prestados por los Registradores de la Propiedad no están sujetos a IVA, dado que se trata de oficinas liquidadoras que realizan funciones de liquidación, recaudación y revisión de los tributos cedidos a través de la figura de la

[425]**DGT consulta del 19 de noviembre de 1999**. [http://www.aeat.es], página web de la Agencia Tributaria.

[426]**DGT resolución 2/2.000 de 22 de diciembre**.

encomienda. De todo ello se deduce que estas funciones son públicas y ejercidas por las Comunidades Autónomas directamente. Concluye el alto tribunal, señalando la perfecta congruencia de los asentimientos anteriores con la jurisprudencia comunitaria en materia de agentes recaudadores municipales que si señala la plena sujeción al IVA.

En este último caso se trata de actos contractuales y de índole privada.

El repertorio jurisprudencial básico para la determinación de los parámetros de la no sujeción considerada son las siguientes resoluciones jurisprudenciales: **STJCE de 17 de octubre de 1989; STJCE de 14 de diciembre de 2000; STJCE de 6 de febrero de 1.997.**

3.2.4.9.2.-AUSENCIA DE CONTRAPRESTACIÓN

En el *apartado 10º del artículo 7 de la LIVA* se establece también la no sujeción por los servicios gratuitos prestados con carácter obligatorio, establecidos por normativa legal o por asunción derivada de convenios colectivos[427].

3.2.4.10.-EL IVA Y LAS DIFERENTES FORMAS DE PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS

Destacaremos con carácter previo dos casuísticas singulares: Las formas de colaboración consistentes en una gestión consorciada entre diferentes Administraciones Públicas Territoriales, para la prestación de servicios públicos, sea con creación de persona jurídico pública explícita o sin ella no estarán sujetas a IVA, siempre que se den los supuestos adicionales del artículo 7.8º de la LIVA.

En cuanto a la percepción de peajes por el uso de infraestructuras viarias estaremos ante el mismo supuesto.

Si la imposición tributaria la ejerce el ente público territorial se dará el supuesto de *no sujeción*, si por el contrario existe la intermediación de empresa, sea pública o privada, que presta el

[427]**Ley 37/1992, artículo 7.10**. Las prestaciones de servicios a título gratuito a que se refiere el artículo 12, número 3º de esta Ley que sean obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos, incluso los servicios telegráficos y telefónicos prestados en régimen de franquicia.

servicio directamente al usuario, la contraprestación será constitutiva de una tarifa y estará sujeta a IVA.[428]

3.2.4.11.-EL IVA Y LA GESTION DIRECTA

La regla general es que los servicios prestados por los propios poderes públicos no están sujetos a IVA, cuando no exista contraprestación o esta sea de naturaleza jurídico tributaria. Las excepciones consisten en la prestación de las actividades que se regulan en el Anexo I de la sexta directiva y en el artículo 7.8º de la LIVA.

De ello se deduce que la forma de gestión de los servicios públicos se configura como piedra angular para poder determinar la sujeción a este impuesto.

Dentro de la gestión directa se deberá diferenciar si el poder público actúa de forma indiferenciada o bien mediante la interposición de un operador dotado de personalidad jurídica propia.

En este supuesto si el operador actúa como ente instrumental del poder público matriz para la prestación de servicios incluidos en la esfera de sus potestades públicas y reúnen todos los requisitos objetivos exigidos por el artículo 4º de la sexta directiva y 7º de la Ley de transposición en el derecho español, gozarán del beneficio de la no sujeción.

Sobre este extremo se han producido numerosas posturas doctrinales y pronunciamientos jurisprudenciales, siendo aclarados los términos por la reforma operada en el artículo 7.8 por la Ley 28/2014, en los términos ya expuestos con anterioridad..

---

[428]**Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Pleno), de fecha 12 de septiembre de 2.000, asunto C-276/97,** *Caso Comisión de las Comunidades Europeas contra República Francesa***. TJCE\2000\186,** Fallo: Declarar que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2 y 4 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 (LCEur 1977, 138) , 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, y de los Reglamentos (CEE, Euratom) núm. 1553/89 del Consejo, de 29 de mayo de 1989 (LCEur 1989, 701) , relativo al régimen uniforme definitivo de recaudación de los recursos propios procedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido, y 1552/89 del Consejo, de 29 de mayo de 1989 (LCEur 1989, 700) , por el que se aplica la Decisión 88/376/CEE, Euratom (LCEur 1988, 863) relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades, al no considerar sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los peajes de autopista percibidos como contraprestación por el servicio prestado a los usuarios, cuando éste no es ofrecido por un organismo de Derecho público en el sentido del artículo 4, apartado 5, de la mencionada Directiva, y al no poner a disposición de la Comisión de las Comunidades Europeas, como recursos propios procedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido, las cantidades correspondientes a dicho Impuesto que debería haberse recaudado sobre los mencionados peajes y los intereses de demora .

La primera distorsión objeto de controversia se produce cuando el operador instrumental adopta una forma mercantil o cuasi mercantil con dualidad de sujeción a normativa de derecho público y de derecho privado[429].

3.2.4.11.1.-EN CUANTO A LOS ORGANISMOS AUTÓNOMOS.

Estos entes públicos dependientes detentan una plena sujeción al derecho administrativo, tanto en lo relativo a la organización como al funcionamiento, nada hace dudar que se beneficiaran de la no sujeción a IVA cuando detenten todos los requisitos objetivos establecidos en la normativa tributaria de aplicación, es decir, cuando ejerzan funciones públicas, con contraprestación de naturaleza jurídica tributaria o sin contraprestación. Por otra parte estarán sujetos a IVA, cuando desarrollen actividades económicas, o servicios públicos no obligatorios, o de recepción no exigible, que no sean por lo tanto coactivos, y cuya contraprestación detente la naturaleza jurídica de precio público.

3.2.4.11.2.-EN CUANTO A LAS ENTIDADES PÚBLICAS EMPRESARIALES.

La regla general es que al adoptar su funcionamiento al derecho privado están sujetas a IVA, pero antes de la reforma se entendió que se debería completar esta conclusión inicial con el contenido de su actividad.

Se considero con anterioridad a la reforma de la Ley 28/2014, que se podría diferenciar dos supuestos de actividad a los efectos de deducir la sujeción o sujeción a IVA, de forma que si esta consistiese en la de ejecución de actividades propias de una *función pública* que pertenece a la esfera competencial de su ente público territorial matriz, podrían participar del beneficio de la no sujeción tributaria al constituirse como meros órganos técnicos de prestación. Si por otra parte ejercitasen actividades que le son propias y específicas estarían sujetas a IVA.

El asunto ha sido aclarado por la reforma operada en 2.014 en la Ley 37/1992, siendo que en definitiva, y de acuerdo a lo expuesto, las entidades públicas empresariales están sujetas a IVA en cuanto que su actividad sea constitutiva del hecho imponible de este impuesto, por lo tanto están excluidas del régimen de la regla general de no sujeción del artículo 7.8 reservada a las

[429]**LOPEZ PELLICER.,** *"Reforma e innovación de la Ley 57/2003, respecto a la gestión de los servicios locales. Especial referencia a la entidad pública empresarial"*, ed. El Consultor de los Ayuntamientos, 2004, número 19.

administraciones públicas, pero si pueden disfrutar de la regla de no sujeción especial relativa a las encomiendas y la relativa a los servicios prestados a favor de su ente matriz.

Parece ser pues que el legislador, ha sido tajante, al eliminar la polémica sobre sujeción o sujeción de los entes instrumentales sujetos a un régimen de funcionamiento de derecho privado mercantil, optando claramente por la sujeción, y teniendo sin duda como referencia los principios de libre concurrencia y competencia, como prioritarios a salvaguardar respecto de los intereses específicos del sector público en su ámbito organizativo.

3.2.4.11.3.-EN LO QUE RESPECTA A LAS SOCIEDADES MERCANTILES PÚBLICAS

La regla general es su plena sujeción al IVA, dado que actúan en el mercado colocando bienes y servicios con adopción de una forma mercantil.

Cuando estas sociedades prestan servicios públicos de competencia de su ente matriz, solamente estarán exentas de IVA si prestan el servicio directamente al poder público del que dependen pero estarán sujetas si lo prestan directamente a los usuarios (regla especial de no sujeción del artículo 7.8).

El Tribunal Supremo en su **sentencia de 10 de marzo de 2000**, ha entendido que ha sido necesario un precepto con rango de Ley que excluya de la gestión directa, a los meros efectos del IVA, a la prestación de servicios públicos mediante la intermediación de sociedades mercantiles públicas.

Con la regulación del IVA, previa a 2.014, se considero por buena parte de la doctrina, a estas sociedades como una categoría de la gestión directa de servicios públicos, lo que implicaría la exclusión de las sociedades mercantiles públicas de la sujeción a la imposición indirecta.[430]/[431]No obstante, al respecto el Tocaya se había pronunciado en relación a las sociedades mercantiles locales, que la forma de gestión de un servicio público de competencia local es una elección del Ayuntamiento de que se trate, frente a la elección de otras modalidades posibles *(ente sin personalidad jurídica, organismo autónomo…)*, y que esta elección implica unas consecuencias fiscales.

[430]**RODRIGUEZ MARQUEZ**., *"La gestión de los servicios públicos municipales y el impuesto sobre el valor Añadido"*.

[431]**Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 23 de junio de 2004**.

Respecto del hecho de que las sociedades mercantiles actúen como meros órganos técnicos de su ente matriz, prestando servicios a este y financiándose con cargo a los presupuestos públicos, el criterio de la Dirección General de Tributos consistía en que no están sujetas a IVA, siempre que no se originen distorsiones a la libre competencia conforme dispone el *artículo 13 de la Directiva 112/2006/CE*. No obstante esta postura de la DGT ha sido en ocasiones contra decida por pronunciamientos jurisprudenciales.[432]

Por lo tanto, y de todo lo expuesto con anterioridad, se deduce que las sociedades mercantiles públicas plenas *(participadas en su capital social al 100% por un poder público)* y mixtas (*con independencia del nivel de participación del poder público en el capital social)*, están sujetas a IVA en cuanto que su actividad sea constitutiva del hecho imponible de este impuesto, al actuaren el mercado colocando bienes y servicios.

Como se comentó si estas sociedades prestan servicios públicos que son de competencia de un organismo público no estarán sujetas a IVA si prestan el servicio directamente al poder público del que dependen pero estarán sujetas si lo prestan directamente a los usuarios.

La doctrina tributaria *(Dirección General de Tributos)* ha estimado, generalmente, que las sociedades mercantiles deben ser participadas en un 100% por un ente público de derecho administrativo para que les sea de aplicación el régimen de no sujeción al IVA establecido en el artículo 7-8º de la Ley, siempre que además se den los requisitos objetivos y subjetivos establecidos con carácter general.

Hoy en día este asunto ha sido aclarado por el artículo 7.8 reformado en 2.014, en sentido negativo en cuanto a una regla general de no sujeción, que solamente es operativa, de forma especial, en el supuesto de las encomiendas de gestión, y de servicios prestados a favor de la matriz pública de la que dependen.

Por lo tanto fuera de estos supuestos, las sociedades públicas y por lo tanto las de economía mixta, aunque dependientes de un ente público, están sujetas a IVA a todos los efectos *(este tema no obstante, ya ha sido analizado, en referencia a la modificación operada por este artículo por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre en la sección 2ª de este capítulo).*

[432]**Sentencia de la Audiencia nacional de 27 de febrero de 2.007**, están sujetas las operaciones donde los entes públicos son los adquirentes de los bienes o servicios.

No obstante, la conclusión y opción del legislador manifestada en la reforma de 2.014, tiene como antecedentes una amplia discusión en el ámbito doctrinal, jurisdiccional, y jurisprudencial, que en esencia fue el siguiente:

A.-En cuanto a la incidencia de la fiscalidad en esta tipología de sociedades la opinión clásica mantenida por la doctrina administrativa, fue la siguiente:

Sujeción o no sujeción a la imposición sobre el volumen de negocios de las sociedades de economía mixta:

La Dirección General de Tributos (DGT) en resolución número 635/2009 de 31 de marzo (JT\2009\750, código Aranzadi), estableció los criterios de aplicación de las reglas de sujeción al IVA de las sociedades de economía mixta[433].

Estos criterios son los siguientes:

La fundamentación jurídica de la sujeción al IVA de estas sociedades por los servicios prestados, se basa en primer término en el artículo 13.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2.006 (antiguo artículo 4.5 de la Directiva 77/388/CE, de 17 de mayo (sexta directiva)).[434]

[433]**La Dirección General de Tributos (DGT)** en resolución número 635/2009 de 31 de marzo (JT\2009\750, código Aranzadi), **DGT**: "En estas circunstancias, ha de concluirse que **los servicios realizados por la entidad consultante se encuentran sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido** tanto si su destinatario es el Ente público del que depende o bien otras personas o entidades que dependan íntegramente del mismo, o un tercero **al no concurrir la totalidad de requisitos a que se refiere el artículo 7.8º de la Ley 37/1992** (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) a la luz de la indicada jurisprudencia del Tribunal de las Comunidades Europeas, cuales son tener la consideración de órgano técnico-jurídico de derecho público y ejercer una función pública que no se lleve a cabo en concurrencia con el sector privado, que no sea generadora de distorsiones graves o significativas de la competencia ni esté incluida en la lista de actividades recogidas por el Anexo I de la Directiva 2006/112/CE (LCEUR 2006, 3252)" .

[434]**DIRECTIVA 2006/112/CE: Artículo 13***: 1. Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público* ***no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones****. No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia.*

En cualquier caso, los organismos de Derecho público tendrán la condición de sujetos pasivos en relación con las actividades que figuran en el anexo I, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.

A su vez el organismo consultivo (DGT) se remite a la jurisprudencia de la UE, establecida en sentencias del TJCE de fechas del 26 de marzo de 1987 (Asunto C-235/85), 17 de octubre de 1989 (asuntos acumulados C-231/87 y 129/88), 11 de julio de 1985 (asunto C-107/84), y la de 16 de septiembre de 2.008 (asunto C-288/87, Isle os Wright Council). Del examen de esta jurisprudencia se deduce que en principio la no sujeción al IVA solo abarcaba a los organismos públicos y para operaciones que lleven a cabo en su condición de autoridades públicas.

Por lo tanto se debían dar dos requisitos para la no sujeción a IVA: Uno subjetivo consistente en que el ente prestador tenga la condición de organismo público y otro objetivo consistente en que la prestación derive del ejercicio de funciones públicas desarrolladas por el ente público[435].

[435]**STJCE (Sala Primera) de 15 de mayo de 1990 (Asunto C-4/89). TJCE 1660,157.***Caso Comune di Carpaneto Piacentino y otros contra Ufficio provinciale imposta sul valore aggiunto di Piacenza***.** TJCE\1990\157, fallo**:**

Sobre las cuestiones primera y segunda

7Las cuestiones primera y segunda se refieren a la interpretación del párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva.

8 Procede recordar que, en el citado asunto, el Tribunal de Justicia declaró que el párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que las actividades que se desarrollan «en el ejercicio de sus funciones públicas» ***en el sentido de dicha disposición son las que realizan los organismos de Derecho público en el ámbito del régimen jurídico que les es propio, a excepción de las actividades que desarrollen en condiciones jurídicas idénticas a los operadores económicos privados. Incumbe a cada Estado miembro escoger la técnica normativa adecuada para adaptar su Derecho nacional a la regla de no sujeción que establece dicha disposición***.

9 El único aspecto nuevo que se suscita en el presente asunto se refiere a la determinación de si las «funciones administrativas» que ejercen los municipios italianos, en virtud del Decreto núm. 616 del Presidente de la República, de 24 de julio de 1977, deben considerarse como actividades ejercidas por los municipios «en el ejercicio de sus funciones públicas», quedando, en consecuencia, no sujetas al IVA.

10 Sobre el particular, procede recordar que, según la citada sentencia de 17 de octubre de 1989 (asuntos acumulados 231/87 y 129/88, apartado 15), las modalidades de desarrollo de las actividades son las que permiten determinar el alcance de la no sujeción de los organismos públicos. En efecto, en la medida en que dicha disposición supedita la no sujeción de los organismos de Derecho público al requisito de que actúen «en el ejercicio de sus funciones públicas», ***excluye de la no sujeción las actividades que ejercen dichos organismos no en su calidad de sujetos de Derecho público, sino como sujetos de Derecho privado.*** El único criterio que permite distinguir con certeza estas dos categorías de actividades es, por consiguiente, el régimen jurídico aplicable con arreglo al Derecho nacional.

11 La caracterización como «funciones administrativas», por parte del legislador nacional, de determinadas actividades desarrolladas por los municipios puede constituir un indicio de que dichas actividades se hallan sometidas a un régimen de Derecho público. Sin embargo, según la citada sentencia de 17 de octubre de 1989, corresponde al Juez nacional calificar oportunamente las actividades de que se trata teniendo en cuenta el criterio establecido por este

En las sociedades mixtas no se reúnen las condiciones subjetivas requeridas en el artículo 13.1 de la Directiva de 2.006 *(aunque el capital social mayoritario sea de un poder público pero sin alcanzar determinado nivel que será del 100%)* y en consecuencia en los correlativos de la norma jurídica interna objeto de transposición (artículo 7.8º de la LIVA, Ley 37/1992). Ni tan siquiera en el supuesto en que el capital social esté repartido entre dos administraciones públicas, se da tal requisito subjetivo por lo que no se puede invocar la no sujeción tributaria establecida para el ámbito público en el derecho comunitario. De esta doctrina vinculante, se deduce que las sociedades de economía mixta están sujetas al impuesto sobre el valor añadido. La ruptura del requisito subjetivo antes mencionado, supone la inexistencia de un poder público de referencia que gobierne en todo momento la toma de decisiones. Por lo tanto las sociedades de economía mixta (SMX) (con independencia del nivel de participación del poder público matriz en el capital social) están sujetas al IVA, ya que no pueden tener la consideración de un órgano técnico jurídico de derecho público.

Por otra parte desde la perspectiva de la financiación de las SMX, se deduce que en cuanto que ordenen factores de producción y asuman el riesgo económico de su actividad, están en una situación de plena sujeción tributaria con independencia de que se nutran de fondos que les aporte el ente público matriz del que dependen, otra cuestión será la relativa a la naturaleza

---

Tribunal de Justicia.

12 ***Por consiguiente debe contestarse a las cuestiones primera y segunda que el párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que las actividades que se desarrollan «en el ejercicio de sus funciones públicas» en el sentido de dicho precepto son las que realizan los organismos de Derecho público en el ámbito del régimen jurídico que les es propio, a excepción de las actividades que desarrollan en condiciones jurídicas idénticas a los operadores económicos privados. Corresponde al Juez nacional calificar las actividades de que se trate en función de dicho criterio.***

Sobre la tercera cuestión.

13 Para contestar esta cuestión, basta recordar que, en la citada sentencia de 17 de octubre de 1989, este Tribunal de Justicia declaró que el párrafo 2 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que **los Estados miembros están obligados a someter a tributación a los organismos de Derecho público en cuanto a las actividades que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas cuando estas actividades pueden ser ejercidas igualmente, en competencia con ellos, por particulares**, si el hecho de no considerarlos sujetos pasivos pueda dar lugar a distorsiones graves de la competencia, pero no están obligados a adaptar literalmente su Derecho nacional a este criterio ni a precisar los límites cuantitativos de la no sujeción.

Sobre la cuarta cuestión

14 Para contestar a esta cuestión baste recordar que, en la citada sentencia de 17 de octubre de 1989, el Tribunal de Justicia declaró que el párrafo 3 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no impone a los Estados miembros la obligación de adaptar su legislación fiscal al criterio del volumen no insignificante como requisito de la sujeción de las operaciones enumeradas en la lista del anexo D.

de estas aportaciones. La sexta directiva en su artículo 4.5, establecía que los poderes públicos no tendrán la consideración de sujetos pasivos a los efectos del I.V.A. Se excluyen las actividades que se mencionan en el Anexo D, que estarán sujetas en todo caso[436]. La Ley del IVA, (Ley 37/1992, de 28 de diciembre), incorporo este precepto comunitario al derecho interno, considerando como operación no sujeta al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los servicios públicos, sin contraprestación o con contraprestación de naturaleza tributaria

3.2.4.11.4.-LAS FUNDACIONES

La Dirección General de Tributos en resolución vinculante número 2306/2006, de 22 de noviembre, estableció que se deberán examinar si concurren los requisitos objetivo y subjetivo precisos (en el mismo sentido expuesto para el caso de las sociedades de economía mixta para determinar el alcance o no de los supuestos de no sujeción contenidos en el artículo 4.5 de la sexta directiva):

1. El subjetivo en referencia a que el ente en cuestión, sea un órgano de derecho público.
2. El objetivo en referencia a que la actividad económica en cuestión, suponga el ejercicio de una función pública desarrollada por esté.

Por lo tanto la característica de ser una forma de prestación de derecho público es insuficiente por sí misma, ya que es preciso que las actividades que desarrollen estén investidas de la connotación de autoridad pública.

De otra forma los requisitos subjetivo y objetivo se deben dar acumulativamente.[437]

---

[436]**Sentencia del tribunal supremo del reino de España de fecha 12 de junio de 2004**:*«(…) Es incuestionable que las transferencias hechas por el Ayuntamiento de Córdoba a la Sociedad Mercantil SADECO* ***no son contraprestaciones debidas a relaciones jurídico-mercantiles entre ambos, sino aportaciones de naturaleza pública para financiar un mero instrumento de gestión directa del servicio público*** *de limpieza viaria, recogida de basuras y tratamiento de residuos, al margen por completo del concepto de hecho imponible definido en el artículo 3º, apartado 1, de la Ley 30/1985, de 2 de agosto del IVA».*

[437]**STJCE, de 11 de julio de 1985, asunto 107/84, *Comisión contra la República Federal Alemana*, , citada por consulta vinculante DGT Consulta Vinculante D.G.T. de 22 de abril de 2010**: análisis de este precepto a la luz de los objetivos de la Directiva pone de manifiesto que deben reunirse acumulativamente dos requisitos para que pueda aplicarse la exención; a saber, el ejercicio de actividades por parte de un organismo público y el ejercicio de actividades en su condición de autoridad pública; lo que, por una parte, significa que todas las actividades ejercidas por los organismos de Derecho público no quedan automáticamente exentas, sino únicamente las que corresponden a su misión específica de autoridad pública (véase la sentencia de 11 de julio de 1985, Comisión contra la República Federal de Alemania, 107/84, Rec. 1985, p. 2663) y, por otra, que una actividad ejercida por un particular no queda

En consecuencia para determinar si una fundación pública disfruta del alcance de los regímenes de beneficios fiscales establecidos en la legislación y si en todo caso, se beneficia de un supuesto de no sujeción tributaria, se deberá analizar el componente objetivo de su actividad de la siguiente forma:

1º.-Si su financiación es enteramente pública o concurren rendimientos privados.
2º.-Si existe o no riesgo de distorsión de la libre competencia.
3º.-Si existe o no afectación de su actividad a la propia de actividades empresariales, excluyendo de tal consideración las que suponen el desarrollo de actividades públicas.

Por lo tanto si se dan conjuntamente las tres connotaciones anteriores, se producirá el supuesto de alcance de la situación tributaria prevista para los entes públicos territoriales, caso contrario no.

La justificación de tal aseveración se encuentra en que los entes instrumentales (tal es el supuesto de las fundaciones) pueden ejercer, al igual que el ente territorial público matriz de referencia, actividades públicas y actividades económicas de mercado sujetas a las reglas generales de la competencia.

3.2.4.12.-EL IVA Y LA GESTIÓN INDIRECTA

Como se ha mencionado en apartados anteriores del presente trabajo, existe una amplia discusión doctrinal sobre la naturaleza jurídica de la contraprestación que obtienen los operadores a los que se confía la gestión indirecta de un servicio público por parte de los usuarios prevaleciendo en la actual la consistente en que se trata de un precio privado, tras la reforma operada en 2.011 del artículo 2 de la LGT de 2.003.

exenta del IVA por el mero hecho de que consista en actos cuya ejecución entra dentro de las prerrogativas de la autoridad pública".

Con independencia de esta discusión doctrinal lo cierto es que a tenor de la regulación legal existe una plena sujeción al impuesto con independencia de cuando sea de aplicación una exención regulada en el artículo 20 de la LIVA[438].

Este hecho es independiente de la no sujeción del otorgamiento de la concesión administrativa, con las excepciones ya referidas con anterioridad (uso de inmuebles en aeropuertos).

Los cánones que deba satisfacer la Administración al operador indirecto están sujetos a IVA, con independencia de que se traten de contraprestaciones a la amortización o a la explotación.

3.2.4.12.1.-EL IVA EN LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS.

En el *apartado 9º del artículo 7 de la LIVA*[439] se establece un supuesto de no sujeción relacionado con el anteriormente examinado (7.8º); es el relativo a las concesiones y autorizaciones administrativas.

Se aplica el mismo tratamiento a las concesiones de servicios públicos que a las concesiones de bienes de dominio público con las excepciones referidas. Esta no sujeción tributaria ha supuesto un amplio debate en la doctrina tributaria.

Por una parte determinados autores han sostenido de que difícilmente se puede entender que las concesiones demaniales de bienes de dominio público puedan considerarse como entrega

[438]**Entre otros autores, opinan sobre este debate los siguientes autores:**

RUBIO DE URQUIA., *"A vuelta con las tasas y el servicio del suministro de agua",* en Revista Tributos locales, ed. Renta Grupo Editorial, SA, nº 51, 2005. Madrid.

RUBIO DE URQUIA*., "Servicios locales gestionados en régimen de concesión administrativa: ¿tasa o precio público*?, en Revista Tributos Locales, nº 62, 2006.

FERNÁNDEZ PAVES*., "Las tasas locales por servicios y actividades tras la nueva LGT",* en Revista Tributos Locales, núm., 52, 2006.

RAMALLO MASSANET., *"Tasas, precios públicos y precios privados",* en Revista española de derecho financiero, nº60, 1996.

GARCIA DE ENTERRÍA*., "La actividad industrial y mercantil de los municipios",* en. Revista de administración pública, número 17, 1995.

[439]**Ley 37/1992, artículo 7.9: 9º.** 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.

de bienes, ya que derivan de una habilitación estrictamente administrativa sin que exista ningún ejercicio de actividad empresarial o profesional[440], otros autores entienden que aunque no exista traslación del dominio *(hecho inherente a la condición o naturaleza jurídica del bien de dominio público que es inalienable),* sí que existe una transferencia de bienes con valor económico.

En cuanto a las concesiones de servicios públicos podríamos citar a título de ejemplo la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central que ha establecido que no están sujetas a IVA las concesiones de explotación de los servicios municipales de abastecimiento de agua potable a domicilio[441].

Por otra parte el ejercicio de la facultad administrativa de rescatar las concesiones de servicios públicos a operadores privados mediante indemnización tampoco se considera una operación sujeta a IVA.

3.2.4.13.-EL IVA Y LA ENCOMIENDA DE GESTIÓN A ENTES DEPENDIENTES

Esta forma de gestión, ya ha sido expuesta en el capítulo I, dentro del apartado correspondiente.

En lo que respecta a la aplicabilidad de la regla especial de no sujeción al IVA, del artículo 7.8 de la Ley 37/1992 (cuyo análisis ya ha sido realizado con anterioridad en esta sección 2ª), deberemos diferenciar tres cuestiones:

1ª.-OBJETIVA: Se debe producir una prestación de actividad económica mediante encomienda de gestión tal como se regula en el artículo 15 de la Ley 30/1992, del régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común.[442]

2ª.-SUBJETIVA: Para que, el sujeto que recibe la encomienda de gestión, se conciba como un ente instrumental o un órgano jurídico-técnico, debe adaptarse a las definiciones legales de la legislación de contratos públicos, en la siguiente forma:

---

[440]**LAS HERAS MERINO, M.A.**

[441] Resolución de 26 de junio de 1996, confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 30 de octubre de 1996.

[442]**BLAZQUEZ LIDOY.,** *"IVA y encomiendas de gestión", ref.* jurisprudencia tributaria Aranzadi, nº 4, 2006.

A.-Que se ejerza por el ente matriz un control análogo sobre el ente instrumental, al que pueden ejercer sobre sus propios servicios, en el siguiente sentido:

A.1.-Esto implica que el poder público, pueda nombrar a los órganos de gestión unilateralmente, y pueda proceder a dictar sus líneas de actuación, conforme las normas de organización del órgano instrumental, que deriven de sus propias normas de funcionamiento interno acorde a su propia naturaleza jurídica, sea esta de derecho administrativo, o de derecho privado.

A.2.-De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 24.6 del TRLCSP, significa que el poder público dominante, pueda dictar instrucciones unilateralmente al receptor de la encomienda, y fijarle el régimen tarifario que podrá percibir, por el usuario de un servicio público encomendado.

Encomiendas realizadas por las sociedades públicas: Si se realiza la encomienda por una mercantil pública a favor de su ente matriz, está actuando como órgano jurídico técnico de su matriz y tampoco se producirá la sujeción, pero debiéndose producir la particularidad jurídica de una situación participativa plena en el capital social. Se excluye pues a las sociedades mixtas de tal regla de no sujeción.

Por lo tanto, la totalidad de su capital social tendrá que ser de titularidad pública.

3º.-GRATUIDAD: La encomienda debe realizarse de forma gratuita para que se produzca el supuesto de no sujeción, ya que siendo preciso que el encomendante, sea un medio instrumental de un poder público (*de una administración pública o de sus podres adjudicadores en los términos de, la Ley de Contratos del Sector Público*), es decir, del ente matriz, sea este estatal, autonómico o local, debe reunir los requisitos del artículo 24.6 y 3.1 del texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, y en consecuencia es el poder encomendante quien debe fijar la retribución de la encomienda, y no el ente encomendado.

Es este el sentido de la gratuidad aquí referida. Por lo tanto para saber si una sociedad pública que recibe una encomienda de gestión de su ente público matriz, está o no sujeta a IVA, se debe analizar si la encomienda es gratuita u onerosa de naturaleza mercantil *(en el sentido expuesto en el apartado 3º anterior)* y además cumple los requisitos objetivos y subjetivos del artículo 7.8 de la Ley del IVA.

3.2.4.14.-EL IVA Y LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN

En otras ocasiones los servicios públicos se prestan mediante convenios de colaboración. En esta modalidad prestacional se debería discernir si el ente público actúa o no en el ejercicio de sus funciones públicas y conviene con otras administraciones públicas o con personas privadas. Si la contestación es positiva las contraprestaciones obtenidas por la operación objeto del convenio de colaboración no estarían sujeta a IVA.

Si el convenio es de o con sociedades mercantiles existirá sujeción al IVA. Tal es el supuesto habitual del convenio de los entes públicos con sociedades mercantiles para la eliminación, tratamiento y reciclado de los residuos sólidos urbanos. Igualmente los convenios para el tratamiento de fangos derivados de procesos de depuración de aguas residuales.

3.2.4.15.-EL IVA Y LAS EXACCIONES RELATIVAS A LA EXENCIÓN DE LOS ENTES O GESTORES PÚBLICOS PRESTADORES DE SERVICIOS PÚBLICOS EN LA UNIÓN EUROPEA

En este apartado se puede citar,la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 4 de junio de 2.009[443].

De esta Sentencia y a los efectos del presente trabajo interesa:

[443]Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 4 de junio de 2.009, asunto C-102/08, Caso FINANZAMT DÜSSELDORF-SÜD contra VERMIETUNGSGESELLSCHAFT MBH AND CO. OBJEKT OFFENBACH KG. TJCE\2009\149:73Ahora bien, no puede excluirse que el hecho de no considerar sujeto pasivo a un organismo de Derecho público que desarrolla ciertas actividades u operaciones, obstaculizando así el ejercicio de dicho derecho a la deducción del IVA, pueda repercutir en la cadena de entregas de bienes y de prestaciones de servicios en perjuicio de sujetos pasivos que operen en el sector privado.

74En efecto, en el asunto principal, tal como se ha puesto de manifiesto en los apartados 17 a 21 de la presente sentencia, el hecho de que la IHK no sea considera sujeto pasivo impide que Salix, persona jurídica de Derecho privado, se beneficie del derecho a la deducción del IVA soportado.

75Se deduce de las consideraciones anteriores que el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 138) se aplica igualmente a las distorsiones graves de la competencia en perjuicio de organismos de Derecho público.

76En estas circunstancias, procede responder a la segunda cuestión que el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 138) debe interpretarse en el sentido de que los organismos de Derecho público deben considerarse sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, no sólo cuando el hecho de no considerarlos sujetos pasivos en virtud de los párrafos primero o cuarto de dicha disposición dé lugar a distorsiones graves de la competencia en perjuicio de sus competidores privados, sino también cuando dé lugar a tales distorsiones en su propio perjuicio

A.-El concepto de ente de derecho público a los efectos del impuesto de volumen de negocios,

B.-La no sujeción al IVA de las operaciones efectuadas por entes de derecho público que supongan el ejercicio de funciones públicas,

C.-Así como sus excepciones en los supuestos de alterar gravemente la libre competencia.

En dicha línea se incide en la sentencia examinada, en la regulación en el derecho alemán de tales aspectos así como el concepto de empresa pública y/o entes de derecho público que ejercen actividades empresariales. Esta sentencia, sobre un caso concreto, incide en la interpretación de la regla de la no sujeción a IVA de los entes de derecho público prestadores de servicios públicos o que desarrollan actividades económicas de interés general, ejerciendo funciones reguladas por el derecho público y cuáles son sus excepciones. Todo ello en aplicación del apartado 5º del artículo cuarto de la sexta directiva.

De esta Sentencia se deduce: 1.-La consideración de la exención tributaria respecto de las actividades propias de un ente público (en ejercicio de funciones públicas), que están consideradas exentas en virtud del artículo 13 de la directiva, es una facultad o posibilidad de los Estados miembros de la Unión y no una obligación. Para ser efectiva deben ejercerla mediante su regulación legal en el derecho interno. Para ello se debe discernir qué actividades exentas del artículo 13 de la directiva, se podrán consideraran como actividades públicas. En consecuencia para el ejercicio de la facultad establecida en el artículo 4.5[444], párrafo cuarto de la directiva es preciso una elección expresa del legislador nacional a tal respecto.

2.-El párrafo segundo del número cinco del artículo 4º de la sexta directiva, no específica quienes deben considerarse, subjetivamente, como perjudicados desde la perspectiva de producirse una grave lesión a la competencia por la aplicación de la regla de no sujeción.

Por ello los entes públicos que ejercen actividades económicas en ejercicio de funciones públicas reguladas por el derecho público, deben considerase sujetos pasivos cuando la no consideración como tales provoque graves quebrantos de la libre competencia, tanto en perjuicio de terceros competidores como en su propio perjuicio respecto de ellos.

[444]**SEXTA DIRECTIVA**: *"5. Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones."*

3.2.4.16.-EL IVA Y LOS SUPUESTOS ESPECIALES DE EXENCIONES, APLICABLES A ACTIVIDADES PÚBLICAS. LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 20.1.20º. LA GESTIÓN URBANÍSTICA

En el marco del presente trabajo, y con independencia de lo mencionado en apartados anteriores analizaremos la exención del artículo 20.1.20º de la Ley del Impuesto sobre el valor Añadido. La exención se refiere a las transmisiones de terrenos en el ámbito de la gestión urbanística.

En primer lugar mencionar que la doctrina de la Dirección General de Tributos, considera estas transmisiones como una entrega de bienes en la medida en que suponen la transmisión del poder de disposición sobre bienes inmuebles que antes eran propiedad de otra persona o entidad.[445]

El momento del devengo es el propio de la aprobación del acto por el que se aprueba el correspondiente proyecto de reparcelación o equidistribución, citando al respecto el artículo 111 del Real Decreto 3288/1978, de 5 de agosto.[446]

La importancia de esta exención en lo que respecta a las formas de prestación de actividades administrativas de gestión urbanística, se concreta en el supuesto de la transmisión de terrenos destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies destinadas a la red viaria del dominio público afecto a uso público.

En cuanto estos equipamientos públicos puedan revertir en entes públicos o en entidades públicas de gestión urbanística, se diferenciarán los supuestos de no sujeción y exención.

De tal forma que si la cesión es obligatoria y el receptor es un ente público, nos encontraríamos ante un supuesto de no sujeción.

Por el contrario si la causa es una expropiación, la operación estaría sujeta pero exenta de IVA y también exenta del impuesto de transmisiones patrimoniales.[447]

---

[445]**Consulta DGT de 4 de diciembre de 2003**: "*en las transmisiones de aprovechamientos, lo transmitido otorga al adquirente el derecho a edificar una superficie mayor a la que tenía derecho con los inmuebles de que disponía; en definitiva, su contenido se parece más a una transmisión de terrenos edificables que a un derecho real de goce o disfrute sobre terrenos determinados*".

[446]**DGT, consulta del 17 de junio de 2.005.**

[447]Artículo 45.I.A) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

Más relevante es la no sujeción de los terrenos y cesiones en general, de terrenos a favor de las administraciones públicas actuantes. Hasta momentos recientes la doctrina de la Dirección General de Tributos, sostenía que dichas cesiones constituían operaciones sujetas al impuesto, siempre que fuesen realizadas por un profesional o empresario en el desarrollo propio de su actividad. Esta operación era considerada como un autoconsumo, sujeto a imposición por aplicación del artículo 9.1º.b) de la LIVA (transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo).

De esta premisa de sujeción derivaban dos supuestos de exención, una por el destino de los terrenos a dotaciones públicas consistentes en parques, jardines o viales, y otra cuando los terrenos se cediesen sin urbanizar. No obstante la Resolución 2/2.000, de 22 de diciembre, supuso un cambio de criterio, afirmando que en este último supuesto no nos encontramos ni ante una entrega de bienes ni ante prestaciones de servicios. Por lo tanto las cesiones obligatorias de aprovechamiento urbanístico a favor de los Ayuntamientos es una operación no sujeta al impuesto sobre el valor añadido.

No obstante si están sujetas las posteriores transmisiones que realice la administración urbanística de los terrenos en que se materializa la cesión.

En cuanto a la sustitución de la cesión de terrenos por su equivalencia en metálico, la opinión mayoritaria es que también supone un supuesto de no sujeción.

Tal afirma el Ministerio de Fomento en su informe de 13 de julio de 1998, donde se establece que se trata de una alternativa de cumplimentar la obligación legal de ceder el aprovechamiento, tratase en terrenos donde esta se materializa, tratase de la correspondiente equivalencia en metálico

3.2.5.-LA FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA ESPECIAL EN EL DERECHO INTERNO ESPAÑOL

No solamente en las actividades económicas en general que pueda realizar el sector público, sino de forma específica, aunque sea indirectamente en el supuesto de ejercicio de servicios públicos, la imposición indirecta especial es de relevancia en determinados supuestos vinculados. Por citar un mero ejemplo, son algunos los municipios que prestan como servicio público en formas de gestión directa, la explotación de puertos náuticos deportivos, y en consecuencia instalaciones anexas como los surtidores de combustibles. Siendo que de una u otra forma, el usuario final de dichos servicios públicos se ve afectado por la imposición

indirecta especial, motivo por el cual el asunto merece un tratamiento sintético en la presente exposición.

Es preciso mencionar con carácter previo, la regulación específica en el derecho comunitario, efectuada por la Directiva 2008/118/CEE, de 16 de diciembre[448], circunscribiendo esta exposición a las definiciones del artículo1º[449]

Se establece una **CÓMITE DE IMPUESTOS ESPECIALES**, que asesorará y asistirá a la Comisión Europea en la materia, cuyos objetivos se definen en el artículo 44 de la Directiva, de forma que además de los cometidos previstos en el artículo 43, el Comité de Impuestos Especiales estudiará las cuestiones planteadas por su presidente, ya sea por iniciativa propia o a instancias del representante de un Estado miembro, relativas a la aplicación de las disposiciones comunitarias en materia de impuestos especiales.

Se regula en su artículo 15, la exención de impuestos especiales a los productos vendidos en determinadas áreas a los pasajeros de medios de transporte, que puedan transportarlos personalmente,

Se regulan determinadas exenciones en el artículo 12.

---

[448] **Modificada por la Directiva 2013/61/UE, de 17 de diciembre; así como por la Directiva 2010/12/UE, de 16 de febrero.**

[449]**Directiva 2008/118/CEE, de 16 de diciembre, artículo 1.** *"1. La presente Directiva establece el régimen general en relación con los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo de los productos que se mencionan a continuación (en lo sucesivo, «los productos sujetos a impuestos especiales»):*

a) Productos energéticos y electricidad, regulados por la Directiva 2003/96/CE;

b) alcohol y bebidas alcohólicas, regulados por las Directivas 92/83/CEE y 92/84/CEE;

c) labores del tabaco, reguladas por las Directivas 95/59/CE, 92/79/CEE y 92/80/CEE.

2. Los Estados miembros podrán imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, a condición de que tales gravámenes respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. Dichas normas no incluyen las disposiciones relativas a las exenciones.

3. Los Estados miembros podrán recaudar impuestos sobre:

a) Productos distintos de los sujetos a impuestos especiales;

b) prestaciones de servicios, incluidos los relacionados con productos sujetos a impuestos especiales, que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios.

No obstante, la imposición de tales gravámenes no podrá dar lugar, en el comercio entre Estados miembros, a trámites conexos al cruce de fronteras".

Se define el devengo del impuesto, en relación al concepto jurídico de "despacho a consumo".[450]

Detentan un tratamiento especial de exclusión, lo siguientes territorios de Estados de la U.E:

1. En la República Federal de Alemania: la Isla de Helgoland y el territorio de Büsingen.
2. En la República Francesa: los departamentos franceses de ultramar.
3. En la República Italiana: Livigno, Campione d'Italia y las aguas italianas del lago de Lugano.
4. En la República de Finlandia: las Islas Aland.
5. En el Reino Unido: Islas del Canal.

---

[450]**Directiva 2008/118/CEE, de 16 de diciembre, artículo 7. 1.** *El impuesto especial se devengará en el momento y en el Estado miembro de despacho a consumo.*

2. A efectos de la presente Directiva se considerará «despacho a consumo» cualquiera de los siguientes supuestos:

a) la salida, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo;

b) la tenencia de productos sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo cuando no se hayan percibido impuestos especiales con arreglo a las disposiciones aplicables del derecho comunitario y de la legislación nacional;

c) la fabricación, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo;

d) la importación, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales, a no ser que dichos productos se incluyan en un régimen suspensivo inmediatamente después de su importación.

3. **El momento del despacho a consumo será:**

a) en los supuestos a que se refiere el artículo 17, apartado 1, letra a), inciso ii), el momento de la recepción de productos sujetos a impuestos especiales por el destinatario registrado;

b) en los supuestos a que se refiere el artículo 17, apartado 1, letra a), inciso iv), el momento de la recepción de productos sujetos a impuestos especiales por el destinatario;

c) en los supuestos a que se refiere el artículo 17, apartado 2, el momento de la recepción de productos sujetos a impuestos especiales en el lugar de su entrega directa.

4. La destrucción total o pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo por causa inherente a la propia naturaleza de la mercancía, a circunstancias imprevisibles o fuerza mayor, o bien como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro, no se considerará despacho a consumo.

A efectos de la presente Directiva, los productos se considerarán totalmente destruidos o perdidos de forma irremediable cuando ya no puedan utilizarse como productos sujetos a impuestos especiales.

Cuando se produzca una destrucción total o pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales, ésta deberá demostrarse a satisfacción de las autoridades competentes del Estado miembro en que se haya producido o detectado, si no es posible determinar dónde se ha producido.

5. Cada Estado miembro establecerá sus propias normas y condiciones con arreglo a las cuales se determinarán las pérdidas a que se refiere el apartado 4.

6. En el Reino de España: Islas Canarias, Ceuta y Melilla.

En cuanto al derecho interno español, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales[451], justifica en su preámbulo la necesidad de proceder a la regulación de esta imposición indirecta a la luz de las exigencias derivadas del Acta Única Europea y de las diferentes directivas armonizadoras.[452]

---

[451] **Profusamente modificada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre**; y por las Leyes 22/2013, de 23 de diciembre, 16/2013, de 29 de octubre, 15/2012, de 27 de diciembre, 17/2012, de 27 de diciembre, 16/2012, de 27 de diciembre y 2/2012, de 29 de junio.; así como por el Real Decreto Ley 20/2012, de 13 de julio; 12/2012, de 30 de marzo y 20/2011, de 30 de diciembre; entre otras.

[452]**PREÁMBULO DE LA LEY 38/1992**: La configuración de la Comunidad Económica Europea como un mercado interior, establecida en el Acta Única Europea , implica la libertad, entre otras, de la circulación de mercancías sin que se sometan a controles como consecuencia del cruce de las fronteras interiores, haciendo necesaria una profunda modificación de la imposición indirecta que venía respondiendo, en lo que a la circulación intracomunitaria se refiere, a un modelo basado precisamente en la realización de ajustes fiscales en las fronteras.

Esta modificación afecta a los impuestos especiales de fabricación que constituyen, junto con el Impuesto sobre el Valor Añadido, las figuras básicas de la imposición indirecta y se configuran como impuestos sobre consumos específicos, gravando el consumo de unos determinados bienes, además de lo que lo hace el IVA en su condición de impuesto general. Este doble gravamen se justifica en razón a que el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos genera unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extra fiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etcétera.

Esta adaptación de la imposición indirecta a la nueva configuración de la Comunidad como un espacio sin fronteras debe producirse de una forma armonizada para todos los Estados miembros, con el fin de que no se produzcan distorsiones a la competencia, se controlen sus efectos sobre otras políticas comunitarias y se haga posible que los impuestos se recauden por los Estados donde se produzca el consumo. Como consecuencia de todo lo anterior se ha aprobado un conjunto de Directivas que junto con las preexistentes 72/464/CEE y 79/32/CEE, debidamente modificadas, constituyen el marco definitivo de la imposición por Impuestos Especiales a nivel comunitario. En concreto, tales disposiciones son las siguientes (PARTE DE ELLAS PARCIALMENTE DEROGADAS Y/O MODIFICADAS):

1º.-Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales. **DEROGADA A PARTIR DEL 1 DE ABRIL DE 2.010.**

2º.- Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre las bebidas alcohólicas y el alcohol.

3º.- Directiva 92/84/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos impositivos del impuesto especial sobre las bebidas alcohólicas y sobre el alcohol.

4º.- Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos.

5º.- Directiva 92/82/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos.

En su título preliminar la Ley define lo que deberemos entender por impuestos especiales:

1. Se trata de impuestos de naturaleza indirecta.
2. Recaen sobre el consumo.
3. Afectan a una fase económica única al contrario que el impuesto sobre el valor añadido que es un impuesto de cascada.
4. Gravan la fabricación, importación, introducción de determinados productos en el mercado interior, articulación y consumo de determinados bienes específicos.
5. Se subdividen en tres grandes categorías: Los impuestos de fabricación, sobre determinados medios de transporte y sobre el consumo de carbón.

Para una comprensión de la dinámica de los impuestos especiales, es conveniente tener en cuenta las definiciones del artículo 4º de la Ley[453]

6º.- Directiva 72/464/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1972, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco.

7º.- Directiva 79/32/CEE del Consejo, de 18 de diciembre de 1978, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco.

8º.- Directiva 92/78/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, que modifica las Directivas 72/464/CEE y 79/32/CEE relativas a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco.

9º.- Directiva 92/79/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre cigarrillos.

10º.- Directiva 92/80/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre las labores del tabaco distintas de los cigarrillos.

Las profundas modificaciones que las mencionadas directivas implican respecto de la Ley 45/1985, de 23 de diciembre , hacen aconsejable promulgar una nueva ley reguladora de esta parte de la imposición indirecta que, adaptada a la nueva normativa comunitaria, respete en lo posible la estructura actual e introduzca todas las mejoras que la experiencia ha puesto de manifiesto, con el fin de que la gestión de estos impuestos produzca los menores costes indirectos posibles a los sectores afectados, al tiempo que asegure la eficacia de su gestión.

[453]Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales**, a los efectos de este título, se entenderá por:**

1. "Ámbito territorial interno": El territorio en el que se exigirán los impuestos especiales de fabricación conforme a lo dispuesto en el artículo 3 de esta Ley.

2. "Ámbito territorial comunitario no interno": El territorio de la Comunidad excluido el ámbito territorial interno.

3. "Autoconsumo": El consumo o utilización de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación efectuados en el interior de los establecimientos donde permanecen dichos productos en régimen suspensivo.

4. "Aviación privada de recreo": La realizada mediante la utilización de una aeronave, que no sea de titularidad pública, por su propietario o por la persona que pueda utilizarla, mediante arrendamiento o por cualquier otro título, para fines no comerciales y, en particular, para fines distintos del transporte de pasajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso.

5. "Código Administrativo de Referencia": Número de referencia asignado por las autoridades competentes del Estado miembro de expedición al documento administrativo electrónico, una vez que los datos del borrador han sido validados. Las referencias a este código se harán mediante las siglas "ARC".

6. "Códigos NC": Los códigos de la nomenclatura combinada establecida por el Reglamento (CEE) número 2658/87, de 23 de julio de 1987 (LCEur 1987, 3037) ... Para la determinación del ámbito objetivo de aplicación de los impuestos especiales de fabricación, serán de aplicación, con carácter general, los criterios establecidos para la clasificación de mercancías en la nomenclatura combinada y, en particular, las reglas generales para la interpretación de la nomenclatura combinada, las notas de sección y de capítulo de dicha nomenclatura, las notas explicativas del sistema armonizado de designación y codificación de mercancías del Consejo de Cooperación Aduanera, los criterios de clasificación adoptados por dicho Consejo, y las notas explicativas de la nomenclatura combinada de las Comunidades Europeas.

7**. "Comunidad" y "Territorio de la Comunidad":** Los territorios de los Estados miembros, tal como están definidos para cada Estado miembro en el artículo 299 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, con excepción de los territorios nacionales siguientes:

-En la República Federal de Alemania: la Isla de Helgoland y el territorio de Büsingen.

-En la República Francesa: los departamentos franceses de ultramar.

-En la República Italiana: Livigno, Campione d'Italia y las aguas italianas del lago de Lugano.

-En la República de Finlandia: las Islas Aland.

-En el Reino Unido: Islas del Canal.

-En el Reino de España: Islas Canarias, Ceuta y Melilla.

8. "Depositario autorizado": La persona o entidad a la que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), General Tributaria, titular de una fábrica o de un depósito fiscal.

9. "Depósito de recepción": El establecimiento del que es titular un destinatario registrado que no sea ocasional donde, en el ejercicio de su profesión y en virtud de la autorización concedida por las autoridades competentes del Estado miembro de destino, pueden recibirse productos objeto de los impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo procedentes de otro Estado miembro.

10. "Depósito fiscal": El establecimiento o la red de oleoductos o gasoductos donde, en virtud de la autorización concedida y con cumplimiento de las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, pueden almacenarse, recibirse, expedirse y, en su caso, transformarse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

11. "Destinatario registrado": Cualquier persona o entidad a la que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, autorizada en el ejercicio de su profesión y en las condiciones que se establezcan reglamentariamente, a recibir en un depósito de recepción del que será titular, productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo procedentes de otro Estado miembro. El destinatario registrado podrá ser autorizado, con cumplimiento de las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, a recibir sólo a título ocasional, en régimen suspensivo, una determinada expedición de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación procedentes de otro Estado miembro. En este último caso, no será necesariamente titular de un depósito de

recepción.

12. "Entrega directa": La circulación de productos objeto de los impuestos especiales en régimen suspensivo hasta un lugar de entrega directa autorizado por las autoridades competentes del Estado miembro de destino, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, si dicho lugar ha sido designado por el depositario autorizado en ese Estado miembro o por el destinatario registrado.

13. "Envíos garantizados": El procedimiento de circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, por los que ya se ha devengado el impuesto en el Estado miembro de origen, con destino a un receptor autorizado en el Estado miembro de destino, con las restricciones que se establecen en el artículo 63 en cuanto a recepciones en el ámbito territorial interno, siempre que tales productos no sean enviados o transportados, directa o indirectamente, por el vendedor o a cargo del mismo y que se cumplan las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente.

14. "Estado miembro" y "Territorio de un Estado miembro": el territorio de cada uno de los Estados miembros de la Comunidad a los que es aplicable el Tratado, conforme a lo previsto en el artículo 299 del mismo, con excepción de los territorios terceros a los que se refiere el punto 30.

15. "Expedidor registrado": Cualquier persona o entidad a la que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, autorizada por las autoridades competentes del Estado miembro de importación a enviar, en el ejercicio de su profesión y en las condiciones que fijen dichas autoridades, productos objeto de los impuestos especiales en régimen suspensivo sólo desde el lugar de su importación en el momento de su despacho a libre práctica con arreglo al artículo 79 del Reglamento (CEE) núm. 2913/92 (LCEur 1992, 3275 y LCEur 1996, 3891 y LCEur 1998, 1681) .

16. "Exportación": La salida del ámbito territorial interno de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con destino fuera del territorio de la Comunidad. No obstante, no se considerará exportación la salida del territorio de la Comunidad de los carburantes contenidos en los depósitos normales de vehículos y contenedores especiales y utilizados en el funcionamiento de los mismos con ocasión de su circulación de salida del referido ámbito.

17. "Fábrica": El establecimiento donde, en virtud de la autorización concedida, con las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, pueden extraerse, fabricarse, transformarse, almacenarse, recibirse y expedirse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

18. "Fabricación": La extracción de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación y cualquier otro proceso por el que se obtengan dichos productos a partir de otros, incluida la transformación, tal como se define en el apartado 32 de este artículo, todo ello sin perjuicio de lo establecido en el apartado 3 del artículo 15 de esta Ley.

19. "Importación": La entrada en el territorio de la Comunidad de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, a menos que los productos, en el momento de su entrada en dicho territorio, sean incluidos en un procedimiento o régimen aduanero suspensivo, así como su despacho a consumo partiendo de un procedimiento o régimen aduanero suspensivo.

20. "Navegación marítima o aérea internacional": La realizada partiendo del ámbito territorial interno y que concluya fuera del mismo o viceversa. Asimismo se considera navegación marítima internacional la realizada por buques afectos a la navegación en alta mar que se dediquen al ejercicio de una actividad industrial, comercial o pesquera, distinta del transporte, siempre que la duración de la navegación, sin escala, exceda de cuarenta y ocho horas.

21. "Navegación privada de recreo": La realizada mediante la utilización de una embarcación, que no sea de titularidad pública, por su propietario o por la persona que pueda utilizarla, mediante arrendamiento o por cualquier otro título, para fines no comerciales y, en

particular, para fines distintos del transporte de pasajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso.

22. "Productos de avituallamiento": Las provisiones de a bordo, los combustibles, carburantes, lubricantes y demás aceites de uso técnico.

23. "Productos objeto de los impuestos especiales de fabricación": Los productos incluidos en el ámbito objetivo de cada uno de dichos impuestos.

24. "Provisiones de a bordo": Los productos destinados exclusivamente al consumo de la tripulación y los pasajeros.

25. "Receptor autorizado": La persona o entidad a la que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, autorizada con cumplimiento de las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, a recibir, con fines comerciales, una determinada expedición de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación procedente de otro Estado miembro en el que ya se ha producido el devengo del impuesto.

26. "Régimen aduanero suspensivo": Cualquiera de los regímenes previstos en el Reglamento (CEE) núm. 2913/92 en relación con el control aduanero del que son objeto las mercancías no comunitarias en el momento de su introducción en el territorio aduanero de la Comunidad, en depósitos temporales o en zonas francas o depósitos francos, así como cualquiera de los regímenes a que se refiere el artículo 84, apartado 1. letra a), del citado Reglamento.

27. "Régimen suspensivo": El régimen fiscal, consistente en la suspensión de impuestos especiales, aplicable a la fabricación, transformación, tenencia o circulación de productos objeto de los impuestos especiales no incluidos en un régimen aduanero suspensivo.

28. "Representante fiscal": La persona o entidad designada por un vendedor dentro del sistema de ventas a distancia, establecido en otro Estado miembro de la Comunidad y autorizada por la Administración Tributaria española, previo cumplimiento de los requisitos que se establezcan reglamentariamente, para garantizar el pago, así como para efectuarlo posteriormente, en lugar del vendedor a distancia, de los impuestos especiales de fabricación correspondientes a los productos enviados por el vendedor que representa.

29. "Tercer país": Todo Estado o territorio en el que no se aplique el Tratado.

El Principado de Mónaco, San Marino, las zonas de soberanía del Reino Unido de Akrotiri y Dhekelia, y la Isla de Man, no tendrán la consideración de terceros países.

Sin perjuicio de lo anterior, los movimientos de productos sujetos a impuestos especiales con origen o destino en:

a) El Principado de Mónaco tendrán la misma consideración que los movimientos con origen o destino en Francia;

b) San Marino tendrán la misma consideración que los movimientos con origen o destino en Italia;

c) las zonas de soberanía del Reino Unido de Akrotiri y Dhekelia tendrán la misma consideración que los movimientos con origen o destino en Chipre;

d) la Isla de Man tendrán la misma consideración que los movimientos con origen o destino en el Reino Unido. Los movimientos de productos sujetos a impuestos especiales con origen o destino en Jungholz y Mittelberg (Kleines Walsertal) tendrán la misma consideración que los movimientos con origen o destino en Alemania.

30. "Territorio tercero":a) Los territorios comprendidos en el territorio aduanero de la Comunidad que se citan a continuación: Islas Canarias, Departamentos franceses de Ultramar, Islas Aland, Islas del Canal.

b) Los territorios a los que se refiere el artículo 299, apartado 4, del Tratado.

HECHO IMPONIBLE.-Se define en el artículo 5º, de la Ley[454]

A.-INCIDENCIA EN EL ÁMBITO DE LOS OPERADORES PÚBLICOS DE SERVICIOS:

1º.-En cuanto a los impuestos especiales de fabricación, la Ley establece determinados supuestos de exención por destino de los bienes fabricados, en relación a determinados entes de naturaleza jurídico pública nacional e internacional.

---

c) Los siguientes territorios no comprendidos en el territorio aduanero de la Comunidad: Isla de Helgoland, Territorio de Büsingen, Ceuta, Melilla, Livigno, Campione d'Italia, Las aguas italianas del lago de Lugano.

31. "Tiendas libres de impuestos": Establecimientos situados en el recinto de un aeropuerto o de un puerto, ubicados en el territorio español peninsular o en las Islas Baleares que, cumpliendo los requisitos establecidos reglamentariamente, efectúen entregas de bebidas alcohólicas o de labores del tabaco libres de impuestos, a viajeros que los transporten como equipaje personal, en un vuelo o travesía marítima, con destino a un tercer país o a un territorio tercero. Los establecimientos a que se refiere el párrafo anterior, no podrán efectuar entregas de cerveza, productos intermedios y bebidas derivadas, libres de impuestos, a viajeros que las transporten como equipaje personal con destino a las Islas Canarias. También se consideran tiendas libres de impuestos los establecimientos situados en el recinto de un aeropuerto o de un puerto de las Islas Canarias que, cumpliendo los requisitos establecidos reglamentariamente, efectúen entregas de cerveza, productos intermedios y bebidas derivadas a viajeros que las transporten como equipaje personal, en un vuelo o en una travesía marítima, con destino fuera del ámbito territorial interno. Se asimilarán a entregas de productos efectuadas por establecimientos libres de impuestos las efectuadas a bordo de una aeronave o de un buque durante un vuelo o una travesía marítima de las señaladas en los párrafos anteriores.

32. "Transformación": Proceso de fabricación por el que se obtienen productos objeto de los impuestos especiales de fabricación a partir, total o parcialmente, de productos que también lo son y que están sometidos a una tributación distinta a la que corresponde al producto obtenido. También se considera transformación la operación en la que los productos de partida y finales están sometidos a la misma tributación, siempre que la cantidad de producto final obtenido sea superior a la del empleado. En todo caso, se consideran como transformación las operaciones de desnaturalización y las de adición de marcadores o trazadores.

33. "Ventas a distancia". Sistema de circulación intracomunitaria de productos objeto de impuestos especiales de fabricación por los que ya se ha devengado el impuesto en el Estado miembro de origen, que sean adquiridos por una persona que no sea ni un depositario autorizado ni un destinatario registrado establecido en otro Estado miembro, y que no ejerza actividades económicas independientes en relación con dichos productos, con las restricciones que se establecen en el artículo 63, siempre que tales productos sean enviados o transportados, directa o indirectamente, por el vendedor o a cargo del mismo y que se cumplan las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente.

[454]Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales: 5.1. Están sujetas a los impuestos especiales de fabricación, la fabricación e importación de los productos objeto de dichos impuestos dentro del territorio de la Comunidad.
2. Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación respecto de los productos que se encuentran en el ámbito territorial interno de cada uno de los impuestos.
3. Lo establecido en los apartados anteriores se entiende sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 23 y 40 de esta Ley.

No se trata pues de supuestos de exenciones fiscales en razón a las condiciones subjetivas del obligado tributario sino a las condiciones subjetivas detentadas por los receptores o destinatarios de los bienes fabricados a los que se repercutiría el impuesto.

2º.-En cuanto al impuesto especial de matriculación se considera un amplio abanico de exenciones, algunas de las cuales afectan operadores públicos de servicios, entre las que se pueden citar la primera matriculación de: *"66.h) Las aeronaves matriculadas por el Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones locales o por empresas u organismos públicos.*

3º.-En el impuesto sobre el alcohol se establece unas exenciones que afectan a operadores públicos:

1. La fabricación e importación de alcohol que se destine a su utilización en centros de atención médica.
2. La importación de productos clasificados en un capítulo de la nomenclatura combinada distinto del 22 que contengan productos objeto del impuesto, cuando a su fabricación dentro del ámbito territorial interno le sea aplicable alguno de los supuestos de exención o devolución establecidos en esta Ley.
3. La fabricación de alcohol en centros oficialmente reconocidos, con fines exclusivamente docentes o científicos, siempre que no salga de los mismos.
4. La fabricación e importación de alcohol que se destine, previa la correspondiente autorización, a la investigación científica.

3.2.6.-LA FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA: EL IMPUESTO DE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS Y TRANSMISIONES PATRIMONIALES. LAS EXENCIONES DE LOS ENTES PÚBLICOS TERRITORIALES.

Especialidades en materia de prestación de servicios públicos y sus formas asociativas*:* La constitución de entes instrumentales de naturaleza societaria mercantil constituye una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados *(artículo 19.1.1º del texto refundido del tributo),* aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre[455]

[455]**LITP-AJD: Artículo 19: 1.Son operaciones societarias sujetas***: 1º La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades; 2º Las aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social; 3º El traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión*

Por su parte el artículo 45.I.A).a) del Texto Refundido, nos cita una exención relativa y aplicable a las tres modalidades de gravamen (transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias y modalidad proporcional de actos jurídicos documentados), aplicable al Estado, y a las administraciones públicas territoriales e institucionales. Por lo tanto esta exención subjetiva no es aplicable a las sociedades mercantiles privadas prestadoras de servicios[456]

Exenciones en materia del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. El artículo 45.I.A).a) del Texto Refundido, se, regula una exención relativa y aplicable a las tres modalidades de gravamen (transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias y modalidad proporcional de actos jurídicos documentados), aplicable al Estado, y a las administraciones públicas territoriales e institucionales.

Por lo tanto esta exención subjetiva no es aplicable a las sociedades mercantiles.[457]

Se trata de una exención de marcado carácter subjetivo que afectará a las formas de prestación directa de los servicios públicos por los poderes públicos titulares. Es de destacar que el artículo 45 equipara a las personas jurídico-públicas territoriales a los entes dependientes a los que una Ley haya equiparado el régimen fiscal de sus entes matrices.

Europea.

[456]**LITP-AJD:** Artículo 45*: Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1 de la presente Ley serán los siguientes:*

I. A) Estarán exentos del impuesto: a) El Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos. ***Esta exención será igualmente aplicable a aquellas entidades cuyo régimen fiscal haya sido equiparado por una Ley al del Estado o al de las Administraciones públicas citadas.*** **(reserva de Ley).**

b) Las entidades sin fines lucrativos a que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, de..., de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que se acojan al régimen fiscal especial en la forma prevista en el artículo 14 de dicha Ley.

[457]**Artículo 45 (LIS):**Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1 de la presente Ley serán los siguientes: I. A) Estarán exentos del impuesto: a) El Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos. Esta exención será igualmente aplicable a aquellas entidades cuyo régimen fiscal haya sido equiparado por una Ley al del Estado o al de las Administraciones públicas citadas.

b) Las entidades sin fines lucrativos a que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, de..., de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que se acojan al régimen fiscal especial en la forma prevista en el artículo 14 de dicha Ley.

3.3.-LA FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS EN LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES

En el apartado introductorio (capítulo 1º), referimos la posibilidad de que el operador de servicios públicos o actividades económicas de interés general, se pueda beneficiar del ejercicio de la potestad tributaria correspondiente al ente público titular mediante la imposición de contribuciones especiales[458].

Esta tipología tributaria, es aplicable a cada administración pública territorial, en ejercicio de su correspondiente potestad tributaria, sea esta originaria, sea esta derivada, requiriéndose la existencia de una serie de elementos comunes, en cualquier supuesto se imposición, que son básicamente los siguientes:

- La realización de una acción inversora por parte del poder público.
- Que esta acción inversora, se concrete en la realización de una obra pública, o en el establecimiento o ampliación de un servicio público. Dicho de otra forma que resulte un incremento del dominio público afecto al uso público, o afecto al servicio público
- Que de la acción pública se derive un beneficio especial para unos determinados sujetos pasivos, que ven, aunque sea potencialmente, incrementado el valor de sus bienes inmuebles.
- Que este beneficio especial del sujeto pasivo, puede no obstante, coexistir, con un implícito beneficio general de toda la colectividad.

Al asunto de desarrollo de la presente teséis, son de especial importancia la figura de las contribuciones especiales, en cuento que categoría tributaria, en el marco de las obras del ciclo hídrico o asociadas al ciclo del agua, que puedan realizar el Estado y las Comunidades Autónomas, previa habilitación de las normas legales reguladoras en materia de aguas.

No obstante, donde se produce una mayor casuística de esta figura tributaria, es en el ámbito local, con ocasión de la dotación de servicios públicos, entre ellos los asociados al ciclo del agua, motivo por el que incidiremos en los aspectos de esta tipología fiscal, desde la perspectiva de su regulación en el régimen hacendístico local, dado que además por eficiencia

[458] Como fuente de referencias jurisprudenciales y jurisdiccionales muy completa en relación a la presente Subsección, se ha adoptado como fuente general de referencias jurisprudenciales, el trabajo siguiente: **Tributos locales: contribuciones especiales. Contribuciones especiales municipales. (DOC\2003\327)**, publicado por la editorial WESTLAW.ARANZADI.

expositiva, la mayor parte de las reflexiones que se realicen son de aplicación a la figura tributaria en si misma considerada.

3.3.1.-LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES COMO CATEGORÍA TRIBUTARIA EN EL RÉGIMEN LOCAL.

La Ley especial hacendística local, refiere el hecho imponible de las contribuciones especiales a la obtención de un beneficio especial por parte del sujeto pasivo, que ve incrementado el valor de sus bienes, como ocasión de una actividad pública de fomento**.**

SON ELEMENTOS PRECISOS O CONSTITUTIVOS DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES:

I.-EL BENEFICIO OBTENIDO POR EL SUJETO PASIVO: 1º.-Como elemento constitutivo del hecho imponible será preciso que se produzca un beneficio por parte del contribuyente, con ocasión del aumento del valor de sus bienes inmuebles, aunque se meramente potencial o futuro.

La Administración debe acreditar el beneficio o aumento de valor de los bienes del contribuyente, si bien éste puede ser potencial o futuro (STS de 17 de octubre de 1994 [RJ 1994, 7580], y 3 de febrero de 2004 [RJ 2004, 921]).

2º.-No es preciso que exista una utilidad diferida de tal beneficio, sino solamente que este se produzca- **(STSJ de Baleares, de 31 de octubre de 1996 [JT 1996, 1342]; Cataluña, de 25 de octubre de 1996 [JT 1996, 1513], y Castilla-León (Valladolid), de 14 de septiembre de 1995 [JT 1995, 1075]).**

El concepto de beneficio debe entenderse como cualquier tipo de ventaja producida por las obras o servicios pero, en todo caso, real, efectivo y actual (**STS de 10 de julio de 1998 [RJ 1998, 6040]**).

3º.-El beneficio como causa de la exacción tributaria, debe ser casuístico y singular, sin poder, por ello, afectar a la totalidad de la comunidad, por ejemplo la vecinal.(**STS de 23 de junio de 2004** [RJ 2004, 4825]).

4º.-Al beneficio le son de aplicación los siguientes principios tributarios, con los cual se relaciona:

A. Principios de igualdad

B. Principios de proporcionalidad

C. Principio de proscripción de la arbitrariedad (SSTSJ de la Comunidad Valenciana, de 1 de diciembre de 1993 [JT 1993, 1600], y 17 de octubre de 1996 [JT 1996, 1265]).

5º.-El beneficio debes ser casuístico y por ello se precisa la realización de una acción de fomento público, o inversora, que implique una mejora sustancial del dominio público afecto al uso púbico, o una implementación de servicio público, o de su ampliación.

Pudiéndose por lo tanto distinguir:

- Realización de obras públicas
- Establecimiento o ampliación de servicios públicos

En lo que respecto a la tipología de las acciones inversoras que pueden constituir el hecho imponible de la contribución, la jurisprudencia ha excluido las obras de reparación, entretenimiento y conservación de los ya existentes, que puedan ser definidas como gasto corriente de conservación y mantenimiento.

Al respecto de la exigibilidad del beneficio como elemento constitutivo del hecho imponible, se han producido las siguientes reflexiones jurisprudenciales y doctrinales:

A.-CONCURRENCIA DEL BENEFICIO PARTICULAR Y GENERAL:

La cuestión es si una obra de promoción pública debe ser considerada como un beneficio particular para los propietarios de los inmuebles del lugar de radicación, o por el contrario representan un beneficio para toda la comunidad, o de alcance general[459].

[459]La jurisprudencia se reconoce **la coexistencia de un doble beneficio** «en todas las obras y servicios de carácter público concurren, por regla general, el interés general y el beneficio particular, representado este último por el mayor grado de posibilidad de usar y disfrutar de las infraestructuras realizadas, por parte de aquellos ciudadanos que viven o realizan su actividades en las proximidades de donde se realiza la obra o se establece el servicio o bien en el aumento de valor de las propiedades» (cfr. STS de 10 junio 2002 [RJ 2002, 5376]).

Al respecto el Tribunal Supremo, respecto de la cuestión de coexistencia de beneficios, en su resolución **(STS de 16 octubre 1990 [RJ 1990, 8111]),** estableció que:

"«sólo puede imponerse a los especialmente beneficiados cuando ese beneficio sea sensiblemente superior al general, ya lo sea por su extensión o su intensidad".

Las líneas jurisdiccionales, en los Tribunales Superiores de Justica, son restrictivas, respecto de considerar la anulación de las contribuciones especiales, por coexistencia de beneficios particulares y general[460].

En capítulos posteriores, se analizará como esta ausencia de un beneficio especial imputable muy concretizado a determinados sujetos pasivos, promueve la introducción del concepto de amortización financiera de las inversiones, en las ordenanzas reguladoras de los tributos del agua.

B.-BENEFICIO ESPECIAL PARA FINCAS CON LIMITACIONES URBANÍSTICAS

Son numerosas las sentencias y numerosos los pronunciamientos jurisdiccionales, que han tratado el beneficio derivado para los propietarios de unidades de actuación urbanística, y fincas con una determinación calificación[461].

---

[460]**STSJ Andalucía/Sevilla de 20 julio 2002 (PROV 2002, 271036): "**las obras a financiar consistían en la urbanización de la calle, la **colocación de alcantarillado** y la construcción de acerados, constituyendo la obra de urbanización el hecho imponible, que produjo un beneficio especial"; y la **STSJ Baleares de 27 marzo 2002 [PROV 2002, 130862]**: Establece que la coexistencia de un beneficio general y de otra particular en el supuesto de obras de capitación y evacuación de aguas pluviales, no impide la imposición de contribuciones especiales, ya que:"la parcela del recurrente se sirve de la nueva red ampliada desde el momento en que las aguas pluviales de su parcela revierten en la red ampliada" **(beneficio especial particular**), pero que además "el vertido conjunto de aguas pluviales de todas las parcelas y de los sumideros públicos, determina que todos los propietarios –además de la Administración– fuesen copartícipes (del problema de las inundaciones provocadas por la ausencia de captación)y a la vez víctimas del mismo por lo que consecuentemente deben ser copartícipes en la solución del mismo por cuanto beneficia el sistema de evacuación de aguas de la parcela del recurrente"**(beneficio general).**

[461]**1º.-STS de 18 marzo 2002 [RJ 2002, 4549]:** En lo que respecta al suelo no urbanizable se ha determinado que**:** "…resulta conforme al común sentido reducir –como lo hizo el fallo recurrido– el porcentaje de participación cuando la obra consiste en un colector de evacuación de aguas residuales",

2º.-STS de 29 octubre 1998 (RJ 1998, 8794): No admitió la exclusión de la existencia de un beneficio particular cuando en el supuesto de existencia de solares no edificables:

"admitido que las veinte fincas eran solares no edificables, hemos de rechazar que la exclusión sea total, es decir del 100 por 100 de la cuota, pues es indudable que las obras de urbanización de la carretera de la costa beneficiaron especialmente, en alguna medida, a dichos solares, no sólo por el beneficio producido por dichas obras, sino también por el aumento de valor, originado por las mismas".

3º.-STS de 10 julio 1998 (RJ 1998, 6040).-excluyo del beneficio especial al suelo rústico en base a las siguientes consideraciones:

"las fincas que sólo pueden destinarse a explotaciones agrícolas y las demás en que no están permitidas construcciones de asentamiento urbano, carecen de las condiciones para materializar las ventajas singulares que pueden reportar las obras y servicios públicos financiables mediante contribuciones especiales y sólo les alcanza el beneficio general difuso

C.-EXCLUSIÓN DEL BENEFICIO ESPECIAL CUANDO EXISTA UNA PREPONDERACIA DEL BENEFICIO GENERAL EVIDENTE

Este requisito ha sido tratado en sede judicial por la Sentencia del Tribunal Supremo23 abril 1998 (RJ 1998, 3930):

"la idea del beneficio especial se halla relacionada con la ejecución de obras que afectan de modo concreto, directo y especial a determinadas personas, como acontece cuando se pavimenta o se hace el acerado de una específica y concreta calle, pero en el entendimiento que siempre debe pretenderse un interés común o general, de modo que dichas obras generan un beneficio especial predominante, que se va difuminando progresivamente a las zonas más cercanas, hasta llegar y expandirse e identificarse como beneficio común o general a todos los propietarios de inmuebles.

En cambio, en las obras que constituyen los sistemas generales el fin predominante es el interés común, que por supuesto afecta a todos los propietarios, pero que normalmente no genera un beneficio especial, sino la simple concreción individual de dicho interés común, que no es lo mismo"

D.-EXCLUSIÓN DEL BENEFICIO, EN LOS SUPUESTOS DE SERVICIOS PREEXISTENTES

En ocasiones los tribunales se han pronunciado en el sentido de que el hecho de la preexistencia del servicio, excluye el beneficio especial, aunque se lleven a cabo acciones de mera mejora o eficiencia de los mismos[462].

La STS de 10 junio 2002 (RJ 2002, 5376),fundamento que la preexistencia de un servicio de alcantarillado, impedía que su mejora, o mayor eficiencia, tras una acción inversora pública, pudiese provocar un beneficio especial en el sentido de que *"las mejoras en estas redes, cuando son preexistentes no pueden financiarse mediante el tributo discutido"***.**

Los Tribunales Superiores de Justica, en múltiples pronunciamientos, han determinado, que

---

que ya compensan con sus impuestos los propietarios de dichas clases de terrenos".

En igual o similar sentido podremos citar la **STS de 12 febrero 1996 (RJ 1996, 1720)**, y la **STS de 28 febrero 1997 (RJ 1997, 2952**), que no aceptaron la deducción de un beneficio especial en el supuesto de fincas no susceptibles de aprovechamiento urbanístico.

[462]La **STSJ Cataluña de 3 mayo 2002 (JT 2002, 1484**), se ha pronunciado en el sentido de que "en lo que se refiere a la preexistencia de otra red de suministro de agua, tal circunstancia no excluye por sí misma la existencia de beneficio especial y la consiguiente exigibilidad de Contribuciones Especiales".

cuando menos, en estos supuestos debe ponderarse el porcentaje de imputación, o el de concreción del beneficio especial[463].

II.-LA ACCIÓN PÚBLICA DE FOMENTO

Las obras que constituyen el objeto de la contribución especial, deben ejecutarse sobre dominio público previo o nuevo por afectación de las mencionadas obras.

El beneficio expuesto con anterioridad, debe ser consecuencia directa de una acción inversora ejecutada por una administración pública, y que por su destino afecta al dominio público, sea afecto a uso público, sea afecto a servicio público.

No es posible exaccionar el tributo, cuando la acción se desarrolla en un entorno físico de propiedad privada, o inclusive en los bienes de propios o patrimoniales de la administración[464].

Por lo tanto si las obras se ejecutan sobre bienes patrimoniales de la administración, la misma solo beneficia al propio Ayuntamiento y no al particular dueño de los terrenos, que «no experimenta otra cosa que el perjuicio que le ocasiona la irregular ocupación administrativa de los mismos

De otra parte, las obras públicas deben estar dotadas de un presupuesto legal, tanto en su contracción habilitante de gasto público, y desde la perspectiva del derecho presupuestario,

---

[463]**Por ejemplo la STSJ Comunidad Valenciana de 22 noviembre 2002 (JT 2003, 398) entiende que**:

"«el hecho de que se renuevan servicios de más de 20 años, se realizan conexiones con las redes generales locales, se conecta la zona con otras plenamente urbanizadas mediante la mejora de los accesos, se integran las parcelas actoras en la malla urbana de Pego, completando la ejecución de aceras, procediendo a su encintado, conectando las aguas residuales con la nueva red de alcantarillado y mejorando el alumbrado público".

[464]En tal sentido se ha pronunciado la **STSJ Castilla y León/Valladolid de 9 octubre 2002** (JT 2002, 1756) declaro la nulidad del expediente de contribuciones especiales para unas obras realizadas sobre un terreno particular, condenando, adicionalmente, a costas a la administración pública demandada; en la fundamentación jurídica se establece este requisito expuesto, es decir, y en palabras del propio tribunal que el hecho imponible *«requiere inexcusablemente que las obras que se realizan o los servicios que se implantan lo sean en terrenos de dominio público»*, de forma que «*el beneficio especial provocado por una obra pública, que es la esencia del hecho imponible de este tributo, no se produce cuando la obra se realiza en terrenos que no lo son de dominio público»* en que sólo caben obras públicas sobre terrenos públicos.

como en lo relativo a su posterior ejecución conforme las prescripciones del derecho público contractual (del cual lo anterior es un presupuesto básico y necesario), peo además disponer de una adaptación a las previsiones de desarrollo urbanístico, previstos en el planeamiento.

A tal efecto la **sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 23 noviembre 2001**, *establece que "en su actuación los Entes Locales deben someterse al*

EXCLUSIÓN DEL HECHO IMPONIBLE DE LA IMPLEMENTACIÓN DE SISTEMAS GENERALES EN EL ÁMBITO URBANÍSTICO:

En este sentido ha sido establecida una línea jurisprudencial, de la que es punto de inflexión la **sentencia del Tribunal Supremo, de 31 de diciembre de 2.002**(RJ 2003, 917), la cual en unificación de doctrina, ha establecido que no es posible la utilización de las contribuciones especiales para financiar obras que se corresponden con sistemas generales o dotacionales previstos en el planeamiento urbanístico de segundo grado (por ejemplo los planes parciales)[465].

[465]"aun cuando la obra ejecutada no pretendía desarrollar todas las determinaciones previstas en el Plan antes mencionado en cuanto a obras de urbanización de un área completa, sino tan sólo algunas de ellas,....., habría de ser la Junta de Compensación responsable de la urbanización completa del polígono o unidad de actuación la que repercutiera, entre los propietarios afectados, las correspondientes cuotas de urbanización»**. Por lo tanto se establece una frontera entre lo que podemos denominar como, cuotas de urbanización y las contribuciones especiales, señalando al respecto el alto Tribunal que:**
"*no es posible confundir las cuotas de urbanización, que son ingresos urbanísticos sujetos al módulo de reparto y obedientes al fundamental principio de distribución equitativa de los beneficios y cargas derivados del Planeamiento, con las procedentes por razón del beneficio especial combinado con el general que constituyen la razón de ser de cualquier exacción por el concepto de contribuciones especiales"*

La jurisprudencia ya había delimitado, con carácter previo el concepto o supuesto de la acción de fomento en las contribuciones especiales como aquellas que:

"*sirven para financiar una parte de aquellas obras públicas municipales, propias de la actividad ordinaria de los Ayuntamientos, que se realizan en el interior de las poblaciones, los cascos urbanos y las áreas consolidadas de edificación, cuando beneficien especialmente a determinadas personas de manera que sólo excepcionalmente puede acudirse a su aplicación en zonas de nueva urbanización cuando se realizan otras obras después de concluida ésta*»(conforme dispone la **Sentencia del Tribunal Supremo de 7 abril 1997** [RJ 1997, 6671]).

Pero si no se dan los supuestos anteriores de la obra pública, señala el Tribunal que: "cuando los Ayuntamientos realizan actuaciones urbanísticas, en ejecución del Planeamiento aprobado, desarrollando obras de instalaciones y servicios en polígonos y áreas de nueva urbanización, han de hacerlo con pleno sometimiento a la Legislación del Suelo, entre cuyos principios está el de la distribución equitativa de cargas y beneficios para todos los propietarios y en estos casos la financiación de aquellas obras y servicios, cuyo coste ha de recaer sobre estos propietarios del sector de que se trate, ha de cubrirse mediante el sistema de cuotas de urbanización». En el caso concreto, se trataba de las obras de infraestructura del abastecimiento

En parecidos términos la **STS de 21 septiembre 1994** (RJ 1994, 6872) y **la STS de 9 julio 1994** (RJ 1994, 5964) se pronunciaron sobre la incompatibilidad entre contribuciones especiales y los mecanismos de ejecución del planeamiento urbanísticos, ordenando la devolución de avales prestados al amparo de la Ley del Suelo, cuando las obras se habían financiado mediante la imposición de contribuciones especiales[466].

---

de agua potable y, al tratarse de obras propias del plan parcial aprobado, «tenían que haberse incluido en el Proyecto de Urbanización y costearse mediante la distribución de cuotas de urbanización"

[466]C**omo otros ejemplos de resoluciones jurisdiccionales, se pueden citar los siguientes**:

STS de 6 mayo 1994 (RJ 1994, 3485) y en la STS de 9 febrero 1994 (RJ 1994, 1347)**.** el pronunciamiento del TS se fundamentó en que las obras de urbanización del paseo marítimo en cuestión no se hallaban comprendidas entre «las actuaciones del Plan General de Ordenación Urbana correspondientes a los sistemas generales».

STSJ Cataluña de 28-5-1996 (RJCA 1996, 2693), sobre interdicción de la imposición de contribuciones especiales para financiar las expropiaciones de unos terrenos realizadas con la finalidad de facilitar el cumplimiento de los planes urbanísticos municipales.

STSJ Andalucía/Granada de 8 julio 2002 (PROV 2002, 243889) aplicando los criterios jurisprudenciales del Tribunal Supremo se fundamenta que:

"en el caso de autos, las obras de urbanización de la calle España no se corresponden con el tipo de obras a realizar como consecuencia de la ejecución de actuaciones de planeamiento urbanístico por lo que, en principio, no cabe imputar su coste a quienes promovieron la urbanización en la que se integra ese vial, es más, todo parece indicar que la citada "Urbanización .....", fue concluida por el Ayuntamiento, consolidándose como suelo público de ese término municipal, de modo que las obras de urbanización de la calle España responden a las características de las que se deben efectuar para la ampliación de los servicios existentes y detectados como insuficientes, por lo que es posible su financiación con cargo a esa categoría tributaria, siguiendo la doctrina expuesta del Tribunal Supremo».

STSJ Cataluña de 5 julio 2002 (PROV 2002, 278653), en una línea positiva de aceptación de la imposición de las contribuciones, estableció la necesidad de que, para su exclusión del hecho imponible, las obras públicas deben estar claramente referenciadas en los instrumentos del planeamiento; en este sentido el tribunal establece que el Ayuntamiento: *"ya cumplió en su momento con los déficits urbanísticos entre los cuales no estaba el saneamiento pues el Proyecto de Urbanización aprobado en su día no contemplaba más que un sistema de fosas sépticas"* y, por tanto, esta actuación es financiable con contribuciones especiales.

No obstante en determinados supuesto las resoluciones judiciales se han pronunciado, por una cierta capacidad de elección entre la imposición de contribuciones especiales, o la exigibilidad de cuotas de urbanización, y en este sentido podríamos citas las siguientes

STSJ Murcia de 26 enero 1999 [JT 1999, 265].

STSJ Baleares de 7 julio 1998 [JT 1998, 1052]).

STSJ Cataluña de 19 julio 2002 (PROV 2002, 279171); esta última resolución refiere que:*"....corresponde al municipio la opción entre financiar la pavimentación de la calle mediante cuotas de urbanización o contribuciones especiales. Esta última alternativa es más favorable para los vecinos puesto que un porcentaje del coste (en este caso en diez por ciento) es asumido por el Ayuntamiento...."*.

En otras ocasiones se ha establecido la compatibilidad entre ambas figuras, es decir, la compatibilidad entre la financiación de una obra pública mediante contribuciones especiales y mediante cuotas urbanísticas[467]

IV.-CONCEPTUACIÓN DE LA OBRA PÚBLICA:

Para que se pueda hablar de la existencia jurídica del hecho imponible de las contribuciones especiales, es preciso que nos encontremos ante una obra pública que incida en el dominio público afecto al uso público, tales como por ejemplo la apertura de calles, aceras, plazas y otros espacios públicos, o directamente la implementación de servicios públicos asociados al hecho urbanístico o inmueble (*requisito preciso para que se produzca una presunción de beneficio obtenido por los sujetos pasivos*). No es posible exaccionar las contribuciones especiales, para acciones de mera reposición, a pesar de la existencia de resoluciones judiciales que avalan la consubstancialidad de las contribuciones especiales con la acción de reposición (*en este caso, no es posible presumir, en realidad, un beneficio potencial, por un servicio ya implementado con anterioridad*).

En el derogado Título VIII, del Real Decreto Legislativo 781/1986, se preveía el supuesto de imposición de contribuciones especiales por la mera mejora de los servicios públicos, cuestión suprimida en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales; dicho concepto de mejora fue objeto de interpretación jurisdiccional, así como el de reposición, en relación al concepto jurídico de ampliación[468].

[467]**STSJ Comunidad Valenciana de 5 julio 2002 (JT 2003, 446)** que rechazó la pretendida nulidad del acuerdo de la imposición de contribuciones especiales por no haber tramitado el Ayuntamiento el correspondiente proyecto de reparcelación; "no se ve alterada por el hecho de que la normativa urbanística exija unos instrumentos concretos para la urbanización total del sector controvertido, tras el cual podrán los propietarios compensar las cargas soportadas con el correspondiente aprovechamiento urbanístico", para lo cual "cuando se proceda a reparcelaciones urbanísticas, es obvio que en la satisfacción de las cuotas de urbanización pertinentes se procederá al descuento de lo pagado con anterioridad por urbanización y contribuciones especiales, de suerte que también al proceder a una reparcelación económica se requiere valorar la cesión de viales al ponderar las cargas urbanísticas".

[468]**Por ejemplo podríamos citar las siguientes resoluciones judiciales:**

STSJ Cataluña de 3 mayo 2002 (JT 2002, 1484): Establece el Tribunal que en el concepto de ampliación de servicio caben tanto de las mejoras cuantitativas como de mejoras cualitativas y en dichos casos se trata de ampliaciones susceptibles de financiarse con contribuciones especiales, en el sentido de que:

"el concepto de mejora abarca un campo semántico más extenso que el concepto de ampliación, pues siempre que un servicio público se amplía es para mejorarlo, pues lo contrario no tendría sentido, mientras que, en cambio, cabe mejorar un servicio sin ampliarlo: por tanto la sustitución de tres puntos de luz por seis de más potencia ha producido

indudablemente una mejora del alumbrado, pero esta mejora es consecuencia de una ampliación del servicio en número de lámparas y en potencia de las mismas lo que se traduce en más iluminación".

"...Los gastos de sustitución de bombillas fundidas o de farolas derribadas por el viento no pueden ser objeto de contribuciones especiales, sí, en cambio, el aumento de punto de luz –mejora cuantitativa– o la sustitución de lámparas de incandescencia por otras de sodio con mayor poder lumínico y menor consumo –ampliación cualitativa".

El TSJ Cataluña establece, que en cierta medida el concepto anterior de mejora, es, en cierto sentido subsumible, en el actual de ampliación. En un supuesto de obras hídricas se consideró que las obras de renovación y adecuación de la red de agua eran susceptibles de la imposición de contribuciones especiales, por ampliación.

STSJ Cataluña de 22 diciembre 2001 (PROV 2002, 109877): Conforma la doctrina anteriormente expuesta en el sentido de que:

"los Tribunales tienen declarado que la renovación de elementos del alumbrado público preexistente es una tarea de conservación de las instalaciones y servicios públicos que los ayuntamientos deben cumplir sin que ello justifique la exacción de contribuciones especiales"; pero en ocasiones, desvincula determinadas acciones de reposición como de ampliación y no de mero mantenimiento:

"*no se trata de cambiar las bombillas que se vayan fundiendo o de repintar las farolas sino de sustituir toda la red de alumbrado que ha devenido obsoleta y no cumple con las reglamentaciones del sector eléctrico, con lo que se produce una notable ampliación cualitativa del servicio que constituye hecho imponible a los efectos del citado art. 28".*

STSJ Andalucía/Granada de 8 julio 2002 (PROV 2002, 243889): rechazó la pretensión deducida de que las obras ejecutadas eran simples obras de mejora, no financiable mediante contribuciones especiales, ya que un análisis especifico del proyecto de obra merece considerar que:

"*el examen de la Memoria de las obras de urbanización de la calle nos permite apreciar que con ellas se pretenden solventar una serie de deficiencias en sus servicios urbanísticos que hacen esa calle especialmente incómoda para el tráfico peatonal y rodado, por lo que se intenta la formación de una nueva red de abastecimiento de agua sobre la existente, se proyecta una red de saneamiento para evacuación de las aguas residuales y pluviales, se prevé la pavimentación de la calzada con una capa de aglomerado, la instalación de telefonía y se sustituye la red de baja tensión, que en la actualidad es aérea, por otra subterránea".*

STSJ Aragón de 30 octubre 2001 (PROV 2002, 92645): esta resolución analiza unas obras de la red de distribución de agua, y establece que unas supuestas mejoras, son en realidad una ampliación que redunda en un beneficio de los sujetos pasivos, como presupuesto de las contribuciones especiales: "*queda acreditado en el período de prueba que la obra conlleva un beneficio especial para la recurrente atendido el estado claramente deficiente de la antigua red de distribución de agua con filtraciones con el consiguiente peligro para las edificaciones existentes, entre ellas las propiedad del actor».*

STSJ Castilla-La Mancha de 6 mayo 2002 (JT 2002, 1158): consideró que las obras de pavimentación de un vial *(que formaba parte de los sistemas generales de comunicaciones)* no podían dar lugar a la imposición de contribuciones especiales, porque se trataba de simples actuaciones de mejora:

«Las alegaciones del Ayuntamiento en sentido contrario no pueden ser aceptadas, si constatamos que en diversas ocasiones, a lo largo del expediente administrativo, se está hablando de mejoras, arreglos o reparaciones en la carretera; incluso lo certifica el Ayuntamiento, cuando en su informe de fecha 27-4-2000, obrante en el ramo de prueba de la parte actora, habla por dos veces de reparación». La Sala recuerda que «no son susceptibles de integrar el hecho imponible de las contribuciones especiales, no ya sólo conceptos tales como reparación, entretenimiento o conservación de las obras o servicios existentes, sino

V.-EL DEVENGO DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES

De acuerdo a la regulación legal, en el ámbito local se establece por el artículo 33 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, que el devengo se produce cuando las obras hayan sido ejecutadas, solamente entonces se produce el nacimiento de la obligación tributaria: *"en el momento en que las obras se hayan ejecutado o el servicio haya comenzado a prestarse".*

DEL HECHO DEL DEVENGO, SE DEDUCEN LAS SIGUIENTES CUESTIONES:

1ª.-Se establece una normativa relativa a los pagos anticipados y fraccionables[469]

Ello determina la existencia de devengos parciales, en el supuesto de obras susceptibles de fraccionamiento o de ejecución por etapas o fases.

Para ello es preciso que se defina la obra como un gasto plurianual, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 174 de la Ley Hacendística Local[470]

---

tampoco a diferencia de lo que ocurría hasta ahora, la mejora o sustitución de los servicios y esto último al contrario también de lo que sucedía estando vigente el TRRL».

[469]**Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, artículo 33. Devengo** 1. Las contribuciones especiales se devengan en el momento en que las obras se hayan ejecutado o el servicio haya comenzado a prestarse. Si las obras fueran fraccionables, el devengo se producirá para cada uno de los sujetos pasivos desde que se hayan ejecutado las correspondientes a cada tramo o fracción de la obra.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, una vez aprobado el acuerdo concreto de imposición y ordenación, la entidad local podrá exigir por anticipado el pago de las contribuciones especiales en función del importe del coste previsto para el año siguiente. No podrá exigirse el anticipo de una nueva anualidad sin que hayan sido ejecutadas las obras para las cuales se exigió el correspondiente anticipo.

[470]**Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales Artículo 174. Compromisos de gasto de carácter plurianual:** 1. La autorización o realización de los gastos de carácter plurianual se subordinará al crédito que para cada ejercicio autoricen los respectivos presupuestos.

2 .Podrán adquirirse compromisos por gastos que hayan de extenderse a ejercicios posteriores a aquel en que se autoricen, siempre que su ejecución se inicie en el propio ejercicio y que, además, se encuentren en alguno de los casos siguientes:

a) Inversiones y transferencias de capital.

B) Los demás contratos y los de suministro, de consultoría, de asistencia técnica y científica, de prestación de servicios, de ejecución de obras de mantenimiento y de arrendamiento de equipos no habituales de las entidades locales, sometidos a las normas del 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, que no puedan ser estipulados o resulten antieconómicos por un año.

VI.-EL SUJETO PASIVO Y EL OBLIGADO TRIBUTARIO. Los sujetos pasivos de las contribuciones especiales serán las personas físicas y jurídicas, así como las entidades a que se refiere el art. 35.4 de la LGT, siempre que se encuentren especialmente beneficiadas por la realización de las obras o por el establecimiento y ampliación de los servicios locales que originen la obligación de contribuir[471]/[472]

---

c) Arrendamientos de bienes inmuebles.

d) Cargas financieras de las deudas de la entidad local y de sus organismos autónomos.

e) Transferencias corrientes que se deriven de convenios suscritos por las corporaciones locales con otras entidades públicas o privadas sin ánimo de lucro.

3. El número de ejercicios a que pueden aplicarse los gastos referidos en los párrafos a), b) y e) del apartado anterior no será superior a cuatro. Asimismo, en los casos incluidos en los párrafos a) y e), el gasto que se impute a cada uno de los ejercicios futuros autorizados no podrá exceder de la cantidad que resulte de aplicar al crédito correspondiente del año en que la operación se comprometió los siguientes porcentajes: en el ejercicio inmediato siguiente, el 70 por 100; en el segundo ejercicio, el 60 por 100, y en el tercero y cuarto, el 50 por 100.

4 .Con independencia de lo establecido en los apartados anteriores, para los programas y proyectos de inversión que taxativamente se especifiquen en las bases de ejecución del presupuesto, podrán adquirirse compromisos de gastos que hayan de extenderse a ejercicios futuros hasta el importe que para cada una de las anualidades se determine.

A estos efectos, cuando en los créditos presupuestarios se encuentren incluidos proyectos de las características señaladas anteriormente, los porcentajes a los que se refiere el apartado 3 de este artículo se aplicarán sobre dichos créditos una vez deducida la anualidad correspondiente a dichos proyectos.
5. En casos excepcionales el Pleno de la corporación podrá ampliar el número de anualidades así como elevar los porcentajes a que se refiere el apartado 3 de este artículo.
6. Los compromisos a que se refiere el apartado 2 de este artículo deberán ser objeto de adecuada e independiente contabilización.

[471]**Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales**: El Artículo 30, concreta al sujeto pasivo, de acuerdo a la tipología de las obras o servicio establecido, de la siguiente forma: "*1.Son sujetos pasivos de las contribuciones especiales las personas físicas y jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, especialmente beneficiadas por la realización de las obras o por el establecimiento o ampliación de los servicios locales que originen la obligación de contribuir.*

2. Se considerarán personas especialmente beneficiadas:

a) En las contribuciones especiales por realización de obras o establecimiento o ampliación de servicios que afecten a bienes inmuebles, sus propietarios.
b) En las contribuciones especiales por realización de obras o establecimiento o ampliación de servicios a consecuencia de explotaciones empresariales, las personas o entidades titulares de éstas.
c) En las contribuciones especiales por el establecimiento o ampliación de los servicios de extinción de incendios, además de los propietarios de los bienes afectados, las compañías de seguros que desarrollen su actividad en el ramo, en el término municipal correspondiente.
d) En las contribuciones especiales por construcción de galerías subterráneas, las empresas suministradoras que deban utilizarlas.
En este apartado del sujeto pasivo, es preciso realizar una referencia a la determinación de los obligados tributarios, respecto de la cobertura del riesgo, por parte de compañías de seguros:

Por último, en este apartado, se realizará una mención a la variación del sujeto pasivo; se regula, tal hecho jurídico, en el artículo 33.3 de la Ley Hacendística local[473]

Artículo 32. Cuota tributaria*1*. *La base imponible de las contribuciones especiales se repartirá entre los sujetos pasivos, teniendo en cuenta la clase y naturaleza de las obras y servicios, con sujeción a las siguientes reglas:*

c) En el caso de las obras a que se refiere el apartado 2.d) del artículo 30 de esta Ley, el importe total de la contribución especial será distribuido entre las compañías o empresas que hayan de utilizarlas en razón al espacio reservado a cada una o en proporción a la total sección de aquéllas, aun cuando no las usen inmediatamente.

[472]**La jurisprudencia y las resoluciones jurisdiccionales han referido al respecto:**

1º.-El propietario de los inmuebles será sujeto pasivo con independencia de que sobre los mismos existan arrendamientos o derechos reales de usufructo, uso o habitación (STSJ de Madrid, de 10 de febrero de 1998 [JT 1998, 394]).

2º.-Se debe considerar sujeto pasivo a quien sea el propietario real del bien inmueble, con independencia de las titularidades registrales que actúan como mera presunción, así como las catastrales (STS de 20 de septiembre de 2001 [RJ 2001, 8269]).

3º.-El ejercicio de actividades empresariales, a los efectos de las contribuciones especiales, incluye el ejercicio de actividades profesionales (STS de 19 de junio de 1996 [RJ 1996, 4964]).

4º.-Supuesto de sujeto pasivo de las compañías; conforme la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 19 julio 2002 (PROV 2002, 279171), la Ley de Haciendas Locales: *"sólo prevé que las empresas suministradoras se consideren "personas especialmente beneficiadas" cuando se construyan galerías subterráneas o de servicios (no simples zanjas) lo que evidentemente no es de aplicación en la urbanización de la calle Norte"*.

5º.-Supuestos de propiedad horizontal, al respecto la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 14 diciembre 2001 (PROV 2002, 109502), abalo las liquidaciones efectuadas a todos los copropietarios de una finca en régimen de propiedad horizontal, en relación a sus cuotas de propiedad sobre el conjunto del inmueble.

6º.-Supuestos del sujeto pasivo en las expropiaciones, o en el caso de ejercicio de la potestad expropiatoria; al respecto la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 26 de octubre de 2.001establecióque los sujetos pasivos son:*«los propietarios de los bienes inmuebles afectados, titularidad que corresponde a la interesada en tanto no finalice el proceso expropiatorio»*, incidiendo en que *«ciertamente, el aumento de valor de la finca repercutirá en el proceso de la expropiación»*.

[473]**Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, artículo 33.**3. El momento del devengo de las contribuciones especiales se tendrá en cuenta a los efectos de determinar la persona obligada al pago de conformidad con lo dispuesto en el artículo 30, aun cuando en el acuerdo concreto de ordenación figure como sujeto pasivo quien lo sea con referencia a la fecha de su aprobación y de que este hubiera anticipado el pago de cuotas, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 del presente artículo. Cuando la persona que figure como sujeto pasivo en el acuerdo concreto de ordenación y haya sido notificada de ello, transmita los derechos sobre los bienes o explotaciones que motivan la imposición en el período comprendido entre la aprobación de dicho acuerdo y el del nacimiento del devengo, estará obligada a dar cuenta a la Administración de la transmisión efectuada, dentro del plazo de un mes desde la fecha de ésta, y, si no lo hiciera, dicha Administración podrá dirigir la acción para el cobro, contra quien figuraba como sujeto pasivo en dicho expediente".

VII.-LAS EXENCIONES: Se contemplan en la Ley especial local determinadas exenciones subjetivas, limitadas a determinados bienes, una operan automáticamente y otras deben ser rogadas y compensadas[474].

---

[474]**Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales** En el primer apartado, se encuentran los siguientes supuestos, de acuerdo a los inmuebles que pudiesen obtener un aumento de valor:

a*) Los que sean propiedad del Estado, de las Comunidades Autónomas o de las entidades locales que estén directamente afectos a la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios, así como los del Estado afectos a la defensa nacional.*

b) Los bienes comunales y los montes vecinales, en mano común.

c) Los de la Iglesia Católica, en los términos previstos en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979 (RCL 1979, 2964; ApNDL7133), y los de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas, en los términos establecidos en los respectivos acuerdos de cooperación suscritos en virtud de lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución.

D) Los de la Cruz Roja Española.

e) Los inmuebles a los que sea de aplicación la exención en virtud de convenios internacionales en vigor y, a condición de reciprocidad, los de los Gobiernos extranjeros destinados a su representación diplomática, consular, o a sus organismos oficiales.

f) La superficie de los montes poblados con especies de crecimiento lento reglamentariamente determinadas, cuyo principal aprovechamiento sea la madera o el corcho, siempre que la densidad del arbolado sea la propia o normal de la especie de que se trate.

g) Los terrenos ocupados por las líneas de ferrocarriles y los edificios enclavados en los mismos terrenos, que estén dedicados a estaciones, almacenes o a cualquier otro servicio indispensable para la explotación de dichas líneas. No están exentos, por consiguiente, los establecimientos de hostelería, espectáculos, comerciales y de esparcimiento, las casas destinadas a viviendas de los empleados, las oficinas de la dirección ni las instalaciones

En el segundo apartado, la Ley Hacendística local, establece las siguientes exenciones rogadas:

a) Los bienes inmuebles que se destinen a la enseñanza por centros docentes acogidos, total o parcialmente, al régimen de concierto educativo, en cuanto a la superficie afectada a la enseñanza concertada.

Esta exención deberá ser compensada por la Administración competente.

b) Los declarados expresa e individualizadamente monumento o jardín histórico de interés cultural, mediante real decreto en la forma establecida por el artículo 9 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, e inscritos en el registro general a que se refiere su artículo 12 como integrantes del Patrimonio Histórico Español, así como los comprendidos en las disposiciones adicionales primera, segunda y quinta de dicha Ley. Esta exención no alcanzará a cualesquiera clases de bienes urbanos ubicados dentro del perímetro delimitativo de las zonas arqueológicas y sitios y conjuntos históricos, globalmente integrados en ellos, sino, exclusivamente, a los que reúnan las siguientes condiciones: En zonas arqueológicas, los incluidos como objeto de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico a que se refiere el artículo 20 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. En sitios o conjuntos históricos, los que cuenten con una antigüedad igual o superior a cincuenta años y estén incluidos en el catálogo previsto en el Real Decreto 2159/1978, de 23 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de planeamiento

Por último se regula en el artículo 62.4 de la LHL, una exención de carácter potestativo, y que por lo tanto se debería regulas en las correspondientes Ordenanzas Fiscales municipales, en virtud del importe irrelevante de la cuota líquida aplicable a determinados inmuebles rústicos y urbanos.

En esta materia de exenciones existen pronunciamientos jurisdiccionales de especial interés, pudiendo citar:

1. La **STS de 10 junio 1998** (RJ 1998, 4502) reconoció la operatividad de una exención derivada de la celebración de un convenio celebrado entre un municipio y un propietario de terrenos cuyo objeto consistía en la cesión gratuita de terrenos consistiendo la contraprestación la exención de las contribuciones especiales que se pretendía imponer para el desarrollo de unas obras públicas. En la justificación de dicha exención el alto tribunal, considera que debe prevalecer la doctrina de sujeción a los propios actos: «es claro que el compromiso o pacto suscrito en 12 de junio de 1970 entre el Ayuntamiento hoy recurrente y la anterior propietaria de la franja en cuestión no puede ser tachado de nulo por aquél sin incurrir en la contradicción que supondría aducir, como causa de nulidad, una situación por él mismo provocada». Esta sentencia fue ampliamente criticada por la doctrina por su colisión con el principio de indisponibilidad inherente al derecho tributario, y el de reserva de Ley. No obstante, se hacer ver, que la cesión de dichos terrenos, podría ser considerada como una aportación efectiva, superior, a la que correspondería una cuota tributaria, si los terrenos fuesen adquiridos por compraventa o por ejercicio de la potestad expropiatoria.

---

para el desarrollo y aplicación de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, como objeto de protección integral en los términos previstos en el artículo 21 de la Ley 16/1985, de 25 de junio.

No estarán exentos los bienes inmuebles a que se refiere esta letra b) cuando estén afectos a explotaciones económicas, salvo que les resulte de aplicación alguno de los supuestos de exención previstos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, o que la sujeción al impuesto a título de contribuyente recaiga sobre el Estado, las Comunidades Autónomas o las entidades locales, o sobre organismos autónomos del Estado o entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales.

c) La superficie de los montes en que se realicen repoblaciones forestales o regeneración de masas arboladas sujetas a proyectos de ordenación o planes técnicos aprobados por la Administración forestal. Esta exención tendrá una duración de 15 años, contados a partir del período impositivo siguiente a aquel en que se realice su solicitud.

3.Las ordenanzas fiscales podrán regular una exención a favor de los bienes de que sean titulares los centros sanitarios de titularidad pública, siempre que estén directamente afectados al cumplimiento de los fines específicos de los referidos centros. La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de esta exención se establecerá en la ordenanza fiscal.

En lo que respecta a las contribuciones especiales de ámbito estatal y autonómico, se debe estar a la regulación legal de cada tributo concreto.

VIII.-CUANTIFICACIÓN Y DETERMINACIÓN DE LAS CUOTAS DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES:

EL PORCENTAJE DE IMPUTACIÓN: Este apartado está íntimamente relacionado con el anterior aspecto referido de la coexistencia del beneficio especial particular del sujeto pasivo, con el hecho de que se infiera un beneficio general para toda la comunidad, cuestión por lo que la Ley establece el límite del 90% del coste efectivo de la obra o ampliación del servicio, como aquel que podrá ser imputado a los sujetos pasivos, deduciéndose pues, que siempre existe un beneficio general, que debe ser tenido en cuenta.

A los efectos la jurisprudencia, ha señalado la importancia de justificar el porcentaje de repercusión final, reflejado en cada expediente singular, según las características especiales de cada obra singular, o de cada establecimiento singular de un servicio público, y que por lo tanto debe ponderarse en cada caso, el beneficio general para la población y el especial para los directamente afectados, admitiendo la posibilidad de porcentajes diferentes atendiendo los casos concretos y cómo incide en ellos el especial beneficio o aumento de valor de sus inmuebles**(STS de 12 de abril de 1997 [RJ 1997, 3137] y STSJ de Cataluña, de 29 de octubre de 1996 [JT 1996, 1501])**[475]**.**

[475]**Podemos citar como ejemplos de pronunciamientos jurisdiccionales al respecto del asunto expuesto, los siguientes**

1º.-STSJ Andalucía/Sevilla de 20 julio 2002 (PROV 2002, 271036):

"no ha acreditado el actor que las obras públicas efectuadas beneficien mucho más al interés colectivo que al de los particulares, por lo que no existe razón alguna para reducir el porcentaje a financiar al 25%, en lugar del 50% establecido por el Ayuntamiento".

2º.-STSJ Cataluña de 19 julio 2002 (PROV 2002, 279146):

"por lo que respecta a la remodelación de la acera norte, que aquí nos ocupa, parece claro que beneficia al comercio y que repercute en un aumento de valor de los bienes inmuebles de la fachada marítima, por lo que estamos ante el hecho imponible descrito en el art. 28 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo de la Ley de Haciendas locales. Sin que parezca exagerada la base imponible del 90 por 100 del coste que permite el art. 31.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo de la citada Ley; habida cuenta que el municipio asumió el cien por cien del importe de las fases precedentes".

3º.- STSJ Cataluña de 3 mayo 2002 (JT 2002, 1484): Se estimo como procedente el reparto del 50% para la financiación de obras de renovación de la red de suministro de agua al entender que se produce, de acuerdo a informes periciales acreditativos, de los dictámenes periciales existentes, de los que resultaría, a su entender *"una concurrencia prácticamente paritaria del*

LOS ELEMENTOS INTEGRANTES DEL COSTE: Los conceptos que integran el coste a repercutir a los beneficiados en las contribuciones especiales están referidos en el artículo 31 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo[476].

Se ha suprimido de la base imponible, al contrario que en el derogado Título VIII, del Real Decreto Legislativo 781/1986, de disposiciones vigentes del régimen local los importes de personal y transportes.

DETERMINACIÓN DEL COSTE DE LA OBRA: La Ley hacendística local, realiza una enumeración, que se debe entender como "*numerus apertus*", de los elementos determinantes del coste de las obras que se imputan, en un determinado porcentaje, a los sujetos pasivos de la obra.

La fijación del coste de la obra, que figure en el proyecto no es definitiva, y detenta la naturaleza de mera previsión, por lo que deberá ser concretado al final de la obra, en modo de base para repercutir las cuotas correspondientes.

Se deben descontar en todo caso los medios de financiación ajena, que se obtengan de forma

---

beneficio general y el especial, singularmente en cuanto a los hidrantes para incendios, esenciales tanto para unos como para otros intereses, pero también respecto de la sustitución de la red de suministro de agua y el consiguiente beneficio y aumento de valor producido".

4º.-STSJ Baleares de 27 marzo 2002 (PROV 2002, 130862), establece esta resolución que "*para el caso que nos ocupa, la fijación de un porcentaje del 50% se entiende razonable desde el momento en que beneficia en particular y especialmente a los titulares de las parcelas industriales, como al resto de la población que accede a las mismas y se benefician de las obras. El porcentaje aplicado se estima razonable y en modo alguno desproporcionado al no agotarse el límite del 90%"*

[476]**Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales**, artículo 31.2. El referido coste estará integrado por los siguientes conceptos:
a) El coste real de los trabajos periciales, de redacción de proyectos y de dirección de obras, planes y programas técnicos.
b) El importe de las obras a realizar o de los trabajos de establecimiento o ampliación de los servicios.
c) El valor de los terrenos que hubieren de ocupar permanentemente las obras o servicios, salvo que se trate de bienes de uso público, de terrenos cedidos gratuita y obligatoriamente a la entidad local, o el de inmuebles cedidos en los términos establecidos en el artículo 145 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre (RCL 2003, 2594), del Patrimonio de las Administraciones Públicas.
d) Las indemnizaciones procedentes por el derribo de construcciones, destrucción de plantaciones, obras o instalaciones, así como las que procedan a los arrendatarios de los bienes que hayan de ser derruidos u ocupados.
e) El interés del capital invertido en las obras o servicios cuando las entidades locales hubieran de apelar al crédito para financiar la porción no cubierta por contribuciones especiales o la cubierta por éstas en caso de fraccionamiento general de aquéllas".

gratuita o por subvención de otros entes públicos, debiendo ser estas efectivas. Las exenciones singulares que se puedan aplicar no serán repercutibles en los demás contribuyentes.

MODULOS DE REPARTO: Estos módulos tienen como objeto determinar una cuota proporcional al beneficio especial obtenido porcada uno de los sujetos pasivos, y pueden ser los siguientes en cada caso particular:

1. Metros lineales de fachada de los inmuebles.
2. Superficie.
3. Volumen edificable.
4. Valor catastral a efectos *del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.*

La elección de los módulos aplicables a cada caso deberán estar compaginados con el principio de justicia material**,** y en este sentido se pronuncia en Tribunal Supremo en su **Sentencia de 7 de diciembre de 1994 [RJ 1994, 9857].**

Los ingresos derivados de las Contribuciones especiales, son o constituyen ingresos afectados, que financian un proyecto de gasto afectado, cuya casuística legal, en todos los ámbitos del derecho presupuestario público, y en concreto en el local, es el siguiente:

La instrucción de contabilidad vigente en la esfera local, aprobada por la Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, establece en su regla 21 que un proyecto de gasto es una unidad de gasto presupuestario perfectamente identificable, en términos genéricos o específicos, cuya ejecución, se efectúe con cargo a créditos de una o varias aplicaciones presupuestarias y se extienda a uno o más ejercicios, requiere un seguimiento y control individualizado, y en su párrafo 2º, que tendrán la consideración de proyectos de gasto:

a) Los proyectos de inversión incluidos en el Anexo de Inversiones que acompaña al Presupuesto.

b) Los gastos con financiación afectada a que se refiere la Sección 3ª de este Capítulo.

c) Cualesquiera otras unidades de gasto presupuestario sobre las que la entidad quiera efectuar un seguimiento y control individualizado.

Por otra la regla 25, establece que un gasto con financiación afectada es cualquier proyecto de gasto que se financie, en todo o en parte, con recursos concretos *(contribuciones*

*especiales)*que en caso de no realizarse el gasto no podrían percibirse o si se hubieran percibido deberían reintegrarse a los agentes que los aportaron[477].

[477] Hasta finales de 2.014 estuvo vigente la **ORDEN EHA/4041/2008, de 23 de noviembre (vigente hasta 31.12.2014), derogada por la Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre (vigente desde el 0.01.2015, que regulan la Instrucción de Contabilidad (modelo normal) para las entidades locales.**

Por último la norma contable, define una serie de elementos jurídicos contables de control de dichos proyectos de gasto en las reglas 26 y siguientes:

Regla 26. Estructura: *Todo gasto con financiación afectada estará identificado por un código único e invariable a lo largo de su vida, determinado según lo establecido por la propia entidad local.*

Regla 27. Seguimiento y control contable de los gastos con financiación afectada: *1. El seguimiento y control de los gastos con financiación afectada se realizará a través del sistema de información contable y alcanzará, como mínimo, a todas las operaciones de gestión presupuestaria que les afecten durante su período de ejecución, se extienda éste a uno o a varios ejercicios, correlacionando debidamente la realización de los gastos con los ingresos específicos que los financien.*

2. En todo caso, el seguimiento y control de los gastos con financiación afectada ha de garantizar el cumplimiento de los siguientes fines:

a) Asegurar que la ejecución, en términos económico-presupuestarios, de todo gasto con financiación afectada se efectúe en su totalidad, de modo tal que se cumplan las condiciones que, en su caso, se hubiesen acordado para la percepción de los recursos afectados.

b) Calcular, en la liquidación de cada uno de los presupuestos a que afecte la realización de los gastos con financiación afectada, las desviaciones de financiación que, en su caso, se hayan producido como consecuencia de desfases, cualquiera que sea su origen, en el ritmo de ejecución del gasto y de los ingresos específicos que los financien.

c) Controlar la ejecución presupuestaria de cada gasto con financiación afectada, tanto la del gasto como la de los ingresos afectados.

3. Para el cumplimiento de los fines anteriores el sistema de seguimiento y control de los gastos con financiación afectada deberá ofrecer, al menos, la siguiente información:

a) Datos generales del proyecto:

A.1) El código identificativo y la denominación del proyecto de gasto.

A.2) El año de inicio y las anualidades a que vaya a extender su ejecución.

A.3) Para cada una de las anualidades, la aplicación o aplicaciones presupuestarias de gastos a través de las que se vaya a realizar.

A.4) Para cada una de las anualidades, la aplicación o aplicaciones presupuestarias de ingresos a través de las que se prevean obtener los recursos afectados.

A.5) La cuantía total del gasto estimado inicialmente y de los ingresos previstos.

b) Información sobre la gestión del gasto presupuestario, tanto del presupuesto corriente como de presupuestos cerrados y futuros.

c) Información sobre la gestión de los ingresos presupuestarios afectados, tanto del presupuesto corriente como de presupuestos *cerrados y futuros.*

4. Cuando un gasto con financiación afectada se desglose en niveles inferiores (expediente, subexpediente, etc.), cada uno de ellos deberá ser objeto de seguimiento y control individualizado.

LOS MODULOS DE REPARTO COMO NUMERUS CLAUSUS: Los módulos referidos en la Ley, al contrario que lo establecido por los elementos determinantes del coste de las obras, deben entenderse como un numerus clausus, no pudiéndose aplicar otros que los referidos en

---

5. Cuando un gasto con financiación afectada se ejecute en varias anualidades, con cargo a más de una aplicación presupuestaria y la financiación afectada proceda de más de un agente financiador, se realizará su seguimiento y control para cada una de las anualidades, aplicaciones y agentes. A estos efectos, se considerará agente financiador a cada uno de los terceros de los que proceda cada uno de los recursos afectados. Es decir, el agente financiador viene dado por la combinación del tercero y la aplicación presupuestaria que corresponda a cada uno de los recursos que él aporta. Cuando la financiación afectada de un gasto proceda de un mismo recurso aportado por una pluralidad de terceros, se considerará agente financiador único a todos ellos.

Regla 28. Coeficiente de financiación: *1. El coeficiente de financiación es el resultado de dividir los ingresos presupuestarios (reconocidos y pendientes de reconocer) afectados a la realización de un gasto presupuestario, por el importe total de éste (realizado y a realizar).*

2. La totalidad de los ingresos presupuestarios incluye todos los derechos reconocidos netos hasta la fecha de cálculo de los coeficientes relativos a ese gasto con financiación afectada, así como los que se prevea obtener desde ese momento hasta la conclusión del gasto.

3. El gasto presupuestario total incluye tanto las obligaciones reconocidas netas hasta la fecha de cálculo del coeficiente relativas a ese gasto con financiación afectada, como los créditos que se prevea asignar o incorporar hasta la completa realización de la unidad de gasto.

4. El coeficiente de financiación será global cuando exprese la parte del gasto que queda cubierta con la totalidad de los ingresos a él afectados, y será parcial cuando exprese la parte del gasto que queda cubierta con una parte de los ingresos seleccionada según un cierto criterio (el agente del que provienen, la aplicación presupuestaria, etc.).

Regla 29. Desviaciones de financiación: *1. La desviación de financiación es la magnitud que representa el desfase existente entre los ingresos presupuestarios reconocidos durante un período determinado, para la realización de un gasto con financiación afectada y los que, en función de la parte del mismo efectuada en ese período, deberían haberse reconocido, si la ejecución de los ingresos afectados se realizase armónicamente con la del gasto presupuestario.*

2. Las desviaciones de financiación, para cada gasto con financiación afectada, se calcularán por diferencia entre los derechos reconocidos netos por los ingresos afectados y el producto del coeficiente de financiación por el total de obligaciones reconocidas netas, referidos unos y otras al período considerado.

3. Las desviaciones de financiación que han de calcularse al final del ejercicio a efectos de ajustar el Resultado presupuestario y de cuantificar el exceso de financiación afectada producido son, respectivamente, las desviaciones de financiación del ejercicio y las desviaciones de financiación acumuladas a lo largo del período de ejecución del gasto con financiación afectada.

4. Las desviaciones de financiación del ejercicio se calcularán tomando en consideración el coeficiente de financiación parcial por agente financiador y el importe de las obligaciones y los derechos reconocidos relativos al agente de que se trate, referidos unas y otros al ejercicio presupuestario.

5. Las desviaciones de financiación acumuladas se calcularán del mismo modo que las imputables al ejercicio, pero tomando en consideración las obligaciones y los derechos reconocidos desde el inicio de la ejecución del gasto con financiación afectada hasta el final del ejercicio.

la propia Ley, conformes lo establecido por la jurisprudencia en **STS de 10 junio 2002 [RJ 2002, 5376] o STS de 6 febrero 1998 [RJ 1998, 1919])**[478]**.**

ELECCIÓN DE LOS MODULOS DE REPARTO: La elección del módulo de reparto ha sido condicionada por el Tribunal Supremo a la consecución de un principio de justicia en el reparto. **STS de 10 julio 1997 (RJ 1997, 5676)**[479].

REGULACIÓN LEGAL DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES EN EL ÁMBITO LOCAL

Estos tributos se regulan, en el ámbito local, de la siguiente forma: Sin perjuicio de lo anteriormente expuesto, y de acuerdo con el artículo 28 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo *(TRLHL),* el hecho imponible de las contribuciones especiales está constituido por la obtención por el sujeto pasivo, de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas, y del establecimiento o ampliación de servicios públicos. Su base imponible está constituida por el 90%, como máximo, del coste que la entidad pública soporte por la realización de las obras o por el establecimiento o ampliación

---

[478]«no puede eludirse eligiendo correctamente uno de los módulos –el de metros lineales de fachada– y mezclándolo con otro –el número de plantas– que no es de los previstos en la Ley»; y tampoco se admite la justificación del módulo relacionándolo con otro, el volumen edificable, con el que si bien existen relaciones, no cabe la equiparación porque aunque el número de plantas afecte al volumen «este último es un concepto tridimensional, directamente relacionado con las especificaciones urbanísticas del planeamiento aplicable y que se expresa de manera diferente que la simple determinación del número de pisos autorizados, en cada uno de los cuales puede haber diferentes superficies y altura de techos»

Igualmente no se considero por el Tribunal Supremo el «**caudal de agua consumido**» en su sentencia de 6 febrero 1998 (RJ 1998, 1919), al considerar que las regulaciones legales de los módulos se deben entender como «numerus clausus» **y que por ello:**

" no es posible ampliar con otro sistema de distribución, cualquiera que sea la naturaleza de las obras o servicios que se pretendan financiar y aunque hipotéticamente se tratara de fórmulas más equitativas, pues todas las alegaciones sólo tienen valor de "lege ferenda", pero no pueden servir para fundar la violación de un texto legal claro, ni para revocar la sentencia que lo aplicó con acierto».

[479]"los Ayuntamientos gozan de libertad para, en atención a las circunstancias concurrentes en cada supuesto de imposición, elegir, entre los citados, el módulo que tengan por conveniente», no lo es menos que «esa libertad está condicionada por la necesidad de obtener, en cada caso concreto, lo que puede calificarse de "principio de justicia en el reparto", difícil de plasmar en formulaciones abstractas pero que puede enunciarse como la exigencia de que las fincas especialmente beneficiadas por las obras contribuyan a su financiación en un porcentaje que represente también la proporción de su beneficio en relación con las demás"; en igual sentido se pronunciaron las **STS de 25 enero 1996 [RJ 1996, 520] y STS de 12 abril 1997 [RJ 1997, 3137]).**

de los servicios. Según el artículo 31 del TRLHL *(Ley de Haciendas Locales),* el acuerdo relativo a la realización de una obra o al establecimiento o ampliación de un servicio que deba costearse mediante contribuciones especiales no podrá ejecutarse hasta que se haya aprobado la ordenación concreta de éstas.

Siendo su operativa la siguiente: De esta regulación de las contribuciones especiales, se desprende que, con carácter previo a su ordenación, tratándose de obras, debe aprobarse el proyecto *(o, como mínimo un anteproyecto, pues es preciso establecer el coste previsto)* de las mismas. Esto implica la previsión para su ejecución en el presupuesto de la entidad pública, pues el acuerdo de realización de obras supone la primera fase de la ejecución presupuestaria del gasto *(Fase "A", autorización).*Aún en el caso de que se tratase de un contrato de tramitación anticipada, para el que no existiera consignación presupuestaria en el ejercicio corriente, su aprobación implicaría el compromiso de dotación en el presupuesto del ejercicio siguiente, condición suspensiva del acuerdo de adjudicación, en su caso.

De todo ello se deduce que una obra que pretende financiarse parcialmente mediante contribuciones especiales ya debe estar incluida en el presupuesto del ejercicio corriente o comprometida para su inclusión en el presupuesto del siguiente ejercicio.

Por otra parte, los acuerdos de imposición y ordenación de las contribuciones especiales requieren un procedimiento específico. En el caso que nos ocupa al presente trabajo y en conexión el apartado anterior relativo a las tasas, deberemos determinar *(en la línea expuesta en el apartado introductorio (A))*, si los operadores de servicios públicos que no sean entes de derecho público pueden ser sujetos activos de la imposición o beneficiarios de estas.

A tal efecto en una primera aproximación podríamos citar lo siguiente, en relación a un supuesto de gestión de servicio de abastecimiento de agua potable a domicilio:

El artículo 129 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, aprobado por Decreto de 17 de junio de 1955, nos dice, refiriéndose a la concesión de la gestión de un servicio público, que el concesionario percibirá, como retribución:

1. Las contribuciones especiales que se devengarán por el establecimiento del servicio, salvo cláusula en contrario.

2. Las tasas a cargo de los usuarios, con arreglo a tarifa aprobada en la forma dispuesta por la Ley.

En consecuencia, es perfectamente posible y ajustado a derecho que la empresa concesionaria realice la recaudación de las tarifas, de acuerdo con las condiciones estipuladas

en el Pliego de Cláusulas y con lo establecido, en su caso, en la ordenanza fiscal reguladora de la tasa.

De lo expuesto se deduce que sólo los entes públicos territoriales, pueden imponer y recaudar contribuciones especiales. Los operadores instrumentales, sean públicos o privados sólo podrán ser beneficiarios conforme lo dispuesto en la relación contractual correspondiente (operador privado), o conforme la encomienda de gestión (operador público mercantil), o conforme las disposiciones estatutarias (operador público administrativo).

Por lo tanto los operadores de servicios públicos diferentes del ente público titular que detenta la titularidad del servicio podrán ser beneficiarios de las contribuciones especiales, pero en ningún caso podrán imponer ni recaudar este tributo. Es preciso observar que se detenta cierta concomitancia con el supuesto del concepto del beneficiario de la expropiación, cuando este es diferente del sujeto expropiante.

Por último mencionar que las contribuciones especiales se definen en la Ley General Tributaria, en su artículo 2º

4.-LA FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS: EXENCIONES, BENEFICIOS Y BONIFICACIONES FISCALES ASOCIADAS

Se estudiará en los apartados de esta sección tercera del capítulo II diferentes exenciones fiscales, especialmente aplicables a los servicios públicos, no contempladas anteriormente, en especial en la imposición local, tales como las siguientes:

I.-EN EL ÁMBITO IMPOSITIVO LOCAL:

A.-IIVTNU: Existe una exención fiscal en el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza según la cual están exentos los titulares de concesiones administrativas revertibles en cuanto a los terrenos afectos a las mismas.

B.-ICIO: Existen exenciones en el Impuesto de Construcciones, Instalaciones y obras, aplicables a las obras de las que sean dueños el Estado, las Comunidades Autónomas o las entidades locales que vayan a ser destinadas a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales, aunque su gestión se lleve a cabo por organismos autónomos, tanto si se trata de obras de inversión nueva como de conservación.

C.-IBI: Existen exenciones en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles unas de carácter subjetivo aplicables a los entes públicos de naturaleza jurídica administrativa; por lo tanto no son de aplicación a las sociedades mercantiles públicas, a salvo cuando por su actuación les sea de aplicación una exención objetiva; y otras de carácter objetivo, aplicables a empresas públicas que gestionen líneas de ferrocarriles y los edificios enclavados en los mismos terrenos, que estén dedicados a estaciones, almacenes o cualquiera otro servicio indispensable para la explotación de dichas líneas. En la Ley de Haciendas Locales la regulación de las exenciones subjetivas y objetivas de este impuesto, se encuentran con carácter general reguladas en el artículo 62 del Real Decreto Legislativo 2/2.004 de 5 de marzo.

D.-IAE: Existen exenciones en el Impuesto sobre Actividades Económicas pueden ser de carácter subjetivo y objetivo.

II.-EN OTROS ÁMBITOS TRIBUTARIOS:

A.-ITP_AJD: Existen exenciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de carácter subjetivo aplicable al Estado, y a las administraciones públicas territoriales e institucionales. Por lo tanto esta exención subjetiva no es aplicable a las sociedades mercantiles.

B.-IS: Existen otros beneficios fiscales como por ejemplo los beneficios temporales para incentivar la realización de actividades económicas de interés general, pero también beneficios permanentes, dentro de los cuales de se debe destacar una bonificación del 99% en el impuesto de sociedades por la prestación de servicios comprendidos en el apartado 2 del artículo 25 o en los apartados 1.a, b y c del artículo 36 de la Ley de Régimen Local

4.1.-EXENCIONES FISCALES DE CARÁCTER GENERAL Y NO SECTORIAL APLICABLES A FORMAS PRESTADORAS DE SERVICIOS PÚBLICOS.

Las exenciones fiscales en materia de Impuesto de Sociedades (IS) e Impuesto sobre el Valor Añadido, han sido tratadas en apartados anteriores. Por lo tanto trataremos de otros aspectos concretos relativos a exenciones fiscales en otras figuras tributarias que no se desarrollan en el presente trabajo y que afectan a las formas asociativas de prestación de servicios públicos en el derecho interno español. En especial las relativas a la imposición local.

4.2.-EXENCIONES CONTEMPLADAS EN EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (IIVTNU).

En primer lugar examinemos la figura tributaria en sus elementos básicos.

3.2.1.-NATURALEZA JURÍDICA DEL TRIBUTO.

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

Para que se produzca el hecho imponible deben darse simultáneamente dos condiciones:

PRIMERA.-Que se produzca un incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los términos que señala el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por *Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo* (TRLHL).

SEGUNDA.-Que el mencionado incremento sea materializado, es decir, que se haya producido como consecuencia de una transmisión de tales terrenos. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana se devenga, de acuerdo con el apartado 1 del artículo 109 del TRLHL: cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, inter vivos o mortis causa, en la fecha de la transmisión; cuando se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, en la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión.

4.3.-EXENCIONES OBJETIVAS APLICABLES A FORMAS PRESTADORAS DE SERVICIOS PÚBLICOS.

Trataremos en primer lugar la exención objetiva relativa a las concesiones administrativas reversibles, tal como se regulan el *Real Decreto Legislativo 2/2.004 de 5 de marzo* (Ley de Haciendas Locales). La exención a examinar está regulada en el artículo 105.2.e) de la actual Ley de Haciendas Locales, sustitutivo del anterior artículo 106.5.e) de la *Ley 39/1988, de 28 de diciembre*. Conforme el mencionado precepto están exentos los titulares de concesiones administrativas revertibles en cuanto a los terrenos afectos a las mismas.

Se trata pues de un supuesto en que el titular de una concesión administrativa sustituye a la Administración concedente en la prestación de servicios públicos y justificándose en tal

circunstancia la aplicabilidad del presente beneficio fiscal, que está limitado a los terrenos que se encuentran afectos a la concesión administrativa de que se trate.

Se trata pues de un beneficio fiscal directamente vinculado a las formas de prestación o gestión indirecta de servicios públicos por sociedades mercantiles privadas o cuasi privadas (mixtas dependientes o no). Un supuesto práctico de la aplicación de la presente exención es la relativa a los aparcamientos públicos gestionados en forma indirecta a través de concesión.

En el supuesto examinado si se transmite la concesión, acontece que en lo que respecta a los terrenos no se produce la obligación tributaria de este impuesto.

Se trata de una exención de carácter objetivo, que incide en terrenos afectos a una concesión administrativa con reversibilidad al titular concedente. Por concesión administrativa, al respecto de este beneficio fiscal, deberemos entender todas aquellas que entrañen una posible y futura reversibilidad de los terrenos afectos a la misma.[480]

Según el artículo 109 del TRLHL, el impuesto se devenga cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, inter vivos o por causa de muerte.

4.4.-EXENCIONES SUBJETIVAS APLICABLES A FORMAS PRESTADORAS DE SERVICIOS PÚBLICOS.

Un aspecto importante relacionado con los servicios públicos es el relativo a las estaciones de servicios en carreteras para la expedición de productos petrolíferos. Este sector ha sido objeto de una paulatina liberalización.

Desde la entrada en vigor del Real Decreto 4/1999, de 29 de noviembre estaríamos a hablar no de una concesión administrativa, sino de autorizaciones emanadas de la Administración Pública, con lo cual la falta del presupuesto objetivo de la existencia de la concesión haría inaplicable la exención de que tratamos[481].

No obstante es preciso tener en cuenta que en un pronunciamiento previo a esta norma, el Tribunal Supremo, en sentencia del 22 de septiembre de 1.995, ha establecido el criterio de aplicación de la exención justificándolo en relación al hecho de que dada la vinculación de los terrenos al ejercicio de la actividad ejercida no cabe apreciar ningún género de incrementos de

[480] **STS de 28 de mayo de 1993**.

[481] Tal criterio es el adoptado por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, en **sentencia de 14 de noviembre de 1.997.**

valor, siendo de aplicación los beneficios fiscales establecidos en el Real Decreto 3250/1976.[482]

No obstante existe en el ámbito de este impuesto una subvención subjetiva de mayor alcance consistente en beneficiar a aquellos sujetos pasivos que detenten la condición de administraciones públicas. Se trata pues de una exención plenamente subjetiva de largo alcance que no precisa de la concurrencia de ningún requisito objetivo.

El ámbito subjetivo del beneficio fiscal abarca al Estado, Entidades Locales y Comunidades Autónomas. Además en este último caso este hecho esta reforzado legalmente por la *Ley 8/1980, de 22 de septiembre (LOFCA)*, que establece que las comunidades autónomas disfrutaran del tratamiento fiscal reservado para el Estado en Ley. Ahora bien en el marco de las formas asociativas que hemos examinado en la parte introductoria deberíamos examinar las posibles variaciones de alcance de este beneficio fiscal:

1.-En el caso de tratarse de *MANCOMUNIDADES intermunicipales*, constituidas para la prestación de servicios, la aplicación del beneficio fiscal dependerá de si el municipio de la imposición esta o no asociado a la mancomunidad. En consecuencia en un supuesto positivo sería de aplicación en caso contrario no.[483]

2.-También estaría exento el municipio de la imposición (artículo 105.2.b)), aunque esta parece del todo ridícula pues el sujeto activo y pasivo de la relación jurídico tributaria son coincidentes.

3.-La exención sería aplicable a los organismos autónomos de carácter administrativo y entidades de derecho público de análoga naturaleza. Desde la entrada en vigor de la Ley 6/1997, todos los organismos autónomos son de naturaleza administrativa y se les aplica en consecuencia el alcance la exención.

4.-Establecer si la exención alcanza a otras entidades de derecho público supone un ejercicio de aplicación de las normas sobre analogía.

Tal expresión fue introducida por la Ley 51/2.002, en aparente contradicción con el artículo 14 de la Ley 58/2.003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

---

[482] En el mismo sentido la **Sentencia del TSJ de Cataluña de fecha 25 de enero de 2.000**.

[483]**ORON MORATAL.,** ***"Exención y no sujeción al nuevo impuesto de plusvalías"****,* ed. TECNOS, Madrid, 1993.

Se debe analizar caso por caso, y deducir si esta exención es aplicable a las sociedades mercantiles públicas y a las entidades públicas empresariales.[484]

La situación ha generado, pues, controversia y no es pacífica en la jurisprudencia. Por ejemplo la *sentencia del TSJ de Galicia de 9 de diciembre de 2.003*, ha recogido la aplicabilidad de esta exención al Instituto para la Vivienda de las Fuerzas Armadas basándose en el carácter de sujeción al régimen presupuestario, contable y de control públicos. La exención, sin embargo, no alcanza a las entidades estatales en régimen de derecho privado que realicen actividades de interés público[485]

5.-En cuanto a las Universidades Públicas estas gozan del beneficio fiscal en cuanto a las transmisiones que se han producido a partir del 13 de enero de 2.002, a fin de integrar su patrimonio conforme dispone el artículo 80 de la *Ley Orgánica de Universidades (6/2.001, de 21 de diciembre).*

6.-La exención se aplica a las entidades gestoras de la Seguridad Social y también al Banco de España, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 5 de la Ley 13/1994, de 1 de junio que señala que esta entidad financiera gozará de los mismos beneficios fiscales que el Estado.

7.-Están exentas de este impuesto las instituciones que tengan la calificación de benéfico-docentes o benéficas. En sintonía con la previa regulación por el artículo 353.1.d) del Real Decreto Legislativo 781/1986.[486]

[484] En el caso del Instituto de la Vivienda de Madrid, se reconoció la aplicación de tal exención por sentencia del 27 de febrero de 1.999. Cuestión que ha sido rebatida por el Tribunal Supremo en sentencia del 29 de marzo de 2.003, al calificarse esté como un organismo de carácter comercial y financiero de la Comunidad de Madrid

[485] STS de 16 de septiembre de 1.995.

[486] **PEDREIRA MENENDEZ.**, *"El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo"*, ed. Thompson Civitas, 2003.

4.5.-EXENCIONES EN EL IMPUESTO DE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS.

La Ley de Haciendas Locales en su versión inicial dada por la Ley 39/1988, de 28 de abril, no contemplaba ningún género de supuestos de exención.

No obstante mediante el Real Decreto Ley 7/1989, derogado por la Ley 5/1990, y que fue afectado por la Ley 50/1998 (que introdujo una nueva redacción al artículo 102.1.h)), se estableció un cuadro de exenciones en el presente impuesto, aplicables a las obras de las que sean dueños el Estado, las Comunidades Autónomas o las entidades locales que vayan a ser destinadas a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales, aunque su gestión se lleve a cabo por organismos autónomos, tanto si se trata de obras de inversión nueva como de conservación.[487]

La presente exención tributaria está íntimamente unida con el concepto de gastos de primer establecimiento tal como se definen en el ámbito contractual público, que podremos definir como el despliegue de gasto dirigido a la dotación de los elementos de inmovilizado precisos para viabilizar el desarrollo del servicio público o actividad pública de que se trate.

Este *concepto jurídico indeterminado* es adoptado como referencia para límites respecto a los procedimientos de licitación en contratos de gestión de servicios públicos. A tal efecto se posibilita recurrir al procedimiento negociado cuando el contrato no supere los cinco años de duración, y los gastos de primer establecimiento no superen los 500.000 €.Los pronunciamientos jurisprudenciales más importantes respecto de esta exención son las **STS de**

---

[487]**Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Artículo 100. Naturaleza y hecho imponible Ap. 1 modificado por disp. final 1.2 de Ley núm. 12/2012, de 26 de diciembre. RCL\2012\1746.**1. El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al ayuntamiento de la imposición.

2. Está exenta del pago del impuesto la realización de cualquier construcción, instalación u obra de la que sea dueño el Estado, las Comunidades Autónomas o las entidades locales, que estando sujeta al impuesto, vaya a ser directamente destinada a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales, aunque su gestión se lleve a cabo por organismos autónomos, tanto si se trata de obras de inversión nueva como de conservación.

9 de julio de 1.993, 20 de enero de 2.000, 27 de abril de 2.000 y 21 de julio de 2.001. También las STS de 18 abril y 27 de diciembre de 2.000, 30 de enero y 22 de noviembre de 2.003 y 16 de septiembre de 2.004.

La primera sentencia citada se pronuncia sobre la aplicación de la exención a las obras aeroportuarias, cuya titularidad corresponde a un ente público gestor (AENA), en base a los siguientes hechos jurídicos:

Se trata de un organismo autónomo estatal (actualmente en proceso de transformación para dar entrada al capital privado); el terreno de radicación de la obra tiene el carácter de dominio público, correspondiendo su titularidad al Estado.

De facto este organismo se crea por Ley 4/1990, de 29 de junio de Presupuestos Generales del Estado,[488] con el carácter de Organismo Público autónomo de naturaleza comercial e industrial, que posteriormente, y por derivación de los efectos jurídicos de la Ley General Presupuestaria pasó a detentar naturaleza jurídica propia de una entidad pública empresarial. En realidad tal carácter lo adquirió por efecto del artículo 64 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre.

No obstante el haberse mantenimiento esta exención del ICIO, respecto al ente gestor aeroportuario, la transformación de su naturaleza jurídica ha tenido importantes consecuencias en otras figuras impositivas. A título de ejemplo tal agencia ha dejado de estar exenta del impuesto de sociedades.

[488]**LEY 4/1990, en su artículo 82 se produce la creación de este organismo**: **Artículo 82. Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea:** Uno.1.Se crea, adscrito al Ministerio de Transportes, Turismo y Comunicaciones y con la denominación de «Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea» un Ente de Derecho Público con personalidad Jurídica propia y plena capacidad pública y privada que se regirá por lo dispuesto en la presente Ley y las disposiciones que la desarrollen, entendiéndose comprendido en el número 5 del artículo 6 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.

4.6.-EXENCIONES EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

Las exenciones subjetivas de este impuesto municipal de carácter obligatorio son aplicables a los entes públicos de naturaleza jurídica administrativa; por lo tanto no son de aplicación a las sociedades mercantiles públicas, a salvo cuando por su actuación les sea de aplicación una exención objetiva. Tal es el supuesto de empresas públicas que tengan en adscripción patrimonial líneas de ferrocarriles y los edificios enclavados en los mismos terrenos, que estén dedicados a estaciones, almacenes o cualquiera otro servicio indispensable para la explotación de dichas líneas. En el mismo sentido aquellos que estén declarados expresa o individualmente monumento o jardín histórico de interés cultural, si bien en este último supuesto previa solicitud.

En derecho positivo la regulación de las exenciones subjetivas y objetivas de este impuesto, se encuentran con carácter general reguladas en el artículo 62 del *Real Decreto Legislativo 2/2.004 de 5 de marzo*.

4.7.-EXENCIONES EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.

Con carácter general las exenciones subjetivas de este impuesto son aplicables a los entes públicos prestadores de servicios que detenten naturaleza jurídica administrativa. Por lo tanto no son aplicables, en principio a las formas asociativas públicas prestadoras de servicios de carácter mercantil. No obstante, y en igual operativa referida en el apartado anterior, existe para estas entidades mercantiles una inmersión en la dinámica de exención fiscal de este impuesto por razones objetivas siempre que estas sean encuadrables en el ámbito del artículo 82 de la LHL, apartados d) y e)[489].

[489]**LIS: ARTÍCULO 82**: e) Los organismos públicos de investigación, los establecimientos de enseñanza en todos sus grados costeados íntegramente con fondos del Estado, de las Comunidades Autónomas o de las entidades locales, o por fundaciones declaradas benéficas o de utilidad pública, y los establecimientos de enseñanza en todos sus grados que, careciendo de ánimo de lucro, estuvieren en régimen de concierto educativo, incluso si facilitasen a sus alumnos libros o artículos de escritorio o les prestasen los servicios de media pensión o internado y aunque por excepción vendan en el mismo establecimiento los productos de los talleres dedicados a dicha enseñanza, siempre que el importe de dicha venta, sin utilidad para ningún particular o tercera persona, se destine, exclusivamente, a la adquisición de materias primas o al sostenimiento del establecimiento.

4.8.-EXENCIONES FISCALES DE OPERADORES PÚBLICOS REFERIDOS EN LA JURISPRUDENCIA EUROPEA.

Las exenciones fiscales a los entes o gestores públicos, y gestores cuasi-públicos de servicios públicos y la interdicción de las ayudas de estado. La salvaguarda de la libre competencia. Sociedades de economía mixta**.**

En este sentido se puede citar la Sentencia del TJCE de fecha 11 de junio de 2.009. **TJCE\2009\194,***(Caso ACEA SPA contra AZIENDA energética metropolitana Torino SPA).*

La presente sentencia es de aplicación al estudio de la viabilidad de las ayudas de Estado a las empresas públicas en forma de exenciones fiscales. Se trata de discernir si estas ayudas son o no compatibles con el derecho comunitario, de lo que merece un especial examen las siguientes cuestiones:

1. El Efecto real y concreto de la ayuda de estado.
2. La incidencia de la restricción de la actividad.
3. La compatibilidad de la ayuda con los principios inspiradores de la UE, conforme el artículo 87 del TCE.
4. La recuperación de las ayudas incompatibles con las normas de competencia.

DE ESTA SENTENCIA SE DERIVAN LAS SIGUIENTES CONCLUSIONES:

1ª.-EFECTO REAL Y CONCRETO DE LA AYUDA DE ESTADO:

El Tribunal de 1ª Instancia Europeo (TPI) establece que la Comisión (CUE) no está obligada a acreditar la incidencia real y el falseamiento efectivo de la competencia, sino el hecho de si esas ayudas pueden afectar (potencialmente) a los intercambios comerciales y alterar las normas de competencia[490].

La CUE puede limitarse al análisis de las características de las medidas, y si las mismas pueden suponer un beneficio potencial a empresas[491]que intercambian o realizan transacciones con sus productos en los Estados miembros.

[490]A tal efecto se cita la SJTCE (Sala Segunda), de 15 de diciembre de 2.005, asunto C-148/04, "*UniCredito Italiano"*.

[491] Sentencia TJCE, de 7 de marzo de 2002, asunto C-310/99, "*Italia/Comisión*".

El TPI establece que no es motivo de exclusión del concepto de *ayuda de estado*, el que la empresa beneficiaria limite su ámbito de ejercicio empresarial a un territorio limitado de ámbito local o regional.

Este pronunciamiento jurisprudencial se basa en que la ayuda puede suponer una posición de prevalencia respecto a potenciales competidores del sector de que se trate, procedentes de otros países miembros de la Unión, en cuanto a sus operaciones en el territorio del Estado respecto del cual es nacional la empresa beneficiada por la medida.[492]

---

[492]**Sentencia TJCE (Pleno), de 24 de julio de 2003, asunto C-280/2000,** *Caso ALTMARK TRANS GMBH y otros contra HVERKEHRGESELLSCHAFT ALTMARK GMBH***. Sentencia de 24 julio 2003.** TJCE\2003\218:

Respuesta del Tribunal de Justicia

101 El artículo 77 del Tratado (LCEur 1986, 8) prevé que las ayudas que respondan a las necesidades de coordinación de los transportes o que correspondan al reembolso de determinadas obligaciones inherentes a la noción de servicio público son compatibles con el Tratado.

102 En el apartado 37 de la presente sentencia se ha expuesto que sólo debería examinarse si las subvenciones controvertidas están sujetas a las disposiciones del Tratado (LCEur 1986, 8) relativas a las ayudas de Estado en caso de que no hubiese ningún reglamento aplicable en el litigio principal.

103 Pues bien, de los apartados 65 y 66 de la presente sentencia se desprende que el Reglamento núm. 1191/69 (LCEur 1969, 55) podría aplicarse en el litigio principal en la medida en que el legislador alemán no haya excluido al régimen de autonomía financiera del ámbito de aplicación de dicho Reglamento o lo haya hecho sin respetar el principio de seguridad jurídica. En tal supuesto, las disposiciones de dicho Reglamento serán aplicables a las subvenciones controvertidas en el litigio principal y el órgano jurisdiccional remitente no deberá examinar si son compatibles con las disposiciones del Derecho primario.

104 No obstante, en el caso de que el Reglamento núm. 1191/69 (LCEur 1969, 55) no sea aplicable en el litigio principal, de la respuesta a la primera parte de la cuestión prejudicial se desprende que si las subvenciones controvertidas en el procedimiento principal pueden considerarse una compensación que constituye la contrapartida de las prestaciones de transporte realizadas para el cumplimiento de obligaciones de servicio público y cumplen los requisitos enunciados en los apartados 89 a 93 de la presente sentencia, estas subvenciones no estarán sujetas al artículo 92 del Tratado (LCEur 1986, 8) , de modo que no habría necesidad de invocar la excepción a esta disposición prevista en el artículo 77 del Tratado.

105 De ello se deduce que las disposiciones del Derecho primario relativas a las ayudas de Estado y a la política común de transportes únicamente serán aplicables a las subvenciones controvertidas en el litigio principal si, por una parte, tales subvenciones no están sujetas al Reglamento núm. 1191/69 (LCEur 1969, 55) y, por otra parte, si, a pesar de haberse concedido para compensar los costes adicionales ocasionados por la ejecución de obligaciones de servicio público, no cumplen todos los requisitos expuestos en los apartados 89 a 93 de la presente sentencia.

106 No obstante, aun en el caso de que las subvenciones controvertidas en el asunto principal debieran examinarse a la luz de las disposiciones del Tratado (LCEur 1986, 8) relativas a las ayudas de Estado, la excepción prevista en el artículo 77 del mismo no podría aplicarse como tal.

El TPI señala que las medidas de controversia constituyen ayudas que se aplican a sociedades constituidas de acuerdo a la Ley Italiana 142/90, cualesquiera que sean sus actividades, dado que algunos sectores de actividad pueden estar abiertos a la competencia en el momento de establecerse tales medidas.

El TPI señala que *las empresas afectadas o beneficiadas por las medidas legislativas estatales, compiten por la adjudicación de servicios locales en distintos municipios y que el mercado de dichas concesiones es un mercado abierto a la competencia*[493]; estableciendo en especial, que estas medidas fiscales pudieron ser decisivas para que los Ayuntamientos optasen por esta modalidad de gestión (sociedades mixtas) frente a la alternativa de una gestión indirecta licitada mediante procedimiento abierto.

Además las empresas que detenten una forma jurídica mercantil y/o societaria que no sea la propia de sociedad anónima y no estén participadas en su capital social de forma mayoritaria por entes público territoriales de carácter local, están en una clara situación de desventaja a la hora de competir en las adjudicaciones de prestaciones de servicios en territorios concretos.

Por otra parte el ámbito objetivo de las empresas a que se refiere la Ley 142/90, no se circunscribe a la prestación de servicios públicos locales, con lo cual puede favorecer su expansión a otros sectores económicos o a otros ámbitos objetivos y territoriales, al tener un tratamiento fiscal ventajoso.

---

107 En efecto, el 4 de junio de 1970, el Consejo adoptó el Reglamento (CEE) núm. 1107/70 (LCEur 1970, 50) , relativo a las ayudas concedidas en el sector de los transportes por ferrocarril, por carretera y por vía navegable (DO L 130, pg. 1; EE 08/2001, pg. 164). El artículo 3 de este Reglamento dispone que «sin perjuicio de las disposiciones del Reglamento (CEE) núm. 1192/69 (LCEur 1969, 56) [...] y del Reglamento (CEE) núm. 1191/69 (LCEur 1969, 55) [...] los Estados miembros no adoptarán medidas de coordinación ni impondrán obligaciones inherentes a la noción de servicio público que impliquen la concesión de ayudas con arreglo al artículo 77 del Tratado (LCEur 1986, 8) salvo en los casos y condiciones siguientes».

De ello se deriva que los Estados miembros ya no pueden invocar la aplicación del artículo 77 del Tratado fuera de los casos previstos por el Derecho comunitario derivado.

108 Así, en caso de que el Reglamento núm. 1191/69 (LCEur 1969, 55) no sea aplicable en el presente asunto y las subvenciones controvertidas estén sujetas al artículo 92, apartado 1, del Tratado (LCEur 1986, 8) , el Reglamento núm. 1107/70 (LCEur 1970, 50) enumera, de forma exhaustiva, las condiciones en las que las autoridades de los Estados miembros pueden conceder ayudas en virtud del artículo 77 del Tratado.

109 Por consiguiente, procede responder a la segunda parte de la cuestión prejudicial que el artículo 77 del Tratado (LCEur 1986, 8) no puede aplicarse a las subvenciones públicas que compensan los costes adicionales ocasionados por la ejecución de obligaciones de servicio público sin tener en cuenta lo dispuesto en el Reglamento núm. 1191/69.

[493] Decisión CUE 2003,751, considerandos 67 y 68.

Tampoco es determinante que estas sociedades operen solo en el mercado nacional. En este ámbito de vigilancia, la CUE no está[494] obligada a demostrar los efectos reales de las ayudas concedidas.

[494] STJCE (Pleno) de 14 de febrero de 1.990. **Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 14 de febrero de 1990, asunto C-301/87.** *Caso República Francesa contra Comisión de las Comunidades Europeas.* TJCE\1990\101:

56Las ayudas otorgadas a la CBSF infringen asimismo diversos requisitos establecidos para la aplicación, en 1984, de un régimen francés de ayudas a la industria textil y de la confección en forma de reducción de las cargas sociales. Así, por lo que respecta al requisito de que las ayudas sólo se podían otorgar para la inversión y solamente si la empresa estaba en condiciones de financiar con recursos propios al menos el 50% del valor de las inversiones, basta señalar que se desprende de documentos que obran en los autos, sin haber sido discutidos, que, hasta 1986, las ayudas otorgadas superaron a las inversiones efectuadas por la CBSF en el sector textil.

57Habida cuenta de las informaciones que figuran en la Decisión, acerca de la situación de la industria textil y de la confección en la Comunidad y en Francia, los intercambios comunitarios y la pretendida reestructuración de la CBSF, procede concluir que la Comisión no sobrepasó los límites de su facultad de apreciación al estimar que las ayudas no podían acogerse a las excepciones previstas en el apartado 3 del artículo 92 del Tratado.

58De estas consideraciones se infiere que debe desestimarse el motivo fundado en la aplicación del artículo 92 del Tratado.

Sobre el motivo basado en la violación del principio general de proporcionalidad

59Según el Gobierno francés, la Decisión impugnada viola el principio general de proporcionalidad, por un lado, porque no tiene en cuenta los costes de la reestructuración soportados por la CBSF ni el hecho de que, de no haber sido objeto de dicha reestructuración, la CBSF habría sido liquidada, con graves consecuencias para los acreedores y la colectividad, y, por otro, porque la restitución de la ayuda que la Decisión exige no guarda proporción con los perjuicios causados a la competencia.

60Este motivo debe ser descartado. En efecto, como demostró la Comisión en su Decisión, no puede considerarse que las ayudas otorgadas constituyen una verdadera reestructuración de la CBSF. Esta empresa se limitó a modernizar sus instalaciones de producción, sin aportar ningún cambio fundamental, sustituyendo máquinas totalmente obsoletas y adaptando las técnicas y los procesos de producción a una evolución tecnológica que ya tuvo lugar años antes en el resto de la industria textil comunitaria. Habida cuenta de las informaciones que contiene la Decisión sobre las reducciones de efectivos y capacidad, la Comisión pudo considerar que las ayudas no eran inversiones de reestructuración, sin tener en cuenta en su Decisión el coste de la pretendida reestructuración.

61Como señala la Comisión en su Decisión, de veintisiete centros de producción y 4.730 personas transferidas a sociedades independientes, trece centros, que representan unos efectivos de 3 153 personas, es decir, el 66,66% del total de empleos transferidos, fueron cerrados, cesando en ellos definitivamente la producción textil. La Comisión ha considerado

2ª.-LA RESTRICCIÓN DE LA ACTIVIDAD A UN ÁMBITO TERRITORIAL CONCRETO: Los demandantes contra la Decisión de la Comisión, alegan que las sociedades del ámbito de la Ley italiana 142/1990, detentan una restricción consistente en que operan en exclusividad en el ámbito del territorio local concreto *(del que se configuran como forma de prestación indirecta de servicio en su modalidad de sociedad de economía mixta)*.

De esta realidad fáctica se deriva un régimen de exclusividad para la prestación del servicio que constituye el objeto social, excluyendo pues a operadores privados.

A tal efecto invocan la normativa comunitaria contenida en el Reglamento núm. 659/1999, en su artículo 1º.[495]/[496]

El TPI señala que las empresas afectadas o beneficiadas por las medidas legislativas estatales, compiten por la adjudicación de servicios locales en distintos municipios y que el mercado de dichas concesiones es un mercado abierto a la competencia[497]; estableciendo en especial, que estas medidas fiscales pudieron ser decisivas para que los Ayuntamientos optasen por esta modalidad de gestión (sociedades mixtas) frente a la alternativa de una gestión indirecta licitada mediante procedimiento abierto.

Además las empresas que detenten una forma jurídica mercantil y/o societaria que no sea la propia de sociedad anónima y no estén participadas en su capital social de forma mayoritaria por entes público territoriales de carácter local, están en una clara situación de desventaja a la hora de competir en las adjudicaciones de prestaciones de servicios en territorios concretos (Sentencia 2009/194 TJCE).

Al respecto el TPI, establece que el *Reglamento 659/1999*, considera como ayudas de estado los siguientes supuestos aplicables:

---

que la ayuda concedida para facilitar estas trece transmisiones fue suprimida. Por consiguiente, al exigir solamente la restitución de aproximadamente un 33 por ciento del total de las ayudas, la Comisión respetó el principio de proporcionalidad.

62De ello se deduce que también debe desestimarse este motivo.

63 Dado que no se ha admitido ninguno de los motivos alegados por el Gobierno francés, procede desestimar el recurso en su totalidad.

[495]Desarrollado por el Reglamento 794/2.004, a su vez modificado por el Reglamento 2009/1125/CE.

[496] El Reglamento 659/1999, desarrolla el artículo 93 del TCE, que a su vez es homólogo del artículo73 del Tratado de Roma.

[497] Decisión CUE 2003,751, considerandos 67 y 68.

1. Toda ayuda existente antes de la entrada en vigor del Tratado Constitutivo de la UE.

2. Toda ayuda autorizada por la Comisión o por el Consejo.

3. Toda ayuda autorizada a falta de resolución expresa de la Comisión.

4. Toda ayuda respecto de la cual haya transcurrido el plazo de prescripción de 10 años en materia de recuperación.

5. Toda ayuda producida por una conversión en medida de tal naturaleza respecto de aquellas medidas que carecían al momento de su adopción de tal naturaleza.

De esta regulación el TPI establece claras diferencias entre las empresas mixtas (del ámbito de la Ley 142/90), con las empresas estrictamente municipales.

Ello en orden a la alegación de la existencia de ayuda constituida antes de la entrada en vigor del TCE.

Al existir un marco previo de competencia no es de aplicación el artículo 1.b), inciso V del Reglamento 659/1999[498].

3ª.-EL ARTÍCULO 87 DEL TCE: Los demandantes alegan la compatibilidad de la ayuda en cuestión, con los principios inspiradores de la UE en virtud de lo dispuesto en el artículo 87.3.c) del TCE, sobre compatibilidad de ayudas[499]; en el sentido de que la misma tiene como finalidad el potenciar el desarrollo económico regional.

El TPI señala que las medidas o ayudas destinadas a sectores o territorios en crisis, para que sean objeto de excepción de la norma general de interdicción de las ayudas, deben estar condicionadas a la existencia de planes de reestructuración coherentes que deben presentarse a la Comisión para su debida evaluación.[500]; al efecto la Comisión evaluó la contabilidad de la

[498]**El artículo 1.b), inciso v), establece que**: *"la ayuda considerada como ayuda existente al poder acreditarse que en el momento en que se llevó a efecto no constituía una ayuda, y que posteriormente pasó a ser una ayuda debido a la evolución del mercado común y sin haber sido modificada por el Estado miembro. Cuando determinadas medidas pasen a ser ayudas tras la liberalización de una determinada actividad por la legislación comunitaria, dichas medidas no se considerarán como ayudas existentes tras la fecha fijada para la liberalización;".*

[499]**Dicho artículo establece que**: "*c) las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común*;"

[500]**Conforme la STJCE de 22 de marzo de 2.001, asunto C-261/99, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Francia* TJCE 2001\94.**

ayuda al amparo de las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales de salvamento y de reestructuración de empresas en crisis.

4ª.-LA RECUPERACIÓN DE LAS AYUDAS: En referencia a la orden establecida en la Decisión de la U.E de recuperar las ayudas concedidas mediante los beneficios fiscales, se establece una controversia adicional entre los litigantes. El TPI establece que la supresión de una ayuda ilegal ordenando su recuperación es la consecuencia lógica de la comprobación de su incompatibilidad con el mercado común.

4.9.-LA FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS EN EL DERECHO INTERNO: RÉGIMEN DE LAS BONIFICACIONES FISCALES

4.9.1.-BENEFICIOS TEMPORALES.

En materia de realización de actividades económicas de interés general, existe una regulación específica en el derecho interno español a través de las sucesivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado, que inciden en el ámbito de la fiscalidad estableciendo beneficios fiscales de todo orden.

A título de ejemplo *La Ley 2/2.008, de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 2.009*, ha establecido beneficios fiscales en materia de intervención del poder público con intermediación de terceros en la celebración de eventos culturales de especial relevancia. La sistemática consiste en una remisión amplia al goce de los beneficios fiscales establecidos en el artículo 27.3 de la ya mencionada *Ley 49/2.002, de 23 de diciembre*.

Los beneficios fiscales así reconocidos por la normativa presupuestaria son temporales y por lo tanto suelen tener un escenario temporal. Por ejemplo en materia de preparación de deportistas para la Olimpiada de Londres 2.012, la disposición adicional quincuagésima prevé la creación de un consorcio al que se refiere el artículo 27.2.b) de la *Ley 49/2002, de 23 de diciembre*, estableciendo una temporalidad aplicativa desde el 1 de enero de 2.009 al 31 de diciembre de 2.010.

4.9.2.-LOS BENEFICIOS PERMANENTES.

Son aquellos que establecidos por norma con rango de Ley, a tenor de lo dispuesto en el artículo 8º de la Ley General Tributaria de 2.003, no precisan de un elemento casuístico de actividad concreto y gemelamente temporal. A lo largo de la exposición ya se han referido diferentes supuestos, por lo cual no serán aquí objeto de nuevo comentario.

4.9.3.-LOS BENEFICIOS FISCALES DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS EN LAS TASAS LOCALES. CARÁCTER DE LOS BENEFICIOS FISCALES LOCALES.

Las exenciones y los beneficios fiscales **constituyen una materia reservada a Ley** (tal cuestión se menciona el artículo 8º de la Ley General Tributaria) y por lo tanto no es posible determinarlas "ex novo" en el marco del ejercicio de la potestad reglamentaria (tal es la que permite o legítima a la aprobación de una ordenanza fiscal, que constituye una disposición de carácter reglamentario y por lo tanto se trata de una norma jurídica de tal carácter)[501].

Como comentamos anteriormente, La Ley de Haciendas Locales (Real Decreto Legislativo 2/2004, de de marzo), se refiere a las exenciones de los tributos en sus artículos 9 y siguientes[502].

Por otra parte la LHL menciona, en diferente articulado, las posibilidades de modular las tarifas de las tasas[503]. En igual sentido se pronuncia la *Ley de Tasas y Precios Públicos*: La Ley de Tasas y Precios Públicos (Ley 8/1989, de 13 de abril)menciona en su artículo 8º, la posibilidad de que las tasas contemplen en sus tarifas la capacidad económica de los obligados a satisfacerlas[504].

---

[501]**Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre**, a**rtículo 8. Reserva de Ley Tributaria: "**Se regularán en todo caso por Ley: d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales".

[502]**Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, artículo 9. Beneficios fiscales, régimen y compensación: "**1. No podrán reconocerse otros beneficios fiscales en los tributos locales **que los expresamente previstos en las normas con rango de ley** o los derivados de la aplicación de los tratados internacionales.

No obstante, también podrán reconocerse los beneficios fiscales que las entidades locales establezcan en sus ordenanzas fiscales en los supuestos expresamente previstos por la Ley.
En particular, y en las condiciones que puedan prever dichas ordenanzas, éstas podrán establecer una bonificación de hasta el cinco por ciento de la cuota a favor de los sujetos pasivos que domicilien sus deudas de vencimiento periódico en una entidad financiera, anticipen pagos o realicen actuaciones que impliquen colaboración en la recaudación de ingresos.

[503]**Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, artículo 24. Cuota tributaria: "**4. Para la determinación de la cuantía de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas."

[504]**Ley 8/1989, de 13 de abril, artículo 8. Principio de capacidad económica**: "En la fijación de las tasas se tendrá en cuenta, cuando lo permitan las características del tributo, la capacidad económica de las personas que deben satisfacerlas."

POSIBILIDAD DE INTRODUCIR BENEFICIOS FISCALES EN LAS TASAS: Ahora bien, tal como se puso de manifiesto en el apartado de la legislación aplicable, en materia de tasas, y en cuanto que se trata de tributos, las Corporaciones Locales podrán contemplar en las Ordenanzas Fiscales beneficios que se basen o tengan en cuenta la capacidad económica de los contribuyentes, es decir, en el presente caso de los usuarios.

Concretando el desarrollo de exposición anterior:

Efectivamente las exenciones y los beneficios fiscales **constituyen una materia reservada a Ley** *(tal cuestión se menciona el artículo 8º de la Ley General Tributaria)* y por lo tanto no es posible determinarlas "ex novo" en el marco del ejercicio de la potestad reglamentaria (tal es la que permite o legítima a la aprobación de una ordenanza fiscal, que constituye una disposición de carácter reglamentario y por lo tanto se trata de una norma jurídica de tal carácter).

Por lo tanto diferentes supuestos de bonificaciones fiscales, no tienen encaje en los previstos en la Ley de Haciendas Locales. Los Ayuntamientos carecen de potestad tributaria originaria, y solamente pueden ejercer una potestad tributaria derivada en los términos previstos en la legislación básica, es decir, ***en el marco de los artículos 9 y 24 de la Ley de Haciendas Locales*****,** o en lo que dispongan leyes especiales. Además, el hecho de regular otros supuestos de bonificación, de los legalmente mencionados de forma genérica, por criterios analógicos con el nivel de capacidad contributiva podría implicar un exceso en la aplicación del artículo 24 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, y suponer por ello un fraude de Ley, al que se refiere el vigente código civil (Real Decreto de 24 de julio de 1889), que como derecho común informa el conjunto del ordenamiento jurídico[505].

Recordemos que la Legislación tributaria básica (Ley General Tributaria) no permite la aplicación analógica de las normas tributarias[506].

---

[505] Código Civil. Real Decreto de 24 de julio de 1.889, **artículo 4. [Analogía y supletoriedad del Código Civil]: "**3. Las disposiciones de este Código se aplicarán como supletorias en las materias regidas por otras leyes".

Artículo 6. [Eficacia normativa]:"4. Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir".

[506] Ley General Tributaria, 58/2003, de 17 de diciembre, artículo 14. Prohibición de la analogía**: "**No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales*".*

Por lo tanto el hecho de disponer, por ejemplo, de una situación de minusvalía, no puede ser asimilado sin más al supuesto de beneficio fiscal en función a criterios genéricos de capacidad económica del nivel de renta al que se refiere el artículo 24. Un minusválido puede tener superior nivel de renta, sea por sus ahorros, su patrimonio, que muchos otros usuarios. Por lo tanto, la única solución, será compaginar la situación de minusvalía con el nivel de renta.

Los beneficios fiscales en el ámbito tributario, sean estos exenciones o bonificaciones, son una materia "ex lege"[507], y en lo que respecta a las entidades locales, al margen de una previsión legal explícita, previa y clara no pueden ser introducidos por el titular de la potestad tributaria derivada que es el municipio, en sus correspondientes ordenanzas fiscales.

Sería perfectamente posible introducir beneficios fiscales en las tasas, basado en los niveles de renta de los sujetos pasivos, que se trata de un baremo objetivo que debe ser previamente graduado en la correspondiente ordenanza fiscal. No obstante, como veremos en el capítulo III, lo que sucede en buena parte de las tasas locales, es que no se utiliza la sistemática de los beneficios fiscales, sino de diferenciación de las cuotas, o de las tarifas, por tipologías de contribuyentes, basándose no obstante, en presunciones legales de mayor capacidad contributiva, como si se tratase de aplicar un perjuicio fiscal, o beneficio fiscal inverso.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

[507] **Artículo 8 de la LGT 2.003- RESERVA DE LEY.**

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

CAPITULO III: EL SECTOR HÍDRICO

1.-EL CICLO DEL AGUA. INTRODUCCIÓN GENERAL.

Examinaremos en este capítulo la definición de los elementos rectores del sector hídrico, sus elementos y definiciones. El agua es un prototípico recurso natural escaso, que precisa de la definición de políticas dirigidas a un consumo justo y eficiente, que permitan un uso racional, adecuado, universal, garantista y medioambientalmente sostenible[508]/[509].

Esta escasez, impone la necesidad de asociar un precio al consumo de este bien escaso, y dado el carácter público del agua en origen, se debe examinar la fiscalidad asociada al ciclo hídrico, sin perjuicio de la incidencia de la potestad tarifaria[510].

De acuerdo al Libro blanco del agua, en España, la escasez del agua resulta sistémica en determinados ámbitos territoriales, que se localizan fundamentalmente en las siguientes áreas de cuenca: Segura, cabecera del Guadiana, Vinalopó-Alacantí y Marina Baja en el Júcar, zona oriental de la cuenca del Sur (sistemas de Sierra Filabres-Estancias, Sierra Gador- Filabres y Sierra Nevada), junto con otros sistemas de menor extensión en la margen derecha del Ebro (Huerva, Aguas Vivas, Huecha y Queiles)[511].

---

[508]**STIGLIZT, JOSEPH.E**, *Microeconomía*, editorial ARIEL (1998), Barcelona, página 27.

[509]**COOTER D, ROBERT y ULEN, THOMAS (2000),** ***The strategic constitution*****, Princenton University Press, Princenton**, USA, página 108.

[510] CUADRAT PRATS, JOSÉ Mª; ***El agua en el siglo XXI: Gestión y Planificación*** **edita institución Fernando el Católico, 2.006**:

La escasez del agua fue tratada por IGOR.A SHIKLOMANOV, en el Programa Hidrológico Internacional del agua de la UNESCO: Shiklomanov, director del Instituto Hidrológico Estatal de la antigua Unión Soviética, con sede en San Petersburgo (que había realizado en 1974 un muy completo y detallado Balance mundial de agua y recursos de la Tierra, actualizado en 1990) llevó a cabo por encargo de la UNESCO una nueva estimación durante los años 1991-1996 (Shiklomanov, 1998).

El primer punto a subrayar es que la sensación de abundancia que ofrece el hecho de que las dos terceras partes del planeta Tierra estén cubiertas de agua, se desinfla si nos referimos al agua accesible y de calidad. En efecto, como se observa en el cuadro 1, el 97,5% del stock de agua de la Tierra está compuesto por agua salada y solamente el 0,3% del 2,5% restante constituye el agua dulce de los ríos y los lagos, que moviliza el «ciclo hidrológico» anual (Shiklomanov, 1999).

[511]**Libro blanco del agua, Secretaría de Estado de Aguas y Costas. Dirección General de Obras Hidráulicas y Calidad de las Aguas. Ministerio de Medio ambiente, Gobierno de España, 2000**: "El agua constituye un elemento esencial para la vida y para las actividades

El Reino de España se caracteriza por ser un país de alto consumo de agua, pero a precios comparativamente bajos en referencia a otros países Europeos como Francia y Holanda.[512] Este hecho agrava la situación del sector hídrico, si tenemos en cuenta la incidencia de cíclicos períodos de sequía, y el alto coste de las infraestructuras hidráulicas.

Es preciso realizar en esta apartado referencia al concepto de agua potable, o apta para el consumo, de acuerdo a las normativas estatales e internacionales.

Dentro de este apartado destacaremos las regulaciones de la normativa 98/83/EU[513] que establece contenidos mínimos y máximos en minerales, iones y PH como elementos químicos determinantes de tal clasificación. Al proceso de conversión de los recursos hídricos a tal condición se les denomina potabilización.

SISTEMAS DE MEDIDAS DE LOS RECURSOS HÍDRICOS: Existen dos sistemas de medidas de los recursos hídricos, que dependen sustancialmente de los organismos de cuenca, uno es el denominado Red Oficial de Estaciones de Aforo que proporciona datos sobre almacenamiento de los recursos hídricos de aguas superficiales en embalses, ríos, canales. Otro sistema de medición es el denominado Sistema Automático de Información Hidrológica,

económicas. Esta frase tópica, insistentemente repetida, y arranque de libros, conferencias y publicaciones sin número desde que se formuló en 1968 en la Carta del Agua del Consejo de Europa, encierra, pese al hastío de su reiteración, una verdad que el tópico no ha podido ensombrecer. Nadie duda, en efecto, a estas alturas del siglo y ante el panorama que se vislumbra en el mundo y, específicamente, en las sociedades modernas y desarrolladas, que las cuestiones relacionadas con la disponibilidad de agua, su acceso, preservación y protección, constituyen uno de los principales desafíos de la humanidad para el siglo próximo, y una de sus más graves fuentes latentes de conflictos regionales e internacionales". [www.magrama.gob.es › Inicio › Agua › Planificación hidrológica]. "El Libro Blanco del Agua en España pretende servir también como elemento de ayuda para la elaboración del Plan Hidrológico Nacional y culminar así el desarrollo normativo previsto en la Ley de Aguas."

[512]**DE VICENTE GRACÍA, J y ADAME MARTINEZ, F,** *Régimen Fiscal del Agua. Tributos Estatales, Autonómicos y Locales*, COMARES, GRANADA, 2008, página 396-397.

[513]**REVISTA ESPAÑOLA DE SALUD PÚBLICA, Madrid 2.012**: "*La protección de la salud a la vez que se garantiza el acceso al agua potable a toda la población es uno de los objetivos principales a nivel mundial. En ese sentido, la Unión Europea, a través de la* ***Directiva 98/83/CE****, establece los parámetros y valores paramétricos máximos admisibles para garantizar la calidad del agua destinada al consumo humano. El objetivo de este artículo es dar una visión global de los valores establecidos en la Directiva Europea en comparación con otros países y organizaciones, como la Organización Mundial de la Salud, en base a su justificación toxicológica, haciendo especial mención al caso concreto de los plaguicidas, en los que existe una gran diferencia entre los valores paramétricos fijados. Asimismo, se presenta una comparativa con los valores establecidos por la Directiva 91/414/CEE para límites máximos de residuos de plaguicidas en alimentos, destacando la importancia de aunar criterios".*

que al igual que el sistema anterior mide las existencias de aguas superficiales, pero que solamente abarca la mitad del territorio del Estado Español.

Por otra parte existen sistemas de medidas de aguas subterráneas, que mide a través de más de 3.000 puntos, los recursos hídricos con una red de medidas de niveles piezométricos de los acuíferos.

Aclararemos inicialmente el concepto de escorrentía como aquella corriente de agua que vierte al rebasar sus depósitos o cauces naturales. Actualmente existe una metodología homogénea para la medición de los recursos hídricos, consistente en evaluar la interacción entre aguas superficiales y subterráneas, y ello mediante una evaluación de las escorrentías que se producen en el territorio nacional. Estos valores de escorrentía se cifran en aproximadamente 220 milímetros, lo que implica unas aportaciones de unos 110.000 hectómetros cúbicos por año, o un tercio de las precipitaciones registradas.

En otro orden de cosas, también es objeto de medición la calidad del agua, mediante la denominada red integral de calidad del agua[514]. Estas redes tienen su origen en el año 1.962 y fueron promovidas por el Ministerio de Obras Públicas y Urbanismo.

[514]**Libro blanco del agua, Secretaría de Estado de Aguas y Costas. Dirección General de Obras Hidráulicas y Calidad de las Aguas. Ministerio de Medio ambiente, Gobierno de España, 2000,SUBEPÍGRAFE 3.2.3.2.**:

En España se viene controlando la calidad de las aguas superficiales de una manera sistemática desde el año 1962, en que se creó por el Ministerio de Obras Públicas la ya mencionada red COCA, y se encomendó su desarrollo a las Comisarías de Aguas. Inicialmente estaba constituida por 50 estaciones en las que se controlaban 18 parámetros relacionados con la calidad del agua. Esta red ha ido experimentando sucesivas ampliaciones de forma que en el año 1972 disponía de 221 puntos, mientras que en la actualidad ha alcanzado las 408 estaciones pertenecientes a las 9 cuencas intercomunitarias y 45 pertenecientes a las intracomunitarias peninsulares.

En general, las estaciones de la Red COCA no tienen asociada una infraestructura específica, puesto que se trata de puntos en los que se toman muestras con una periodicidad determinada.

Habitualmente, estas estaciones se localizan en tramos de los ríos de fácil accesibilidad y en los que puedan tomarse muestras representativas de la calidad media del río en el tramo. Se eligen habitualmente aquellos tramos en los que es frecuente la presencia de concentraciones importantes de contaminación, y así existen estaciones aguas abajo de los núcleos de población más importantes. En la actualidad, las estaciones de esta red controlan un total de 40 parámetros, entre los que se cuentan la temperatura, el oxígeno disuelto, la DBO5, etc.

***En lo que respecta a la situación mundial de este recurso, la situación actual es la siguiente*:**

COMPOSICIÓN DEL STOCK DE AGUA EN LA TIERRA				
97,5% Agua salada				
2,5 % Agua dulce	68,9 % hielos	29,9 % subsuelo	0,9 % suelos, vegetación y organismos	0,3 % ríos y lagos

Fuente: Shiklomanov, 1999.Programa Hidrológico Internacional del agua de la UNESCO: Shiklomanov, director del Instituto Hidrológico Estatal de la antigua Unión Soviética, con sede en San Petersburgo (que había realizado en 1974 un muy completo y detallado Balance mundial de agua y recursos de la Tierra, actualizado en 1990) llevó a cabo por encargo de la UNESCO una nueva estimación durante los años 1991-1996 (Shiklomanov, 1998).

Este autor es citado, en la obra **EL AGUA EN EL SIGLO XXI: Gestión y Planificación; CUADRAT PRATS, JOSÉ Mª; edita institución Fernando el Católico, 2.006**[515]**.**

[515]**CUADRAT PRATS, JOSÉ Mª, *El agua en el siglo XXI*: Gestión y Planificación;; edita institución Fernando el Católico, 2.006; página 10**:

Razonando ya sobre ese 0,3% del agua dulce que mueve el llamado «ciclo hidrológico» anual, hemos de subrayar que si bien los balances de agua se atienen a la Ley de Conservación o Primer Principio de la Termodinámica, su movimiento está sujeto, como todos los del mundo físico, a la Ley de la Entropía o Segundo Principio de la Termodinámica.

El «motor solar» mueve el ciclo hidrológico, al igual que el agua mueve la rueda de un molino: la energía externa del Sol es la que permite recuperar la calidad química (grado de «fuerza», asociado a su capacidad de dilución) y física (elevación en altitud) del agua.

El agua sigue después un proceso de deterioro natural regido por la Ley de la Entropía: todos los estados del agua describen un campo de energía potencial que va descendiendo hasta llegar al mar, donde alcanza su máximo nivel de entropía, que la radiación solar invierte por evaporación mediante la elevación del agua y la eliminación de sustancias disueltas o diluidas en ella. De los campos de energía que explican el movimiento del agua en la biosfera, dos son los más importantes y ligados con la gestión: los relacionados con la potencia física hidráulica (medible en función de la masa y la altura sobre el nivel del mar) y la química (medible por la presión osmótica que ejerce el agua del mar sobre un émbolo con una membrana semipermeable que la pone en contacto con agua de mejor calidad)[3].

Este enfoque reviste especial importancia para razonar en términos de sostenibilidad, sobre todo cuando la tecnología actual permite paliar el movimiento hacia el deterioro del agua que observa el ciclo hidrológico, e incluso sustituir al motor solar en sus funciones de desalación y bombeo, todo ello a base de inyectar energía de calidad en los procesos. Lo cual pone bien de

1.1.--LOS SERVICIOS PÚBLICOS ASOCIADOS AL CICLO HÍDRICO.

Dentro de la categoría general de los servicios públicos, aquellos asociados al ciclo hídrico son de esencial importancia y se vinculan además, a todos los restantes, pues el suministro de agua, su tratamiento y su eliminación se configuran como elementos de prestación esenciales a la colectividad.

Los servicios hídricos en España se caracterizan por una demanda alcista de los mismos, la competencia entre usos y prestadores del servicio *(administraciones públicas que intervienen en el ciclo hídrico)*, y por una confusión en la gestión de las infraestructuras dependientes de las diferentes administraciones.

Ha sido habitual que en el proceso de descentralización política del estado en autonomías, las previas infraestructuras interterritoriales, se monopolizasen por las entidades locales en cuyos términos municipales radicaban *(por ejemplo las Estaciones de Tratamiento de Agua Potable a Domicilio-ETAP)*, dando lugar a numerosos conflictos jurídicos entre dichos entes locales, y los que obtienen el suministro de agua potable en alta para su distribución en baja a los usuarios.

Una relación exhaustiva de los servicios del ciclo del agua, se puede encontrar, a título de ejemplo, en el anexo IV del Plan Hidrológico de la Cuenta Miño-Sil, de la siguiente forma:

1º.-El servicio de agua urbano se presta tanto a usuarios domésticos, como a industrias y comercios que se abastecen por las redes públicas de agua, además de a los servicios municipales (riego de parques, lavado de calles, atención de incendios, etc.).

2º.-En la prestación del servicio de agua urbano suele haber importantes diferencias en la gestión y procedencia de la financiación según las diferentes etapas del **Ciclo Integral del Agua** de las que se componga el servicio:

1.-**Abastecimiento en alta**: captación, tratamiento, transporte en alta (desde tratamiento hasta depósitos), almacenamiento.

---

manifiesto que el abastecimiento de agua de calidad no es ya tanto un problema físico, como económico: las técnicas disponibles permiten fabricar el agua con la calidad deseada y llevarla al lugar requerido, pero ello entraña unos costes físicos y monetarios que pueden hacer la operación económica y ecológicamente poco recomendable.

La evaporación provocada por el Sol eleva el agua en calidad y cota en la «fase atmosférica» del ciclo hidrológico, y con la precipitación se reinicia un proceso de descenso y deterioro que acaba en el sumidero último de los mares.

El movimiento vertical de agua al que permanece asociada la vida."

2.-**Abastecimiento en baja**: distribución en baja desde depósitos a través de redes de distribución hasta los usuarios finales.
3.-**Alcantarillado:** Recogida de las aguas residuales municipales hasta entrega a colectores o interceptores.
4.-**Depuración**: contempla los colectores-interceptores, aliviaderos y plantas de tratamiento para su depuración (EDAR) hasta el vertido al medio natural (normalmente los ríos o vertidos tierra-mar).

El servicio del agua no urbano, se refiere, esencialmente, al riego para usos del sector primario (agricultura, ganadería, explotaciones forestales etc.).

1.1.1.-LOS SERVICIOS DEL AGUA EN EL ÁMBITO DE LA UNIÓN EUROPEA.

En nuestro ámbito comunitario, los servicios del agua se configuran como prototípicos de la acción pública de fomento y prestación, se examinará al respecto a título de mero ejemplo un supuesto casuístico territorial, y en concreto el relativo a la República de Francia, con el cual se producen importantes concomitancias en la realidad hídrica española.

Sin perjuicio de un análisis más casuístico de las regulaciones internas de los Estados Miembros de la U.E en el epígrafe 2.1.2 del Capítulo IV, se pueden referir ahora, varios ejemplos de la situación del ciclo hídrico desde la perspectiva de la gestión, en algunos Estados.

LA REPÚBLICA FRANCESA. REFERENCIA AL SECTOR HÍDRICO: En Francia existe una amplia tradición en la gestión de servicios públicos a través de diferentes figuras asociativas y organizativas de derecho público, que son utilizadas como formas prestadoras por parte de la administración pública.

Como prototipo de servicio público, examinaremos las características esenciales de la forma de prestación de los servicios del sector hídrico.

Los servicios de abastecimiento de agua potable y saneamiento han sido servicios públicos prestados a través de las entidades locales francesas. En Francia son realizados por los municipios, al igual que sucede en el Estado Español, por lo tanto su gestión corresponde a los municipios que se pueden a los efectos agrupar funcionalmente en los denominados establecimientos públicos de cooperación intermunicipal[516], cuyo objeto es poder optimizar los

[516]**En el ámbito local generalmente los municipios se asocian en entidades más amplias de**

medios técnicos y humanos, para una prestación más eficiente. Existen en ese país vecino más de 29.000 servicios de agua en el marco de más de 36.000 municipios. Trátese de una gestión municipal o intermunicipal, se opta o bien por una gestión directa o bien por una gestión a través de gestor especializado.

No obstante la prestación de los servicios hídricos se inscribe en un ámbito territorial más amplio referido a la cuenca hidrográfica tal como se recoge en las Leyes del agua de 1964 y de 1992.El objetivo es movilizar los recursos precisos a fin de conseguir los objetivos de la directiva europea del agua del 23 de octubre de 2.000.

Se suelen utilizar los dos sistemas de gestión básica de servicios públicos: directa o indirecta a través de gestor especializado. En ese sentido el ordenamiento jurídico francés distingue la gestión directa y la gestión delegada. Esta última puede concretarse a través de la interposición de una empresa pública, privada, o de sociedades de economía mixta. Existen diferentes formas de gestión indirecta: el arrendamiento *(affermage)*, en el que sólo se confía al operador privado la explotación. Este operador se retribuye directamente del usuario mediante un precio del agua.

LA REPÚBLICA DE PORTUGAL. UN SISTEMA CENTRALIZADO DE CONTROL DE LA GESTIÓN DEL AGUA: En Portugal la gestión del ciclo del agua, corresponde de forma centralizada a un ente público central dotado de personalidad jurídico propia, que se denomina Entidad Reguladora de los Servicios del Agua y de los Residuos (ERSAR), creado por la Ley nº 10/2014, de la Asamblea de la República. Se trata de una entidad administrativa independiente que asume funciones de regulación y supervisión en materia del ciclo del agua, y que se encuentra adscrita al Ministerio del Área del Gobierno Portugués. Dicho ente goza de jurisdicción sobre todo el territorio nacional, y entre otras competencias, reglamenta, audita y evalúa la fijación de las tarifas de los servicios municipales del ciclo del agua; y controla o supervisa a todas las entidades suministradoras del agua. En especial aprueba los reglamentos tarifarios de los servicios del agua.

La ERSAR aprueba normativas tarifarias para los servicios de aguas y de residuos en los cuales son establecidas:

carácter intermunicipal, como son los establecimientos públicos de cooperación intermunicipal (EPCI).

- Reglas de definición, fijación, revisión y actualización de los tarifas de abastecimiento público de agua, saneamiento de aguas residuales urbanas y gestión de residuos urbanos, en obediencia a los siguientes principios.
- Recuperación económica y financiera de los costes de los servicios en escenario de eficiencia.
- Preservación de los recursos naturales y promoción de comportamientos eficientes por los consumidores.
- Promoción de la accesibilidad económica de los usuarios finales domésticos, expresamente a través de tarifas sociales.
- Promoción de la equidad en las estructuras de las tarifas, atendiendo a la dimensión de la unidad familiar, con especial ponderación, en el caso de los usuarios domésticos, de las familias numerosas, privilegiando unos usos del agua más justos y eficientes, para todos los usuarios[517].

[*A ERSAR aprova regulamentos tarifários paraos serviços de águas e de resíduos nos quais são estabelecidas:a) Regras de definição, fixação, revisão e atualizaçãodos tarifários de abastecimento público de água, saneamentode águas residuais urbanas e gestão de resíduosurbanos, em obediência aos seguintes princípios: i) Recuperação econômica e financeira dos custos dos serviços em cenário de eficiência; ii) Preservação dos recursos naturais e promoção de comportamentos eficientes pelos consumidores; iii) Promoção da acessibilidade econômica dos utilizadores finais domésticos, nomeadamente através de tarifários sociais; iv) Promoção da equidade nas estruturas tarifárias, atendendo à dimensão do agregado familiar, com especial ponderação, no caso dos utilizadores domésticos, das famílias numerosas, privilegiando capitações de água mais justas e eficientes, para todos os utilizadores…]*

ANÁLISIS Y RESUMEN DE LA GESTIÓN DEL AGUAEN EL CONJUNTO DE LA UNIÓN EUROPEA: La Dirección General de Investigación de la Unión Europea, promovió en febrero de 2.002, la ejecución de un proyecto europeo denominado AQUALIBRIUM cuyo objetivo era analizar la prestación de los servicios el ciclo del agua en el conjunto de la Unión. El proyecto fue liderado por el Instituto NEXUS de la Universidad de Berlín, la Oficina internacional del agua de Francia y el Instituto de dirección y organización de la empresa de la universidad de Alcalá de Henares.

[517] Artículo 13 de los Estatutos de ERSAR. Los Reglamentos Tarifarios

En dicho estudio se ha deducido una fuerte tendencia privatizadora en el conjunto de la Unión Europea, según las siguientes modalidades:

- **OUTSOURCING**: privatización de determinadas tareas sectoriales, manteniendo la prestación pública. Opción mayoritaria en los países nórdicos escandinavos como Finlandia, Suecia o Dinamarca.

- **COLABORACIÓN PÚBLICO-PRIVADA**: habitual es España y Francia, mediante la sistemática de las empresas mixtas, pero que puede adoptar en otros países la forma de contratos de delegación de funciones.

- **LA PRIVATIZACIÓN INTEGRAL**: se pone como ejemplo de ello la situación del servicio del agua en Inglaterra y Gales, aunque en cierta forma participan igualmente de las connotaciones de una colaboración público privada. Como excepción se puede señalar el caso de **HOLANDA**, donde no existe participación del sector privado en la gestión de los servicios del ciclo del agua. El sistema de gestión es totalmente público en **LUXEMBURGO**, aunque se admiten ciertas privatizaciones para determinadas tareas asociadas.

En **DINAMARCA, GRECIA Y HOLANDA**, se produce una fuerte tendencia a la gestión integrada de los servicios del ciclo del agua, es estructuras más amplias que los municipios.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

1.2.-EL AGUA.

El agua es uno de los recursos medioambientales más fundamentales, y que como tal se caracteriza por su escasez. Constituye un bien de dominio público, de acuerdo al artículo2 del Texto Refundido de la Ley de Aguas, aprobado por el Real Decreto Ley 1/2001, de 20 de julio.

Su protección es uno de los objetivos medioambientales, más regulados en las políticas sectoriales de la Unión Europea, a la que se han dedicado directivas, y otras normas comunitarias, y por supuesto una amplia regulación legal en los derechos internos, pero también de ámbito reglamentario en los entes locales, pudiendo citar como ejemplo la Ordenanza de Gestión y Uso eficiente del Agua en la Ciudad de Madrid de 31 de mayo de 2.006, cuyo objeto se define en su artículo 1º[518]. Esta ordenanza municipal, regula en su artículo 2º, una serie de objetivos y principios, que se puede considerar como prototípicos de la protección medioambiental del agua:

a) Asegurar a largo plazo la cantidad y calidad de suministro a los ciudadanos, promoviendo el ahorro y la eficiencia en el consumo de agua con la aplicación de las mejores tecnologías disponibles.

b) Promover la reducción del consumo de agua y asegurar su control para los distintos usuarios.

c) Fomentar y regular la utilización de recursos hídricos alternativos para aquellos usos que no requieran agua potable.

[518]**Ordenanza de Gestión y Uso eficiente del Agua en la Ciudad de Madrid de 31 de mayo de 2.006, artículo 1. Objeto y habilitación legal** *1. Esta ordenanza tiene por objeto establecer, en el marco de las normativas europea, nacional y de la Comunidad de Madrid, el régimen jurídico de la gestión del agua en la ciudad de Madrid, fomentando el uso racional de los recursos hídricos, el aprovechamiento de recursos alternativos y la protección de las redes de abastecimiento y de saneamiento y del sistema de depuración.2. De acuerdo con lo establecido en el apartado anterior, con carácter general las conductas reguladas por esta ordenanza cumplirán las normas y demás disposiciones vigentes. En particular, y por su especial vinculación con la materia objeto de la regulación, son de especial relevancia:*

a) Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.

b) El Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Aguas.

c) La Ley 10/1993, de 26 de octubre, de Vertidos Líquidos Industriales al Sistema Integral de Saneamiento.

d) La Ley 14/1986, de 25 de abril, General de Sanidad.

e) La Ley 9/2001, de 17 de julio, del Suelo, de la Comunidad de Madrid.

f) Las Normas Urbanísticas del Plan General de Ordenación Urbana de Madrid.

d) Fomentar la eficiencia en el uso del agua en las actividades industriales, comerciales y de servicios.

e) Determinar las medidas para una gestión eficaz de los recursos hídricos que deben incluirse en los instrumentos urbanísticos.

f) Fomentar la concienciación y sensibilización ciudadanas sobre el uso racional del agua.

g) Aumentar el control sobre el riego de zonas verdes públicas y privadas con el fin de optimizar el consumo de agua y conseguir así un uso más racional de los recursos hídricos.

h) Regular los vertidos a recoger por el saneamiento municipal y establecer los criterios necesarios para la protección del mismo contra vertidos nocivos para la red de alcantarillado y/o los procesos de depuración.

i) Regular las condiciones aplicables al sistema de saneamiento preservando su integridad estructural y funcional, con el objetivo de permitir su uso como servicio público, conduciendo las aguas residuales y pluviales hasta las estaciones depuradoras para su tratamiento.

Estos objetivos, además de estar en sintonía con la normativa comunitaria, desarrollan en este ámbito reglamentario los principios constitucionales de carácter medioambiental regulados en el artículo 45 de la Constitución Española de 1.978[519].En este epígrafe, se debe mencionar que son múltiples las normas jurídicas de desarrollo de estas materias, pudiéndose citar como ejemplo el Real Decreto 1620/2007 por el que se desarrolla el régimen jurídico de la reutilización de las aguas depuradas.

Esta norma establece los mecanismos legales que permiten disponer del agua residual depurada como recurso alternativo, incluyendo disposiciones relativas a los usos admitidos y los criterios de calidad mínimos obligatorios exigibles para la utilización de las aguas regeneradas según los usos. Asimismo, establece medidas para impulsar la elaboración de planes de reutilización y uso más eficiente del recurso hídrico.

---

[519] **CE. Artículo 45. [Medio ambiente] 1**. Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo.

2. Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva.

3. Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado.

1.2.1.-TIPOLOGÍA DE LAS AGUAS.

Las aguas se pueden clasificar, según su origen, según su destino o uso, y según su calidad. Las normas jurídicas del agua, abordan en sus primeros preceptos esta clasificación.

El Reglamento de Servicios de saneamiento de Cataluña, define diferentes tipos de aguas, según su uso, y su estado, en la perspectiva del servicio de saneamiento de las mismas; en su artículo 3[520].

[520]**Reglamento de Servicios de saneamiento de Cataluña. Decreto 130/2003, de 14 de mayo:**

1. Aguas residuales*: las aguas utilizadas que, procedentes de viviendas, instalaciones comerciales, industriales, sanitarias, comunitarias o públicas, se vierten, a veces, junto con aguas de otra procedencia.*

2. Aguas residuales urbanas*: las aguas residuales domésticas o la mezcla de las mismas con las aguas residuales no domésticas y/o aguas de escorrentía pluvial.*

3. Aguas residuales domésticas*: las aguas residuales procedentes de los usos particulares (sanitarios, duchas, cocina y comedor, lavado de ropa y vajillas, etc.) generadas principalmente por el metabolismo humano y las actividades domésticas no industriales, ni comerciales, ni agrícolas, ni ganaderas.*

4. Aguas residuales no domésticas*: todas las aguas residuales vertidas desde establecimientos utilizados para efectuar cualquier actividad comercial, industrial, agrícola o ganadera y que no sean de escorrentía pluvial.*

5. Aguas blancas*: las aguas que no han sido sometidas a ningún proceso de transformación de tal manera que su potencial capacidad de perturbación del medio es nula y, por tanto, no tienen que ser conducidas mediante los sistemas públicos de saneamiento. La procedencia es diversa: aguas destinadas para el riego agrícola, aguas subterráneas, aguas superficiales, fuentes o manantiales y aguas procedentes de la red de abastecimiento.*

6. Aguas pluviales: *las aguas provenientes de la precipitación atmosférica que, en función de su recorrido de escorrentía, tienen un carácter de aguas blancas o de aguas residuales urbanas.*

De otra parte el artículo 40.bis, del Real Decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio, procede a las definiciones de los diferentes tipos funcionales del agua, según su origen:

a) aguas continentales*: todas las aguas en la superficie del suelo y todas las aguas subterráneas situadas hacia tierra desde la línea que sirve de base para medir la anchura de las aguas territoriales.*

b) aguas superficiales*: las aguas continentales, excepto las aguas subterráneas; las aguas de transición y las aguas costeras, y, en lo que se refiere al estado químico, también las aguas territoriales.*

c) aguas subterráneas*: todas las aguas que se encuentran bajo la superficie del suelo en la zona de saturación y en contacto directo con el suelo o el subsuelo.*

d) acuífero*: una o más capas subterráneas de roca o de otros estratos geológicos que tienen la suficiente porosidad y permeabilidad para permitir ya sea un flujo significativo de aguas subterráneas o la extracción de cantidades significativas de aguas subterráneas.*

e) masa de agua superficial*: una parte diferenciada y significativa de agua superficial, como*

La Directiva del agua[521], clasifica las aguas por el origen de los acuíferos[522]

un lago, un embalse, una corriente, río o canal, parte de una corriente, río o canal, unas aguas de transición o un tramo de aguas costeras.

f) masa de agua subterránea*: un volumen claramente diferenciado de aguas subterráneas en un acuífero o acuíferos.*

g) masa de agua artificial*: una masa de agua superficial creada por la actividad humana.*

h) masa de agua muy modificada*: una masa de agua superficial que, como consecuencia de alteraciones físicas producidas por la actividad humana, ha experimentado un cambio sustancial en su naturaleza*

[521] **Directiva 2000/60/CE, de 23 de octubre**. **LCEur 2000\3612.Agua**. Establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas **Parlamento Europeo y Consejo**. DOL 22 diciembre 2000, núm. 327, [pág. 1, Núm. Págs. 72].

[522]**Directiva 2000/60/CE, de 23 de octubre**. **LCEur 2000\3612:**

1) **"aguas superficiales"**: las aguas continentales, excepto las aguas subterráneas; las aguas de transición y las aguas costeras, y, en lo que se refiere al estado químico, también las aguas territoriales;

2) **"aguas subterráneas**": todas las aguas que se encuentran bajo la superficie del suelo en la zona de saturación y en contacto directo con el suelo o el subsuelo;

3) **"aguas continentales":** todas las aguas quietas o corrientes en la superficie del suelo y todas las aguas subterráneas situadas hacia tierra desde la línea que sirve de base para medir la anchura de las aguas territoriales;

4) **"río":** una masa de agua continental que fluye en su mayor parte sobre la superficie del suelo, pero que puede fluir bajo tierra en parte de su curso;

5) **"lago":** una masa de agua continental superficial quieta;

6) **"aguas de transición**": masas de agua superficial próximas a la desembocadura de los ríos que son parcialmente salinas como consecuencia de su proximidad a las aguas costeras, pero que reciben una notable influencia de flujos de agua dulce;

7) **"aguas costeras":** las aguas superficiales situadas hacia tierra desde una línea cuya totalidad de puntos se encuentra a una distancia de una milla náutica mar adentro desde el punto más próximo de la línea de base que sirve para medir la anchura de las aguas territoriales y que se extienden, en su caso, hasta el límite exterior de las aguas de transición;

11) **"acuífero":** una o más capas subterráneas de roca o de otros estratos geológicos que tienen la suficiente porosidad y permeabilidad para permitir ya sea un flujo significativo de aguas subterráneas o la extracción de cantidades significativas de aguas subterráneas.

1.2.2.-EL AGUA COMO SERVICIO DE COMPETENCIA LOCAL.

Los servicios del ciclo hídrico o del denominado ciclo del agua, y en especial el abastecimiento al usuario final, el saneamiento y evacuación, así como su depuración y tratamiento, son servicios de competencia municipal que deben además prestar todos los municipios, por si mismos, o a través de alguna forma asociativa con municipios colindantes, trátese de una Mancomunidad trátese de un Consorcio.

En estas formas asociativas intermunicipales, podrán además participar entidades públicas dependientes de la administración hidráulica, creadas por la legislación de cada comunidad autónoma del Estado Español[523]

GESTIÓN PROVINCIAL: En el ámbito local español, y desde la entrada en vigor de la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización, y sostenibilidad del régimen local, los servicios hídricos podrán prestarse a través de las Diputaciones Provinciales de acuerdo al párrafo 2º, del artículo 25 de la Ley 7/1985, de 2 de abril[524]:

---

[523] **Ley 7/1985, de 2 de abril, artículo 25.** Modificado por art. 1.8 de Ley núm. 27/2013, de 27 de diciembre. RCL\2013\1877: 1. *El Municipio, para la gestión de sus intereses y en el ámbito de sus competencias, puede promover actividades y prestar los servicios públicos que contribuyan a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal en los términos previstos en este artículo.*

2. *El Municipio ejercerá en todo caso como competencias propias, en los términos de la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas, en las siguientes materias:*

c) Abastecimiento de agua potable a domicilio y evacuación y tratamiento de aguas residuales.

[524]**Ley 7/1985, de 2 de abril, artículo 25:***2. En los municipios con población inferior a 20.000 habitantes será la Diputación provincial o entidad equivalente la que coordinará la prestación de los siguientes servicios:*

a) Recogida y tratamiento de residuos.
b) Abastecimiento de agua potable a domicilio y evacuación y tratamiento de aguas residuales.
c) Limpieza viaria.
d) Acceso a los núcleos de población.
e) Pavimentación de vías urbanas.
f) Alumbrado público.

Para coordinarla citada prestación de servicios la Diputación propondrá, con la conformidad *de los municipios afectados, al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas la forma de prestación, consistente en la prestación directa por la Diputación o la implantación de fórmulas de gestión compartida a través de consorcios, mancomunidades u otras fórmulas.*

Para reducir los costes efectivos de los servicios el mencionado Ministerio decidirá sobre la propuesta formulada que deberá contar con el informe preceptivo de la Comunidad Autónoma si es la Administración que ejerce la tutela financiera. Cuando el municipio justifique ante la Diputación que puede prestar estos servicios con un coste efectivo menor que el derivado de la forma de gestión propuesta por la Diputación provincial o entidad equivalente, el municipio

1.2.3.-NATURALEZA JURÍDICA: BIEN DE DOMINIO PÚBLICO Y DE USO PRIVADO.

El agua se define en el ordenamiento jurídico como un bien de dominio público[525] en contraposición a las Leyes de Aguas de 1866 y de 1879, que mantenían el inicial carácter privatista de este recurso esencial, cuestión asumida por el código civil en su artículo 408[526].

Por lo tanto como bien de dominio público detenta los caracteres jurídicos del artículo 132.1 de la Constitución Española[527].

---

podrá asumir la prestación y coordinación de estos servicios si la Diputación lo considera acreditado.

Cuando la Diputación o entidad equivalente asuma la prestación de estos servicios repercutirá a los municipios el coste efectivo del servicio en función de su uso. Si estos servicios estuvieran financiados por tasas y asume su prestación la Diputación o entidad equivalente, será a ésta a quien vaya destinada la tasa para la financiación de los servicios.

3. La asistencia de las Diputaciones o entidades equivalentes a los Municipios, prevista en el artículo 36, se dirigirá preferentemente al establecimiento y adecuada prestación de los servicios mínimos.

[525]**TRLAE**. **Artículo 2. Definición de dominio público hidráulico** Letra e) modificado por disp. final 1.1 de Ley núm. 11/2005, de 22 de junio. RCL\2005\1292.Letra d) modificado por art. 129.4 de Ley núm. 62/2003, de 30 de diciembre. RCL\2003\3093.Constituyen el dominio público hidráulico del Estado, con las salvedades expresamente establecidas en esta Ley:

a) Las aguas continentales, tanto las superficiales como las subterráneas renovables con independencia del tiempo de renovación.
b) Los cauces de corrientes naturales, continuas o discontinuas.
c) Los lechos de los lagos y lagunas y los de los embalses superficiales en cauces públicos.
d) Los acuíferos, a los efectos de los actos de disposición o de afección de los recursos hidráulicos.
e) Las aguas procedentes de la desalación de agua de mar.

[526]**Código civil**. Real Decreto de 24 Julio 1889. LEG 1889\2, a**rtículo 408: Son de dominio privado:**1º Las aguas continuas o discontinuas que nazcan en predios de dominio privado, mientras discurran por ellos
2º Los lagos y lagunas y sus alveos, formados por la naturaleza en dichos predios.
3º Las aguas subterráneas que se hallen en éstos.
4º Las aguas pluviales que en los mismos caigan, mientras no traspasen sus linderos.
5º Los cauces de aguas corrientes, continuas o discontinuas, formados por aguas pluviales, y los de los arroyos que atraviesen fincas que no sean de dominio público. *En toda acequia o acueducto, el agua, el cauce, los cajeros y las márgenes serán considerados como parte integrante de la heredad o edificio a que vayan destinadas las aguas. Los dueños de los predios por los cuales o por cuyos linderos pase el acueducto no podrán alegar dominio sobre él, ni derecho al aprovechamiento de su cauce o márgenes, a no fundarse en títulos de propiedad expresivos del derecho o dominio que reclamen*. (Derogado en lo que se oponga por disp. derogatoria. .1 de Ley 29/1985, de 2 agosto RCL\1985\1981).

[527]**Constitución Española. Artículo 132**. [Bienes de dominio público y comunales] 1. *La ley regulará el régimen jurídico de los bienes de dominio público y de los comunales, inspirándose en los principios de inalienabilidad, imprescriptibilidad e inembargabilidad, así como su desafectación.*
2. Son bienes de dominio público estatal los que determine la ley y, en todo caso, la zona marítimo-terrestre, las playas, el mar territorial y los recursos naturales de la zona económica y

No obstante la característica del agua es la propia de un bien consumible, que desde esta perspectiva se privatiza en destino, y dado tratarse un recurso escaso, sus usos impiden una permanencia de su carácter demanial que solamente puede mantenerse en origen, es decir, en su disposición en las cuencas hídricas para su distribución y consumo posterior[528].

En consecuencia y desde una perspectiva jurídica clásica, cuando menos en origen, el agua entraría dentro de la categoría de las cosas fuera del comercio de acuerdo al artículo 1271.1 del vigente código civil (res extra commercium); decimos en origen, ya que los depósitos acuíferos naturales no son susceptibles de integrar la propiedad privada, y por lo tanto no son objeto de transacción económica, sino por el contrario de distribución, planificación y posterior distribución sujeta a un precio, en forma de tributos.

1.2.4.-LA CALIDAD DEL AGUA.

La garantía de la calidad del agua es uno de los objetivos esenciales de la política medioambiental de la Unión Europea, de acuerdo a lo dispuesto en el anterior artículo 130R del Tratado de la Unión Europea. Actualmente el Tratado de Lisboa, sobre Funcionamiento de la Unión Europea, de 13 de diciembre de 2.007, le dedica el Título XX al medio ambiente, y dentro de este campo a la calidad del agua y/o de los recursos hídricos[529]

En lo que respecta al Estado Español, la medición de la calidad de las aguas de los Ríos, se lleva a cabo mediante un sistema de redes de medición, actualmente integradas en la denominada Red Integrada de la calidad de las aguas (ICA)[530].

---

la plataforma continental.
3. Por ley se regularán el Patrimonio del Estado y el Patrimonio Nacional, su administración, defensa y conservación.

[528] **ALBI IBAÑEZ, Emilio, González-Páramo, J y ZUBIRI, I:** *Economía Pública*, volumen 1, segunda edición, editorial ARIEL, Barcelona, 2006

[529] **TFUE, TÍTULO XX. Medio ambiente**

Artículo 191. (antiguo artículo 174 TCE) 1. La política de la Unión en el ámbito del medio ambiente contribuirá a alcanzar los siguientes objetivos:

-La conservación, la protección y la mejora de la calidad del medio ambiente,
-la protección de la salud de las personas,
-la utilización prudente y racional de los recursos naturales,
-el fomento de medidas a escala internacional destinadas a hacer frente a los problemas regionales o mundiales del medio ambiente. y en particular a luchar contra el cambio climático.

[530] **Libro blanco del agua, Secretaría de Estado de Aguas y Costas. Dirección General de Obras Hidráulicas y Calidad de las Aguas. Ministerio de Medio ambiente, Gobierno de España, 2000:** En el año 1993 se diseñó la red Integrada de la Calidad de las Aguas (ICA) con la pretensión de controlar los tramos de río con la frecuencia y la intensidad que requieren

Estas redes se integran además por la Estaciones Automáticas de Alerta(EAA) que, ejecutadas bajo el proyecto SAICA (Sistema Automático de Información de Calidad de las Aguas), producen información continua de algunos parámetros de calidad, y la transmiten en tiempo real a una serie de centros de control y de decisión[531].

De otra parte la calidad de las aguas, está relacionada con el control de los vertidos, y la ejecución de las prescripciones del Plan Nacional de Saneamiento y Depuración (PNSD), que posteriormente se analizará[532].

Uno de los aspectos de mayor impacto en la calidad de las aguas, actualmente son los efectos derivados contaminantes de las tareas agrícolas, con el uso masivo de fertilizantes y plaguicidas, que ha supuesto un deterioro progresivo de la calidad del agua embalsada, en el proceso denominado eutrofización[533], así como un deterioro de las aguas subterráneas. Esta realidad medioambiental es conocida como contaminación difusa[534].

La calidad de las aguas es objeto de medición, existiendo un Índice general de calidad de las aguas (ICG)[535], que analiza los resultados de análisis de la existencia de elementos

los usos existentes en ellos. Esta red integró a las ya existentes (COCA, COAS e Ictiofauna), por simples y evidentes criterios de continuidad estadística, e incrementó su número en algunos tramos concretos

[531]**Libro blanco del agua, Secretaría de Estado de Aguas y Costas. Dirección General de Obras Hidráulicas y Calidad de las Aguas. Ministerio de Medio ambiente, Gobierno de España, 2000, epígrafe 3.2.3.2.**

[532]**EL PLAN NACIONAL DE SANEAMIENTO Y DEPURACIÓN**, ha sido elaborado en el Reino de España, en desarrollo de las prescripciones de la Directiva comunitaria 91/271/CEE sobre tratamiento de aguas residuales urbanas.

Su marco temporal primario fue el comprendido entre los ejercicios de 1.995 a 2.005. Su elaboración y desarrollo, fue asumido por la Secretaría de Medio ambiente y Vivienda del Ministerio de Obras Públicas, Transporte y Medio Ambiente

[533] Por eutrofización, entendemos el nivel de nutrientes, de origen químico, existentes en un ecosistema acuático; es decir, un aumento de los elementos químicos inorgánicos existentes en la masa de agua, que produce el efecto de una disminución de la biodiversidad y aumento de la biomasa.

[534]**POR CONTAMINACIÓN DIFUSA**, entendemos aquellas, que no se produce de una única fuente puntual, sino de fuentes no puntuales, o indefinidas en origen, tales como las derivadas de las escorrentías de las áreas agrícolas que drenan a los ríos.

[535]**Libro blanco del agua, Secretaría de Estado de Aguas y Costas. Dirección General de Obras Hidráulicas y Calidad de las Aguas. Ministerio de Medio ambiente, Gobierno de España, 2000. CAPÍTULO 3.**: *El índice de Calidad General (ICG) pretende proporcionar un indicador agregado y global de la calidad del agua. Se obtiene mediante una fórmula de agregación que integra 23 parámetros de calidad, 9 de los cuales, que se denominan básicos, son necesarios en todos los casos. Otros catorce, que responden al nombre general de complementarios, sólo se usan para aquéllas estaciones o períodos en los que se analizan. A partir de ponderaciones matemáticas que valoran la influencia de cada uno de estos*

contaminantes, ponderando el grado de contaminación del índice 0 *(agua muy contaminada)*, al índice 100 *(agua sin contaminar)*. Para la determinación de la calidad del agua superficial, en relación a los vertidos de naturaleza urbana y su impacto se usa en el ámbito europeo el ratio de demanda biológica de oxigeno del agua (DBO5), que mide el nivel de materia orgánica existente en las aguas superficiales, como consecuencia de los vertidos de aguas residuales.

1.2.5.-EL PLAN NACIONAL DE CALIDAD DE LAS AGUAS.

Esta función de planificación tiene como norma jurídica de referencia el artículo 130R del Tratado de la Unión Europea sobre política medioambiental, definiéndose objetivos y estrategias para la protección de los recursos hídricos, un uso racional de los mismos. Han existido diferentes planes, con diferentes marcos plurianuales, el primero definido es el referente a la década 1.995-2.005. Respecto del actualmente vigente, su elaboración ha correspondido al Ministerio de Medio Ambiente del gobierno de España, para el escenario temporal 2.005 a 2.015, detentando como objetivos la consecución de las finalidades no alcanzadas con el anterior plan, así como conseguir los objetivos medioambientales de la Directiva del agua del año 2.000, y del denominado PROGRAMA AGUA, que pretende la reorientación de la política del agua en España, que será abordado, sintéticamente con posterioridad.

Este Plan asume unas estrategias de reordenación y gestión integral del dominio público hídrico y la protección de los ecosistemas hidráulicos; está concertado con las comunidades y ciudades autónomas, realizándose las tareas de coordinación en la materia definidas en la Conferencia Sectorial de Medio Ambiente (Canarias 2006).

Fundamentalmente el Plan aborda la necesidad de definir estrategias de todo género, para la implementación de sistemas eficaces de depuración de aguas residuales, así como de redes de saneamiento. En la actualidad ya existen en funcionamiento cerca de 2.500 estaciones depuradoras de aguas residuales, que depuran más de 3.375 hectómetros cúbicos de agua al año.

Otro objetivo, definido en el Programa Agua es el de la reutilización de las aguas residuales una vez depuradas, con un bajo nivel de consecución actual, que está por debajo del 10% (450 Hm3 al año).

---

parámetros en el total del índice, se deduce un valor final único y representativo que se sitúa entre 0 (agua muy contaminada) y 100 (agua totalmente limpia).

Este Plan asume un importante esfuerzo inversor en infraestructuras definidas como de interés general del Estado, asociadas al saneamiento y la depuración de las aguas, concertado con las comunidades autónomas, y que implica un desembolso superior a los 3.500 millones de euros para el escenario plurianual del agua; en este sentido los objetivos inversores se combinan con los definidos en el Plan Hidrológico Nacional.

A los efectos el Plan está basado en los principios de cooperación y solidaridad interterritorial definidos en los artículos 2 y 138 de la Constitución Española de 1.978, así como en el artículo 4 a 9 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre[536].

[536] **Ley 30/1992, de 26 de noviembre:**

Artículo 4. Principios de las relaciones entre las Administraciones Públicas Modificado por art. 1.2 de Ley núm. 4/1999, de 13 de enero. RCL\1999\114.

1. Las Administraciones públicas actúan y se relacionan de acuerdo con el principio de lealtad institucional y, en consecuencia, deberán:

a) Respetar el ejercicio legítimo por las otras Administraciones de sus competencias.
b) Ponderar, en el ejercicio de las competencias propias, la totalidad de los intereses públicos implicados y, en concreto, aquellos cuya gestión esté encomendada a las otras Administraciones.
c) Facilitar a las otras Administraciones la información que precisen sobre la actividad que desarrollen en el ejercicio de sus propias competencias.
d) Prestar, en el ámbito propio, la cooperación y asistencia activas que las otras Administraciones pudieran recabar para el eficaz ejercicio de sus competencias.

Artículo 5. Conferencias Sectoriales y otros órganos de cooperación Modificado por art. 1.3 de Ley núm. 4/1999, de 13 de enero. RCL\1999\114.1. La Administración General del Estado y la Administración de las Comunidades Autónomas pueden crear órganos para la cooperación entre ambas, de composición bilateral o multilateral, de ámbito general o de ámbito sectorial, en aquellas materias en las que exista interrelación competencial, y con funciones de coordinación o cooperación según los casos.

Artículo 6. Convenios de colaboración Modificado por art. 1.4 de Ley núm. 4/1999, de 13 de enero.**RCL\1999\114**.1. La Administración General y los Organismos públicos vinculados o dependientes de la misma podrán celebrar convenios de colaboración con los órganos correspondientes de las Administraciones de las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus respectivas competencias.

Artículo 7. Planes y programas conjuntos Modificado por **art. 1.5** de **Ley núm. 4/1999, de 13 de enero. RCL\1999\114**.1. La Administración General del Estado y la Administración de las Comunidades Autónomas pueden acordar la realización de planes y programas conjuntos de actuación para el logro de objetivos comunes en materias en las que ostenten competencias concurrentes.

Artículo 8. Efectos de los convenios

Artículo 9. Relaciones con la Administración Local Las relaciones entre la Administración General del Estado o la Administración de la Comunidad Autónoma con las Entidades que integran la Administración Local, se regirán por la legislación básica en materia de Régimen Local, aplicándose supletoriamente lo dispuesto en el presente Título.

Otras acciones inversoras, son las consistentes en la acción sobre zonas sensibles, el asociado al desarrollo rural sostenible para la aplicación de criterios de calidad del agua a los municipios rurales, y por último un conjunto de acciones inversoras de competencia local, para los que el Estado ha asumido el compromiso de colaboración interadministrativa, realizado, especialmente, a través de las sociedades estatales del Agua. El conjunto pues de todas las acciones inversoras previstas supera los 19.000 millones de euros, con un compromiso estatal de aportación de unos 6.230 millones.

Un objetivo adicional del Plan, es incentivar la investigación en materia de técnicas de saneamiento y depuración de las aguas (inversión en I+D+i), desarrollándose al efecto convenios de colaboración bilaterales entre las comunidades autónomas y el Estado.

Los objetivos del Plan nacional de Calidad del Agua, son los siguientes[537]:

1.-Definir y asegurar los caudales ambientales.

2.-Proteger la biodiversidad y los dominios públicos hidráulicos y marítimo-terrestres como territorio.

3.-Gestionar los dominios públicos hidráulico y marítimo terrestre para asegurar la calidad y el buen estado de las masas de agua superficiales, subterráneas, de transición y costeras.

4.-Garantizar el abastecimiento a las poblaciones.

5.-Fomentar la participación pública y asegurar una administración del agua transparente.

6.-Potenciar la concertación, cooperación y coordinación interadministrativa para mejorar la dotación y los niveles de servicios a la población.

7.-Proteger los derechos de las generaciones actuales y futuras a un agua de calidad y a la conservación de los ecosistemas y del rico y abundante patrimonio natural español.

1.2.6.-EL REGISTRO DEL AGUA.

Esta figura se constituye como un registro administrativo, que más bien es de aprovechamientos del agua de los recursos hídricos en sí mismos considerados; es un registro que se encuentra en íntima relación con otros elementos registrales, especialmente, los de actividades económicas y por supuesto con el registro de la propiedad. Se calcula que

[537]Fuente: Ministerio de Medio Ambiente. Plan de Calidad del Agua. Programa AGUA.

actualmente solamente están registrados, aproximadamente, la mitad de los aprovechamientos hídricos existentes (más de 500.000)[538]

Se regula en el Real Decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio, en sus artículos 80 y siguientes, en el ámbito del Título IV, Capítulo III, Sección 6ª[539].

Se mencionaren el Reglamento del Dominio Público Hidráulico, aprobado por Real Decreto 849/1986, de once de abril, modificado por el Real Decreto 670/2013, de 6 de septiembre. Esta norma jurídica le dedica a este instrumento de control de las aguas el aspecto relativo a las inscripciones de las concesiones del agua (artículo 118).

---

[538] FUENTE, MINISTERIO DE AGRICULTURA, ALIMENTACIÓN Y MEDIO AMBIENTE. GOBIERNO DE ESPAÑA:

El Registro de Aguas es el registro público de los aprovechamientos de aguas, donde se inscriben los derechos al uso privativo de las mismas, adquiridos por sus titulares por concesión administrativa o por una disposición legal que así lo establezca. No solamente se inscribe el título inicial, sino todas las modificaciones que sufra a lo largo de su vida ese derecho. El uso privativo de las aguas implica la utilización de las mismas para un destino concreto y exclusivo del titular, que impide el acceso a terceras personas.

En el artículo 80 del texto refundido de la Ley de Aguas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, se establece la obligatoriedad de que cada Organismo de cuenca lleve un Registro de Aguas. El Registro de Aguas está formado por una estructura informática de datos, así como la información cartográfica asociada, organizada en tres secciones que se designan con las letras A, B y C, anotándose en ellas, respectivamente, los siguientes tipos de aprovechamientos:

Sección A: concesiones de aguas superficiales o subterráneas, reservas legalmente constituidas a favor de las confederaciones hidrográficas, autorizaciones especiales a las que se refiere el artículo 59.5 del texto refundido de la Ley de Aguas, los derechos provenientes del anterior Libro de Registro de Aprovechamientos de Aguas Públicas y otros derechos adquiridos por título legal. También en esta sección A se inscribirán las concesiones de aguas procedentes de recursos no convencionales como aguas desalinizadas, aguas regeneradas u otras fuentes alternativas, así como las autorizaciones de reutilización.

Sección B: aprovechamientos dentro del mismo predio de aguas procedentes de manantiales situados en su interior y de aguas subterráneas cuando el volumen total anual no sobrepase los 7.000 m^3, así como las aguas pluviales que discurran por ella y las estancadas dentro de sus linderos, a las que se refiere el artículo 54 del texto refundido de la Ley de Aguas.

Sección C: aprovechamientos temporales de aguas privadas a las que se refieren las disposiciones transitorias segunda y tercera del texto refundido de la Ley de Aguas.

[539]**Artículo 80. Características del Registro de Aguas** 1.Los Organismos de cuenca llevarán un Registro de Aguas en el que se inscribirán de oficio las concesiones de agua, así como los cambios autorizados que se produzcan en su titularidad o en sus características. La organización y normas de funcionamiento del Registro de Aguas se fijarán por vía reglamentaria.

2. El Registro de Aguas tendrá carácter público, pudiendo interesarse del Organismo de cuenca las oportunas certificaciones sobre su contenido (…).

Por lo tanto el registro del agua, es de especial importancia, para el registro de las concesiones hidráulicas, dado que la inscripción registral es prueba suficiente de la existencia de la concesión.

1.2.7.-EL PROGRAMA AGUA.

El programa AGUA[540], acrónimo de ***Actuaciones para la gestión y utilización del agua***, es una herramienta del Ministerio de Medio Ambiente, para reconducir y explicar las políticas públicas el agua. Contiene medidas de racionalización y reforma de la administración hidráulica, de aumento de los órganos que asumen decisiones en la gestión de las conferencias hidrográficas intercomunitarias. Define los medios para la obtención de recursos hídricos, de otras fuentes diferentes a las tradicionales, como por ejemplo procedente de la desalinización del agua marina, realizando una programación relativa a estas fuentes, dado el hecho de existir actualmente en España, más de 700 plantas desalinizadoras *(la primera se implantó en Lanzarote en 1.965).*

1.2.8.-OTROS PROGRAMAS Y PLANIFICACIONES.

En este apartado de cierre podremos mencionar los siguientes:

1º.-El Plan nacional de restauración de ríos[541]: De acuerdo a las exigencias de la Directiva Marco del Agua, el Plan Nacional de Restauración de Ríos tiene como objetivo o finalidad fundamental revertir previas situaciones contaminantes y provocar una situación de retorno de los cauces fluviales, desde la perspectiva de la calidad ambiental de las masas fluviales y obtener valores medioambientales adecuados.

Desde esta perspectiva este plan sectorial se coordina con el PNSD, dado que no es posible conseguir el objetivo de recuperación y restauración de un río sin estar garantizada la previa depuración de los vertidos que se produzcan a las masas.

2º.-El programa de tolerancia cero con los vertidos: Se trata de un plan definido por el Ministerio de medio ambiente, para el control de los vertidos industriales y urbanos, que en

[540] Fuente: Programa AGUA, del Ministerio de Medio Ambiente. Gobierno de España, 2005.

[541] Fuente: Programa AGUA, del Ministerio de Medio Ambiente. Gobierno de España, 2005.

otras cuestiones, regula que todas las depuradoras tengan su debida autorización, incluyendo los alivios de tanques de tormenta[542/543].

1.3.-LAS CUENCAS HIDROGRÁFICAS

1.3.1.-ASPECTOS GENERALES: El Estado Español se divide en doce conferencias hidrográficas. Podemos definirlas como un territorio de drenaje según un sistema único, de una fuente dinámica hídrica a un destino de vertido, que puede ser el mar, o un lago endorreico *(cuenca donde el agua no tiene salida al océano).*

El artículo 16 del Texto Refundido de la Ley de Aguas, en el sentido ya anteriormente expuesto, define estos organismos[544]

Las cuencas se encuentran divididas territorialmente por la denominada "divortium aquarium"[545]. En cada cuenca se define una fuente hidrodinámica o rio principal que es precisamente el de mayor caudal. Su superficie se denomina área de cuenca.

Las cuencas se suelen dividir entre una parte alta, media y baja, y se distinguen tres tipologías esenciales que son las siguientes:

EXORREICAS: Drenan sus aguas a un mar u océano.

ENDORREICAS: Drenas sus aguas a lagos, lagunas o salares.

ARREICAS: Aquellas donde las aguas se evaporan o bien se filtran en los terrenos.

---

[542] Fuente: Programa AGUA, del Ministerio de Medio Ambiente. Gobierno de España, 2005.

[543] Se denomina tanque de tormenta, aquella infraestructura de alcantarillado, destinada a la captación de las aguas procedentes de la lluvia, realizándose una función de primer tratamiento de las mismas, con el fin de evitar su vertido directo a los acuíferos naturales.

[544]**Real Decreto Ley 1/2001, de 20 de julio, artículo 16. Definición de cuenca hidrográfica** Modificado por **art. 129.6** de **Ley núm. 62/2003, de 30 de diciembre. RCL\2003\3093**. "*A los efectos de esta Ley, se entiende por cuenca hidrográfica la superficie de terreno cuya escorrentía superficial fluye en su totalidad a través de una serie de corrientes, ríos y eventualmente lagos hacia el mar por una única desembocadura, estuario o delta. La cuenca hidrográfica como unidad de gestión del recurso se considera indivisible".*

[545]**WIKIPEDIA:** En derecho romano este criterio se denomina *Divortium aquarum*. *Divortium aquarum* es una expresión latina que significa *Divisoria de aguas*. Dícese de la línea imaginaria que traza la separación entre dos vertientes o cuencas fluviales limítrofes. En el derecho internacional se recurre con frecuencia a las divisorias de aguas como criterio para establecer tramos de fronteras en regiones, como la Amazonia, con alta densidad de cauces fluviales y escasez de otras referencias geográficas o falta de fronteras históricas.

1.3.2.-LOS ORGANISMOS DE CUENCA

Las cuencas hidrográficas se encuentran reguladas por los organismos de cuenca. Su regulación se produce en el Título II, Capítulo III del Texto Refundido de la Ley de Aguas, en los artículos 21 y siguientes.

Se trata de organismos públicos, regulados en el artículo 43.1.a) de la Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (Ley 6/1997), y en consecuencia participan de la naturaleza jurídica de los organismos autónomos.

Sus funciones se regulan en el artículo 23 del Texto Refundido de la Ley de Aguas, de la siguiente forma:

Son funciones de los organismos de cuenca:
a) La elaboración del plan hidrológico de cuenca, así como su seguimiento y revisión.
b) La administración y control del dominio público hidráulico.
c) La administración y control de los aprovechamientos de interés general o que afecten a más de una Comunidad Autónoma.
d) El proyecto, la construcción y explotación de las obras realizadas con cargo a los fondos propios del organismo, y las que les sean encomendadas por el Estado.
e) Las que se deriven de los convenios con Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales y otras entidades públicas o privadas, o de los suscritos con los particulares.

1.3.3.-LAS CUENCAS HIDROGRÁFICAS EN ESPAÑA. En España existen ocho cuencas hidrográficas intercomunitarias de competencia estatal, y siete conferencias hidrográficas intracomunitarias de competencia autonómica.

La Ley de aguas (TRLA), las define de la siguiente forma:

Cuenca hidrográfica: Superficie de terreno, cuya escorrentía superficial fluye en su totalidad a través de una serie de corrientes, ríos y eventualmente lagos hacia el mar por una única desembocadura, estuario o delta. Como unidad de gestión se considera indivisible.

Demarcación hidrográfica: Zona terrestre y marina, compuesta por una o varias cuencas hidrográficas vecinas y las aguas de transición, subterráneas y costeras asociadas a dichas cuencas. En cada demarcación hidrográfica se consideran incluidas todas las aguas subterráneas situadas bajo los límites definidos por las divisorias de las cuencas hidrográficas de la correspondiente demarcación.

Aguas de transición: Masas de agua superficial próximas a las desembocaduras de los ríos que son parcialmente salinas por proximidad a aguas costeras pero con notable influencia de flujos de agua dulce.

Aguas costeras*:* Aguas superficiales situadas hacia tierra desde una línea cuya totalidad de puntos se encuentra a una distancia de 1 milla náutica mar adentro desde el punto más próximo de la línea de base que sirve para medir para medir la anchura de las aguas territoriales y que se extienden, en su caso, hasta el límite exterior de las aguas de transición.

En el Reino de España existen las siguientes Cuencas hidrográficas intercomunitarias:

COMPETENCIA	ÁMBITO TERRITORIAL	SUPERFICIE KM2	PORCENTAJE SOBRE EL GLOBAL %
ESTADO	Norte	38.548	7,60
ESTADO	Duero	78.956	15,60
ESTADO	Tajo	55.815	11,00
ESTADO	Guadiana	55.419	10,90
ESTADO	Guadalquivir	57.253	11,30
ESTADO	Segura	19.123	3,80
ESTADO	Júcar	42.895	8,50
ESTADO	Ebro	85.571	16,90
Total ESTADO		433.610	85,60

En el Reino de España existen las siguientes Cuencas hidrográficas intracomunitarias:

COMPETENCIA	ÁMBITO TERRITORIAL	SUPERFICIE KM2	PORCENTAJE SOBRE EL GLOBAL %
AUTONÓMICA	Cuencas País vasco	2.102	0,40
AUTONÓMICA	Galicia costa	13.131	2,60
AUTONÓMICA	Cuenca interna Cataluña	16.544	3,30

COMPETENCIA	ÁMBITO TERRITORIAL	SUPERFICIE KM2	PORCENTAJE SOBRE EL GLOBAL %
AUTONÓMICA	Islas Baleares	5.014	1,10
AUTONÓMICA	Islas Canarias	7.447	1,50
AUTONÓMICA	Cuenca mediterránea Andaluza	17.956	3,50
AUTONÓMICA	Cuenca atlántica Andaluza	10.664	2,10
Total ESTADO		72.859	14,40

1.3.4.-LA PLANIFICACIÓN HIDROGRÁFICA

1.3.4.1.-EL PLAN HIDROLÓGICO NACIONAL.

El Estado ha intervenido en la optimización de los recursos hídricos mediante una tarea de planificación, destacando al respecto el PLAN HIDROLÓGICO NACIONAL, aprobado por la Ley 10/2001, de 5 de julio, modificada por la Ley 11/2005, de 11 de julio y el Real Decreto Ley 2/2004, de 18 de junio. El suministro de agua es una competencia típica municipal, pero sujeta a la planificación hidrológica conforme dispone el Texto Refundido de la vigente Ley de Aguas[546].Esta planificación hidrológica distribuye los recursos hídricos entre sus diferentes usos, mediante una asignación eficiente de los mismos. Se diferencia entre el Plan Hidrológico nacional, regulado en el artículo 45, y los planes hidrológicos de cuenca regulados en los artículos 42 y 43. Uno dispone de rango legal y los segundos de rango reglamentario.

El Plan Hidrológico nacional ha sido modificado innumerables veces pudiéndose citar las leyes 53/2002, de 30 de diciembre, 62/2003, de 30 de diciembre, Real Decreto Ley 2/2004, de 18 de junio, Ley 11/2005, de 22 de junio, Ley 51/2007 de 26 de diciembre, entre otras.

[546] **EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA LEY 10/2001**: El artículo 45.2 de la Constitución Española (RCL 1978, 2836; APNDL 2875) establece que «los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva».

Este Plan Hidrológico establece una prelación de los usos de los recursos hídricos y por lo tanto de sus concesiones, de acuerdo a las previsiones de la Ley de Aguas[547], estableciendo un orden preferencial subsidiario que es el siguiente:

1º Abastecimiento de población, incluyendo en su dotación la necesaria para industrias de poco consumo de aguas situadas en los núcleos de población y conectadas a la red municipal.

2º Regadíos y usos agrarios.

3º Usos industriales para producción de energía eléctrica.

4º Otros usos industriales no incluidos en los apartados anteriores.

5º Acuicultura.

6º Usos recreativos.

7º Navegación y transporte acuático.

8º Otros aprovechamientos.

[547]**Real Decreto Ley 1/2001, de 20 de julio**. **Artículo 60. Orden de preferencia de usos** 1. En las concesiones se observará, a efectos de su otorgamiento, el orden de preferencia que se establezca en el Plan Hidrológico de la cuenca correspondiente, teniendo en cuenta las exigencias para la protección y conservación del recurso y su entorno.

1.3.4.2.-EL PLAN NACIONAL DE CALIDAD DE LAS AGUAS: SANEAMIENTO Y DEPURACIÓN.

Otro instrumento básico de planificación es el Plan Nacional de Calidad de las Aguas (PNCA), que ha tenido ya dos redacciones, de sucesivo alcance temporal. El primero fue el comprendido entre los años 1.995-2.005*(Plan Nacional de Saneamiento y Depuración, que logro una consecución de conformidad con los objetivos de la Directiva 91/271/CEE sobre aguas residuales del 77%)*, el segundo el comprendido entre los años 2.007-2015.

Dichos instrumentos han sido redactados por el Ministerio de Medio Ambiente en colaboración con las Comunidades Autónomas, en el marco de una estrategia global de ordenación y gestión del dominio público hidráulico. Forma parte de un conjunto de medidas que tienen como objetivo dar cumplimiento a la Directiva 91/271/CEE, con el fin de alcanzar los objetivos de calidad de las aguas, señalados por la DMA para el año 2.015.

El Plan parte de la existencia actual de más de 2.500 plantas de tratamiento de aguas residuales en España, que procesan más de 3.775 hectómetros cúbicos anuales de aguas residuales, y de la reutilización de solamente un 13% anual en el año 2.005. El uso del agua reciclada se destina fundamentalmente a regadío (75%), campos de golf y otros usos recreativos (12%), y para usos industriales.

Con el fin de optimizar estos datos, el plan asume una fuerte carga inversora para su escenario temporal, marcándose los siguientes objetivos[548]:

A.-En general:

-Potenciar el uso del agua reciclada.
-Promover la investigación en saneamiento y depuración de aguas residuales.
-Ejecución de inversiones de mejo0ra mediante convenios bilaterales con las CCAA[549].

B.-Específicamente:

1. Definir y asegurar los caudales ambientales.
2. Proteger la biodiversidad y los dominios públicos hidráulicos y marítimo-terrestres como territorio.

[548]**FUENTE**: **Programa AGUA**, Ministerio de Medio Ambiente. Gobierno de España, 2005

[549] Se exige tener impuesto por parte de las CCAA el canon de saneamiento o instrumento tributario similar.

3. Gestionar los dominios públicos hidráulico y marítimo terrestre para asegurar la calidad y el buen estado de las masas de agua superficiales, subterráneas, de transición y costeras.

4. Garantizar el abastecimiento a las poblaciones.

5.Fomentar la participación pública y asegurar una administración del agua transparente.

6. Potenciar la concertación, cooperación y coordinación interadministrativa para mejorar la dotación y los niveles de servicios a la población.

7. Proteger los derechos de las generaciones actuales y futuras a un agua de calidad y a la conservación de los ecosistemas y del rico y abundante patrimonio natural español.

La previsión de costes es de más de 19.000 millones de euros[550].

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

[550] El Ministerio de Medio Ambiente se compromete a una inversión de más de 6.300 millones de euros, de los cuales sobre 1.500 los asumen las sociedades estatales dela gua, a través un sistema de financiación de recuperación de costes a 45 años, elaborando convenios de colaboración con los municipios afectados, y gestionando fondos estructurales europeos.

2.-LOS SERVICIOS DEL CICLO DEL AGUA

Se definen por la Ley de Aguas, en su artículo 40.bis, apartados i) y j).**Servicios Relacionados con el Agua.-**Se entiende por servicios de relacionados con el ciclo hídrico a todas aquellas actividades relacionadas con la gestión de las aguas que posibilitan su utilización, tales como la extracción, el almacenamiento, la conducción, el tratamiento y la distribución de aguas superficiales o subterráneas, así como la recogida y depuración de aguas residuales, que vierten *posteriormente en las aguas superficiales. Asimismo, se entenderán como servicios las actividades derivadas de la protección de personas y bienes frente a las inundaciones.*

Desde esta perspectiva, son todos aquellos servicios, realizados por las administraciones públicas, por cualquier forma de gestión, con la finalidad de satisfacer la demanda de agua, por parte de los ciudadanos, en consonancia con la definición de los usos de agua.

Usos del agua: Consisten en las diferentes clases de utilización del recurso, así como cualquier otra actividad que tenga repercusiones significativas en el estado de las aguas. A efectos de la aplicación del principio de recuperación de costes, los usos del agua deberán considerar, al menos, el abastecimiento de poblaciones, los usos industriales y los usos agrarios.

2.1.-SUMINISTRO DE AGUA POTABLE A DOMICILIO

Se trata de un servicio de carácter estricta y típicamente local, de forma individualizada o en forma de asociación interterritorial de diferentes municipios. Deberemos distinguir, desde el punto de vista del tratamiento y de la distribución posterior al usuario o consumidor final, de un suministro en alta que podremos definir como aquel proveniente de los depósitos acuíferos, previo su tratamiento o depuración, y la distribución en baja a cada unidad de consumo. Cada uno de estos ámbitos secuenciales tiene asociada una fiscalidad y por lo tanto un precio[551].

Este servicio público, se presta en España *(característica propia del conjunto de la Unión Europea en diferentes modalidades)*, sustancialmente, desde el ámbito territorial local, y se caracteriza por las siguientes características esenciales:

[551]**FUENTE: Ley 10/2001, de 5 de julio del Plan Hidrológico Nacional y Real Decreto ley 1/2001, de 20 de julio que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas Estatal.**

El servicio de abastecimiento de agua potable a domicilio, en su integridad, es un servicio de prestación obligatoria para todas las entidades locales, y en consecuencia de recepción obligatoria por parte de los usuarios.

Tal de deduce claramente de lo expuesto en el artículo 26 de la Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local.

Artículo 26:*"1. Los Municipios por sí o asociados deberán prestar, en todo caso, los servicios siguientes: a) En todos los Municipios: Alumbrado público, cementerio, recogida de residuos, limpieza viaria, abastecimiento domiciliario de agua potable, alcantarillado, acceso a los núcleos de población, pavimentación de las vías públicas y control de alimentos y bebidas*.

Esta obligatoriedad del servicio coexiste con el hecho de que las aguas, son dominio público estatal, de acuerdo al artículo 2º del Texto refundido de la Ley de Aguas, cuestión que ha sido debatida y resuelta por la doctrina, en el sentido de que los municipios como titulares de los servicios de abastecimiento, detentan una posición preferente en la obtención de los concesiones precisas por parte de la administración hidráulica del Estado[552].

Por otra parte se trata de un servicio para el cual se declara la reserva legal a favor de las entidades locales[553].

En consecuencia estas podrán y deberán ejecutar este servicio en régimen de monopolio sin poder concurrir la iniciativa privada.

Cuestión diferente es que puedan existir, operativamente hablando, formas de gestión indirecta, por ejemplo una concesión administrativa[554].

---

[552]**MORENO GONZÁLEZ, S**, *Las tasas por el servicio de abastecimiento*, Tributos Locales, nº 38, página 41, que cita a: MESTRE DELGADO, EM; *El servicio público de distribución de agua*, citado a su vez por MUÑOZ MACHADO, S, en el Tratado de Derecho Municipal, Tomo II, Civitas, Madrid 1988.

[553]**ALVAREZ FERNÁNDEZ, M**; en su obra "*El abastecimiento de agua en España*", ed. Civitas, Madrid, 2004. Opina que esta reserva confiere a los entes locales una condición de dominio, sobre los aspectos prestacionales del servicio.

[554]**Ley 7/1985, de 2 de abril**: **Artículo 86**:*"1. Las Entidades locales, mediante expediente acreditativo de la conveniencia y oportunidad de la medida, podrán ejercer la iniciativa pública para el ejercicio de actividades económicas conforme al artículo 128.2 de la Constitución.*

2. Cuando el ejercicio de la actividad se haga en régimen de libre concurrencia, la aprobación definitiva corresponderá al Pleno de la Corporación, que determinará la forma concreta de gestión del servicio.

Ahora bien, respecto del suministro de agua en alta, es necesaria una declaración efectiva de reserva, dado que caso contrario es posible una interferencia en la prestación del servicio por otros ámbitos territoriales superiores al municipio[555]

La Directiva 200/60/CE, sobre el agua, establece la necesidad de diferenciar los consumos y los diferentes suministros de agua según su destinatario final, de la siguiente forma, tal como se refiere en su artículo 9º:

"*…una contribución adecuada de los diversos usos del agua, desglosados, al menos, en industrias, hogares y agricultura, a la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, basada en el análisis económico efectuado con arreglo al anexo III y teniendo en cuenta el principio de que quien contamina paga".*

Son numerosas, las resoluciones, que en cualquier sentido, refieren esta tipología de suministro de agua, como básica y preferentes respecto de otras, citando a título de ejemplo:

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de5 de Diciembre de 2003 considera que: *"…es de aplicación, por una parte, el artículo1.2 del Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio… Y en su artículo 60.3.1º se añade como uso preferente el abastecimiento de población, incluyendo en su dotación la necesaria para industrias de poco consumo de agua situadas en los núcleos de población y conectadas a la red municipal, como ya se establecía en el art. 2 de la Ley 29/85 de 2 de agosto, sobre Aguas, según el cual, el agua es un bien de dominio público, y por aplicación analógica del art. 58.3.1 de la propia Ley, debe considerarse como uso preferente de la misma el abastecimiento de las poblaciones…"*

Actualmente el consumo de agua para usos domésticos, según datos del Instituto nacional de Estadística, se cifra en unos 157 litros por habitante y día, que oscilan entre el menor uso del país vasco (125), y el mayor uso de Cantabria (189).

2.2.-EL SUMINISTRO DE AGUA A ESTABLECIMIENTOS COMERCIALES Y FABRILES.

En los regímenes tarifarios suele diferenciarse el destino final del consumo, estableciendo al efecto una prevalencia del suministro desde la perspectiva de tratarse de un recurso escaso.

3. Se declara la reserva en favor de las Entidades locales de las siguientes actividades o servicios esenciales: abastecimientos y depuración de aguas (…); la efectiva ejecución de estas actividades en régimen de monopolio requiere, además de lo dispuesto en el número 2 de este artículo, de la aprobación por el órgano de gobierno de la Comunidad Autónoma."

[555]**Decreto Legislativo 3/2003, de 4 de noviembre** por el que se aprueba el Texto Refundido de la legislación en materia de aguas de Cataluña.

Se suelen definir diferentes usos de esta adscripción para la determinación de las bases imponibles del los tributos autonómicos asociados al ciclo del agua. Dentro de la denominada política de recuperación de costes, las tarifas del suministro de agua, y de los demás servicios hídricos, suelen diferenciar en su cuadro de tarifas un epígrafe, a veces diferenciado en dos para la determinación de las cuotas tributarias en el supuesto de consumidores que detenten la naturaleza de actividades comerciales e industriales. Estas diferenciaciones suelen consistir en un aumento del valor de la magnitud del precio por metro cúbico consumido (base), pero sin establecer parámetros objetivos de determinación de tal incremento que por lo tanto son de determinación no objetiva y de mera ponderación de una mayor capacidad económica contributiva, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 24.2.4 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales; en consecuencia, más que establecer una diferenciación del tipo de gravamen y de la cuota conforme criterios de política medioambiental y de recuperación de costes, se aplican unos incrementos no justificados al no existir un previo análisis de base que aplique los anteriores conceptos mencionados. Por lo tanto lo tanto las tarifas específicas o las cuotas tributarias diferenciadas para estos usos industriales solamente pueden tener justificación como presunción legal **IURIS ET DE IURE**, consistente en apreciar una mayor capacidad contributiva del sujeto pasivo, basándose en los principios generales de determinación de la cuota tributaria de las tasas locales, contenidas en la mencionada norma jurídica, del siguiente tenor literal:

"4.Para la determinación de la cuantía de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas".

Obviamente este principio, normalmente, se aplica en la diferenciación por tramos, pero no se aborda la fijación de las cuotas dentro de cada tramo, conforme, por ejemplo, principios de capacidad de renta de los sujetos pasivos.

Para que existiese una determinación de cuotas para los tramos comerciales e industriales, se debería efectuar una determinación objetiva, basándose, cuando menos, en los siguientes parámetros o consideraciones:

-Volumen del consumo total en un periodo tipo.
-Volumen del consumo relativo de este tipo de establecimientos.
-Número de establecimientos comerciales e industriales, en el territorio de imposición.
-Tipología de estos establecimientos.
-Aspectos medioambientales derivados del consumo de agua por estos establecimientos.

-Coeficientes de incremento respecto de una cuota base, o de la cuota del uso ordinario o doméstico.

Pues bien en la inmensa mayoría de las ordenanzas fiscales reguladoras, no existe ninguna evaluación de estos u otros parámetros análogos, con el fin de justificar el incremento de las cuotas tributarias para estos usos, más allá del mayor consumo que se produzca.

Eso sí, dentro de la determinación de las cuotas se suelen diferenciar actividades comerciales o industriales, utilizando o no como referencia el criterio de división en epígrafes en la instrucción del impuesto de actividades económicas.

2.3.-EL SUMINISTRO DE AGUA PARA USOS AGRÍCOLAS, PECUARIOS Y FORESTALES.

El suministro de agua para usos agrarios es declarado como preferencial de segundo grado, después del propio para el consumo humano, dado que de él depende la viabilidad del sector primario de la economía. Existe un amplio marco consuetudinario y de estructuras tradicionales asociadas al consumo hídrico del sector agrario.

El uso del agua para el sector primario absorbe aproximadamente dos tercios de los recursos hídricos, cuando sin embargo solamente representa el 2,6% del producto interior bruto[556].

Los usuarios del agua para usos del sector primario suelen asociarse en forma de comunidad de usuarios, que se definen en diferentes normas jurídicas, pudiéndose citar como ejemplo prototípico las comunidades de regantes reguladas en el artículo 81.1 del texto refundido de la Ley de Aguas[557].

---

[556] **FUENTE**: Ley 10/2001, de 5 de julio del Plan Hidrológico nacional.

[557] **Real Decreto Ley 1/2001, de 20 de julio. CAPÍTULO IV. De las comunidades de usuarios. Artículo 81. Obligación de constituir comunidades de usuarios**: *"1. Los usuarios del agua y otros bienes del dominio público hidráulico de una misma toma o concesión deberán constituirse en comunidades de usuarios. Cuando el destino dado a las aguas fuese principalmente el riego, se denominarán comunidades de regantes; en otro caso, las comunidades recibirán el calificativo que caracterice el destino del aprovechamiento colectivo.*

Los estatutos u ordenanzas se redactarán y aprobarán por los propios usuarios, y deberán ser sometidos, para su aprobación administrativa, al Organismo de cuenca. Los estatutos u ordenanzas regularán la organización de las comunidades de usuarios, así como la explotación en régimen de autonomía interna de los bienes hidráulicos inherentes al aprovechamiento. El Organismo de cuenca no podrá denegar la aprobación de los estatutos y ordenanzas, ni introducir variantes en ellos, sin previo dictamen del Consejo de Estado.

2. Las comunidades de usuarios de aguas superficiales o subterráneas, cuya utilización afecte a intereses que les sean comunes, podrán formar una comunidad general para la defensa de

Se trata de corporaciones de derecho público, con sus estatutos y ordenanzas reguladoras, y como tales adscritos a un organismo de cuenca. Todo este régimen jurídico se explícita en el artículo 82 de la norma jurídica citada[558]

Es la Administración del Estado quien fija las tarifas del uso, ya que dispone de mayoría en las cuencas interautonómicas. Dichas tarifas se recogen en los estatutos y ordenanzas. El precio del agua para usos agrícolas es sustancialmente bajo respecto al consumo doméstico, que puede ser de media un 70% menor.

La Instrucción de planificación hidrológica[559], aprobada por la Orden ARM/2656/2008, de 10 de septiembre. RCL 2008\1632, se refiere explícitamente a estos usos[560].

---

sus derechos y conservación y fomento de dichos intereses.
3. Del mismo modo, los usuarios individuales y las comunidades de usuarios, podrán formar por convenio una junta central de usuarios con la finalidad de proteger sus derechos e intereses frente a terceros y ordenar y vigilar el uso coordinado de sus propios aprovechamientos.
4. El Organismo de cuenca podrá imponer, cuando el interés general lo exija, la constitución de los distintos tipos de comunidades y juntas centrales de usuarios.
5. Cuando la modalidad o las circunstancias y características del aprovechamiento lo aconsejen, o cuando el número de partícipes sea reducido, el régimen de comunidad podrá ser sustituido por el que se establezca en convenios específicos, que deberán ser aprobados por el Organismo de cuenca".

[558] **Real Decreto Ley 1/2001, de 20 de julio, artículo 82. Naturaleza y régimen jurídico de las comunidades de usuarios: "***1. Las comunidades de usuarios tienen el carácter de corporaciones de derecho público, adscritas al Organismo de cuenca, que velará por el cumplimiento de sus estatutos u ordenanzas y por el buen orden del aprovechamiento. Actuarán conforme a los procedimientos establecidos en la presente Ley, en sus reglamentos y en sus estatutos y ordenanzas, de acuerdo con lo previsto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246), de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.*

2. Los estatutos y ordenanzas de las comunidades de usuarios incluirán la finalidad y el ámbito territorial de la utilización de los bienes del dominio público hidráulico, regularán la participación y representación obligatoria, en relación con sus respectivos intereses, de los titulares actuales y sucesivos de bienes y servicios y de los participantes en el uso del agua; y obligarán a que todos los titulares contribuyan a satisfacer en equitativa proporción los gastos comunes de explotación, conservación, reparación y mejora, así como los cánones y tarifas que correspondan. Los estatutos y ordenanzas de las comunidades, en cuanto acordados por su junta general, establecerán las previsiones correspondientes a las infracciones y sanciones que puedan ser impuestas por el jurado de acuerdo con la costumbre y el procedimiento propios de los mismos, garantizando los derechos de audiencia y defensa de los afectados.

3. Las comunidades generales y las juntas centrales de usuarios se compondrán de representantes de los usuarios interesados. Sus ordenanzas y reglamentos deberán ser aprobados por el Organismo de cuenca.

4. Las comunidades de usuarios que carezcan de ordenanzas vendrán obligadas a presentarlas para su aprobación en el plazo que reglamentariamente se establezca.

En caso de incumplimiento, el Organismo de cuenca podrá establecer las que considere procedentes previo dictamen del Consejo de Estado".

2.4.-EL SUMINISTRO DE AGUA PARA USOS DE OCIO

Dentro de este apartado deberemos destacar el uso del agua para infraestructuras deportivas en general, y recreativas, tales como piscinas y otras análogas. Se pueden diferenciar los siguientes usos básicos, que detentan especialidades, tanto en los tributos locales, como en los autonómicos, y ello no solo en lo relativo a la aplicación de unas determinadas tarifas, sino también lo que se refiere a la determinación de la base imponible:

-suministro de agua para instalaciones deportivas.

-suministro de agua para balneario y establecimientos termales.

---

[559]**Orden ARM/2656/2008, de 10 de septiembre**. RCL 2008\1632

[560]**Orden ARM/2656/2008, de 10 de septiembre**. RCL 2008\1632 **Regadíos y usos agrarios**: La estimación de la demanda agraria comprenderá la demanda agrícola, forestal y ganadera, que deberá estimarse de acuerdo con las previsiones de cada sector y las políticas territoriales y de desarrollo rural. La estimación de la demanda agrícola tendrá en cuenta **las previsiones probables de evolución de la superficie de regadíos y de los tipos de cultivos, los sistemas y eficiencias de riego.** Estas previsiones deberán incorporar las restricciones existentes tales como las derivadas de los planes de ordenación de extracciones.

Unidades de demanda agraria: La caracterización de las unidades de demanda agraria incluirá la definición de la unidad de demanda, su ubicación geográfica, la identificación y delimitación de las comunidades de regantes o entidades de riego que la componen, incluyendo información sobre los derechos de uso del agua, la evolución *histórica y la situación actual de los cultivos de regadío y de la ganadería.* Sus características básicas en cuanto a infraestructuras, tecnologías de riego, edafología salinidad del suelo y elementos de medición y control, incluyendo la descripción de las principales infraestructuras hidráulicas, su estado y eficiencia con el detalle suficiente para identificar las medidas necesarias para mejorar esta última, así como las perspectivas de sostenimiento futuro de la unidad de demanda, atendiendo a su situación de suministro hídrico[560],

Volumen anual y distribución temporal: El volumen anual y la distribución temporal de la unidad de demanda agraria se obtendrán a partir de los valores correspondientes al regadío y a la ganadería.

Regadío: Se recopilará toda la información disponible sobre series temporales de volúmenes mensuales y anuales correspondientes al agua captada, distribuida, aplicada en parcela y consumida, por la unidad de demanda.

Los volúmenes de agua captados se referirán a la superficie de regadío atendida para así obtener las dotaciones brutas correspondientes a los grupos de cultivos definidos en la tabla 52 del anexo IV (...).

Ganadería: El volumen anual y la distribución temporal que demanda la ganadería se estimará a partir de previsiones basadas en la evolución observada en las explotaciones ganaderas de la demarcación hidrográfica, teniendo en cuenta, entre otras variables, el tipo de ganado, el número de cabezas y las necesidades per cápita.

Las dotaciones se obtendrán como el cociente entre la demanda y el número de cabezas actuales de los diferentes tipos de ganado y se compararán con los valores indicados en la tabla 53 del anexo IV, con objeto de caracterizar la situación actual de la ganadería y realizar, en su caso, los ajustes necesarios en las estimaciones (...).

-suministro de agua para campos de golf.
-otros suministros.

Además se debe diferenciar lo que es el consumo del agua para actividades privadas de ocio, de lo que es uso de las masas del agua para la práctica de actividades de ocio.

La Instrucción de planificación hidrológica[561], se refiere explícitamente a estos usos, de la siguiente forma:

USOS RECREATIVOS: Bajo esta denominación se diferenciarán, en primer lugar, ***los usos recreativos que implican derivar agua del medio natural.*** Para cada uno de estos usos se indicarán las masas de agua afectadas y las coordenadas de la derivación. Se recopilará, asimismo, toda la información disponible sobre series temporales de volúmenes mensuales y anuales derivados y vertidos, que deberá coincidir con la correspondiente información del inventario de presiones relativa a extracción de agua y contaminación originada por fuentes puntuales, respectivamente.

En segundo lugar se identificarán aquellas actividades de ocio que usan el agua en embalses, ríos y parajes naturales de un modo no consuntivo, como los deportes acuáticos en aguas tranquilas *(vela, «windsurf», remo, barcos de motor, esquí acuático, etc.) o bravas (piragüismo, «rafting», etc.)*, el baño y la pesca deportiva.

Por último se indicarán aquellas actividades de ocio que estén relacionadas con el agua de un modo indirecto, utilizándola como centro de atracción o punto de referencia para actividades afines, como las acampadas, las excursiones, la ornitología, la caza, el senderismo y todas aquellas actividades turísticas o recreativas que se efectúan cerca de superficies y cursos de agua.

Para cada uno de estos usos se indicarán las masas de agua afectadas y se especificarán, en su caso, las exigencias de mantenimiento de niveles de agua en los embalses y caudales en los ríos.

[561]**Orden ARM/2656/2008, de 10 de septiembre**. RCL 2008\1632

2.5.-EL SUMINISTRO DE AGUA PARA ACTIVIDADES ESPECIALES.

En la normativa de aguas[562], se da un tratamiento diferenciado al suministro de agua urbano, de los suministros no urbanos para actividades especiales, entre las cuales se pueden citar el uso del agua para actividades fabriles e industriales, pudiendo distinguir las que tienen un tratamiento más amplio en la normativa sobre el agua y que son las siguientes:

-Usos de agua en acuicultura y depuradores de moluscos.
-Usos industriales de refrigeración y usos de producción de energía hidroeléctrica.

Las especificaciones de costes de la Instrucción de Planificación Hidrológica, es la siguiente:

3.1.2.4. USOS INDUSTRIALES PARA PRODUCCIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA. Estos usos consisten, esencialmente, en la utilización del agua en centrales térmicas e hidroeléctricas[563].

3.1.2.4.1. Centrales térmicas, nucleares, termosolares y de biomasa: Cada central con captación independiente será considerada como una unidad de demanda. Frecuentemente el destino mayoritario del agua derivada es la refrigeración de las instalaciones. Para cada central se indicarán sus coordenadas. Se reflejará el caudal máximo concedido, la potencia instalada y el tipo de combustible empleado. Se identificarán los puntos de extracción y de vertido del efluente asociados a la central, que deberán figurar en el inventario de presiones en los capítulos correspondientes a extracción de agua y contaminación originada por fuentes puntuales, respectivamente.

3.1.2.4.2. Centrales hidroeléctricas

Cada central hidroeléctrica será considerada como una unidad de demanda. En caso de que varias centrales compartan el origen del agua y el punto de retorno se agruparán en la misma unidad de demanda.

Para cada central se identificarán la captación o captaciones y el punto de incorporación a la masa de agua receptora del volumen turbinado. Las captaciones deberán figurar en el inventario de presiones caracterizadas como extracciones de agua, mientras que la

562 **FUENTE**: **Real Decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas estatal**

563 **FUENTE**: Real Decreto 670/2013, de 6 de septiembre, que Modifica el Reglamento del Dominio Público Hidráulico, aprobado por el Real Decreto 849/1986, de 11-4-1986 (RCL 1986\1338, 2149), en materia de registro de aguas y criterios de valoración de daños al dominio público hidráulico.

incorporación deberá aparecer entre las presiones por trasvase y desvío de agua. Para cada central se indicarán sus coordenadas. Se indicará la capacidad máxima de turbinación[564], el caudal máximo concedido para la central, la potencia instalada y, en caso de que la central esté asociada a una obra de regulación, el tiempo medio de turbinación diario.

Se especificará, en su caso, si se trata de una central reversible. Se recopilará toda la información disponible sobre series temporales de volúmenes diarios, mensuales y anuales derivados desde cada una de las captaciones de la central.

3.1.2.5. OTROS USOS INDUSTRIALES:

3.1.2.5.1. Unidades de demanda industrial

Las unidades de demanda industrial se definirán mediante la agrupación de industrias **no conectadas a las redes urbanas, y polígonos industriales**, teniendo en consideración los volúmenes demandados y las características de calidad de **los retornos**. Para cada unidad se especificarán las industrias que comprende, así como el origen de los recursos recibidos y la masa de agua de la que proceden.

3.1.2.5.2. Volumen anual y distribución temporal

En el caso de industrias no conectadas a las redes urbanas y polígonos industriales, deberá evaluarse la demanda correspondiente a los distintos subsectores industriales, distinguiendo al menos los correspondientes a dos dígitos de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas recogidos en la tabla 48 del anexo IV.

Para estimar los volúmenes de demanda y su distribución temporal se utilizará, para cada uno de estos subsectores, información sobre las dotaciones en relación con el número de empleos industriales y el Valor Añadido Bruto a precios constantes. Estas dotaciones se estimarán a partir de los coeficientes promedio obtenidos mediante encuestas, para cada subsector, por el Instituto Nacional de Estadística. Los valores así estimados podrán ser sustituidos por otros

[564]**FUENTE MINISTERIO DE MEDIO AMBIENTE. GOBIERNO DE ESPAÑA. APROVECHAMIENTOS HIDROELÉCTRICOS**: Una central hidroeléctrica es aquella que utiliza energía hidráulica para la generación de energía eléctrica. El agua en su caída entre dos niveles de un cauce se hace pasar por una turbina hidráulica haciendo que gire su eje y transformando la energía potencial de la caída del agua en energía mecánica rotatoria. A su vez, el eje de la turbina está conectado a un generador de corriente alterna, denominado por esta razón alternador y le trasmite su energía mecánica rotatoria, transformándose en energía eléctrica.

más precisos cuando se disponga de estudios específicos, adaptados al tipo de industria existente en cada territorio.

3.1.2.6. ACUICULTURA

Se incluirán en este uso las demandas de agua para piscicultura, entendida como acuicultura continental **en agua dulce o salobre**. Para cada instalación se indicarán sus coordenadas. Se identificarán los puntos de extracción y de vertido del efluente, que deberán figurar en el inventario de presiones en los capítulos correspondientes a extracción de agua y contaminación originada por fuentes puntuales, respectivamente, y se indicará el caudal máximo concedido para la piscifactoría. Se recopilará, asimismo, toda la información disponible sobre series temporales de volúmenes mensuales y anuales derivados y vertidos, que deberá coincidir con la correspondiente información del inventario de presiones relativa a extracción de agua y contaminación originada por fuentes puntuales, respectivamente.

3.-EL SANEAMIENTO Y LA DEPURACIÓN DE AGUAS

Se trata de dos servicios del ciclo del agua diferenciados pero vinculados; el primero consiste en el saneamiento o la evacuación de las aguas residuales mediante una red de colectores, y el servicio de depuración engloba los procesos del tratamiento de dichas aguas en plantas especializadas con anterioridad al vertido a masas acuíferas de superficie, procediéndose también a su reutilización.

3.1.-SERVICIO DE ALCANTARILLADO O SANEAMIENTO.

Este prototípico servicio hídrico, es primario respecto al de la depuración que lo sucede funcionalmente y que no ha sido de obligada prestación, sino hasta su generalización forzada por el impacto de la normativa comunitaria, y de los ordenamientos jurídicos internos. Una definición del mismo, lo podemos encontrar en el Reglamento de Servicios de Cataluña, en su artículo 3º

1. Sistema público de saneamiento de aguas residuales*: el conjunto de bienes de dominio público interrelacionados en un todo orgánico, compuesto por unas o más redes locales de alcantarillado, colectores, estaciones de bombeo, emisarios submarinos, estación depuradora de aguas residuales y otras instalaciones de saneamiento asociadas, con el objeto de recoger, conducir hasta la estación y sanear, de manera integrada, las aguas residuales generadas en unos o más municipios.*

2.Sistema público de saneamiento en alta*: el conjunto de bienes de dominio público constituido por la estación depuradora de aguas residuales, las estaciones de bombeo, los emisarios submarinos y los colectores en alta asociados. Se entiende por colector en alta aquella instalación en la cual se conectan las redes de alcantarillado colectivas, conduciendo directamente (por gravedad o bombeo) las aguas residuales recogidas hasta la estación depuradora de aguas residuales.*

3.Sistema público de saneamiento en baja*: el conjunto de bienes de dominio público constituido por la red de alcantarillado municipal y las otras instalaciones que, de conformidad con la normativa de régimen local, son de competencia del municipio.*

4.Residuos*: los lodos originados en las instalaciones de depuración de aguas residuales urbanas y los materiales más simples obtenidos en el pre tratamiento de las aguas residuales y constituidos, básicamente, por grasas, arenas y otros sólidos.*

De similar forma el Real Decreto Ley 11/1995, de 28 de diciembre, define el servicio de alcantarillado municipal.

3.2.-SERVICIO DE DEPURACIÓN DE AGUAS RESIDUALES.

Es uno de los prototípicos servicios públicos asociados al ciclo hídrico, que se define en el artículo 40.bis del RDL 1/2011, que aprueba el Texto refundido de la Ley del Agua estatal[565].

Se trata de un servicio de competencia local, si bien la Ley de Aguas Estatal[566] establece supuestos en que el servicio puede ser asumido por la Administración Hidráulica, cuestión por otra parte generalizada en la mayor parte de las legislaciones autonómicas.

---

[565]**Real Decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas estatal**, artículo 40: i) **servicios relacionados con el agua**: todas las actividades relacionadas con la gestión de las aguas que posibilitan su utilización, tales como la extracción, el almacenamiento, la conducción, el tratamiento y la distribución de aguas superficiales o subterráneas, **así como la recogida y depuración de aguas residuales, que vierten posteriormente en las aguas superficiales.** Asimismo, se entenderán como servicios las actividades derivadas de la protección de personas y bienes frente a las inundaciones.

[566]**Real Decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas estatal, artículo 107. Explotación de depuradoras por el Organismo de cuenca**:

El Organismo de cuenca podrá hacerse cargo directa o indirectamente, por razones de interés general y con carácter temporal, de la explotación de las instalaciones de depuración de aguas residuales, cuando no fuera procedente la paralización de las actividades que producen el vertido y se derivasen graves inconvenientes del incumplimiento de las condiciones

De facto, es muy habitual que la explotación del servicio lo realice directamente la administración hidráulica autonómica en el supuesto de cuentas intracomunitarias, o la estatal en el supuesto de cuencas intercomunitarias.

Es muy frecuente la gestión de este servicio por entes asociativos, tales como mancomunidades y consorcios. La legislación estatal de aguas también prevé la posibilidad de crear **EMPRESAS DE VERTIDOS**, tal como establece el artículo 108[567].

Los aspectos relativos a la depuración de aguas residuales han sido objeto de regulación legal específica por el Real Decreto 11/1995, de 28 de diciembre[568], que recepciona en el ordenamiento jurídico español las prescripciones de la Directiva 91/271/CEE[569].

La norma jurídica establece un criterio de exigencia de los diferentes sistemas de tratamiento, según la clasificación de las áreas geográficas, en zonas sensibles y menos sensibles,

---

autorizadas.

En este supuesto, el Organismo de cuenca reclamará del titular de la autorización, incluso por vía de apremio:

a) Las cantidades necesarias para modificar o acondicionar las instalaciones en los términos previstos en la autorización.

b) Los gastos de explotación, mantenimiento y conservación de las instalaciones.

[567]**Real Decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas estatal, artículo 108. Empresas de vertido:** Podrán constituirse empresas de vertido para conducir, tratar y verter aguas residuales de terceros. Las autorizaciones de vertido que a su favor se otorguen, incluirán, además de las condiciones exigidas con carácter general, las siguientes:

a) Las de admisibilidad de los vertidos que van a ser tratados por la empresa.

b) Las tarifas máximas y el procedimiento de su actualización periódica.

c) La obligación de constituir una fianza para responder de la continuidad y eficacia de los tratamientos.

La cuantía de la fianza y los efectos que se deriven de la revocación de la autorización se determinarán reglamentariamente.

[568]Dicho Real Decreto es normativa básica, dictada al amparo del artículo 149.1.23. ª de la Constitución (RCL 1978, 2836 y ApNDL 2875), correspondiendo su ejecución a las Comunidades Autónomas, en virtud de las competencias estatutarias atribuidas a éstas, en el marco del artículo 148.1.9. ª de la Constitución.

[569] La Directiva establece dos obligaciones claramente diferenciadas: En primer lugar, las "aglomeraciones urbanas" deberán disponer, según los casos, de sistemas colectores para la recogida y conducción de las aguas residuales y, en segundo lugar, se prevén distintos tratamientos a los que deberán someterse dichas aguas antes de su vertido a las aguas continentales o marítimas.

conforme una determinación de desarrollo reglamentario, y en base a cuestiones de carácter medioambiental[570].

Por otra parte la elección del tratamiento adecuado para cada área geográfica, dependerá de la aplicación del criterio utilizado por la Directiva Europea, denominado "**HABITANTES-EQUIVALENTES**", del cual derivará la obligación de someter dichas aguas residuales a tratamientos, más o menos rigurosos, en diferentes plazos.

Los criterios que utiliza la Directiva para fijar estas obligaciones son el número de «habitantes-equivalentes», concepto definido en función de la carga contaminante tanto de personas, como de animales e industrias y las «aglomeraciones urbanas», que son las zonas que presentan una concentración suficiente para la recogida y conducción de las aguas residuales; asimismo, también se toma en consideración la mayor o menor sensibilidad de la zona en la que van a realizarse los vertidos[571].

A los efectos del tratamiento de las aguas residuales, se diferencian tres tipos de tratamiento, a saber[572]:

1º.-Tratamiento primario: El tratamiento de aguas residuales urbanas mediante un proceso físico o físico-químico que incluya la sedimentación de sólidos en suspensión, u otros procesos en los que la DBO5[573] de las aguas residuales que entren, se reduzca, por lo menos, en un 20

[570]En la determinación de los tratamientos a que deberán ser sometidas las aguas residuales urbanas antes de su vertido, se tiene en cuenta si dichos vertidos se efectúan en «zonas sensibles» o «zonas menos sensibles», lo cual determinará un tratamiento más o menos riguroso.

[571]Preámbulo del RDLey 11/1995, de 28 de diciembre.

[572]RDLey 11/1995, de 28 de diciembre, artículo 2º.

[573]**FUENTE WIKIPEDIA**: *La **demanda bioquímica de oxígeno (DBO)** es un parámetro que mide la cantidad de oxígeno consumido al degradar la materia susceptible de ser consumida u oxidada por medios biológicos que contiene una muestra líquida, disuelta o en suspensión.*

Se utiliza para medir el grado de contaminación; normalmente se mide transcurridos cinco días de reacción (DBO_5) y se expresa en miligramos de oxígeno diatómico por litro (mgO_2/l). El método de ensayo se basa en medir el oxígeno consumido por una población microbiana en condiciones en las que se ha inhibido los procesos fotosintéticos de producción de oxígeno en condiciones que favorecen el desarrollo de los microorganismos. La curva de consumo de oxígeno suele ser al principio débil y después se eleva rápidamente hasta un máximo sostenido, bajo la acción de la fase logarítmica de crecimiento de los microorganismos.

Es un método aplicable en aguas continentales (ríos, lagos o acuíferos), aguas negras, aguas pluviales o agua de cualquier otra procedencia que pueda contener una cantidad apreciable de materia orgánica. Este ensayo es muy útil para la apreciación del funcionamiento de las estaciones depuradoras. No es aplicable, sin embargo, a las aguas potables, ya que al tener un

por 100 antes del vertido, y el total de sólidos en suspensión en las aguas residuales de entrada se reduzca, por lo menos, en un 50 por 100.

2º.-Tratamiento secundario: El tratamiento de aguas residuales urbanas mediante un proceso que incluya un tratamiento biológico con sedimentación secundaria u otro proceso, en el que se respeten los requisitos que se establecerán reglamentariamente.

3º.-Tratamiento adecuado: El tratamiento de las aguas residuales urbanas mediante cualquier proceso o sistema de eliminación, en virtud del cual las aguas receptoras cumplan después del vertido, los objetivos de calidad previstos en el ordenamiento jurídico aplicable.

Esta norma jurídica, establece en su artículo 4º, un calendario de implementación obligatoria de un sistema de colectores de las aguas residuales, así como, en su artículo 5, el relativo al tratamiento secundario de las aguas residuales, según tramos poblacionales de los diferentes municipios, que son los siguientes:

a) Antes del 1 de enero del año 2001, aquellas que cuenten con más de 15.000 habitantes-equivalentes.

b) Antes del 1 de enero del año 2006, aquellas que cuenten entre 10.000 y 15.000 habitantes-equivalentes.

c) Antes del 1 de enero del año 2006, aquellas que cuenten entre 2.000 y 10.000 habitantes-equivalentes y viertan en aguas continentales o estuarios[574]/[575]

---

contenido tan bajo de materia oxidable la precisión del método no sería adecuada. En este caso se utiliza el método de oxidabilidad con permanganato potásico.

[574]**Real Decreto 11/1995, de 28 de diciembre, artículo 5. Tratamiento secundario de las aguas residuales urbanas**: 1. Las aglomeraciones urbanas que se indican a continuación deberán aplicar a las aguas residuales que entren en los sistemas colectores un tratamiento secundario o proceso equivalente, en los siguientes plazos:

a) Antes del 1 de enero del año 2001, aquellas que cuenten con más de 15.000 habitantes-equivalentes.

b) Antes del 1 de enero del año 2006, aquellas que cuenten entre 10.000 y 15.000 habitantes-equivalentes.

c) Antes del 1 de enero del año 2006, aquellas que cuenten entre 2.000 y 10.000 habitantes-equivalentes y viertan en aguas continentales o estuarios.

2. Para las aglomeraciones urbanas contempladas en el párrafo a) del apartado anterior, se podrá solicitar a la Comisión Europea, excepcionalmente y por problemas técnicos, una ampliación del plazo, que tendrá como límite el 31 de diciembre del año 2005. En tales supuestos, las Comunidades Autónomas justificarán debidamente las dificultades técnicas y propondrán un programa de acción, que formará parte integrante del programa de aplicación

La sistemática del tratamiento de las aguas residuales en planta es el siguiente:

1º.-**Pretratamiento** que consiste en una serie de funciones mecánicas, cuyo objeto básico, es la separación de las aguas de sólidos de gran tamaño, de arenas, lo que se efectúa mediante un filtro denominado pozo de gruesos. Incluye el **desbaste**[576] (eliminación de sólidos de mediano y pequeño tamaño, tales como trapos, tejidos, maderas etc.), **el tamizado** (eliminación de los sólidos en suspensión mediante técnicas de filtrado), **el desarenado** (eliminación e materias pesadas de un calibre superior a 0,2 milímetros, tales como arenas, granos, semillas, cáscaras, mondas etc.), y **el desengrase** (eliminación de materias menos densas que el agua, tales como aceites, detergentes etc.)[577].

2º.-**Tratamiento primario:** De la definición del RDL 11/1995, se deduce que consiste en la eliminación de los sólidos en suspensión y de la disminución de la contaminación biodegradable; utilizando para ello técnicas de decantación y tratamientos físicos químicos

3º.-Tratamiento secundario: Consiste en un tratamiento biológico para la eliminación de las materias orgánicas, para lo cual se requiere de un proceso de absorción por floras bacterianas que descomponen la materia orgánica contenida en el agua. Como producto de este tratamiento se originan los lodos de decantación, definidos en el RDLey 11/1995, como «Fangos», entendiendo por estos los lodos residuales, tratados o no, procedentes de las instalaciones de tratamiento de aguas residuales urbanas.

regulado en el artículo 9 de este Real Decreto-ley. Las Comunidades Autónomas comunicarán estos programas de acción a la Administración General del Estado para su traslado a la Comisión Europea.

3. Las Comunidades Autónomas podrán determinar que las aglomeraciones urbanas situadas en regiones de alta montaña, a más de 1.500 metros sobre el nivel del mar, en las que resulte difícil la aplicación de un tratamiento biológico eficaz debido a las bajas temperaturas, apliquen a las aguas residuales urbanas un tratamiento menos riguroso que el que determina el apartado 1 de este artículo, siempre y cuando estudios detallados justifiquen que tales vertidos no perjudican al medio ambiente.

[575]«Tratamiento secundario»: El tratamiento de aguas residuales urbanas mediante un proceso que incluya un tratamiento biológico con sedimentación secundaria u otro proceso, en el que se respeten los requisitos que se establecerán reglamentariamente.

[576] Se diferencia un desbaste de gruesos y un desbaste de finos, según el tamaño de los sólidos

[577] Se logra mediante un sistema de decantación con tabiques, que obliga a evacuar a las aguas por la parte inferior, dado ser más pesada que los elementos a eliminar menos densos.

3.2.1-LA DEPURACIÓN DE AGUAS EN ACTIVIDADES ESPECIALES

Sin prácticamente incidencia en Europa, en otros ámbitos geográficos se han experimentado sistemas de tratamiento de las aguas residuales, alternativos a los de las plantas de tratamiento de aguas residuales, tal como se han expuesto en el epígrafe anterior. Por ejemplo podemos citar en este apartado, una experiencia de tratamiento de aguas residuales con pasto vetiver[578], procedente una fábrica de gaseosas, que se realizo en la estación de tratamiento de aguas residuales de la planta de refrescos de Aragua en Venezuela. Muy similar a lo anterior, es el tratamiento de las aguas residuales, mediante humedales artificiales, consistentes en la plantación de plantas macrófitas enraizadas sobre un lecho de grava artificial o flotantes. Son pues sistemas de fitodepuración[579] de aguas residuales, que sustituyen al tratamiento secundario que tiene lugar en las plantas de tratamiento de aguas residuales.

3.2.2.-LA REUTILIZACIÓN DE LAS AGUAS

El artículo 109 de la Ley de aguas, regula, los aspectos relativos a la reutilización del agua depurada, previo su tratamiento en las estaciones depuradoras de aguas residuales. La reutilización de las aguas residuales puede estar sujeta a concesión o a autorización administrativa dependiendo de los supuestos del artículo 109.2 citado[580].

---

[578]**PLANTA GRAMÍNEA** que ha sido utilizada a nivel mundial como sistema de protección del suelo y dela gua, que se utiliza como método natural de depuración de aguas, al absorber nitrógeno, fósforo y otros elementos químicos contenidos en la aguas residuales.

[579]**Técnica de depuración por tratamientos biológicos**.

[580]**Real Decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio,** por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas estatal. Artículo 109. Régimen jurídico de la reutilización Revisado en el ámbito de las Illes Balears por art. 51.2 de Ley núm. 13/2005, de 27 de diciembre. LIB\2005\427 Téngase en cuenta que, para el ámbito de la Illes Balears, se añaden los APT. 4 y 5 al artículo 109.Ap. 1 modificado por disp. Final 1.10 de Ley núm. 11/2005, de 22 de junio. RCL\2005\1292.Ap. 3 suprimido por disp. Final 1.11 de Ley núm. 11/2005, de 22 de junio. RCL\2005\1292.Ap. 4 suprimido por disp. Final 1.11 de Ley núm. 11/2005, de 22 de junio. RCL\2005\1292.Ap. 5 suprimido por disp. Final 1.11 de Ley núm. 11/2005, de 22 de junio. RCL\2005\1292:

1. *El Gobierno establecerá las condiciones básicas para la reutilización de las aguas, precisando la calidad exigible a las aguas depuradas según los usos previstos. El titular de la concesión o autorización deberá sufragar los costes necesarios para adecuar la reutilización de las aguas a las exigencias de calidad vigentes en cada momento.*

2. La reutilización de las aguas procedentes de un aprovechamiento requerirá concesión administrativa como norma general. Sin embargo, en el caso de que la reutilización fuese solicitada por el titular de una autorización de vertido de aguas ya depuradas, se requerirá solamente una autorización administrativa, en la cual se establecerán las condiciones necesarias complementarias de las recogidas en la previa autorización de vertido.

4.-LA NORMATIVA JURÍDICA BÁSICA DE APLICACIÓN AL SECTOR HÍDRICO

4.1.--DIRECTIVA 2000/60/CE, DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO DE 23 DE OCTUBRE DE 2.000.

Esta directiva establece un marco comunitario en la política de aguas. Ha sido actualizada por la **Directiva 2014/101/UE, de 30 de octubre. LCEur\2014\1986**[581].

LA CALIDAD DEL AGUA: En relación a lo ya anteriormente expuesto en este capítulo, en lo referente a la calidad de las aguas, esta norma jurídica comunitaria establece en sus consideraciones los parámetros de calidad de las aguas[582].

---

[581]**DIRECTIVA 2000/60/CE, DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO DE 23 DE OCTUBRE DE 2.000, modificada por Directiva 2014/101/UE, de 30 de octubre. LCEur\2014\1986**: En sus considerandos se establecen las siguientes reflexiones de interés especial a la materia que nos ocupa:

EL AGUA COMO RES EXTRA COMMERCIUM: *(1) El agua no es un bien comercial como los demás, sino un patrimonio que hay que proteger, defender y tratar como tal*.

ALTA DEMANDA Y CONSECUENCIAS MEDIOAMBIENTALES: *(4) Las aguas de la Comunidad están sometidas a la creciente presión que supone el continuo crecimiento de la demanda de agua de buena calidad en cantidades suficientes para todos los usos; el 10 de noviembre de 1995, en su Informe "El medio ambiente en la Unión Europea - 1995", la Agencia Europea del Medio Ambiente presentó un estudio actualizado sobre el estado del medio ambiente en el que se confirmaba la necesidad de tomar medidas para proteger las aguas comunitarias tanto en términos cualitativos como cuantitativos.*

PROTECCIÓN DE LOS ECOSISTEMAS ACUÁTICOS: *(17) Una política de aguas eficaz y coherente debe tener en cuenta la vulnerabilidad de los ecosistemas acuáticos situados cerca de las costas y los estuarios o en golfos o mares relativamente cerrados, puesto que el equilibrio de todas estas zonas depende en buena medida de la calidad de las aguas continentales que fluyen hacia ellas. La protección del estado de las aguas en las cuencas hidrográficas proporcionará beneficios económicos, al contribuir a la protección de las poblaciones piscícolas, incluidas aquellas que tienen su hábitat cerca de las costas.*

(18) La política comunitaria de aguas precisa un marco legislativo coherente, efectivo y transparente. La Comunidad debe proporcionar principios comunes y un marco general de actuación. La presente Directiva establecerá dicho marco y garantizará la coordinación, la integración y, a más largo plazo, la adaptación de las estructuras y los principios generales de protección y uso sostenible del agua en la Comunidad de conformidad con el principio de subsidiariedad.

(19) La presente Directiva tiene por objeto mantener y mejorar el medio acuático de la Comunidad. Este objetivo se refiere principalmente a la calidad de las aguas afectadas. El control cuantitativo es un factor de garantía de una buena calidad de las aguas y, por consiguiente, deben establecerse medidas cuantitativas subordinadas al objetivo de garantizar una buena calidad.

(20) El estado cuantitativo de una masa de agua subterránea puede tener repercusiones en la calidad ecológica de las aguas superficiales y de los ecosistemas terrestres asociados con dicha masa de agua subterránea.

[582]**DIRECTIVA 2000/60/CE, DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO DE 23**

El objeto de esta directiva, es establecer un marco para la protección de las aguas superficiales continentales, de transición, subterráneas y las aguas costeras. Su objeto es establece normas de calidad ambiental (NCA) para las sustancias prioritarias y para otros contaminantes, según lo dispuesto en el artículo 16 de la Directiva 2000/60/CE, con objeto de conseguir un buen estado químico de las aguas superficiales y con arreglo a las disposiciones y objetivos del artículo 4 de dicha Directiva.

En este apartado relativo a la calidad de las aguas, se debe mencionar que son numerosas las Directivas Europeas que han abordado el tema del agua desde la perspectiva de los parámetros de calidad; las de referencia esencial, como la Directiva Marco del Agua (DMA), Directiva 2000/60/CE, del parlamento europeo y del consejo de 23 de octubre de 2.000), la Directiva 2014/101/UE, de 30 de octubre. LCEur\2014\1986y la Directiva 91/271/CEE, sobre tratamiento de aguas residuales urbanas serán analizadas en la sección 4ª de este capítulo.

En lo que respecta a las normas de calidad ambiental de las aguas se debe mencionar a la Directiva 2008/105/CE, que deroga otras normas anteriores, entre las cuales, se encuentran:

-La Directiva 82/176/CEE del Consejo, de 22 de marzo de 1982 (LCEur 1982, 115), relativa a los valores límite y a los objetivos de calidad para los vertidos de mercurio del sector de la electrólisis de los cloruros alcalinos.

-La Directiva 83/513/CEE del Consejo, de 26 de septiembre de 1983 (LCEur 1983, 499), relativa a los valores límite y a los objetivos de calidad para los vertidos de cadmio.

-La Directiva 84/156/CEE del Consejo, de 8 de marzo de 1984 (LCEur 1984, 140), relativa a los valores límite y a los objetivos de calidad para los vertidos de mercurio de los sectores distintos de la electrólisis de los cloruros alcalinos.

DE OCTUBRE DE 2.000, modificada por Directiva 2014/101/UE, de 30 de octubre. LCEur\2014\1986: (24) La buena calidad del agua contribuirá a garantizar el abastecimiento de agua potable a la población.

(25) Han de establecerse definiciones comunes del estado del agua en términos cualitativos y, cuando ataña a la protección del medio ambiente, cuantitativos. Deben fijarse objetivos medioambientales para garantizar el buen estado de las aguas superficiales y subterráneas en toda la Comunidad y evitar el deterioro del estado de las aguas a nivel comunitario.

(26) Los Estados miembros deben tratar de lograr el objetivo mínimo del buen estado de las aguas mediante la definición y aplicación de las medidas necesarias dentro de los programas integrados de medidas, teniendo en cuenta los requisitos comunitarios existentes. Debe mantenerse el buen estado de las aguas allí donde ya exista. Por lo que respecta a las aguas subterráneas, además de cumplirse los requisitos del buen estado, se deberá registrar e invertir toda tendencia significativa y sostenida al aumento de la concentración de cualquier contaminante.

-La Directiva 84/491/CEE del Consejo, de 9 de octubre de 1984 (LCEur 1984, 579), relativa a los valores límite y a los objetivos de calidad para los vertidos de hexaclorociclohexano.

-La Directiva 86/280/CEE (LCEur 1986, 2368).

TERRITORIALIDAD DE GESTIÓN: La directiva, procede a las definiciones de los elementos básicos, de la política global de aguas, en su artículo 2º[583].

La Directiva establece unos objetivos medioambientales, que han sido modificados por la **Directiva 2013/64/UE** *(establece la posibilidad de acogerse a una prórroga de la consecución de los objetivos medioambientales en relación al agua),* que consiste básicamente en un mandato a los estados miembros, para mejoras y proteger la calidad de todos los recursos hídricos existentes, sea estos aguas superficiales o subterráneas.

[583]**Directiva 2000/60/CE, del Parlamento y del Consejo del 23 de octubre de 2000,** denominada Directiva Marco del Agua, modificada por la Directiva 2014/101/UE. LCEur\2014\1986. Definiciones:

13) **"cuenca hidrográfica":** la superficie de terreno cuya escorrentía superficial fluye en su totalidad a través de una serie de corrientes, ríos y, eventualmente, lagos hacia el mar por una única desembocadura, estuario o delta.

15) **"demarcación hidrográfica":** la zona marina y terrestre compuesta por una o varias cuencas hidrográficas vecinas y las aguas subterráneas y costeras asociadas, designada con arreglo al apartado 1 del artículo 3 como principal unidad a efectos de la gestión de las cuencas hidrográficas.

ASPECTOS MEDIOAMBIENTALES:

31) **"contaminante":** cualquier sustancia que pueda causar contaminación, en particular las sustancias enumeradas en el anexo VIII;

32) **"vertido directo":** vertido de contaminantes en el agua subterránea sin atravesar el suelo o el subsuelo;

33) **"contaminación":** la introducción directa o indirecta, como consecuencia de la actividad humana, de sustancias o calor en la atmósfera, el agua o el suelo, que puedan ser perjudiciales para la salud humana o para la calidad de los ecosistemas acuáticos, o de los ecosistemas terrestres que dependen directamente de ecosistemas acuáticos, y que causen daños a los bienes materiales o deterioren o dificulten el disfrute y otros usos legítimos del medio ambiente;

SERVICIOS DEL CICLO HÍDRICO:

37) **"aguas destinadas al consumo humano**": una expresión de significado igual al que establece la Directiva 80/778/CEE (LCEur\1980\350), modificada por la Directiva 98/83/CE (LCEur\1998\3781);

38) **"servicios relacionados con el agua":** todos los servicios en beneficio de los hogares, las instituciones públicas o cualquier actividad económica, consistentes en:

39) **"uso del agua":** los servicios relacionados con el agua junto con cualquier otra actividad contemplada en el artículo 5 y en el anexo II que tenga repercusiones significativas en el estado del agua.

En su artículo séptimo se establece un mandato para la determinación de las masas hídricas existentes, en todas las demarcaciones territoriales de cuenca, para la obtención de recursos hídricos destinados al consumo humano.

Las menciones relativas al precio del agua, las referiremos, para una mejor sistematización dentro del capítulo IV, sobre la fiscalidad del ciclo hídrico.

La directiva aborda los aspectos relativos a las medidas de vertidos y de calidad del agua en sus artículos 10 y 11, efectuándose remisiones a las siguientes directivas:

- Directiva 96/61/CE, de 24 de septiembre de 1.996, sobre prevención y control integrados de la contaminación.
- Directiva 91/271/CEE, de 21 de mayo de 1.991, sobre tratamientos de las aguas residuales urbanas, que referiremos a continuación de este apartado.
- Directiva 91/676/CEE, de 12 de diciembre de 1.991, relativa a la protección de las aguas con respecto *a los nitratos utilizados en la agricultura.*

Se trata de efectuar una metodología de control de las aguas superficiales, para todos los estados miembros de la UE. Las medidas a adoptar por parte de los estados miembros, respecto de la calidad de las aguas. Se definen por una parte las "medidas básicas" que se configuran como los requisitos mínimos que deberán cumplirse[584].

[584]**Directiva 2000/60/CE, del Parlamento y del Consejo del 23 de octubre de 2000,** denominada Directiva Marco del Agua, modificada por la Directiva 2014/101/UE. LCEur\2014\19, artículos 10, y 11:

1º.-Las medidas necesarias para cumplir la normativa comunitaria sobre protección de las aguas

2º.-Las medidas que se consideren adecuadas a efectos del artículo 9 de la directiva; relativas a una adopción de una política de precisos asociados a los servicios hídricos, que permitan un efecto parafiscal, respecto del control de la calidad del agua, o dicho de otra forma, que penalicen los usos del agua que provoquen claros y definidos efectos contaminantes.

3º.-Medidas para fomentar un uso eficaz y sostenible del agua que permitan la consecución de los objetivos medioambientales, definidos en el artículo 4º de la directiva del agua[584].

4º.-Las medidas para cumplir lo dispuesto en el artículo 7 de la directiva respecto de la disponibilidad del agua para usos de consumo doméstico.

5º.-Medidas de control de la captación de aguas dulces superficiales y subterráneas y de embalse de aguas dulces superficiales

6º.-Medidas de control.

Dichos controles se revisarán periódicamente y, cuando proceda, se actualizarán.

7º.-La prohibición de la entrada de contaminantes en el agua, o el requisito de autorización previa.

Por último la directiva aborda los aspectos de planificación hidrológica, en su artículo 13, parcialmente modificado por la Directiva 2013/64/UE, de 17 de diciembre, estrategias para combatir la contaminación de las aguas, en sus artículos 16 (modificado por la Directiva de ejecución 2013/39/UE, de 12 de agosto) y 17, que habilita a la Comisión europea para efectuar propuestas de adopción de medidas que plasmen estas estrategias medioambientales. Estas propuestas de la Comisión serán elevadas al Consejo de la Unión y al Parlamento Europeo.

Con tal fin la Comisión, elaborará una propuesta de evaluación e inclusión de medidas, que en el supuesto del artículo 16, evaluarán las sustancias que supongan un riesgo de deterioro medioambiental del medio acuático[585], según los siguientes parámetros:

Con el fin de detentar el pertinente asesoramiento científico, y tal como reza el mencionado artículo 16 de la directiva, la Comisión tendrá en cuenta las recomendaciones del Comité científico de la toxicidad, la ecotoxicidad y el medio ambiente, de los Estados miembros, del

---

8º.-La prohibición de vertidos directos de contaminantes en las aguas subterráneas, sin perjuicio de determinadas excepciones contempladas en la directiva, que se relacionan en la dicción resumida de la propia directiva[584].

9º.-Medidas para eliminar la contaminación de las aguas superficiales por las sustancias que figuran en la lista de sustancias prioritarias acordada de conformidad con el apartado 2 del artículo 16, y para reducir progresivamente la contaminación por otras sustancias que de lo contrario impediría a los Estados miembros lograr los objetivos establecidos en el artículo 4 (objetivos medioambientales) para las masas de agua superficial.

10º.-Cualesquiera medidas necesarias para prevenir pérdidas significativas de contaminantes procedentes de instalaciones industriales y para prevenir o reducir los efectos de las contaminaciones accidentales, por ejemplo como consecuencia de inundaciones, entre otras cosas mediante sistemas para detectar esos fenómenos o alertar sobre ellos, incluyendo, en caso de accidentes que no pudieran haberse previsto razonablemente, todas las medidas apropiadas que deban adoptarse para reducir el riesgo de daños al ecosistema acuático.

11º.- Las "**medidas complementarias**" son aquellas concebidas y aplicadas con carácter adicional a las medidas básicas con el propósito de lograr los objetivos establecidos en virtud del artículo 4 (objetivos medioambientales).

[585]**Directiva 2000/60/CE, del Parlamento y del Consejo del 23 de octubre de 2000, denominada Directiva Marco del Agua, actualizada por la Directiva 2013/64/UE, artículos 10 y 11:** a) una evaluación de los riesgos realizada de conformidad con el Reglamento (CEE) n° 793/93 (LCEur\1993\983) del Consejo[22], la Directiva 91/414/CEE (LCEur\1991\1021) del Consejo[23]y la Directiva 98/8/CE (LCEur\1998\1149) del Parlamento europeo y del Consejo[24]; o DO L 84 de 5.4.1993, p. 1.DO L 230 de 19.8.1991, p. 1; Directiva cuya última modificación la constituye la Directiva 98/47/CE (LCEur\1998\2192) (DO L 191 de 7.7.1998, p. 50). DO L 123 de 24.4.1998, p. 1.
b) una evaluación específica basada en los riesgos [según la metodología del Reglamento (CEE) n° 793/93 (LCEur\1993\983)] centrada únicamente en la ecotoxicidad acuática y en la toxicidad humana a través del medio acuático.

Parlamento Europeo, de la Agencia Europea del Medio Ambiente, de los programas de investigación comunitarios, de las organizaciones internacionales en las que sea Parte la Comunidad, de las organizaciones empresariales europeas, incluidas las que representan a las pequeñas y medianas empresas, y de las organizaciones ecologistas europeas, así como otra información pertinente de que tenga conocimiento.

Además la Comisión efectuará al Consejo y parlamento europeos, propuestas de controles de vertidos, que podrán consistir en:

1. La reducción progresiva de vertidos, emisiones y pérdidas de las sustancias de que se trate, y, en particular,

2. La interrupción o la supresión gradual de los vertidos, las emisiones y las pérdidas de las sustancias contaminantes, incluido un calendario apropiado para su realización. Dicho calendario no podrá prever un plazo superior a los veinte años desde la adopción de dichas propuestas por el Parlamento Europeo y el Consejo con arreglo a las disposiciones del presente artículo, de conformidad con la Directiva 91/414/CEE (LCEur\1991\1021) y con la Directiva 98/8/CE (LCEur\1998\1149). Las revisiones de las medidas propuestas se llevarán a cabo de conformidad con lo dispuesto en dichas Directivas. En cada propuesta de control se especificarán las disposiciones para su revisión y *actualización, así como para la evaluación de su eficacia.*

El artículo 17 ya mencionado, aborda las estrategias de protección medioambiental de las aguas subterráneas, de acuerdo a la misma sistemática expuesta de previa propuesta de la Comisión dirigida al Consejo y Parlamento, Europeos.

Esta norma de derecho comunitario establece un calendario temporal derogación de directivas y normas comunitarias previas, en materia de aguas[586]

[586]**Directiva 2000/60/CE, del Parlamento y del Consejo del 23 de octubre de 2000, denominada Directiva Marco del Agua, modificada por la Directiva 2014/101/UE. LCEur\2014\1986, derogaciones, DEROGACIONES:**

A.-TRANSCURRIDOS SIETE AÑOS DESDE LA ENTRADA EN VIGOR DE LA DIRECTIVA:

1-Directiva 75/440/CEE (LCEur\1975\196) del Consejo, de 16 de junio de 1975, relativa a la calidad requerida para las aguas superficiales destinadas a la producción de agua potable en los Estados miembros., DO L 194 de 25.7.1975, p. 26; Directiva cuya última modificación la constituye la Directiva 91/692/CEE (LCEur\1991\1684).
2-Decisión 77/795/CEE (LCEur\1977\338) del Consejo, de 12 de diciembre de 1977, por la que se establece un procedimiento común de intercambio de informaciones relativo a la calidad

C.-El apartado 3º se establece determinadas disposiciones transitorias de aplicación a normativas previas.

El período de recepción en los estados miembros, venció el 22 de diciembre de 2.003, con deber de información a la Comisión de la adaptación efectuada en los ordenamientos jurídicos internos. La Directiva entro en vigor el día de su publicación, es decir, el 22 de diciembre de 2.000.

En España la adaptación se produjo por el Texto Refundido de la Ley de Aguas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio:

4.2.-DIRECTIVA 91/271/CEE, SOBRE TRATAMIENTO DE AGUAS RESIDUALES URBANAS.

Esta directiva comunitaria ha resultado afectada, al igual que la Directiva 2000/60/CE, por la Directiva 2013/64/UE, de 17 de diciembre, así como por otras normas comunitarias, como el Reglamento número 1137/2008, de 22 de octubre.

Su recepción en el ordenamiento jurídico interno, se realizó por el Real Decreto-Ley 11/1995, y por el Real Decreto 509/1996.

---

de las aguas continentales superficiales en la Comunidad, DO L 334 de 24.12.1977, p. 29; Decisión cuya última modificación la constituye el Acta de Adhesión de 1994.
3-Directiva 79/869/CEE (LCEur\1979\323) del Consejo, de 9 de octubre de 1979, relativa a los métodos de medición y a la frecuencia de los muestreos y del análisis de las aguas superficiales destinadas a la producción de agua potable en los Estados miembro.DO L 271 de 29.10.1979, p. 44; Directiva cuya última modificación la *constituye el Acta de Adhesión de 1994.*

B.-TRANSCURRIDOS TRECE AÑOS DESDE LA ENTRADA EN VIGOR DE LA DIRECTIVA DEL AGUA:

1-Directiva 78/659/CEE (LCEur\1978\265) del Consejo, de 18 de julio de 1978, relativa a la calidad de las aguas continentales que requieren protección o mejora para ser aptas para la vida de los pece[8],DO L 222 de 14.8.1978, p. 1; Directiva cuya última modificación la constituye el Acta de Adhesión de 1994.
2-Directiva 79/923/CEE (LCEur\1979\342) del Consejo, de 30 de octubre de 1979, relativa a la calidad exigida a las aguas para cría de molusco[9],DO L 281 de 10.11.1979, p. 47; Directiva modificada por la Directiva 91/692/CEE (LCEur\1991\1684).
3-Directiva 80/68/CEE (LCEur\1980\24) del Consejo, de 17 de diciembre de 1979, relativa a la protección de las aguas subterráneas contra la contaminación causada por determinadas sustancias peligrosas.
4-Directiva 76/464/CEE (LCEur\1976\115) del Consejo, de 4 de mayo de 1976, excepto su artículo 6 (LCEur\1996\3227) , que quedará derogado a partir de la fecha de entrada en vigor *de la presente Directiva.*

La presente Directiva, tiene como objeto la regulación de los sistemas de evacuación, tratamiento y vertido de las aguas urbanas, y en especial, el de específicos vertidos de origen industrial. Su finalidad es la protección del medioambiente de la evacuación y vertidos de las aguas residuales.

En su artículo21, se procede a una definición de los elementos o conceptos jurídicos de importancia, al respecto de la regulación jurídica de este servicio hídrico[587].

[587]**Directiva 91/271/CEE, sobre tratamiento de aguas residuales urbanas, artículo 21 definiciones:**1*)* **«Aguas residuales urbanas»***: las aguas residuales domésticas o la mezcla de las mismas con aguas residuales industriales y/o aguas de correntía pluvial.*

2) «**Aguas residuales domésticas**»: las aguas residuales procedentes de zonas de vivienda y de servicios y generadas principalmente por el metabolismo humano y las actividades domésticas.
3) «Aguas residuales industriales»: todas las aguas residuales vertidas desde locales utilizados para efectuar cualquier actividad comercial o industrial, que no sean aguas residuales domésticas ni aguas de correntía pluvial.
4) «**Aglomeración urbana**»: la zona cuya población y/o actividades económicas presente concentración suficiente para la recogida y conducción de las aguas residuales urbanas a una instalación de tratamiento de dichas aguas o a un punto de vertido final.
5) «**Sistema colector**»: un sistema de conductos que recoja y conduzca las aguas residuales urbanas.
6) «**1 e-h (equivalente habitante**)»: la carga orgánica biodegradable con una demanda bioquímica de oxígeno de 5 días (DBO 5) de 60 g, de oxígeno por día.
7) «**Tratamiento primario**»: el tratamiento de aguas residuales urbanas mediante un proceso física y/o químico que incluya la sedimentación de sólidos en suspensión, u otros procesos en los que la DBO 5 de las aguas residuales que entren se reduzcan por lo menos en un 20% antes del vertido y el total de sólidos en suspensión en las aguas residuales de entradas se reduzca por lo menos en un 50%.
8) «**Tratamiento secundario**»: el tratamiento de aguas residuales urbanas mediante un proceso que incluya, por lo general, un tratamiento biológico con sedimentación secundaria, u otro proceso en el que se respeten los requisitos del cuadro 1 del Anexo I.
9) «**Tratamiento adecuado**»: el tratamiento de las aguas residuales urbanas mediante cualquier proceso y/o sistema de eliminación en virtud del cual, después del vertido de dichas aguas, las aguas receptoras cumplan los objetivos de calidad pertinentes y las disposiciones pertinentes de la presente y de las restantes Directivas comunitarias.
10) «**Lodos**»: los lodos residuales, tratados, o no, procedentes de las instalaciones de tratamiento de aguas residuales urbanas.
11) «**Eutrofización**»: el aumento de nutrientes en el agua, especialmente de los compuestos, de nitrógeno y/o fósforo, que provoca un crecimiento acelerado de algas y especies vegetales superiores, con el resultado de trastornos no deseados en el equilibrio entre organismos presentes en el agua y en la calidad del agua a la que afecta.
12) «**Estuario**»: la zona de transición, en la desembocadura de un río, entre las aguas dulces y las aguas costeras. Cada Estado miembro determinará los límites exteriores (orientados hacia el mar) de los estuarios a efectos de la presente Directiva, dentro del programa para su aplicación a que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo 17.
13) «**Aguas costeras**»: las aguas situadas fuera de la línea de bajamar o del límite exterior de un estuario.

Su contenido sistemático o básico, es establecer unos calendarios de actuación para el control, de las aguas residuales decantadas a los sistemas colectores, y de la implementación de los sistemas de tratamiento de las mismas, en instalaciones adecuadas, que es lo que denominaremos Estaciones Depuradoras de Aguas Residuales[588](**EDAR**), con el fin de evitar su vertido a los espacios acuíferos naturales, sea fluviales, marítimos o cualesquiera otros en una forma química primigenia antes de su depuración. Se establecen por otra parte, políticas de recuperación de las aguas residuales una vez tratadas, y de los lodos de decantación, que se produzcan en los procesos de depuración en la EDAR. Como plazo inicial de adaptación de los ordenamientos jurídicos internos de los estados miembros, se fijó el del 30 de junio de 1.993, con el deber de información a la Comisión de tal recepción.

En el Estado Español sus preceptos además de ser contemplados en la Ley Estatal de Aguas, han sido asumidos además, por normas reglamentarias o legales de las diferentes Comunidades Autónoma, como por ejemplo el de Cataluña aprobado por Decreto 130/2003, de 13 de mayo dictado en desarrollo de la Ley 6/1999, de 12 de julio, de Ordenación, Gestión y Distribución del Agua[589],

En el Anexo I[590] se describen los requisitos de las aguas residuales urbanas, en el Anexo II, los criterios para determinas zonas sensibles y menos sensibles; en el Anexo III, una relación de sectores industriales, a los efectos de la regulación.

[588]**Directiva 91/271/CEE, artículo 10.: "***Los Estados miembros velarán porque las instalaciones de tratamiento de aguas residuales urbanas construidas a fin de cumplir los requisitos de los artículos 4, 5, 6 y 7 sean diseñadas, construidas, utilizadas y mantenidas de manera que en todas las condiciones climáticas normales de la zona tengan un rendimiento suficiente.*

En el diseño de las instalaciones se tendrán en cuenta las variaciones de la carga propias de cada estación"

[589]**PREÁMBULO DEL DECRETO 130/2003, de 13 de mayo**: La regulación de este aspecto se realiza a partir de las previsiones de la normativa europea como la Directiva 91/271/CEE (LCEur 1991, 531) y la Directiva 2000/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre (LCEur 2000, 3612), por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas. También se prevén las características de la acometida física o conexión al sistema público de saneamiento, teniendo en cuenta las experiencias en la regulación y en la aplicación de las reglamentaciones y ordenanzas locales. Asimismo, se incorporan tres instrumentos básicos para la consecución de la mencionada finalidad, como son el Plan de mantenimiento, el Plan de reposiciones, mejora y nuevas inversiones y el Modelo estandarizado de cálculo de los costes de explotación.

[590] Modificado por la Directiva 1998/15/CE, de 27 de febrero.

4.2.1.-OTRAS

Dentro de las múltiples normas jurídicas que han abordado el ciclo del agua, además de las ya citadas, se podría citar como cierre de esta Subsección la **DIRECTIVA 76/160/CE, SOBRE AGUAS DE BAÑO.**

4.3.-LA LEY DE AGUAS.

Como norma jurídica fundamental asociada al sistema hídrico, esta norma ha tenido diferentes versiones legales (Ley 29/1985, de 2 de agosto, modificada por la Ley 46/1999, de 13 de diciembre, a su vez afectada o derogada por el Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio que procede a la refundición legislativa, norma que ha sido parcialmente derogada y modificada en diferentes ocasiones, y afectada por el Real Decreto Ley 4/2007).

Esta Ley está estructurada en ocho títulos, divididos a su vez en capítulos, secciones, subsecciones, y artículos, así como disposiciones finales, adicionales, y transitorias[591].

[591]**Real Decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas estatal. El objeto de la Ley se define en el artículo 1, de su Título preliminar de la siguiente forma:**

1. Es objeto de esta Ley la regulación del dominio público hidráulico, del uso del agua y del ejercicio de las competencias atribuidas al Estado en las materias relacionadas con dicho dominio en el marco de las competencias delimitadas en el artículo 149 de la Constitución (RCL 1978, 2836).

2. Es también objeto de esta Ley el establecimiento de las normas básicas de protección de las aguas continentales, costeras y de transición, sin perjuicio de su calificación jurídica y de la legislación específica que les sea de aplicación.
3. Las aguas continentales superficiales, así como las subterráneas renovables, integradas todas ellas en el ciclo hidrológico, constituyen un recurso unitario, subordinado al interés general, que forma parte del dominio público estatal como dominio público hidráulico.
4. Corresponde al Estado, en todo caso, y en los términos que se establecen en esta Ley, la planificación hidrológica a la que deberá someterse toda actuación sobre el dominio público hidráulico.
5. Las aguas minerales y termales se regularán por su legislación específica, sin perjuicio de la aplicación de lo dispuesto en el apartado 2.

Se regula y define el dominio público hidráulico de la siguiente forma.-*"Constituyen el dominio público hidráulico del Estado, con las salvedades expresamente establecidas en esta Ley:*

a) Las aguas continentales, tanto las superficiales como las subterráneas renovables con independencia del tiempo de renovación.
b) Los cauces de corrientes naturales, continuas o discontinuas.
c) Los lechos de los lagos y lagunas y los de los embalses superficiales en cauces públicos.
d) Los acuíferos, a los efectos de los actos de disposición o de afección de los recursos hidráulicos.
e) Las aguas procedentes de la desalación de agua de mar".

En su disposición final primera, se establece la aplicación supletoria del vigente código civil español, en todo lo que en relación a las aguas, no este regulado por la misma.

La Ley de aguas, establece una serie de orígenes de los recursos hídricos, para su posterior tratamiento y consumo, que coinciden con las definiciones anteriormente transcritas del artículo 2º.

4.3.1.-EL AGUA DEL MAR DESALINIZADA.

En este apartado cobran especial relevancia las aguas procedentes de procesos de desalinización, al que la Ley del Agua dedica el Capítulo V, del Título I, reformado por la disposición final primera de la Ley 42/2007, de 13 de diciembre.

Con las siguientes características:

1º.-Estan sujetas al régimen ordinario de concesión del uso privativo del dominio público hidráulico, definido, en la Ley del agua.

2º.-Las obras precisas para desalinizar el agua, pueden ser declaradas de utilidad pública, a los efectos del ejercicio de potestades de derecho público, entre ellas la expropiatoria de los terrenos precisos para la ubicación de las plantas desalinizadoras, y las condiciones precisas para su posterior distribución, tales como depósitos generales etc. Esta declaración corresponderá al Estado, en cualquier caso.

3º.-Cuando las aguas desalinizadas, afecten a una demarcación intercomunitaria, su explotación podrá ser asumida por el Ministerio de Medio Ambiente, por la administración hidráulica del Estado, es decir, por los organismos de cuenca, por sociedades estatales, y mediante convenios de cooperación por las administraciones del agua de las comunidades autónomas. Igualmente en este supuesto, el otorgamiento de las concesiones de dichas aguas, podrá corresponder a los entes y organismos, anteriormente expuestos.

Por lo tanto, cuando afecten a una demarcación intracomunitaria, la explotación podrá ser asumida directamente por la administración hidráulica de la respectiva comunidad autónoma, pudiéndose adoptar cualquier forma de gestión directa, o indirecta que se estime pertinente, tras los estudios adecuados.

Se regulan estos aspectos en el artículo 13 de la Ley de Aguas Estatal[592].

La Ley de Aguas establece un régimen de concesiones del agua desalinizada, fijando un sistema de tarifas para el supuesto de que la aguas no sean utilizadas directamente por el concesionario, las cuales deberán incorporar una cuota de amortización de las obras[593].

4.3.2.-LA ADMINISTRACIÓN HIDRÁULICA.

El Título II, de la Ley, se dedica a la administración hidráulica, según la siguiente sistemática, que se pasa a referir:

4.3.2.1.-SE DEFINEN LOS SIGUIENTES PRINCIPIOS GENERALES.

[592] **Real Decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas estatal Artículo 13. De la desalación, concepto y requisitos** Modificado por disp. Final 3 de Ley núm. 42/2007, de 13 de diciembre. RCL\2007\2247.

1. Con carácter general, la actividad de desalación de agua marina o salobre queda sometida al régimen general establecido en esta Ley para el uso privativo del dominio público hidráulico, sin perjuicio de las autorizaciones y concesiones demaniales que sean precisas de acuerdo con la Ley 22/1988, de 28 de julio, de Costas, y las demás que procedan conforme a la legislación sectorial aplicable.

2. Las obras e instalaciones de desalación declaradas de interés general del Estado podrán ser explotadas directamente por los órganos del Ministerio de Medio Ambiente, por las Confederaciones Hidrográficas o por las sociedades estatales a las que se refiere el capítulo II del título VIII de esta Ley. Igualmente, de acuerdo con lo previsto en el artículo 125, las comunidades de usuarios o las juntas centrales de usuarios podrán, mediante la suscripción de un convenio específico con los entes mencionados en el inciso anterior, ser beneficiarios directos de las obras e instalaciones de desalación que les afecten.

3. Las concesiones de aguas desaladas se otorgarán por la Administración General del Estado en el caso de que dichas aguas se destinen a su uso en una demarcación hidrográfica intercomunitaria. En el caso de haberse suscrito el convenio específico al que se hace referencia en el último inciso del apartado 2, las concesiones de aguas desaladas se podrán otorgar directamente a las comunidades de usuarios o juntas centrales de usuarios.

4. En la forma que reglamentariamente se determine, se tramitarán en un solo expediente las autorizaciones y concesiones que deban otorgarse por dos o más órganos u organismos públicos de la Administración General del Estado.

[593] **Real Decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas estatal Artículo 13.5 del TRLAE:** *5.En el supuesto de que el uso no vaya a ser directo y exclusivo del concesionario,* ***la Administración concedente aprobará los valores máximos y mínimos de las tarifas, que habrán de incorporar las cuotas de amortización de las obras.***

6. Los concesionarios de la actividad de desalación y de aguas desaladas que tengan inscritos sus derechos en el Registro de Aguas podrán participar en las operaciones de los centros de intercambio de derechos de uso del agua a los que se refiere el artículo 71 de esta Ley

Las funciones del Estado en materia de aguas, se realizarán de acuerdo a los siguientes principios:

1º.-Unidad de gestión, tratamiento integral, economía del agua, desconcentración, descentralización, coordinación, eficacia y participación de los usuarios.

2º.-Respeto a la unidad de la cuenca hidrográfica, de los sistemas hidráulicos y del ciclo hidrológico.

3º.-Compatibilidad de la gestión pública del agua con la ordenación del territorio, la conservación y protección del medio ambiente y la restauración de la naturaleza.

4.3.2.2.-CONCEPTO DE DEMARCACIÓN HIDROGRÁFICA.

Se entiende por demarcación hidrográfica la zona terrestre y marina, compuesta por una o varias cuencas hidrográficas vecinas y las aguas de transición, subterráneas y costeras asociadas a dichas cuencas.

4.3.2.3.-LAS FUNCIONES PÚBLICAS DEL ESTADO EN MATERIA DE AGUAS.

Se relacionan en el artículo 17 de la Ley de aguas[594], y son las siguientes:

1º.-La función consistente en definir los planes hidrológicos, y la planificación de la realización de infraestructuras hidráulicas.
2º.-La supervisión del cumplimiento de los convenios internacionales en materia de agua, que incluye la recepción del derecho comunitario en la materia.
3º.-La gestión del régimen de concesiones de los recursos del agua para los diferentes usos, cuando se trata de cuencas intercomunitarias que afectan al territorio de varia comunidades autónomas.
4º.-El régimen de autorizaciones de aprovechamientos especiales y usos privativos del dominio público hidráulico, en las cuencas hidrográficas intercomunitarias.

[594]**Real Decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas estatal**, **artículo 17**: a) La planificación hidrológica y la realización de los planes estatales de infraestructuras hidráulicas o cualquier otro estatal que forme parte de aquéllas.

b) La adopción de las medidas precisas para el cumplimiento de los acuerdos y Convenios internacionales en materia de aguas.

c) El otorgamiento de concesiones referentes al dominio público hidráulico en las cuencas hidrográficas que excedan del ámbito territorial de una sola Comunidad Autónoma.

d) El otorgamiento de autorizaciones referentes al dominio público hidráulico, así como la tutela de éste, en las cuencas hidrográficas que excedan del ámbito territorial, de una sola Comunidad Autónoma. La tramitación de las mismas podrá, no obstante, ser encomendada a las Comunidades Autónomas.

4.3.2.4.-EL CONSEJO NACIONAL DEL AGUA.

Se define un organismo consultivo, en materia de gestión de aguas, con la siguiente naturaleza (administración consultiva del Estado), composición (artículo 19.2), órganos rectores y finalidades (artículo 20).Como órgano consultivo, ejerce funciones de informe, y asesoramiento a los entes públicos, en ejercicio de competencias en materia de aguas. **Se regula en los artículos 19 y 20 de la Ley[595].**

---

[595] **Real Decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas estatal, artículo 19. El Consejo Nacional del Agua** *Modificado por* ***disp. Final 4*** *de* ***Ley núm. 42/2007, de 13 de diciembre. RCL\2007\2247****.1. El Consejo Nacional del Agua es el órgano superior de consulta y de participación en la materia.*

2. Forman parte del Consejo Nacional del Agua: -*La Administración General del Estado.*

-*Las Comunidades Autónomas.*

-*Los Entes locales a través de la asociación de ámbito estatal con mayor implantación.*

-*Los Organismos de cuenca.*

-*Las organizaciones profesionales y económicas más representativas de ámbito estatal relacionadas con los distintos usos del agua.*

-*Las organizaciones sindicales y empresariales más representativas en el ámbito estatal.*

-*Las entidades sin fines lucrativos de ámbito estatal cuyo objeto esté constituido por la defensa de intereses ambientales.*

3. La presidencia del Consejo Nacional del Agua recaerá en el titular del Ministerio de Medio Ambiente.

4. Su composición y estructura orgánica se determinarán por Real Decreto.

Artículo 20. Materias sometidas a informe preceptivo del Consejo Nacional del Aguar*apa. 1 c) modificado por* ***art. 129.8*** *de* ***Ley núm. 62/2003, de 30 de diciembre. RCL\2003\3093****.1. El Consejo Nacional del Agua informará preceptivamente:*

a) El proyecto del Plan Hidrológico Nacional, antes de su aprobación por el Gobierno para su remisión a las Cortes.

b) Los planes hidrológicos de cuenca, antes de su aprobación por el Gobierno.

c) Los proyectos de las disposiciones de carácter general de aplicación en todo el territorio nacional relativas a la protección de las aguas y a la ordenación del dominio público hidráulico.

d) Los planes y proyectos de interés general de ordenación agraria, urbana, industrial y de aprovechamientos energéticos o de ordenación del territorio en tanto afecten sustancialmente a la planificación hidrológica o a los usos del agua.

e) Las cuestiones comunes a dos o más organismos de cuenca en relación con el aprovechamiento de recursos hídricos y demás bienes del dominio público hidráulico.

2. Asimismo, emitirá informe sobre todas aquellas cuestiones relacionadas con el dominio público hidráulico que pudieran serle consultadas por el Gobierno o por los órganos ejecutivos superiores de las Comunidades Autónomas.

4.3.2.5.-EL ORGANISMO DE CUENCA.

Es la denominación legal reservada para las Conferencias Hidrográficas, en el Capítulo III, del Título II de la Ley, que procede a la definición de la siguiente forma:

- Son organismos autónomos conforme los define, como forma de gestión directa de actividades públicas, la Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado.
- Disponen de autonomía para la gestión de sus intereses.
- Su ámbito territorial, podrá *incluir una. O varias cuencas hidrográficas.*

Las funciones del organismo de cuenca se describen en el artículo 23 de la Ley de Aguas, que literalmente las enumera de la siguiente forma:

a) La elaboración del plan hidrológico de cuenca, así como su seguimiento y revisión.

b) La administración y control del dominio público hidráulico.

c) La administración y control de los aprovechamientos de interés general o que afecten a más de una Comunidad Autónoma.

d) El proyecto, la construcción y explotación de las obras realizadas con cargo a los fondos propios del organismo, y las que les sean encomendadas por el Estado.

e) Las que se deriven de los convenios con Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales y otras entidades públicas o privadas, o de los suscritos con los particulares.

Sus potestades de derecho público, para el ejercicio de tales funciones mencionadas en los apartados d) y e) del artículo 23, se regulan en el párrafo 2º de la citada norma[596].

[596]**Directiva 2000/60/CE, del Parlamento y del Consejo del 23 de octubre de 2000, denominada Directiva Marco del Agua, modificada por la Directiva 2014/101/UE. LCEur\2014\1986, artículo 23:**
a) Adquirir por suscripción o compra, enajenar y, en general, realizar cualesquiera actos de administración respecto de títulos representativos de capital de sociedades estatales que se constituyan para la construcción, explotación o ejecución de obra pública hidráulica, o de empresas mercantiles que tengan por objeto social la gestión de contratos de concesión de construcción y explotación de obras hidráulicas, previa autorización del Ministerio de Hacienda.
b) Suscribir convenios de colaboración o participar en agrupaciones de empresas y uniones temporales de empresas que tengan como objeto cualquiera de los fines anteriormente indicados.
c) Conceder préstamos y, en general, otorgar crédito a cualquiera de las entidades relacionadas en los párrafos a) y b).

Estos entes pueden establecer convenios de colaboración con las comunidades autónomas, en los términos del Real Decreto Ley número 8/2011, de 1 de julio. Sus órganos de gobierno, básicos, son un Presidente y un Consejo de gobierno, cuyas competencias define la Ley en sus artículos 24 y siguientes. Se definen además otros órganos colegiados, asociados al funcionamiento del organismo autónomo, como la asamblea de usuarios, las juntas de explotación, la comisión de desembalse, las juntas de obras, y el consejo de agua de cuenca.

4.3.3.-LA PLANIFICACIÓN HIDROLÓGICA.

A la actividad planificadora de la administración hidráulica, dedica la ley de aguas el título III, cuyo objeto es desarrollar las políticas del agua, para garantizar el buen estado del patrimonio hidráulico, y garantizar las existencias adecuadas de los recursos hídricos manteniendo el volumen de agua preciso para el consumo o la satisfacción de la demanda hídrica. La elaboración de los planes hidrológicos corresponde a los organismos de cuenca, en la forma y de acuerdo a los procedimientos regulados reglamentariamente. A los efectos la Ley de Aguas en su versión de texto refundido de 2.001, ha sido modificada por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre.

Su contenido se regula en el artículo 42 de la Ley de Aguas (modificado por la susodicha Ley 62/2003, de la siguiente forma:

a) La descripción general de la demarcación hidrográfica

Otras atribuciones son las siguientes:

a) El otorgamiento de autorizaciones y concesiones referentes al dominio público hidráulico, salvo las relativas a las obras y actuaciones de interés general del Estado, que corresponderán al Ministerio de Medio Ambiente.
b) La inspección y vigilancia del cumplimiento de las condiciones de concesiones y autorizaciones relativas al dominio público hidráulico.
c) La realización de aforos, estudios de hidrología, información sobre crecidas y control de la calidad de las aguas.
d) El estudio, proyecto, ejecución, conservación, explotación y mejora de las obras incluidas en sus propios planes, así como de aquellas otras que pudieran encomendárseles.
e) La definición de objetivos y programas de calidad de acuerdo con la planificación hidrológica.
f) La realización, en el ámbito de sus competencias, de planes, programas y acciones que tengan como objetivo una adecuada gestión de las demandas, a fin de promover el ahorro y la eficiencia económica y ambiental de los diferentes usos del agua mediante el aprovechamiento global e integrado de las aguas superficiales y subterráneas, de acuerdo, en su caso, con las previsiones de la correspondiente planificación sectorial.
g) La prestación de toda clase de servicios técnicos relacionados con el cumplimiento de sus fines específicos y, cuando les fuera solicitado, el asesoramiento a la Administración General del Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales y demás entidades públicas o privadas, así como a los particulares.

b) La descripción general de los usos, presiones e incidencias antrópicas significativas sobre las aguas.

c) La identificación y mapas de las zonas protegidas.

d) Las redes de control establecidas para el seguimiento del estado de las aguas superficiales, de las aguas subterráneas y de las zonas protegidas y los resultados de este control.

e) La lista de objetivos medioambientales para las aguas superficiales, las aguas subterráneas y las zonas protegidas, incluyendo los plazos previstos para su consecución, la identificación de condiciones para excepciones y prórrogas, y sus informaciones complementarias.

h) Un registro de los programas y planes hidrológicos más detallados relativos a subcuencas, sectores, cuestiones específicas o categorías de aguas, acompañado de un resumen de sus contenidos. De forma expresa, se incluirán las determinaciones pertinentes para el plan hidrológico de cuenca derivadas del plan hidrológico nacional.

i) Un resumen de las medidas de información pública y de consulta tomadas, sus resultados y los cambios consiguientes efectuados en el plan.

j) Una lista de las autoridades competentes designadas.

k) Los puntos de contacto y procedimientos para obtener la documentación de base y la información requerida por las consultas públicas.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

4.3.4.-EL PLAN HIDROLÓGICO NACIONAL.

El Artículo 45 de la Ley de aguas, define un Plan Hidrológico Nacional, incluyendo su contenido básico[597].

El Plan Hidrológico nacional, se configura como un instrumento de planificación, al que se reserva la promoción de un uso eficiente del agua, y que por su importancia tiene rango de Ley.

Desde la ley de aguas de 1.985, se tardo quince años para su primera aprobación legal, mediante la Ley 10/2001, de 5 julio (BOE núm. 161, de 6.7.2001) y, desde entonces, ha sido modificado en cinco ocasiones: Ley 53/2002, de 30 de diciembre (BOE núm. 313, de 31.12.2002); Ley 62/2003, de 30 de diciembre (BOE núm. 313,de 31.12.2003); Real Decreto-ley 2/2004, de 18 de junio (BOE núm. 148, de 19.6.2004); Ley 11/2005, de 22 de junio (BOE núm. 149, de 23.6.2005); y Ley 51/2007, de 26 de diciembre (BOE núm. 310, de 27.12.2007).

4.3.5.-USOS PRIVATIVOS Y CONCESIONALES.

La sistemática de la Ley de aguas establece solamente una posibilidad de uso privativo, que es el propio de aquellos caudales acuíferos que discurran enteramente por una finca privada. Los restantes precisarán de una concesión administrativa, denominada concesión del agua, que se regula en el Capítulo III, del Título IV de la Ley de aguas.

La concesión de aguas se regula en los artículos 59 y siguientes, de la ley de aguas, y se fundamenta en el régimen general de las concesiones administrativas de uso de dominio

---

[597] **Real Decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas estatal Artículo 45. Contenido del Plan Hidrológico Nacional:** *1. El Plan Hidrológico Nacional se aprobará por Ley y contendrá, en todo caso: a) Las medidas necesarias para la coordinación de los diferentes planes hidrológicos de cuenca.*

b) La solución para las posibles alternativas que aquéllos ofrezcan.

c) La previsión y las condiciones de las transferencias de recursos hidráulicos entre ámbitos territoriales de distintos planes hidrológicos de cuenca.

d) Las modificaciones que se prevean en la planificación del uso del recurso y que afecten a aprovechamientos existentes para abastecimiento de poblaciones o regadíos.

2. Corresponderá al Ministerio de Medio Ambiente la elaboración del Plan Hidrológico Nacional, conjuntamente con los Departamentos ministeriales relacionados con el uso de los recursos hidráulicos.

3. La aprobación del Plan Hidrológico Nacional implicará la adaptación de los planes hidrológicos de cuenca a las previsiones de aquél.

público con las siguientes características:

1. Todo uso de las aguas, con excepto de los privativos antes referidos, requiere de una concesión administrativa.
2. Las concesiones se otorgarán de acuerdo a las previsiones de los planes hidrológicos de cuenca.
3. Las concesiones de uso, podrán llevar inherentes o no, la realización de obras precisas, para posibilitar las explotaciones hídricas.
4. Las concesiones del agua podrán ser objeto de revisión, cuando ello sea preciso, para su adaptación a las previsiones de la planificación hidrológica.
5. Igualmente las concesiones del agua podrán ser objeto de modificación.
6. Las concesiones podrán ser objeto de caducidad por incumplimiento por parte del concesionario, de las condiciones estipuladas en las mismas.
7. Las concesiones podrán ser objeto de cesión por parte de sus titulares.
8. Las concesiones del agua, deberán ser formalizadas, necesariamente por escrito, y asimismo deben ser notificadas al organismo de cuenca.
9. Se definen en la Ley usos especiales, igualmente sujetos a concesión, como el uso de cauces, la navegación mediante naves de recreo en embalses etc.
10. Las concesiones deberán ser inscritas en un registro público, denominado registro de aguas, que se regula, en el artículo 80 de la Ley.
11. El plazo máximo de las concesiones *será de setenta y cinco años.*

4.3.6.-LAS PRIORIDADES DE USOS DEL AGUA.

Dado que el agua es un recurso escaso, cuya demanda puede superar a las existencias o volúmenes existentes en los depósitos y masas acuíferos, el artículo 60 de la Ley de Aguas Estatal, establece una prioridad de usos, cuestión que se enmarca como prioritario, en la regulación de las concesiones administrativas del agua[598].

[598] **Real Decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas estatal Artículo 60. Orden de preferencia de usos:**

1. En las concesiones se observará, a efectos de su otorgamiento, el orden de preferencia que se establezca en el Plan Hidrológico de la cuenca correspondiente, teniendo en cuenta las exigencias para la protección y conservación del recurso y su entorno.

2. Toda concesión está sujeta a expropiación forzosa, de conformidad con lo dispuesto en la legislación general sobre la materia, a favor de otro aprovechamiento que le preceda según el orden de preferencia establecido en el Plan Hidrológico de cuenca (…).

El orden de prioridades que pudiere establecerse específicamente en los Planes Hidrológicos de

La Ley de Aguas Estatal, establece que a falta de previsión específica del PLAN Hidrológico, se aplicará el régimen de subsidiariedad del orden de prioridades en los usos determinado por la propia Ley, en el párrafo 3º del citado artículo 60:

1.-Abastecimiento de población, incluyendo en su dotación la necesaria para industrias de poco consumo de agua situada en los núcleos de población y conectada a la red municipal.

2.-Regadíos y usos agrarios.

3.-Usos industriales para producción de energía eléctrica.

4.-Otros usos industriales no incluidos en los apartados anteriores.

5.-Acuicultura.

6.-Usos recreativos.

7.-Navegación y transporte acuático.

8.-Otros aprovechamientos.

4.3.7.-OTROS CONTENIDOS DE LA LEY DE AGUAS

En este epígrafe se analizarán, otro contenidos del Texto Refundido de la Ley de Aguas Estatal, en el marco de su sistemática.

4.3.7.1.-COMUNIDADES DE USUARIOS.

En el capítulo IV, del Título IV (artículos 81 y siguientes) se regulan las comunidades de usuarios del agua[599].

---

cuenca, deberá respetar en todo caso la supremacía del uso consignado en el apartado 1º de la precedente enumeración.

4. Dentro de cada clase, en caso de incompatibilidad de usos, serán preferidas aquellas de mayor utilidad pública o general, o aquellas que introduzcan mejoras técnicas que redunden en un menor *consumo de agua o en el mantenimiento o mejora de su calidad.*

[599]**Directiva 2000/60/CE, del Parlamento y del Consejo del 23 de octubre de 2000, denominada Directiva Marco del Agua, modificada por la Directiva 2014/101/UE. LCEur\2014\1986, artículos 81 y siguientes: La constitución de las comunidades de usuarios resulta obligatoria, en determinados supuestos:** Los usuarios del agua y otros bienes del dominio público hidráulico de una misma toma o concesión deberán constituirse en comunidades de usuarios. Cuando el destino dado a las aguas fuese principalmente el riego, se denominarán comunidades de regantes; en otro caso, las comunidades recibirán el calificativo que caracterice el destino del aprovechamiento colectivo.

-**Las comunidades de usuarios se regulan mediante estatutos u ordenanzas**: Los estatutos u

4.3.7.2.-PROTECCIÓN DEL DOMINIO PÚBLICO HIDRÁULICO.

El Título V, de la Ley de aguas, regula la protección del dominio público hidráulico y de la calidad de las aguas, cuyos objetivos esenciales son los siguientes:

Son objetivos de la protección de las aguas y del dominio público hidráulico, de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 92, 92.bis[600]

4.3.7.3.-CONCEPTO DE CONTAMINACIÓN HIDRÁULICA.

Se definen además, en la Ley, objetivos medioambientales, y en tal sentido, se define legalmente el concepto de contaminación, y se regula una policía de aguas.

Conforme el artículo 93 de la Ley de aguas estatal, se define la contaminación de la siguiente forma*: Se entiende por contaminación, a los efectos de esta ley, la acción y el efecto de introducir materias o formas de energía, o inducir condiciones en el agua que, de modo directo o indirecto, impliquen una alteración perjudicial de su calidad en relación con los usos*

---

ordenanzas se redactarán y aprobarán por los propios usuarios, y deberán ser sometidos, para su aprobación administrativa, al Organismo de cuenca.

-**Su naturaleza jurídica es propia de la Administración Corporativa**, y en tal sentido detentan la naturaleza de sujetos de derecho públicos (corporaciones de derecho público), adscritas al correspondiente organismo de cuenca.

-Como organización interna, disponen de una junta de gobierno y de jurados

[600]**Real Decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas estatal**, artículos 92 y 92 (bis):

a) Prevenir el deterioro, proteger y mejorar el estado de los ecosistemas acuáticos, así como de los ecosistemas terrestres y humedales que dependan de modo directo de los acuáticos en relación con sus necesidades de agua.

b) Promover el uso sostenible del agua protegiendo los recursos hídricos disponibles y garantizando un suministro suficiente en buen estado.
c) Proteger y mejorar el medio acuático estableciendo medidas específicas para reducir progresivamente los vertidos, las emisiones y las pérdidas de sustancias prioritarias, así como para eliminar o suprimir de forma gradual los vertidos, las emisiones y las pérdidas de sustancias peligrosas prioritarias.
d) Garantizar la reducción progresiva de la contaminación de las aguas subterráneas y evitar su contaminación adicional.
e) Paliar los efectos de las inundaciones y sequías.
f) Alcanzar, mediante la aplicación de la legislación correspondiente, los objetivos fijados en los tratados internacionales en orden a prevenir y eliminar la contaminación del medio ambiente marino.
g) Evitar cualquier acumulación de compuestos tóxicos o peligrosos en el subsuelo o cualquier otra acumulación que pueda ser causa de degradación del dominio público hidráulico.
h) Garantizar la asignación de las aguas de mejor calidad de las existentes en un área o región al abastecimiento de poblaciones.

posteriores, con la salud humana, o con los ecosistemas acuáticos o terrestres directamente asociados a los acuáticos; causen daños a los bienes; y deterioren o dificulten el disfrute y los usos del medio ambiente.

El concepto de degradación del dominio público hidráulico, a efectos de esta Ley, incluye las alteraciones perjudiciales del entorno afecto a dicho dominio.

4.3.7.4.-LA POLICIA DE AGUAS. La Policía de aguas se regula de la siguiente forma, en el artículo 94 del TRLAE:

A.-**Su ejercicio corresponde a los organismos de cuenca:** *La policía de las aguas y demás elementos del dominio público hidráulico, zonas de servidumbre y perímetros de protección, se ejercerá por la Administración hidráulica competente.*

B.-Sus funciones básicas son las siguientes:

1.-La inspección y control del dominio público hidráulico.

2.-La inspección y vigilancia del cumplimiento de las condiciones de concesiones y autorizaciones relativas al dominio público hidráulico.

3.-La realización de aforos, información sobre crecidas y control de la calidad de las aguas.

4.-La inspección y vigilancia de las obras derivadas de las concesiones y autorizaciones de dominio público hidráulico.

5.-La inspección y vigilancia de las explotaciones de todos los aprovechamientos de aguas públicas, cualquiera que sea su titularidad y el régimen jurídico al que están acogidos.

6.-La dirección de los servicios de guardería fluvial.

7.-En general, la aplicación de la normativa de policía de aguas y cauces.

C.-Facultades los agentes medioambientales: En el ejercicio de su función, los Agentes Medioambientales destinados en las comisarías de aguas de los Organismos de cuenca tienen el carácter de autoridad pública y están facultados por la Ley de Aguas Estatal para:

1º.-Entrar libremente en cualquier momento y sin previo aviso en los lugares sujetos a inspección y a permanecer en los mismos, con respeto en todo caso a la inviolabilidad del domicilio. Al efectuar una visita de inspección, deberán comunicar su presencia a la persona inspeccionada o su representante, a menos que consideren que dicha comunicación pueda perjudicar el éxito de sus funciones.

2º.-Proceder a practicar cualquier diligencia de investigación, examen o prueba que consideren necesaria para comprobar que las disposiciones legales se observan correctamente.

3º.-Tomar o sacar muestras de sustancias y materiales utilizados o en el establecimiento, realizar mediciones, obtener fotografías, vídeos, grabación de imágenes, y levantar croquis y planos, siempre que se notifique al empresario o a su representante.

A igual que sucede con los agentes de las fuerzas de seguridad del Estado, la Ley otorga presunción de certeza a los hechos que reflejen en las actas que formalicen, sin perjuicio del derecho de defensa por parte de los interesados (párrafo 4º).Por último, se establece que estos guardias fluviales, colaboraran con los agentes medioambientales, en sus funciones de policía del agua (párrafo 5º).

4.3.7.5.-LOS VERTIDOS

En el capítulo II, del Título V, se regulan los vertidos a las masas acuíferas. Se definen en el artículo 100 del TRLAE[601], como aquellos vertidos que se realicen de forma directa o indirecta den las aguas continentales, por cualquier modalidad técnica de evacuación.

La norma general es que precisan de autorización administrativa previa, que deberá velar por los cumplimientos de los objetivos definidos para la política medioambiental, conformes se determinen en los correspondientes instrumentos de planificación hidrológica.

Estas autorizaciones son compatibles, con cualesquiera otras que sectorialmente sean precisas.

[601]**Real Decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas estatal, artículo 100 : 1**. A los efectos de la presente Ley, se considerarán vertidos los que se realicen directa o indirectamente en las aguas continentales, así como en el resto del dominio público hidráulico, cualquiera que sea el procedimiento o técnica utilizada. Queda prohibido, con carácter general, el vertido directo o indirecto de aguas y de productos residuales susceptibles de contaminar las aguas continentales o cualquier otro elemento del dominio público hidráulico, salvo que se cuente con la previa autorización administrativa.

2. La autorización de vertido tendrá como objeto la consecución de los objetivos medioambientales establecidos. Dichas autorizaciones se otorgarán teniendo en cuenta las mejores técnicas disponibles y de acuerdo con las normas de calidad ambiental y los límites de emisión fijados reglamentariamente. Se establecerán condiciones de vertido más rigurosas cuando el cumplimiento de los objetivos medioambientales así lo requiera (…)...

4.3.7.6.-EL RÉGIMEN ECONÓMICO FINANCIERO.

Se expondrá por sistemática en el siguiente capítulo. La Ley de aguas estatal, procede al acuerdo de imposición de una serie de tributos asociados al ciclo del agua, que en concreto son los siguientes:

- Artículo 112. Canon de utilización de los bienes del dominio público hidráulico
- Artículo 112 bis. Canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica
- Artículo 113. Canon de control de vertidos
- Artículo 114. Canon de regulación y tarifa de utilización del agua

4.3.7.7.-EL RÉGIMEN SANCIONADOR.

Se regula en el Título VII del TRLAE, tipificando las infracciones, y aplicando a estas las correspondientes sanciones. En el artículo 116 se definen o tipifican las infracciones posibles[602]En el artículo 117 se califican las infracciones y se imponen a las mismas unas multas como sanción aplicable. Se regulan además multas coercitivas.

[602] **Real Decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas estatal, artículo 116:** a*) Las acciones que causen daños a los bienes de dominio público hidráulico y a las obras hidráulicas.*
b) La derivación de agua de sus cauces y el alumbramiento de aguas subterráneas sin la correspondiente concesión o autorización cuando sea precisa.
c) El incumplimiento de las condiciones impuestas en las concesiones y autorizaciones administrativas a que se refiere esta Ley, sin perjuicio de su caducidad, revocación o suspensión.
d) La ejecución, sin la debida autorización administrativa, de otras obras, trabajos, siembras o plantaciones en los cauces públicos o en las zonas sujetas legalmente a algún tipo de limitación en su destino o uso.
e) La invasión, la ocupación o la extracción de áridos de los cauces, sin la correspondiente autorización.
f) Los vertidos que puedan deteriorar la calidad del agua o las condiciones de desagüe del cauce receptor, efectuados sin contar con la autorización correspondiente.
g) El incumplimiento de las prohibiciones establecidas en la presente Ley o la omisión de los actos a que obliga.
h) La apertura de pozos y la instalación en los mismos de instrumentos para la extracción de aguas subterráneas sin disponer previamente de concesión o autorización del Organismo de cuenca para la extracción de las aguas.
i) La no presentación de declaración responsable o el incumplimiento de las previsiones contenidas en la declaración responsable para el ejercicio de una determinada actividad o de las condiciones impuestas por la Administración para el ejercicio de la misma.
j) La inexactitud, falsedad u omisión en los datos, manifestaciones o documentos que se incorporen o acompañen a la declaración responsable.
Incurrirán en responsabilidad por la infracción de los apartados b) y h), las personas físicas o jurídicas siguientes: El titular del terreno, el promotor de la captación, el empresario que ejecuta la obra y el técnico director de la misma.

4.3.7.8.-LAS OBRAS HIDRÁULICAS.

Se regulan en el Título VIII, del TRLAE, definiendo el artículo 122 la obra hidráulica[603]

Las obras hidráulicas podrán ser, tanto de titularidad pública, como de titularidad privada. Se regulan las encomiendas de gestión por parte de la administración hidráulica a las comunidades de usuarios. Al ser declaradas de utilidad pública o interés general, así como aquellas de ámbito supramunicipal, no están sujetas a la obtención de previa licencia municipal, ni a las medidas de control de los municipios, en materia de policía urbanística.

Deben disponer de estudios de impacto medioambiental. La aprobación de los correspondientes proyectos, conlleva la declaración de utilidad pública, a los efectos de la ejecución de potestades exorbitantes de derecho público, en especial la expropiatoria.

4.3.7.9.-LAS SOCIEDADES ESTATALES DEL AGUA.

Se regulan en el Capítulo II, del Título VIII del TRLAE (artículos 132 y siguientes), cuyo objeto es la realización y explotación de obras públicas hidráulicas. Su creación corresponde al Consejo de Ministros. Su objeto fundamental es la construcción, explotación o ejecución de las obras públicas hidráulicas que al efecto determine el propio Consejo de Ministros.

Asimismo, dichas sociedades podrán tener por objeto la adquisición de obras hidráulicas, públicas o privadas, previo cumplimiento de los trámites y requisitos establecidos por la normativa vigente, y en especial el de desafectación del demanio público cuando corresponda, para su integración a sistemas hidráulicos con el fin de conseguir un mejor aprovechamiento de los recursos hídricos y una gestión más eficaz de los mismos.

---

[603]**Real Decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas estatal**, **artículo 122**: *Se entiende por obra hidráulica la construcción de bienes que tengan naturaleza inmueble destinada a la captación, extracción, desalación, almacenamiento, regulación, conducción, control y aprovechamiento de las aguas, así como el saneamiento, depuración, tratamiento y reutilización de las aprovechadas y las que tengan como objeto la recarga artificial de acuíferos, la actuación sobre cauces, corrección del régimen de corrientes y la protección frente avenidas, tales como presas, embalses, canales de acequias, azudes, conducciones, y depósitos de abastecimiento a poblaciones, instalaciones de desalación, captación y bombeo, alcantarillado, colectores de aguas pluviales y residuales, instalaciones de saneamiento, depuración y tratamiento, estaciones de aforo, piezómetros, redes de control de calidad, diques y obras de encauzamiento y defensa contra avenidas, así como aquellas actuaciones necesarias para la protección del dominio público hidráulico*

Se relacionan con la Administración General del Estado mediante convenios de colaboración, cuyo objeto es el siguiente:

a) El régimen de construcción o explotación de las obras públicas hidráulicas de que se trate.

b) Las potestades que tiene la Administración General del Estado en relación con la dirección, inspección, control y recepción de las obras, cuya titularidad corresponderá en todo caso a la misma.

c) Las aportaciones económicas que haya de realizar la Administración General del Estado a la sociedad estatal, a cuyo efecto aquélla podrá adquirir los compromisos plurianuales de gasto que resulten pertinentes, sin sujeción a las limitaciones establecidas por el artículo 61 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, sin perjuicio de las aportaciones que la sociedad estatal pueda recibir de otros sujetos públicos o privados, en virtud, en su caso, de la conclusión de los correspondientes convenios.

d) Las garantías que hayan de establecerse a favor de las entidades que financien la construcción o explotación de las obras públicas hidráulicas.

Sus contratos con terceros, son de naturaleza jurídica pública, y sujetos a las prescripciones de la Ley de Contratos del Sector Público.

Pueden ser beneficiarias de la potestad expropiatoria que efectué el Estado, para acometer las obras hidráulicas, aunque no la pueden ejercer por sí mismas.

4.4.-El Real Decreto Ley 11/1995, de 20 de diciembre (BOE de 30 de diciembre de 1.995).

Esta norma recepciona en el derecho interno español la directiva comunitaria de aguas residuales y saneamiento, tal como expone su preámbulo[604]

[604]**Real Decreto Ley 11/1995, de 20 de diciembre, Preámbulo:** *"…una adecuada protección de la calidad de las aguas exigiría completar las medidas establecidas en las leyes citadas, con otras que sometan los vertidos de las aguas residuales urbanas, previamente a su evacuación, a una serie de tratamientos en instalaciones adecuadas, para limitar los efectos contaminantes de dichas aguas residuales, con el fin último de garantizar la protección del medio ambiente.*

Con este objetivo, la Unión Europea aprobó la Directiva 91/271/CEE, del Consejo, de 21 de mayo (LCEur 1991, 531), sobre el tratamiento de las aguas residuales urbanas, en la cual se establece que los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para garantizar que dichas aguas son tratadas correctamente antes de su vertido.

Aunque esta norma esta dicta, en la vigencia de la anterior Ley de aguas de 1.985, es una norma vigente actualmente; entre otras cuestione, regula la clasificación de las aglomeraciones urbanas *(cuestión que compete a las comunidades autónomas),* y la implementación de sistemas de depuración para las mismas, de acuerdo a un calendario de actuaciones legalizado, dependiendo del tramo poblacional de las mismas.

De igual forma, se define un calendario de implantación de tratamientos secundarios para las aguas residuales, de las citadas aglomeraciones urbanas. Clasifica y regula los vertidos de las aguas residuales, según se viertan a zonas sensibles y no sensibles. Prohíbe el vertido de fangos de decantación resultantes de los procesos de depuración[605].

Para ello, la norma comunitaria impone la obligación de someter dichas aguas residuales a tratamientos, más o menos rigurosos, en diferentes plazos. Los criterios que utiliza la Directiva para fijar estas obligaciones son el número de «habitantes-equivalentes», concepto definido en función de la carga contaminante tanto de personas, como de animales e industrias y las «aglomeraciones urbanas», que son las zonas que presentan una concentración suficiente para la recogida y conducción de las aguas residuales; asimismo, también se toma en consideración la mayor o menor sensibilidad de la zona en la que van a realizarse los vertidos.

Con carácter general, la Directiva establece dos obligaciones claramente diferenciadas: En primer lugar, las "aglomeraciones urbanas" deberán disponer, según los casos, de sistemas colectores para la recogida y conducción de las aguas residuales y, en segundo lugar, se prevén distintos tratamientos a los que deberán someterse dichas aguas antes de su vertido a las aguas continentales o marítimas.

En la determinación de los tratamientos a que deberán ser sometidas las aguas residuales urbanas antes de su vertido, se tiene en cuenta si dichos vertidos se efectúan en «zonas sensibles» o «zonas menos sensibles», lo cual determinará un tratamiento más o menos riguroso.

El presente Real Decreto-ley tiene por objeto la ***transposición al ordenamiento interno la Directiva 91/271/CEE.*** *De acuerdo con la finalidad de protección del medio ambiente que constituye el objeto de la presente disposición, la misma constituye legislación básica, dictada al amparo del artículo 149.1.23. ª De la Constitución (RCL 1978, 2836 y ApNDL 2875), correspondiendo su ejecución a las Comunidades Autónomas, en virtud de las competencias estatutarias atribuidas a éstas, en el marco del artículo 148.1.9. ª de la Constitución"*

[605]**Real Decreto Ley 11/1995, de 20 de diciembre, DEFINICIONES:** A los efectos las definiciones legales de interés son las siguientes:

AGLOMERACIÓN URBANA:

Zona geográfica formada por uno o varios municipios, o por parte de uno o varios de ellos, que por su población o actividad económica constituya un foco de generación de aguas residuales que justifique su recogida y conducción a una instalación de tratamiento o a un punto de vertido final.

Tratamiento primario:

El tratamiento de aguas residuales urbanas mediante un proceso físico o físico-

4.5.-El Real Decreto 509/1996.

Se dicta en desarrollo de la norma jurídica anterior (RDL 11/1995), y básicamente establece los criterios técnicos de las instalaciones de depuración de aguas, y los criterios para determinar las zonas sensibles y no sensibles (la clasificación se deberá revisar cada cuatro años).Igualmente fija en sus anexos los requisitos que deben tener los vertidos procedentes de las instalaciones de depuración (en especial los lodos de decantación).

Por último establece la necesidad de un tratamiento previo de las aguas residuales procedentes de actividades industriales.

4.6.- LA LEY 10/2001, de 5 de julio, del PLAN HIDROLÓGICO NACIONAL.

Su contenido se resume en el preámbulo[606]

---

químico que incluya la sedimentación de sólidos en suspensión, u otros procesos en los que la DBO[605] 5 de las aguas residuales que entren, se reduzca, por lo menos, en un 20 por 100 antes del vertido, y el total de sólidos en suspensión en las aguas residuales de entrada se reduzca, por lo menos, en un 50 por 100.

Tratamiento secundario: *El tratamiento de aguas residuales urbanas mediante un proceso que incluya un tratamiento biológico con sedimentación secundaria u otro proceso, en el que se respeten los requisitos que se establecerán reglamentariamente.*

Zona sensible: *Medio o zona de aguas declaradas expresamente con los criterios que se establecerán reglamentariamente.*

Zona menos sensible: *Medio o zona de aguas marinas declaradas expresamente con los criterios que se establecerán reglamentariamente.*

[606]**Ley 10/2001, de 5 de julio, por la que se aprueba el Plan Hidrológico nacional, Preámbulo**: El *artículo 45.2 de la Constitución Española (RCL 1978, 2836; ApNDL 2875) establece que «los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva».*

Constituyendo el agua un recurso natural, su disponibilidad debe ser objeto de una adecuada planificación que posibilite su uso racional en armonía con el medio ambiente.

Aunque la planificación es una técnica que goza de gran arraigo en nuestro ordenamiento jurídico, la misma alcanza un significado nuevo con la Ley 29/1985, de 2 de agosto (RCL 1985, 1981, 2429; ApNDL 412), de Aguas, que le da rango legal y concibe como instrumento de racionalización y de garantía de la disponibilidad del agua para satisfacer las diferentes demandas, pero también como objeto para alcanzar un buen estado ecológico de las aguas.

En un país como España en el que el agua es un recurso escaso, marcado por graves desequilibrios hídricos debidos a su irregular distribución, la adecuada planificación de la política hidráulica se impone como una necesidad, que no puede permanecer ajena a esta realidad y como un instrumento de superación de la misma.

Dicha norma jurídica establece la tarea de planificación como ineludible en relación a la escasez de los recursos hídricos.

La elaboración del PHN se configura como una tarea de colaboración interadministrativa, en la que están llamadas a participar las diferentes administraciones territoriales.

La resolución de estos desequilibrios corresponde al Plan Hidrológico Nacional, que desde una perspectiva global, ha de contemplar para ello un uso armónico y coordinado de todos sus recursos hídricos capaz de satisfacer de forma equilibrada los objetivos de la planificación.

Precisamente porque el agua es símbolo y expresión de vida y de prosperidad, da lugar con frecuencia, a situaciones polémicas en extremo y por ello la decisión que éste proponga para solucionar los desequilibrios existentes, nunca podrá ser inocua siendo su trascendencia social y económica de primer orden y necesitada en todo caso de evaluación ambiental.

Por este motivo, en la elaboración del Plan Hidrológico Nacional aprobado por la presente Ley han participado no sólo las diferentes Administraciones públicas, sino también la sociedad civil a través de un amplio proceso de participación social iniciada con el desarrollo y aprobación de los Planes Hidrológicos de cuenca, la elaboración y discusión del Libro Blanco del Agua, y en las deliberaciones del Consejo Nacional del Agua. La Ley del Plan Hidrológico Nacional fija los elementos básicos de coordinación de los Planes Hidrológicos de cuenca y remite a un posterior desarrollo normativo el establecimiento de los criterios técnicos y metodológicos que deberán tenerse en cuenta en la futura revisión de los mismos.

Sin duda, el eje central de la presente Ley lo constituye la regulación de las transferencias de recursos hidráulicos entre ámbitos territoriales de distintos planes de cuenca, como solución por la que ha optado el legislador para procurar una satisfacción racional de las demandas en todo el territorio nacional. La solución a la que se llega es la más eficiente tras considerar las diferentes alternativas y proceder a un riguroso análisis coste-beneficio de las transferencias, valorando las variables ambientales, socioeconómicas y técnicas de las mismas, y sometiendo todo ello a un amplio debate social.

Aspecto destacado en la presente Ley es el relevante papel que se atribuye tanto a Comunidades Autónomas como a Corporaciones Locales en el modelo de gestión diseñado por la misma.

4.7.-EL REAL DECRETO 849/1986, DE 11 DE OCTUBRE.

Modificado en cuanto al título de la disposición por art. único.1 de Real Decreto núm. 9/2008, de 11 de enero. RCL\2008\102 EL título del Reglamento pasa a ser *«Reglamento del Dominio Público Hidráulico que desarrolla los títulos preliminar, I, IV, V, VI, VII y VIII del Texto Refundido de la Ley de Aguas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio».*

Modificado en cuanto que las referencias a la Ley de Aguas contenidas en este Reglamento se entenderán hechas al artículo correspondiente del Texto Refundido de la Ley de Aguas, aprobado por RDLeg 1/2001, de 20 julio, por disp. adic. 1 de Real Decreto núm. 606/2003, de 23 de mayo. RCL\2003\1502 Véase la tabla recogida en el Anexo del Real Decreto 606/2003.

Es una auténtica guía del estudio del ciclo hídrico, al desarrollar la casi totalidad de la Ley de Aguas (Texto Refundido de 2.001), que a su vez recepciona la normativa comunitaria.

Por este hecho merece ser considerada su esquemática como referencia de la regulación del sector hídrico, incluyendo la tributación fiscal en su Título IV[607].

4.8.-EL REAL DECRETO 670/2013, DE 6 DE SEPTIEMBRE.

Modifica el Reglamento del Dominio Público Hidráulico, aprobado por el Real Decreto 849/1986, de 11-4-1986 (RCL 1986\1338, 2149), en materia de registro de aguas y criterios de valoración de daños al dominio público hidráulico

4.9.-OTRAS NORMAS JURÍDICAS DEL CICLO DEL AGUA.-Se pueden citar como las de mayor relieve las siguientes:

[607]**Estructura del REAL DECRETO 849/1986, DE 11 DE OCTUBRE**

TÍTULO PRELIMINAR TÍTULO PRELIMINAR [art. 1]. Artículo [artículo 1 a 14].

TÍTULO I. Del dominio público hidráulico del Estado [arts. 2 a 15]
TÍTULO II. De la utilización del Dominio Público Hidráulico [arts. 15 bis a 231]
TÍTULO III. De la protección del dominio público hidráulico y de la calidad de las aguas continentales [arts. 232 a 283]
TÍTULO IV. Del régimen económico-financiero de la utilización del dominio público hidráulico [arts. 284 a 313]
TÍTULO V. De las infracciones y sanciones y de la competencia de los Tribunales [arts. 314 a 342]
TITULO VI. Contrato de cesión de derechos al uso privativo de las aguas públicas [arts. 343 a 355]
TÍTULO VII. De la seguridad de presas, embalses y balsas [arts. 356 a 368]

4.9.1.-EL REAL DECRETO 907/2007, DE 6 DE JULIO.

El Real Decreto 907/2007, de 6 de julio que aprueba el Reglamento de Planificación Hidrológica, que se dicta con el objetivo de cumplir los mandatos contenidos en el Texto Refundido de la Ley de Aguas y en la Directiva 2000/60/CE, así como en la Decisión 2455/2001/CE (LCEur 2001, 4331).

Sustituye, a las disposiciones establecidas en el título II del Reglamento de la Administración Pública del Agua y de la Planificación Hidrológica. La modificación de este Reglamento ya había sido anunciada en la disposición adicional única del Real Decreto 1664/1998, de 24 de julio, con objeto, aunque con alcance limitado si se comparan los procesos de planificación entonces vigentes con las nuevas exigencias de la Directiva 2000/60/CE, de simplificar el proceso permanente de actualización de los planes hidrológicos de cuenca.

El Reglamento se refiere exclusivamente a la planificación hidrológica y no se desarrollan los aspectos correspondientes a la Administración Pública del Agua.

Esta circunstancia implica la necesidad de coordinar este desarrollo reglamentario con las modificaciones que se realicen en la regulación de la Administración Pública del Agua, dadas las especiales vinculaciones que lógicamente se producen entre ambas regulaciones, debiendo tenerse en cuenta, sin embargo, la reciente promulgación de los Reales Decretos 125/2007, de 2 de febrero (RCL 2007, 195) , por el que se fija el ámbito territorial de las demarcaciones hidrográficas, y 126/2007 (RCL 2007, 196) , de la misma fecha, por el que se regulan la composición, funcionamiento y atribución de los comités de autoridades competentes de las demarcaciones hidrográficas con cuencas intercomunitarias[608].

Sus objetivos se señalan en el artículo 1º, y se pueden sintetizar de la siguiente forma:

A.-La planificación hidrológica tendrá por objetivos generales conseguir el buen estado y la adecuada protección del dominio público hidráulico y de las aguas objeto del Texto Refundido de la Ley de Aguas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, la satisfacción de las demandas de agua, el equilibrio y armonización del desarrollo regional y sectorial, incrementando las disponibilidades del recurso, protegiendo su calidad, economizando su empleo y racionalizando sus usos en armonía con el medio ambiente y los demás recursos naturales.

[608]**FUENTE:** PREÁMBULO DE LA NORMA JURÍDICA CITADA.

B.- La planificación hidrológica se guiará por criterios de sostenibilidad en el uso del agua mediante la gestión integrada y la protección a largo plazo de los recursos hídricos, prevención del deterioro del estado de las aguas, protección y mejora del medio acuático y de los ecosistemas acuáticos y reducción de la contaminación. Asimismo, la planificación hidrológica contribuirá a paliar los efectos de las inundaciones y sequías.

En especial, es de interés para esta exposición el artículo 42, sobre la instrumentalización del principio de recuperación de costes, y el artículo 84 que regula el Plan Hidrológico Nacional[609]

5.-LAS FORMAS DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS EN EL CICLO DEL AGUA

5.1.-GESTIÓN DIRECTA.

La gestión directa del suministro de agua potable a domicilio, se realiza por las entidades locales. No obstante, tal como se menciono en el capítulo I el impacto de la Ley 27/2013, de racionalización y sostenibilidad del régimen local ha abierto la posibilidad de la absorción de estos servicios por parte de las Diputaciones Provinciales, y ello para los municipios que cuenten con una población inferior a los 20.000 habitantes.

5.1.1.-INDIFERENCIADA.

En este supuesto la entidad local utiliza su propia estructura y administración general para la prestación del servicio, asociando determinad contratos de suministro y servicios. Es una forma hoy en día residual, dado el alto grado de especialización técnica que han adquirido los servicios del ciclo del agua.

5.1.2.--POR ORGANISMO AUTÓNOMO.

No es una forma habitual de gestión de los servicios hídricos en los entes locales españoles, pero sin embargo existe en determinados supuestos. No detentan más especialidades que las propias de las condiciones de gestión desconcentrada propia de los organismos autónomos como forma general de prestación de los servicios públicos, conforme se expusieron en el capítulo I. Estos organismos autónomos, como forma desconcentrada de gestión directa,

[609]**EL REAL DECRETO 907/2007, DE 6 DE JULIO, artículo 42. Recuperación del coste de los servicios del agua**: 1. Las autoridades competentes tendrán en cuenta el principio de recuperación de los costes de los servicios relacionados con la gestión de las aguas, incluyendo los costes ambientales y del recurso, en función de las proyecciones a largo plazo de su oferta y demanda (…).

pueden ser de ámbito municipal pero también de ámbito interterritorial en el supuesto de que san entes dependientes de una Mancomunidad de Municipios. Pese a lo comentado sobre su carácter escaso como forma de gestión, se pueden citar algunos casos como ejemplo de esta forma de gestión directa, el organismo autónomo del municipio de Malarreka (Navarra).

5.1.3.-POR ENTIDAD PÚBLICA EMPRESARIAL.

Las entidades públicas empresariales son entes de derecho público, que sin embargo actúan en su ámbito interno de acuerdo a normas de derecho privado.

En sus estatutos constitutivos pueden asumir potestades de derecho público propias del ente público matriz territorial que las crea y del cual dependen; entre estas potestades se encuentra la recaudatoria, y abarca tanto el período voluntario como el período ejecutivo. En consecuencia son entes instrumentales de los municipios para la prestación de los servicios hídricos o del ciclo del agua, que se crean por acuerdo de los máximos órganos de gobierno colegiados municipales, es decir, por el pleno de la corporación. Detentan personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar.

Se puede citar como un ejemplo prototípico de gestión el de la entidad pública empresarial de aguas y saneamiento de SUECA-VALENCIA.

Su objeto se puede sintetizar de la siguiente forma, dado que constituye por la gestión integral del ciclo del agua, que puede incluir[610]:

1.-El abastecimiento de agua en alta o aducción, que incluye la captación y alumbramiento de los recursos hídricos y su gestión, incluida la generación de los recursos no convencionales, el tratamiento de potabilización, el transporte por arterias o tuberías principales el almacenamiento en depósitos reguladores de cabecera de los núcleos de población

2.-El abastecimiento de agua en baja, que incluye su distribución, el almacenamiento intermedio y el suministro o reparto de agua de consumo hasta las acometidas particulares o instalaciones de las personas usuarias.

[610] Conforme los Estatutos de la entidad pública empresarial de aguas y saneamiento de SUECA-VALENCIA, publicados en el Boletín Oficial de la Provincia de valencia nº79 del 4-4-2009.

3.-El saneamiento o recogida de las aguas residuales urbanas y pluviales de los núcleos de población a través de las redes de alcantarillado municipales hasta el punto de interceptación con los colectores generales o hasta el punto de recogida para su tratamiento.

4.-La depuración de las aguas residuales urbanas, que comprende su interceptación y el transporte mediante los colectores generales, su tratamiento y el vertido del efluente a las masas de agua continentales o marítimas.

5.-La reutilización, en su caso, del agua residual depurada en los términos de la legislación básica

6.-El saneamiento y las redes de alcantarillado y la limpieza de las mismas, tanto de los colectores generales como de las redes primarias, secundarias e incluso de los imbornales.

7.-La explotación y gestión de las Depuradoras Municipales existentes o que puedan construirse en un futuro en territorio municipal

8.-La explotación de las estaciones de bombeo de las redes de alcantarillado.

9.-Sus órganos de gobierno suelen ser un consejo de administración, con un presidente y un gerente

10.-Gestiona un patrimonio propio, y gerencia una actividad contractual en el marco de sus competencias, sujeta a las prescripciones de la Ley de contratos públicos vigente en cada momento.

11.-Realiza y gestiona, según el principio de autonomía su propia actividad financiera, elaborando anualmente un presupuesto de previsión de explotación, así como de capital o de inversiones, dispone de su propio personal, y está sujeto a control del ente matriz municipal, a quien debe sujetar sus presupuestos anuales, y sus cuentas anuales, entre otras cuestiones.

5.1.4.-POR SOCIEDAD MERCANTIL ENTERAMENTE PÚBLICA.

Es una forma habitual de gestión del suministro del agua por parte de las administraciones públicas territoriales. La constitución de estas sociedades mercantiles públicas es propia de municipios de gran población. Estas sociedades públicas, pueden ser de segundo nivel respecto de su ente matriz (primer nivel de gestión) o inclusive de un nivel inferior, desde el punto de vista del ente matriz inmediato del que dependen. Serán de segundo nivel, aquellas que actúen como entes instrumentales, dependientes del ente público titular del servicio, que

es el municipio para el supuesto de los servicios hídricos de consumo final por los usuarios privados, como abastecimiento, saneamiento y depuración.

Serán de nivel inferior, aquellas sociedades públicas creadas por entes instrumentales de gestión de los servicios públicos locales, que los tienen encomendados, a su vez, por los ayuntamientos asociados.

De los múltiples entes de esta tipología, podríamos citar a título de ejemplo:

1-La Empresa Aguas de Tenerife, SA, conocida como EMMASA.
2-La empresa pública CANAL ISABEL II en Madrid.
3-Las empresas públicas vascas UDAL SAREAK, SA, dedicada a la gestión de las redes de distribución municipales de abastecimiento de aguas, que hayan sido encomendadas por los municipios vizcaínos al Consorcio de Aguas de Bilbao., y Aguas de Bilbao, SA.
4-La empresa municipal de aguas y saneamiento de Murcia, SA. EMUASA.
5-La empresa metropolitana de aguas residuales de Valencia, SA. EMARSA, que dependía no directamente del ente matriz local, sino, a su vez, de un ente dependiente denominado ENTIDAD METROPOLITANA DE SERVICIOS HIDRÚLICOS., de *la cual la primera era un ente instrumental.* Estas sociedades públicas, aunque constituyen en sí mismas, formas de gestión directa, habitualmente recurren a formas de gestión indirecta como medio de gestión de servicios parciales o de aspectos determinados de algunos de los servicios hídricos. No obstante, no dejan de existir supuestos en que el contrato de gestión de servicios, que celebran estas sociedades públicas, absorbe la totalidad de los servicios del ciclo del agua, en cuyo caso, carecen de todo sentido, ya que sus funciones de control y supervisión, podrían ser efectuadas por la administración general del ente titular.

Estas sociedades han tenido su propia normativa específica de contabilidad[611], aprobada en un primer momento por la Orden del Ministerio de Hacienda de 10 de diciembre de 1.988[612]

5.1.5.-GESTIÓN CONSORCIADA.

[611]**Orden Ministerio Hacienda del 10-10-1998**: "A tales efectos se constituyó en el seno del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas un grupo de trabajo para adaptar el Plan General de Contabilidad a las características concretas y a la naturaleza de las operaciones y actividades del sector de abastecimiento y saneamiento de agua. Las normas de adaptación elaboradas se estructuran al igual que el Plan General de Contabilidad en cinco partes, que van precedidas por una Introducción en la que se explican las principales características de la actividad de las empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de agua, así como las modificaciones introducidas en esta adaptación y su justificación".

[612] Posteriormente derogada por la **Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre**.

Es una forma habitual de asociación de pequeños y medianos municipios. En estos consorcios intermunicipales pueden participar entes autonómicos. También es posible una gestión consorciada, entre entes locales de base municipal, y entes locales de base provincial; podemos poner como ejemplo el caso de la provincia de Málaga, donde desde 2.003, existe un Consocio para la prestación de los servicios de saneamiento y depuración de aguas residuales, con diecinueve ayuntamientos de la provincia.

Igualmente, es resaltable la figura del Consorcio de Aguas de Asturias (CADASA), creado el 29 de marzo de 1.967, respecto del cual uno de sus recursos esenciales es el canon autonómico de saneamiento del Principado de Asturias, tributo incompatible con cualquier otro que recaiga sobre un mismo hecho imponible.

Gestiona tanto las instalaciones de tratamiento de aguas residuales, como las de agua potable, abasteciendo a los municipios consorciados de agua en alta, a cambio de la imposición de una tasa, que tiene un componente fijo y otro variable en su base imponible.

De facto el ámbito territorial de los consorcios es de ámbito provincial en muchos casos, como en otro ejemplo, Consorcio de Aguas de Guipúzcoa, que ha promovido recientemente un Pacto vasco por el Agua, como un respaldo a los pronunciamientos de la Naciones Unidas sobre el agua:

"1*) Consideramos que el agua es un derecho humano universal. La disponibilidad y el acceso individual y colectivo al agua potable tienen que ser garantizados en cuanto que derecho inalienable e inviolable de las personas. El agua es un bien finito indispensable para la vida de todos los seres humanos y tiene que ser regulado con criterios de eficiencia y solidaridad y sobre la base de los principios de igualdad, equidad, realización progresiva y no discriminación.*

En consecuencia, respaldamos la resolución A/RES/64/292, de 28/07/2010, adoptada por la Asamblea General de NNUU sin ningún voto en contra, por la cual se reconoce que "el derecho al agua potable y el saneamiento es un derecho humano esencial para el pleno disfrute de la vida y de todos los derechos humanos". En aplicación del derecho humano al agua, implementaremos la gestión del suministro con criterios de equidad social -capacidad de pago, frente a la equidad económica –beneficio y voluntad de pago- en las políticas tarifarias. Para ello, garantizaremos una dotación mínima–cuyo valor debería concretarse, pero que en el contexto mundial está entre 60 y 100 litros por persona y día-, y el compromiso de no cortar el suministro en casos de impago justificados socialmente (asequibilidad económica).

Un ejemplo de asunción de funciones del ciclo hídrico, por un consorcio, sería la siguiente[613]:

A.-La conservación, administración, mejora y explotación del proyecto de toma, depuración y conducción del agua pública concedida para el abastecimiento de las poblaciones de los municipios consorciados.

B.-La conservación, administración, mejora y explotación de las instalaciones locales municipales de abastecimiento y distribución de agua potable, así como del alcantarillado, saneamiento y depuración de aguas negras, correspondiente a los municipios consorciados.

Los órganos de los Consorcios hídricos, suelen ser los siguientes:

1. La Junta General, formada por representantes de todos los entes consorciados.
2. El Consejo rector, en igual sentido, o bien como una versión reducida de la propia Junta General.
3. El Presidente.

En los estatutos se regulará la composición, sistema de adopción de acuerdos, y competencias de cada órgano colegiado y unipersonal.

Disponen de personal propio, o adscrito de alguno de los entes consorciados. Sus normas generales de funcionamiento, generalmente son las propias del régimen local, con las adaptaciones precisas.

Disponen de autonomía financiera, y en consecuencia de un presupuesto propio, y de una contabilidad propia, con la obligación de dación de cuentas a los órganos de control externo (*en los términos de adscripción que se referirán en el subapartado siguiente, después de la reforma operada por la Ley 27/2013, de racionalización y sostenibilidad del régimen local; en especial por el impacto de la disposición adicional vigésima de la Ley 30/1992, de 30 de noviembre*).

Los consorcios del ciclo del agua, generalmente asumen los recursos propios de los servicios hídricos de los entes consorciados, y en especial; según sus finalidades:

- Las tasas por el servicio de suministro de agua potable a domicilio.
- Las tasas por el servicio municipal de saneamiento de aguas residuales.

[613]**Consorcio de aguas de Sierra del Sur**.

- Las tasas por el servicio municipal de depuración de aguas residuales.

Por otra parte son ingresos típicos, las aportaciones de los entes consorciados, muy en especial, de los de ámbito autonómico y provincial, que no pueden exaccionar o imponer los tributos anteriormente referidos.

Pueden también imponer contribuciones especiales, cuyo objeto sea la ejecución de obras hidráulicas, que reporten especial beneficio a los sujetos pasivos.

Se puede realizar la misma reflexión efectuada, respecto de las sociedades públicas de gestión, consistente en que, habitualmente recurren a formas de gestión indirecta como medio de gestión de servicios parciales o de aspectos determinados de algunos de los servicios hídricos.

Igualmente, no dejan de existir supuestos en que el contrato de gestión de servicios, que celebran estos consorcios, absorbe la totalidad de los servicios del ciclo del agua, lo que es este supuesto, cuando menos, tiene la justificación de una acción contractual coordinada para todos los municipios consorciados.

5.1.5.1.-LA FIGURA DE LOS CONSORCIOS EN LA ESFERA LOCAL.

El hecho de que la generalidad de prestaciones en esta forma de gestión, impulsada además por las administraciones públicas hidráulicas como la más óptima y eficiente para los servicios del ciclo del agua (siendo que de hecho estas administraciones suelen formar parte de los mismos, y celebrar con ellos convenios de colaboración), aconseja una exposición más detallada respecto de la contenida en la sección 2ª del Capítulo I, Subsección 2.1, epígrafe 2.1.8, subepígrafe 2.1.81, apartado 2.1.8.1.2Como se menciono en el capítulo I, los municipios pueden asociarse para finalidades propias de su ámbito de competencia constituyendo asociaciones dotadas de personalidad jurídica propia.

Tal cuestión es objeto de mención en la Carta Local Europa al establecer que *"las entidades locales tienen el derecho, en el ejercicio de sus competencias, de cooperar y, en el ámbito de esta Ley, asociarse con otras entidades locales para la realización de tareas de interés común."*

Cuando las asociaciones están integradas exclusivamente por municipios hablamos de Mancomunidades, si por contra intervienen otras Administraciones Públicas Territoriales estaremos a hablar de consorcios. Por otra parte las mancomunidades se consideran como

entidades locales territoriales supramunicipales. Como forma de cooperación entre Administraciones podremos citar algunas referencias legislativas.

La Ley 7/1985, reguladora de las bases del régimen local cita a los consorcios en sus artículos 57 y 87. En cuanto al régimen de sus potestades de derecho público y privado, la Ley de las Bases de Régimen Local *(al equipararlas a entes locales de base territorial)* establece el reconocimiento del ejercicio de las potestades tributaria y financiera por estos entes. Se menciona tal cuestión explícitamente en el apartado 2º y 3º del artículo 4º.[614]Estos entes públicos se suelen constituir para la prestación de servicios o realización de obras de competencia municipal. Por último citar que el artículo 2.2 de la Ley 30/1992, les concede (tanto a consorcios como a mancomunidades) el carácter de Administraciones Públicas.

Por lo tanto dado su carácter como Administraciones Públicas, conforme dispone el artículo 2.2 de la Ley 30/1992, del régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común[615]

En consecuencia deberán ser sus estatutos los que deben señalar si el consorcio queda sometido a la legislación local o a la estatal o a la autonómica. Si el consorcio ha sido constituido por Ayuntamientos cual es el caso estará indefectiblemente sujeto a la legislación local, a la que deberá sujetar su actividad.

[614]**LEY DE BASES DE REGIMEN LOCAL (LEY 7/1985):** "artículo 4. 2. *Lo dispuesto en el número precedente podrá ser de aplicación a las entidades territoriales de ámbito inferior al municipal y, asimismo, a las comarcas, áreas metropolitanas y demás entidades locales, debiendo las Leyes de las Comunidades Autónomas concretar cuáles de aquellas potestades serán de aplicación, excepto en el supuesto de las mancomunidades, que se rigen por lo dispuesto en el apartado siguiente; 3. Corresponden a las mancomunidades de municipios, para la prestación de los servicios o la ejecución de las obras de su competencia, las potestades señaladas en el apartado 1 de este artículo que determinen sus Estatutos. En defecto de previsión estatutaria,* ***les corresponderán todas las potestades enumeradas en dicho apartado****, siempre que sean precisas para el cumplimiento de su finalidad, y de acuerdo con la legislación aplicable a cada una de dichas potestades, en ambos casos."*

[615]**Ley 30/1992, de 26 de noviembre, artículo 2. Ámbito de aplicación**: "*1. Se entiende a los efectos de esta Ley por Administraciones Públicas:*
a) La Administración General del Estado.
b) Las Administraciones de las Comunidades Autónomas.
c) Las Entidades que integran la Administración Local.
2. Las Entidades de Derecho Público con personalidad jurídica propia vinculadas o dependientes de cualquiera de las Administraciones Públicas tendrán asimismo la consideración de Administración Pública. Estas Entidades sujetarán su actividad a la presente Ley cuando ejerzan potestades administrativas, sometiéndose en el resto de su actividad a lo que dispongan sus normas de creación."

Por lo tanto el consorcio, se deberá atener a la legislación de régimen local existente, que como se mencionó es la siguiente*:*

1º.-Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local[616]

2º.-Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril., de disposiciones vigentes en materia de régimen local[617]**.**

---

[616]**Ley 7/1985, de 2 de abril:, artículo 57.** Modificado por art. 1.16 de Ley núm. 27/2013, de 27 de diciembre. RCL\2013\1877:

CARÁCTER VOLUNTARIO DE SU CREACIÓN Y ADSCRIPCIÓN SINGULAR: *"1. La cooperación económica, técnica y administrativa entre la Administración local y las Administraciones del Estado y de las Comunidades Autónomas, tanto en servicios locales como en asuntos de interés común, se desarrollará con carácter voluntario, bajo las formas y en los términos previstos en las leyes, pudiendo tener lugar, en todo caso, mediante los consorcios o los convenios administrativos que suscriban. De cada acuerdo de cooperación formalizado por alguna de estas Administraciones se dará comunicación a aquellas otras que, resultando interesadas, no hayan intervenido en el mismo, a los efectos de mantener una recíproca y constante información.*

CRITERIO DE EFICIENCIA EN LA JUSTIFICACIÓN DE SU CREACIÓN: *2. La suscripción de convenios y constitución de consorcios deberá mejorar la eficiencia de la gestión pública, eliminar duplicidades administrativas y cumplir con la legislación de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.*

CARÁCTER RESIDUAL RESPECTO DE LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN: *3. La constitución de un consorcio solo podrá tener lugar cuando la cooperación no pueda formalizarse a través de un convenio y siempre que, en términos de eficiencia económica, aquélla permita una asignación más eficiente de los recursos económicos. En todo caso, habrá de verificarse que la constitución del consorcio no pondrá en riesgo la sostenibilidad financiera del conjunto de la Hacienda de la Entidad Local de que se trate, así como del propio consorcio, que no podrá demandar más recursos de los inicialmente previstos".*

CARÁCTER DUAL DE LOS ELEMENTOS SUBJETIVOS INTERVINIENTES:

Artículo 87. Modificado por art. 1.1 de Ley núm. 57/2003, de 16 de diciembre. RCL\2003\2936*."1. Las entidades locales pueden constituir consorcios con otras Administraciones públicas para fines de interés común o con entidades privadas sin ánimo de lucro que persigan fines de interés público, concurrentes con los de las Administraciones públicas.*

2. Los consorcios podrán utilizarse para la gestión de los servicios públicos locales, en el marco de los convenios de cooperación transfronteriza en que participen las entidades locales españolas, y de acuerdo con las previsiones de los convenios internacionales ratificados por España en la materia".

[617]**Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril., de disposiciones vigentes en materia de régimen local, artículo 70: "***Mediante el correspondiente acuerdo, las Entidades locales podrán también asumir, o, en su caso, colaborar en la realización de obras o en la gestión de servicios del Estado, incluidos los de la Seguridad Social, a través de cualquiera de las formas de gestión previstas por las leyes y, en todo caso, mediante consorcio o convenio".*

Artículo 110: "*1. Las Entidades pueden constituir Consorcios con otras Administraciones públicas para fines de interés común o con entidades privadas sin ánimo de lucro que persigan fines de interés público concurrentes con los de las Administraciones Públicas.*

2. Los Consorcios gozarán de personalidad jurídica propia.

3º.-Decreto de 17 de junio de 1.955, por el que se aprueba el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales[618]

5º.-Ley 30/1992, de 26 de noviembre. Disposición adicional vigésima. Régimen jurídico de los consorcios Añadida por disp. Final 2 de Ley núm. 27/2013, de 27 de diciembre.[619]

---

3. Los Estatutos de los Consorcios determinarán los fines de los mismos, así como las particularidades del régimen orgánico, funcional y financiero.

4. Sus órganos de decisión estarán integrados por representantes de todas las Entidades consorciadas, en la proporción que se fije en los Estatutos respectivos.

5. Para la gestión de los servicios de su competencia podrán utilizarse cualquiera de las formas previstas en la legislación de Régimen local".

[618]**Decreto de 17 de junio de 1.955, por el que se aprueba el Reglamento de servicios de las corporaciones locales**, **CAPITULO II. Del consorcio.-Artículo 37. [Finalidad y carácter de los consorcios]:**

***"**1.Las Corporaciones locales podrán constituir Consorcios con Entidades públicas de diferente orden, para instalar o gestionar servicios de interés local.*

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo 5 del artículo 197 de la Ley, los Consorcios tendrán carácter voluntario y estarán dotados de personalidad para el cumplimiento de sus fines".

Deben estar adscritos, a efectos contables y presupuestarios, a uno de los ayuntamientos consorciados: Dada la especial importancia de las modificaciones legales operadas en su régimen jurídico, se volverá a reiterar, en esta sistemática de regulación legal, las menciones del subapartado 2.1.8.1.2.2 del Capítulo I.

[619]**Ley 30/1992, de 26 de noviembre**, **disposición adicional vigésima**: "*1.Los estatutos de cada consorcio determinarán la Administración pública a la que estará adscrito, así como su régimen orgánico, funcional y financiero de acuerdo con lo previsto en los siguientes apartados.*

2. De acuerdo con los siguientes criterios de prioridad, referidos a la situación en el primer día del ejercicio presupuestario, el consorcio quedará adscrito, en cada ejercicio presupuestario y por todo este período, a la Administración pública que:
a) Disponga de la mayoría de votos en los órganos de gobierno.
b) Tenga facultades para nombrar o destituir a la mayoría de los miembros de los órganos ejecutivos.
c) Tenga facultades para nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del personal directivo.
d) Disponga de un mayor control sobre la actividad del consorcio debido a una normativa especial.
e) Tenga facultades para nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de gobierno.
f) Financie en más de un cincuenta por cien o, en su defecto, en mayor medida la actividad desarrollada por el consorcio, teniendo en cuenta tanto la aportación del fondo patrimonial como la financiación concedida cada año.
g) Ostente el mayor porcentaje de participación en el fondo patrimonial.
h) Tenga mayor número de habitantes o extensión territorial dependiendo de si los fines definidos en el estatuto están orientados a la prestación de servicios, a las personas, o al desarrollo de actuaciones sobre el territorio.

5.1.6.-GESTIÓN MANCOMUNADA.

Es una forma habitual de asociación de pequeños y medianos municipios. El número de mancomunidades intermunicipales que asume como objeto y finalidades propias, los servicios del ciclo hídrico, es creciente en todos los ámbitos territoriales.

Determinadas mancomunidades gestionan integralmente los servicios del ciclo del agua, pero sustancialmente los servicios hídricos, que más habitualmente se gestionan de forma mancomunada son los siguientes:

1.-La explotación de las estaciones depuradoras de agua potable, y las conducciones del agua obtenida en las fuentes hídricas después de depuración, hasta las redes generales de los municipios mancomunados.

2.-La explotación y gestión de las estaciones de tratamiento de aguas residuales.

Se examinarán casos concretos en el capítulo V, al que me remito. Las mancomunidades, así como los consorcios, prestan en ocasiones la totalidad de los servicios del ciclo hídrico por sus propios medios técnicos y humanos, pero en ocasiones acuden a la celebración de contratos de gestión indirecta para determinados servicios singulares, o aspectos técnicos de los mismos.

5.2.-GESTIÓN INDIRECTA.

Es hoy en día, quizás, la forma de prestación más habitual en el ámbito municipal, consistente en la celebración de contratos de gestión de servicios públicos, que en el caso del agua, se constituyen como auténticas formas de colaboración público privada (CPP). A los efectos es de

3. En el supuesto de que participen en el consorcio entidades privadas sin ánimo de lucro, en todo caso el consorcio estará adscrito a la Administración pública que resulte de acuerdo con los criterios establecidos en el apartado anterior.
4. Los consorcios estarán sujetos al régimen de presupuestación, contabilidad y control de la Administración pública a la que estén adscritos, sin perjuicio de su sujeción a lo previsto en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. En todo caso, se llevará a cabo una auditoría de las cuentas anuales que será responsabilidad del órgano de control de la Administración a la que se haya adscrito el consorcio. Los consorcios deberán formar parte de los presupuestos e incluirse en la cuenta general de la Administración pública de adscripción.
5. El personal al servicio de los consorcios podrá ser funcionario o laboral procedente exclusivamente de una reasignación de puestos de trabajo de las Administraciones participantes, su régimen jurídico será el de la Administración pública de adscripción y sus retribuciones en ningún caso podrán superar las establecidas para puestos de trabajo equivalentes en aquélla".

aplicación lo analizado en el Capítulo I, en la sección 2, Subsección 2.2, epígrafe 2.2.1, subepígrafe 2.2.1.5.

5.2.1.-POR CONCESIÓN ADMINISTRATIVA.

Actualmente es una forma generalizada de prestación del servicio, dada la especialización de los medios técnicos y humanos asociados a los servicios públicos.

5.2.1.1.-Aspectos específicos de la concesión administrativa del servicio de aguas:

5.2.1.1.1.-TIPOLOGIA.

La concesión administrativa es una de las formas de gestión indirecta de los servicios públicos locales, que contempla la legislación contractual vigente. Dicha legislación en los términos temporales del contrato citado es la *Ley de Contratos del Sector Público (Ley 30/2007, de 30 de octubre)*, actualmente refundida en el *Real Decreto Legislativo 3/2011*, de 14 de noviembre. En virtud de la concesión el concesionario gestiona una actividad reservada a la Administración.

En el ámbito local esta figura o modalidad contractual de gestión indirecta de los servicios públicos, fue ampliamente desarrollada por el *Decreto de 17 de junio de 1.955*, por el que se aprueba el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales *(en especial los artículos 114 y siguientes)*.

5.2.1.2-LOS TÉRMINOS DE LA CONCESIÓN.

Su contenido deriva además de las prescripciones legales en los textos normativos anteriormente citados, de las contenidas en los pliegos particulares de condiciones económicas-administrativas-facultativas, en el proyecto del servicio, en las cláusulas del contrato, y en las condiciones mejorables que deriven de la oferta del contratista. Se debe atender pues a lo que se determina en el marco civilista como las *"bases del negocio*", que se integran por estos diferentes elementos anteriormente referidos. Dichas bases, en la perspectiva del concesionario, representan un canon o retribución a percibir, que puede ser directamente de la administración concedente, o directamente de los usuarios *(si tiene concedida la capacidad de exacción a estos, en los términos de la Ley del Contrato singular habilitante de la concesión),*pero puede ser que también se determine un canon a favor de la administración concedente, procediendo ello, por una oferta singular del concesionario en los procesos de licitación, renunciando a un margen de beneficio previsible y en el marco de su

riesgo y ventura contractual, ya que caso contrario se estaría vulnerando el límite de recaudación conjunta de la tasas del ciclo hídrico que estén impuestas y ordenadas, como si el servicio se gestionase de forma directa por la propia administración pública, que no es otro que el propio del coste del servicio.

5.2.1.3.-ALTERACIÓN DE LA CONCESIÓN.

No obstante los términos de la concesión pueden ser alterados en virtud de un modificado del contrato, y a tal efecto se distinguen dos mecanismos de alteración esenciales, que son los que se exponen en los subapartados desarrollados a continuación.

5.2.1.3.1.-IUS VARIANDI.

Consiste en que la Administración impone una variación en el contenido del contrato u omite el cumplimiento de las obligaciones que inicialmente asumió como ente concedente[620].

Estos hechos suponen la obligación de *reponer el equilibrio económico de la concesión*, siempre que las alteraciones impuestas por la administración al concesionario superen los términos previstos en el pliego de condiciones particulares, en el proyecto del servicio y por lo tanto en los parámetros del equilibrio económico inicial del contrato.

El ejercicio del IUS VARIANDI, ha sido limitado por la normativa contractual pública actual, desde el año 2.010, al establecer la necesidad de una tipificación previa de los modificados del contrato de gestión en el expediente de contratación[621].

No obstante en el artículo 107 del Real Decreto legislativo 3/2011, por causas constitutivas de un nomenclátor cerrado, todavía se permite la introducción de variaciones al margen de las previsiones del contrato inicial.

5.2.1.3.2.-FACTUM PRINCIPIS.

Consiste en el surgimiento de obligaciones adicionales derivadas no de la voluntad del ente concedente sino de la imposición de un *nuevo marco legal de obligado cumplimiento*. También

[620] La Directiva 2014/24/UE, afecta decididamente al régimen jurídico del Ius variandi, estableciendo la obligación de recepción en los derechos jurídicos internos antes de abril de 2016.

[621]TÍTULO V. Modificación de los contratos: Artículo 105. Supuestos, Artículo 106. Modificaciones previstas en la documentación que rige la licitación Artículo 107. Modificaciones no previstas en la documentación que rige la licitación

obliga a la reposición del equilibrio económico inicial de la concesión siempre que se superen las previsiones inicialmente consideradas en el mismo[622].

Ahora bien determinados hechos económicos nuevos aunque deriven de normativa jurídica no suponen que entre en acción el *factum principis*, por ejemplo las subidas del salario mínimo interprofesional, de las cuotas a la Seguridad Social, de los tipos impositivos, ya que estos hechos debieron ser tenidos en cuenta por el contratista a la hora de formular su oferta, ya que implican una normal evolución previsible de los términos económicos iniciales del contrato.

---

[622]**FERNÁNDEZ-FIGUEROA GUERRERO, F**, *El Factum principis en la doctrina del Consejo de Estado*, INAP, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Madrid, 2012: **Breve distinción Ius variandi /factum principis.**

Efectivamente ambas son dos manifestaciones del principio del equivalente económico de los contratos pero se refieren a dos supuestos totalmente diferentes. El "Ius variandi" contempla modificaciones internas del objeto y contenido de la prestación, en su cantidad, calidad, plazo o demás circunstancias que la especifican; son alteraciones intrínsecas al contrato, originadas por actos de la Admón. dirigidos precisamente a esa relación. El "factum principis" , en cambio, se refiere más bien a intervenciones administrativas de tipo general, no referidas exclusivamente a un contrato, pero que suponen un cambio en las condiciones externas (económicas, fiscales, sociales) de ejecución de éste; no se produce aquí alteración alguna en los elementos esenciales del contrato cuyo contenido íntimo queda formalmente inalterado, pero sí un desequilibrio en la valoración económica de las prestaciones, haciendo ésta, para el contratista, mucho más onerosas. Mientras que el Ius variandi es una manifestación de la potestad de policía y control de las obras y servicios públicos en particular, el factum principis es una manifestación de la potestad ordenatoria general de la economía. Podemos añadir una diferencia clara entre ambas no sólo en cuanto al fundamento, sino también en cuanto a los efectos jurídicos, siguiendo en este punto al profesor Gaspar Ariño. La potestas variandi da lugar ordinariamente a una indemnización integral del daño o a una compensación total (justo precio) de la nueva prestación exigida (arts. 49, 50,53 y 74 LCE y 148, 150, 158, 162, 221 del RGCE), con base de su fundamento en el principio contractual del cumplimiento equivalente-. En cambio los supuestos del factum principis no dan lugar a una indemnización integral en nuestro Derecho sino a una copartición del daño (art. 57 RCCL y Ley de Revisión de Precios de 1945). Más, realmente, el fundamento de la indemnización en éste caso no es otro que el principio de responsabilidad objetiva de la Administración. La justificación de la indemnización en el caso del factum principis es, en definitiva, la misma que la de la responsabilidad extracontractual de la Administración: " el principio de responsabilidad objetiva por el cual la Administración está obligada a indemnizar toda lesión, todo perjuicio antijurídico, aunque el agente que lo ocasione lo haga con toda licitud, es decir, aunque el perjuicio no haya sido causado anti jurídicamente. Como expresó GARCÍA DE ENTERRIA ("Los principios de la nueva Ley de Expropiación Forzosa, Madrid, 1954), y cuyo parecer ha venido recogiéndolo tanto el Tribunal Supremo como el propio Consejo de Estado, el factum principis supone en cierta manera una responsabilidad extracontractual aunque liquidable en el seno de un contrato. Es discutible si estas indemnizaciones han de cubrir la integridad del daño pues aunque la regulación del art. 57 del RCCL y de la Ley de Revisión de Precios del 45 hacia pensar más bien en una copartición en el daño, la regulación del art. 80 de la LCE y toda la regulación positiva de la responsabilidad patrimonial de la Admón. Pública hace pensar que la indemnización ha de ser total, tanto por daño emergente como por lucro cesante

Serían circunstancias PREVISIBLES, que debieron ser tenidas en cuenta por el concesionario a la hora de formular su oferta. Solamente serían causa de reposición cuando fuesen de tal calibre, que hiciesen totalmente antieconómico el contrato o también que anulasen por completo el beneficio del contratista de acuerdo a las bases iniciales del contrato *(por ejemplo que los costes salariales o sociales aumentasen desproporcionadamente a lo normal en un histórico evolutivo discernible)*.[623]

Además aunque no exista una previa modificación del contrato, pueden originarse modificaciones que impongan la necesidad de reposición del equilibrio económico de la concesión.

5.2.1.3.3-EL RIESGO IMPREVISIBLE.

Por otra parte es menester tener en cuenta las circunstancias ajenas a las partes contratantes pero que alteran las circunstancias PREVISIBLES inicialmente; aquí entra en juego la teoría del *rebus sic stantibus* y del *riego previsible*. A esta realidad jurídica se refiere el Reglamento de Servicios en su *artículo 127.2.b).*

Se debe tratar de circunstancias sobrevenidas no predecibles o previsibles a la hora de concertar el contrato.

Fuera de estos dos supuestos entra en juego el principio de riesgo y ventura contractual por lo que el concesionario no podrá invocar una reposición del equilibrio económico inicial de la concesión**.**

5.2.1.4.-EL EQUILIBRIO ECONÓMICO DEL CONTRATO DE CONCESIÓN Y SU MANTENIMIENTO.

En materia de contratos de gestión de servicios del ciclo dela gua, en especial concesiones administrativas son múltiples los conflictos que tienen lugar una vez iniciado el contrato.

Ello ha provocado un altísimo índice de jurisdiccionalidad en el histórico de las prestaciones en el sector, por lo que se analizara a continuación los aspectos más importantes y relevantes al respecto

[623]Estas reflexiones fueron sentadas, con diferente dicción, por la TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª) Sentencia de 12 febrero 1998

El Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, se refiere ampliamente al mantenimiento del equilibrio económico de la concesión, concretamente en sus *artículos 126, 127 y 128*. En concreto el *artículo 129.5* declara nulas las clausulas que establezcan la irreversibilidad de las tarifas o precio del contrato a lo largo de la vida de la concesión, con el fin de poder actualizarlas.

Al mantenimiento del equilibrio económico de la concesión se refiere amplia jurisprudencia entre la que podremos citar, además de la referida en la nota a pie de página del subapartado 5.2.3.1.2, las Sentencias del Tribunal Supremo de 20 de mayo de 1.999 y de 2 de octubre del año 2.000.

La justificación jurisprudencial de esta obligación del mantenimiento del equilibrio económico de la concesión se basa en la necesidad de *mantener la continuidad de la prestación del servicio*, para lo cual es preciso *viabilizar sus términos económicos*.

Por lo tanto la necesidad de reposición del equilibrio económico de la concesión, más allá de la mera fórmula de actualización de precios prevista en el contrato, procederá**:**

1º.-Cuando se impongan obligaciones adicionales al concesionario en virtud del ejercicio del IUS VARIANDI. Supone un modificado del contrato. Igualmente cuando modificaciones de la normativa vigente establezcan nuevas obligaciones adicionales, que operaran como modificado del contrato de obligado cumplimiento.

2º.-Cuando se produzca la efectividad de nuevas circunstancias derivadas de un riesgo imprevisible, para lo cual es preciso:

1.-Que surjan circunstancias que por su naturaleza no pudieron ser PREVISTAS a la hora de establecer las bases económicas del contrato, y en consecuencia al momento de efectuar el concesionario su oferta, previo los cálculos económicos pertinentes (que si debieron tener en cuenta la posible evolución de los riesgos previsibles y predeterminados).

2.-Que esas circunstancias imprevisibles produzcan una *quiebra sustancial del equilibrio económico*.

No es suficiente pues una mera alteración de dicho equilibrio, sino que este altere los términos normales de alteración económica previstos en el contrato.

Efectivamente una cuestión es la *reposición del equilibrio económico del contrato*, y otra bien distinta una *compensación de pérdidas*, conforme establece *(entre otras)* la jurisprudencia del Tribunal Supremo recogida en la *sentencia de 14 de marzo de 1.985*.

En definitiva la necesidad de reposición no debe ser tan amplia que enerve o elimine el *alea normal del contrato*, y en consecuencia el riesgo derivado de la prestación contractual.

El Tribunal Supremo establece en su Sentencia de 24 de abril de 1.985, *que "hay que dejar a cargo del concesionario lo que se ha llamado el alea normal del contrato, es decir la pérdida o beneficio que hubiera podido preverse normalmente…."*.

El Tribunal Supremo sienta claramente que el equilibrio económico del contrato, es una *fórmula excepcional* que debe coordinarse con el *principio de riesgo y ventura*, y no convertirse en una fórmula ordinaria de garantizar los intereses del concesionario. Es decir evitar que el concesionario disponga de una suerte de *seguro gratuito que cubra todos los riesgos de la empresa trasladándolos a la hacienda pública*.

1ª.-En la concesión administrativa no rige el *Principio de Compensación Integral de Pérdidas*, es decir no debe excluirse el alea normal del contrato, o la pérdida que hubiere podido preverse normalmente.

Por ejemplo el incremento de gastos de personal producido por averías en las infraestructuras hidráulicas asociadas, no es una circunstancia imprevisible en modo alguno, y por lo tanto no debe ser resarcida en ningún supuesto. El ente público titular debe oponerse por lo tanto a cualquier alteración del precio del contrato que se solicite y justifique en dicho hecho jurídico. Todo ello sin perjuicio de que se compruebe la efectividad de tal incremento de personal. Por lo tanto se debe examinar, en lo relativo a las alteraciones del equilibrio económico de los contratos de gestión del agua, cuando se produce una circunstancia perfectamente previsible que el contratista debió tener en cuenta en su oferta o a la hora de efectuar sus cálculos económicos.

Si la variación es de tal naturaleza que suponga que el contrato deviene en antieconómico, el concesionario deberá asumir la carga de la prueba, y demostrar que hechos "no previsibles" originaron tales incrementos de personal. Esta prueba debe resultar totalmente indubitada, y caso que ello así no acontezca el ente público deberá oponerse a la reposición del equilibrio económico solicitada, quedando expedita la vía judicial de reclamación por parte del concesionario, que de ser subsumible desde el punto de vista factico en los criterios

jurisprudenciales antes expuestos, no tiene visos de prosperar vista la jurisprudencia sentada al respecto.

2ª.-Efectivamente todos los elementos que integren la inicial determinación de precios del contrato, no justificarán un incremento adicional del precio, sino solamente en aquellos supuestos en que se acredite de forma indubitada su imprevisibilidad.

Por ejemplo no es imprevisible el incremento de los gastos de personal que se produzcan siempre que *no se haya producido un aumento de obligaciones derivadas de un previo modificado del contrato*. Tampoco el incremento del precio del suministro de agua potable en alta siempre que no se hayan modificado sustancialmente los precios por nuevas formas de prestación que se introduzcan en la correspondiente determinación de tarifas, lo que no incluye la mera tendencia al equilibrio o umbral de rentabilidad de las tarifas, ya que esto pudo ser previsto por el concesionario en sus cálculos, y no lo hizo a él le es imputable dicha falta de previsión.

Por ejemplo si al momento del contrato las tarifas del suministro del agua en alta eran deficitarias en un 50%, el concesionario puedo haber previsto que el ente gestor incrementase las tarifas para disminuir tal déficit.

En definitiva como establece el TS en **sentencias del 23 de febrero de 2.001 *y* 1 de julio de 1.992,** los incrementos de costes, sean de mano de obra u otros, no siempre suponen una alteración del equilibrio económico del contrato, ya que determinadas variaciones pueden ser perfectamente previsibles, tales como los incrementos de gastos de personal derivados de la negociación colectiva, y es preciso determinar en cada caso concreto si la circunstancia de incremento no pudo ser prevista razonablemente, en una normal diligencia a la hora de efectuarse los cálculos económicos de la empresa.

Se debe examinar pues en cada caso concreto de las concesiones del agua, y en especial si falta esa imprevisibilidad, ya que al concesionario se le presupone el conocimiento del estado de la red de suministro de agua y por lo tanto de las eventuales necesidades de mantener su óptimo funcionamiento.

5.2.1.5.-ASPECTOS Y CONTENIDO ESPECÍFICO DEL CONTRATO DE CONCESIÓN ADMINISTRATIVA EN LOS SERVICIOS DEL AGUA.

El contrato de concesión de los servicios del agua, en su perspectiva de prestación al usuario final, tiene un contenido típico que se puede referir de la siguiente forma[624]:

- Planificar, proyectar, ejecutar, conservar y explotar las obras e instalaciones necesarias para captar, regular, conducir, depurar, almacenar y distribuir agua potable a la población del municipio, así como para recoger, conducir, separar y depurar las aguas residuales para su vertido a los cauces públicos, con arreglo a las condiciones que se fijan en este reglamento y en la legislación aplicable, utilizando al efecto los recursos y medios actualmente disponibles y los que en el futuro resulten de las inversiones que se realicen por el propio concesionario, o le sean asignados
- La tramitación y ejecución de acometidas de suministros de agua y saneamiento a todas aquellas personas o entidades que lo soliciten para su uso en edificios, locales y recintos situados dentro del área de su competencia, siempre que éstos reúnan las condiciones exigidas por este reglamento y hayan sido aprobadas por el correspondiente órgano municipal.
- Suministrar agua a los usuarios, garantizando su potabilidad con arreglo a las disposiciones sanitarias vigentes, hasta la llave de registro (considerada, con carácter general, como inicio de la instalación interior del abonado), así como efectuar la recogida de aguas fecales o residuales desde la arqueta situada en el límite de la propiedad del abonado con el dominio público y su canalización hasta la estación depuradora o punto de vertido establecido por el Ayuntamiento.
- El concesionario deberá cubrir, en su condición de gestor de las infraestructuras municipales, su eventual responsabilidad civil por daños causados a terceros suscribiendo una póliza de seguros adecuada.
- Aplicar los precios y cuadros de tarifas correspondientes a los distintos tipos de suministro y saneamiento que, en cada momento, se tengan aprobadas; cuando tenga concedida tal facultad
- Los abonados tendrán derecho a la precepción de los servicios concedidos del ente privado gestor, cuya interrupción solamente podrá realizarla este de forma casuística, motivada y reglada, y basada, a título de ejemplo, en las siguientes causas:
- Si no satisface, puntualmente, el importe de los servicios conforme a lo estipulado en la ordenanza fiscal.

[624]**Reglamento del Servicio municipal de aguas de SANXENXO (Pontevedra).**

- Por falta de pago, de las cantidades resultantes de liquidaciones en firme de fraude o en el caso probado de reincidencia en el mismo.
- En todos los casos en que el abonado emplee el agua que se le suministre en forma o para usos distintos de los contratados.
- Cuando el abonado establezca o permita establecer derivaciones en su instalación para suministro de agua o evacuación de residuales a otros locales o viviendas diferentes a la consignada en su póliza de servicio.
- Cuando el abonado no permita la entrada en el local a que afecta la póliza de servicio, en horas hábiles o de normal relación con el exterior, al personal que, autorizado por el concesionario y provisto de su correspondiente documentación acreditativa, trate de revisar las instalaciones, siendo preciso, en tal caso, que se haga constar la negativa ante testigos, o en presencia de algún agente de la autoridad.
- Por negligencia del abonado respecto a la reparación de averías en sus instalaciones, que puedan causar daños a las redes, a la vía pública o a terceros.
- En caso de realizar vertidos no autorizados que puedan producir daños en las instalaciones de saneamiento o depuración, ateniéndose el concesionario a la legislación vigente.
- En caso de que el abonado utilice el agua para riego de en terrenos anexos a la vivienda habitual, cuando por causas excepcionales, el municipio prohíba los consumos para estos usos, previa publicación.

5.2.2.-POR SOCIEDAD DE ECONOMÍA MIXTA.

La sociedad de economía mixta, es decir, aquellas en la que el poder público solamente detenta un parcial de su capital social, se ha configurado como una forma habitual de gestión de los servicios del ciclo del agua, para medianos y grandes municipios, con el fin de corresponsabilizar al capital privado en la gestión pública del agua.

Se constituye como una forma evidente de colaboración público privada, tal como se expuso en el Capítulo I, en el subepígrafe 2.2.1.5. Desde este punto de vista, esta forma de prestación de los servicios hídricos, tal como se deduce de la exposición antes citada, se encuentra relacionada con las iniciativas públicas privadas, y se ha configurado como una forma alternativa de gestión a la más tradicional gestión indirecta por empresa concesionaria. Por otra parte su origen, en la actualidad, puede ser o bien una conversión de una previa concesión administrativa, o una conversión de una previa empresa pública, en mixta, por incorporación del capital privado a la explotación. Estos son los casos más frecuentes en la gestión del ciclo del agua.

Podemos citar como ejemplo el caso del Ayuntamiento de Zaragoza, donde se ha creado una sociedad anónima con participación de capital privado, denominada **SERMUZA**, SA, como medio propio instrumental propio y servicio técnico del Ayuntamiento, además de otro ente dependiente como **ECOCIUDAD ZARAGOZA, S**A, se ha transformado en sociedad de economía mixta, cuyo objeto social es la prestación de los servicios de saneamiento y depuración de aguas residuales.

En la Memoria técnica, jurídica, social y económica de justificación de la adopción de esta forma de gestión indirecta, se justifica la forma de elección de la siguiente forma:

"La gestión indirecta del servicio de saneamiento y depuración frente al modelo de gestión directa presenta las siguientes ventajas:

1) Hemos de tener en cuenta que la gestión del ciclo del saneamiento exige una tecnología que resulta más accesible para las grandes empresas del sector que para la Administración. Las grandes empresas prestadoras del servicio tienen, respecto de los entes territoriales de carácter local, una capacidad de inversión y capitalización que facilita la incorporación de las nuevas tecnologías y la modernización del servicio con una dinámica mucho más eficaz.

*Mediante la gestión indirecta, el **KNOWHOW** de dichas empresas se incorpora de una mejor forma a la gestión del servicio.*

2) El Ayuntamiento de Zaragoza, seguirá manteniendo la titularidad municipal del servicio cuya gestión se contrate así como las potestades de dirección y control que deriven de la propia regulación legal del servicio. Al concluir el plazo del contrato, revertirían a la Administración, en adecuadas condiciones de uso, los bienes, instalaciones y material afectos al servicio (artículo 283 del TRLCSP) cuya titularidad originaria tampoco se vería afectada".

La ejecución de los servicios hídricos en forma de gestión indirecta, por sociedad de economía mixta, está sujeta a las prescripciones de la Ley de Contratos del Sector Público, y por lo tanto, debe elaborarse un contrato de gestión entre el Ayuntamiento y su ente instrumental, sujetándose a un plazo cierto de duración.

El participe privado en el capital social de economía mixta, detenta la condición de gestor indirecto de servicios e infraestructuras.

5.2.3.-POR OTRAS FORMAS.

Podemos destacar en este apartado la gestión del suministro de agua, por iniciativas de colaboración pública privada, y contratos de concesión de obra pública.

5.2.3.1.-EL CONTRATO DE CONCESIÓN DE OBRA PÚBLICA.

El Texto refundido de la Ley de aguas de 2.001, conforme su versión vigente a 31 de diciembre de 2.013, define de la obra hidráulica[625]

Podemos considerar como tales, a título meramente indicativo, las siguientes:

-las redes de conducción.
-los depósitos reguladores.
-los colectores.
-las Estaciones de tratamiento de agua potable (ETAP).
-las Estaciones de tratamiento de aguas residuales (EDAR).
-los bombeos.

1º.-CARÁCTER ESENCIAL DEL CONTRATO DE CONCESIÓN DE OBRA PÚBLICA HIDRÁULICA:

1º.-El contrato de concesión de obra hidráulica se regula en el Capítulo III del mencionado Título VIII: CAPÍTULO III. De los contratos de concesión de obras hidráulicas Rúbrica modificado por disp. Adic. 11.2 de Ley núm. 13/2003, de 23 de mayo. RCL\2003\1373.

2º.-REMISIÓN A LA LEGISLACIÓN CONTRACTUAL PÚBLICA (hoy en día RDL 3/2011, de 14 de noviembre)[626].

---

[625]**Real Decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas estatal. TÍTULO VIII. De las obras hidráulicas. CAPÍTULO I. Concepto y naturaleza jurídica de las obras hidráulicas. Artículo 122. Concepto de obra hidráulica:**

"*A los efectos de esta Ley, se entiende por obra hidráulica la construcción de bienes que tengan naturaleza inmueble destinada a la captación, extracción, desalación, almacenamiento, regulación, conducción, control y aprovechamiento de las aguas, así como el saneamiento, depuración, tratamiento y reutilización de las aprovechadas y las que tengan como objeto la recarga artificial de acuíferos, la actuación sobre cauces, corrección del régimen de corrientes y la protección frente avenidas, tales como presas, embalses, canales de acequias, azudes, conducciones, y depósitos de abastecimiento a poblaciones, instalaciones de desalación, captación y bombeo, alcantarillado, colectores de aguas pluviales y residuales, instalaciones de saneamiento, depuración y tratamiento, estaciones de aforo, piezómetros, redes de control de calidad, diques y obras de encauzamiento y defensa contra avenidas, así como aquellas actuaciones necesarias para la protección del dominio público hidráulico".*

3º.-PLAZO MÁXIMO DE LAS CONCESIONES: 75 AÑOS[627].

4º.-CONTENIDOS BÁSICOS DEL PLIEGO DE CONDICIONES PARTICULARES. Posibilidad de creación de sociedades AD HOC, y participación en estas de las comunidades de usuarios[628]

5º.-DE TODO LO CUAL SE DEDUCE:

1º.-Existe una remisión al derecho contractual público, en materia del contrato de concesión de obra pública, conforme se regula en el Real Decreto legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público.

2º.-El plazo máximo de duración del contracto concesional será de 75 años, siendo prorrogable el inicialmente fijado que fuese inferior, en los términos previstos legalmente en la LCSP, y hasta el límite máximo susodicho.

---

[626]**Real Decreto legislativo 3/2011, de 14 de noviembre. Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público**, a**rtículo 133. Régimen jurídico** Modificado por **disp. Adic. 11.2** de **Ley núm. 13/2003, de 23 de mayo. RCL\2003\1373**.*El régimen jurídico del contrato de concesión de obras hidráulicas será el establecido en el título V del libro II de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, sin perjuicio de las peculiaridades que se establecen en los artículos siguientes.*

[627]**Real Decreto legislativo 3/2011, de 14 de noviembre. Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público**, a**rtículo 134. Plazos** Modificados por **disp. Adic. 11.2** de **Ley núm. 13/2003, de 23 de mayo. RCL\2003\1373.**
No serán de aplicación los plazos fijados en el artículo 263 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, estableciéndose los siguientes:
a) El plazo de la concesión para la construcción y explotación o solamente la explotación de las obras hidráulicas será el previsto en cada pliego de cláusulas administrativas particulares para lo que se tendrá en cuenta la naturaleza de las obras y la inversión a realizar, sin que pueda exceder en ningún caso de 75 años.
b) Los plazos fijados en el pliego podrán ser prorrogados hasta el límite establecido en el apartado anterior y reducidos de acuerdo con lo previsto en el título V del libro II de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas.

[628]**Real Decreto legislativo 3/2011, de 14 de noviembre. Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público**, a**rtículo 135. Pliego de condiciones administrativas particulares** Modificado por **disp. Adic. 11.2** de **Ley núm. 13/2003, de 23 de mayo. RCL\2003\1373**. *La Administración concedente podrá incluir en los pliegos de cláusulas administrativas particulares, además de los aspectos previstos en el artículo 230 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, los siguientes:*
a) La obligación al licitador seleccionado de incorporar a la sociedad o entidad que al efecto se constituya las comunidades de usuarios del agua relacionadas con la obra objeto de la concesión.
b) La determinación de los mecanismos adecuados para la recuperación de las aportaciones que, en su caso, haya realizado.

3º.-El precio, podrá consistir, total o parcialmente, en la percepción por parte del concesionario de obra pública, de los tributos asociados los servicios públicos que se puedan prestar con ocasión de la puesta en funcionamiento de la obra pública en cuestión*(o de su producto en forma de precio girado a los usuarios)*, siendo de aplicación las reflexiones sobre el debate consistente en si se produce a favor del al concesionario de obra pública un traslado del ejercicio de determinados aspectos de la potestad tributaria *(que no de la misma),* en la forma prevista en los pliegos de condiciones singulares del contrato *(funciones recaudatorias que no integran el apremio ni el embargo)*, o sin por el contrario si s ele con cede la facultad de girar unos precios privados a los usuarios del obra hidráulica, de acuerdo a la denominada potestad tarifaria de la administración[629].

Podrá darse pues tanto el supuesto de la traslación de tal potestad al concesionario de obra pública*(sea de recaudación del tributo, sea de girar pecios privados autorizados),* como que se le revierta el producto de recaudación tributaria efectuada por el ente concedente, en los términos pactados en el contrato como canon a su favor, dependiendo pues su cuantía del nivel de demanda por parte de los usuarios, en la forma pactada, definiendo la conjugación del equilibrio económico de la concesión con el principio de riesgo y ventura contractual.

Todo ello sin perjuicio, de que la administración titular realice aportaciones parciales de financiación, sea estas dinerarias, sean estas en especial, en los términos del artículo 254 del texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público.

4º.-En mucha ocasiones, los contratos de concesión de gestión estricta o de servicio público hídrico, se comportan parcialmente con la naturaleza de un contrato de concesión de obra pública, cuando el concesionario adquiere la obligación de realizar determinadas obras hidráulicas.

Sean estas por determinación de los pliegos de condiciones singulares del contrato, sean por haberlo ofertado el licitador que resulta adjudicatario, en su oferta en concepto de mejora valorable de acuerdo a los criterios de adjudicación, lo que es una praxis habitual en los contratos de concesión del servicio de abastecimiento de agua, saneamiento y depuración, que

[629]**Remisión al subepígrafe 2.1.2.1 del capítulo II, sobre modificación operada en el artículo 2º de la LGT de 2.003.**

por otra parte suelen celebrarse de forma conjunta y asociada, y no de forma separada, servicio por servicio[630].

5.2.3.2.-EL CONTRATO DE COLABORACIÓN PÚBLICO PRIVADA (CPPI)

Los modelos de prestación público privada del agua han crecido exponencialmente en los últimos tiempos.

De facto hoy en día representan sobre un 46% del total del suministro de agua potable a domicilio en el conjunto del Estado Español.

No obstante, en estos parámetros porcentuales, se incluyen todas las formas de externalización, incluyendo pues las siguientes:

- El contracto típico de concesión administrativa de servicio público, ya anteriormente expuesto.
- La gestión a través de sociedad municipal de economía mixta.
- La gestión interesada.
- El contrato de concesión de obra pública hidráulica.

Por lo tanto es difícil, singularizar el contrato de colaboración público privado, sin negar su existencia en el marco de los servicios hídricos, tal como se definen el artículo 11del Texto

[630]**Real Decreto legislativo 3/2011, de 14 de noviembre. Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, artículo 254. Aportaciones públicas a la construcción**

1. Las Administraciones Públicas podrán contribuir a la financiación de la obra mediante aportaciones que serán realizadas durante la fase de ejecución de las obras, tal como dispone el artículo 240 de esta Ley, una vez concluidas éstas o al término de la concesión, y cuyo importe será fijado en los pliegos de condiciones correspondientes o por los licitadores en sus ofertas cuando así se establezca en dichos pliegos. En los dos últimos supuestos, resultará de aplicación la normativa sobre contratos de obra bajo la modalidad de abono total, salvo en la posibilidad de fraccionar el abono.

2. Las aportaciones públicas a que se refiere el apartado anterior podrán consistir en aportaciones no dinerarias del órgano de contratación o de cualquier otra Administración con la que exista convenio al efecto, de acuerdo con la valoración de las mismas que se contenga en el pliego de cláusulas administrativas particulares.

Los bienes inmuebles que se entreguen al concesionario se integrarán en el patrimonio afecto a la concesión, destinándose al uso previsto en el proyecto de la obra, y revertirán a la Administración en el momento de su extinción, debiendo respetarse, en todo caso, lo dispuesto en los planes de ordenación urbanística o sectorial que les afecten.

Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, en su versión de texto refundido aprobado por el Real Decreto legislativo 3/2011, de 14 de noviembre[631]

A.-REQUISITOS SUBJETIVOS

Los entes públicos concedentes podrán ser una administración pública, o una entidad pública empresarial, pero no una sociedad pública. Los entes colaboradores deberán ser necesariamente sujetos de derecho privado, y entre ellos, las sociedades de economía mixta.

B.-REQUISITOS OBJETIVOS

La realización de una actuación global e integrada que, además de la financiación de inversiones inmateriales, de obras o de suministros necesarios para el cumplimiento de determinados objetivos de servicios públicos o relacionados con actuaciones de interés general.

---

[631]**Real Decreto legislativo 3/2011, de 14 de noviembre. Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público**, **artículo 11. 1.** Son contratos de colaboración entre el sector público y el sector privado, aquellos en que una Administración Pública o una Entidad pública empresarial u organismo similar de las Comunidades Autónomas encarga a una entidad de derecho privado, por un período determinado en función de la duración de la amortización de las inversiones o de las fórmulas de financiación que se prevean, la realización de una actuación global e integrada que, además de la financiación de inversiones inmateriales, de obras o de suministros necesarios para el cumplimiento de determinados objetivos de servicio público o relacionados con actuaciones de interés general, comprenda alguna de las siguientes prestaciones:

a) La construcción, instalación o transformación de obras, equipos, sistemas, y productos o bienes complejos, así como su mantenimiento, actualización o renovación, su explotación o su gestión.

b) La gestión integral del mantenimiento de instalaciones complejas.

c) La fabricación de bienes y la prestación de servicios que incorporen tecnología específicamente desarrollada con el propósito de aportar soluciones más avanzadas y económicamente más ventajosas que las existentes en el mercado.

d) Otras prestaciones de servicios ligadas al desarrollo por la Administración del servicio público o actuación de interés general que le haya sido encomendado.

2. Solo podrán celebrarse contratos de colaboración entre el sector público y el sector privado cuando previamente se haya puesto de manifiesto, en la forma prevista en el artículo 134, que otras fórmulas alternativas de contratación no permiten la satisfacción de las finalidades públicas.

3. El contratista puede asumir, en los términos previstos en el contrato, la dirección de las obras que sean necesarias, así como realizar, total o parcialmente, los proyectos para su ejecución y contratar los servicios precisos.

4. La contraprestación a percibir por el contratista colaborador consistirá en un precio que se satisfará durante toda la duración del contrato, y que podrá estar vinculado al cumplimiento de determinados objetivos de rendimiento.

1º.-La gestión integral del mantenimiento de instalaciones complejas. [POR EJEMPLO ESTACIONES DE TRATAMIENTO DE AGUA POTABLE (ETAP) O DE TRATAMIENTO DE AGUAS RESIDUALES (EDAR)]

2º.-Otras prestaciones de servicios ligadas al desarrollo por la Administración del servicio público o actuación de interés general que le haya sido encomendado. [CUALQUIERA DE LOS SERVICIOS DEL CICLO DEL AGUA, SEA EN SU TOTALIDAD, SEA EN ASPECTOS SECTORIALES O PARCIALES]

C.-REQUISITO DE EVALUACIÓN PREVIA Y DE SUBSIDIARIEDAD

Solo podrán celebrarse contratos de colaboración entre el sector público y el sector privado cuando previamente se haya puesto de manifiesto, en la forma prevista en el artículo 134, que otras fórmulas alternativas de contratación no permiten la satisfacción de las finalidades públicas[632].

D.-ONEROSIDAD

La contraprestación a percibir por el contratista colaborador consistirá en un precio que se satisfará durante toda la duración del contrato, y que podrá estar vinculado al cumplimiento de determinados objetivos de rendimiento[633].

E.-EXPERIENCIAS

Siendo pues posible acudir a esta figura, para la prestación de los servicios del ciclo del agua, no es muy habitual, con su auténtica configuración y naturaleza jurídica, siendo mucho más habituales las figuras de externalización anteriormente referidas.

En otros países de la U.E, como el Reino Unido es, sin embargo, la forma común, tal como se analizará en el subepígrafe 2.1.2.5, del capítulo IV, donde se mencionará que en Inglaterra y el País de Gales, los servicios del ciclo hídrico se encuentran totalmente privatizados, correspondiendo la gestión a compañías privadas de carácter mercantil, denominadas **WASC**

[632]**Real Decreto legislativo 3/2011, de 14 de noviembre. Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público**. **Artículo** 11.2 LCSP. TRR. RDL 3/2011, de 14 de noviembre.

[633]**Real Decreto legislativo 3/2011, de 14 de noviembre. Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público**. **Artículo** 11.4 LCSP. TRR. RDL 3/2011, de 14 de noviembre.

Y WOC, según presten un servicio integral o exclusivamente del servicio de abastecimiento de aguas.

Para la gestión del servicio hídrico estas compañías mercantiles precisas de una suerte de concesión administrativa por un organismo público regulador denominado OFWAT, que por otra parte autoriza los precisos a los usuarios, que siendo locales, obedecen a determinadas directrices de carácter estatal. Para la determinación de los precios autorizados, **OFWAT**, define el parámetros que se denomina "requisitos de los precios", donde se evalúan los costes de las nuevas instalaciones que debe efectuar el operador privado autorizado, el coste de explotación, así como un margen razonable de beneficios que se deduce de una ecuación resultante de multiplicar el coste del capital por el valor del capital[634]*(la media es del 4,78% del coste global).*

En muchos aspectos la gestión de los servicios del agua por gestión indirecta, incluyendo las sociedades de capital mixto, constituyen formas de **CPPI.**

5.2.3.3.-LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN.

En este apartado de otras formas de gestión se puede citar a modo de ejemplo la figura del convenio, como medio de arbitrar encomiendas de gestión a entes públicos de base no territorial, a través de la figura de la encomienda de gestión. Es en tal forma en que un ente público de relevancia en la materia como el **CANAL ISABEL II**, gestiona no pocos servicios asociados al sector hídrico en la Comunidad Autónoma de Madrid.

[634] Por valor del capital se deduce el valor inicial, más la inflación prevista, más el capital previsto para las nuevas inversiones, deduciendo las subvenciones y contribuciones que perciba el operador privado, deduciendo además las depreciaciones de los equipamientos, las inversiones para aprovechamientos subterráneos y un ajuste negativo por las inversiones no realizadas.

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

TESIS DOCTORAL

Fiscalidad y Sostenibilidad de los servicios públicos asociados al ciclo hídrico en España y Galicia.

(VOLUMEN II)

JOSÉ JUAN VIDAL VILANOVA

DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

FACULTAD DE DERECHO

DOCTORADO INTERUNIVERSITARIO EN DERECHO TRIBUTARIO EUROPEO

SANTIAGO DE COMPOSTELA

2015

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

TESIS DOCTORAL

UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

FACULTAD DE DERECHO

Fiscalidad y Sostenibilidad de los servicios públicos asociados al ciclo hídrico en España y Galicia.

Tesis que presenta para la obtención del grado de Doctor el licenciado en Derecho José Juan Vidal Vilanova.

FDO. JOSÉ JUAN VIDAL VILANOVA.

V.B.

D. JUAN JOSÉ NIETO MONTERO

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

JUAN JOSÉ NIETO MONTERO, Profesor Titular de Dereito Financeiro e Tributario da Universidade de Santiago de Compostela, e director da tese de doutoramento de D. **JOSÉ JUAN VIDAL VILANOVA**, alumno de terceiro ciclo (matriculado na etapa de tese) do Programa Interuniversitario en Dereito Tributario Europeo, organizado polo Departamento de Dereito Público Especial da Facultade de Dereito desta Universidade en colaboración coa Universidade de Castilla-La Mancha, ten a honra de

INFORMAR:

Que dirixiu a tese de doutoramento titulada "Fiscalidad y sostenibilidad de los servicios públicos asociados al ciclo hídrico en España y Galicia".

Que o traballo cumpre integramente os requisitos relativos a obxectivos, orixinalidade, relevancia, resultados e conclusións que se requiren nunha tese de doutoramento.

Por ilo cómpre sinalar que o traballo presentado reúne as condicións necesarias para que se proceda ao seu depósito e se sigan os demais trámites legais e regulamentarios orientados á consecución do título de doutor polo seu autor.

Compostela, a 21 de setembro de 2015.

Asdo. Juan José Nieto Montero

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

Abreviaturas más utilizadas.....29

Introducción 32

CAPITULO I.-EL ESTADO SOCIAL, LA ACTIVIDAD DE FOMENTO Y LOS SERVICIOS PÚBLICOS EN GENERAL. LA SOSTENIBILIDAD FINANCIERA.....39

1.- La prestación de servicios públicos 39

1.1.-UNA VISIÓN GENERAL DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS..... 39

1.2.-EL DERECHO FINANCIERO Y PRESUPUESTARIO EN LOS SERVICIOS PÚBLICOS 54

1.2.1.-Presupuesto público.....56

1.2.2.-Sistemas de control 57

1.2.3.-Sistemas de contabilidad pública y privada. El sistema europeo de cuentas (SEC95)..... 59

1.2.4.-Las medidas de consolidación fiscal, sostenibilidad y control del gasto público aplicables a los servicios públicos.....65

1.2.4.1.-El concepto de estabilidad presupuestaria en los servicios públicos.....75

1.2.4.1.1.-Cálculo de la estabilidad presupuestaria.....76

1.2.4.1.1.1.-Ajustes más importantes a efectuar para el cálculo de la estabilidad presupuestaria.....77

1.2.4.1.1.1.1.-*ajustes para la evaluación de la estabilidad presupuestaria en la liquidación según el manual sec95 para las corporaciones locales*..... 77

1.2.4.1.1.1.2.-*ajustes para la evaluación de la estabilidad presupuestaria en la presupuestación según el formulario F1.1.b1 publicado por el Ministerio de Hacienda y Administraciones públicas* 77

1.2.4.1.1.1.3.-*explicación sintética de los ajustes más usuales en el cálculo de la estabilidad presupuestaria, en la evaluación de la misma con ocasión de la liquidación y la presupuestación*.....78

1.2.4.2.-El concepto de la regla del gasto en los servicios públicos 87

1.2.4.2.1.-El gasto computable.....88

1.2.4.2.2.-Los aumentos y disminuciones permanentes de recaudación 89

1.2.4.2.3.-El cálculo del gasto computable en los servicios públicos 89

1.2.4.2.4.-Los ajustes más importantes a efectuar para el cálculo de la regla del gasto 90

1.2.4.2.5.-Los ajustes por inejecución.....92

1.2.4.3.- **El concepto de nivel de deuda en los servicios públicos**..... 93
1.2.4.3.1. -Reducción de la deuda en las entidades públicas e impacto sobre los servicios públicos 101
1.2.4.3.2.-La Prudencia Financiera como sostenibilidad financiera y su impacto en los servicios públicos 108

1.2.4.4.-**El marco presupuestario o límite del gasto no financiero**..... 111

1.2.4.5.-**La sostenibilidad financiera de los servicios públicos**: el período medio de pago, y la interdicción de la morosidad en la deuda comercial 113
1.2.4.5.1.-El impulso de la factura electrónica..... 118
1.2.4.5.2.-El Reconocimiento extrajudicial de créditos 121
1.2.4.5.3.-Los mecanismos de pago a proveedores..... 123

1.2.4.6.-**Las medidas preventivas, correctivas, y coercitivas** para el supuesto de incumplimiento de las medidas de consolidación fiscal 123

1.2.4.7.-**Régimen de las transferencias y subvenciones a los entes dependientes** prestadores de servicios por los entes públicos territoriales titulares de los servicios públicos..... 126

2.-Las diferentes formas de prestación de servicios públicos.....134

2.1.-La gestión directa en los servicios públicos 134

2.1.1.-**Mediante estructura indiferenciada**..... 135

2.1.2.-**Mediante órgano desconcentrado**..... 135

2.1.3.-**Mediante sociedades públicas o empresas públicas**..... 136
2.1.3.1.-Naturalez Jurídica 138
2.1.3.2.-Tipologías de sociedades públicas 164
2.1.3.2.1.-Sociedades mercantiles de responsabilidad limitada 167
2.1.3.2.1-Sociedades de capital enteramente público..... 168

2.1.4.-**Mediante organismos autónomos de naturaleza jurídico administrativa** 168
2.1.4.1-Naturaleza jurídica 168

2.1.5.-**Mediante entidades públicas empresariales**.....172
2.1.5.1.-Naturaleza jurídica 172

2.1.6.-**Mediante fundaciones públicas** 175
2.1.6.1.-Naturaleza jurídica 175

2.1.7.-**Mediante encomiendas de gestión y convenios de colaboración**..... 176

2.1.7.1.-Naturaleza jurídica 177

2.1.8.-**Mediante formas inter asociativas para la prestación de servicios públicos y actividades económicas** 183

2.1.8.1.-Las entidades públicas inter territoriales: consorcios y mancomunidades **.....** 183

2.1.8.1.1.-Las Mancomunidades 183
2.1.8.1.1.1.-Naturaleza jurídica.....185

2.1.8.1.2.-Los Consorcios 186
2.1.8.1.2.1.-Naturaleza Jurídica 186
2.1.8.1.2.2.-El nuevo régimen jurídico de los consorcios locales.....188

2.1.9.-**Mediante convenios de colaboración**.....189
2.1.9.1.-Naturaleza Jurídica 189

2.2.-La gestión indirecta de los servicios públicos: las modalidades de contratación pública para la prestación de servicios y actividades económicas..... 190

2.2.1.-**El contrato de gestión de servicios públicos**. 191

2.2.1.1.-**El contrato de concesión administrativa**..... 191
2.2.1.1.1.-Naturaleza jurídica.....192

2.2.1.2.-**El contrato de gestión interesada**..... 193
2.2.1.2.1.-Naturaleza jurídica.....193

2.2.1.3.-**El contrato de concierto**..... 194
2.2.1.3.1.-Naturaleza jurídica.....194

2.2.1.4.-**El contrato de concesión de obra pública** 195
2.2.1.4.1.-Naturaleza jurídica.....195

2.2.1.5.-**El contrato de colaboración entre el sector público y privado. CPPI**..... 199
2.2.1.5.1.-Naturaleza jurídica.....200

2.2.2.-**La gestión indirecta mediante sociedades de economía mixta**.....209
2.2.2.1.-Naturaleza jurídica.....209

3.-El esquema normativo básico de los servicios públicos en los derechos internos y el derecho comunitario..... 213

3.1.-Los servicios públicos en el derecho interno.....213

3.1.1.-La Constitución Española 213

3.1.2.-La Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración del Estado (LOFAGE). Ley 6/1997 215

3.1.3.-La Ley General Presupuestaria 47/2003, de 27 de noviembre.....216

3.1.4.-La Ley del Patrimonio de las administraciones públicas, Ley 33/2003, de 3 de noviembre 217

3.1.5.-La Ley de Economía Sostenible 218

3.1.5.1.-La derogación del artículo 2.2.a) de la Ley General Tributaria 229

3.1.6.-**El ámbito jurídico local español** 230

3.1.6.1. La racionalización y sostenibilidad del régimen local español. Impacto en los servicios públicos 234

3.1.6.2.-La supresión de entes dependientes de servicios públicos en la esfera local por insuficiencia o desequilibrio económico 237

3.2.-Los servicios públicos en el derecho comunitario 240

3.2.1.-El Reglamento Financiero de la unión, nº 1073/1999, de 25 de mayo 243

3.2.2.-La Directiva 93/38/CEE del Consejo de 14 de junio de 1993. Directiva 2004/17/CE. La ley 31/2.007: contratación de servicios en sectores especiales 243

3.2.3.-Propuesta de Resolución Legislativa sobre la concesión pública privada y el derecho comunitario en materia de concesiones y contratación pública 245

3.2.4.-Reglamento 659/1999 sobre evaluación de ayudas de estado a empresas, o formas prestadoras de servicios 245

3.2.5.-Directiva 2000/52/CE de 26 de julio de 2.000, que modifica la directiva 80/723/CEE, relativa a la trasparencia de las relaciones financieras entre los estados miembros y las empresas públicas. 246

3.2.6.-La Directiva de servicios y sus vinculaciones fiscales. La directiva 2006/123/CE del parlamento europeo y del consejo de 12 de diciembre de 2.006 247

3.2.7.-La Directiva 2003/123/UE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes de la UE 251

3.2.8.-La Sexta Directiva. Directiva 77/388/CEE de 17 de mayo de 1977. Directiva 2006/112/CE 252

3.2.9.-La Directiva 2006/52/CE, de 26 de julio, relativa a la transparencia de las relaciones financieras entre los estados miembros y las empresas públicas 253

3.2.10.-Otras normas comunitarias 254

CAPITULO II: LA FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS EN GENERAL EN LA UNIÓN EUROPEA Y EN EL REINO DE ESPAÑA 257

1.-Introducción 257

1.1.-La Fiscalidad de los servicios públicos en la Unión Europea: Una visión general 259

1.2.-La Fiscalidad de determinados servicios sectoriales específicos 283

1.3.-La fiscalidad de los servicios públicos por el carácter de su prestación 295

1.4.-Los Precios Públicos 297

2.-La fiscalidad de los servicios públicos en relación al su operador 303

A.-Fiscalidad pasiva de los operadores 303

B.-Fiscalidad activa de los operadores 304

2.1.-**La fiscalidad de los servicios públicos operados en gestión directa** 304

2.1.1-La fiscalidad de los servicios públicos operados por sociedades públicas 304

2.1.2.-La fiscalidad de los servicios públicos operados por organismos autónomos de naturaleza jurídica administrativa 306

2.1.3.-La fiscalidad de los servicios públicos operados por entidades públicas empresariales 309

2.1.4.-La fiscalidad de los servicios públicos operados por fundaciones 310

2.1.5.-La fiscalidad de los servicios públicos operados por asociación de las administraciones públicas 317

2.1.5.1.-La fiscalidad de los servicios públicos operados por mancomunidades 319

2.2.**Lafiscalidad de los servicios públicos operados por gestión indirecta** 321

2.2.1.-La fiscalidad de los servicios púbicos operados por contrato de gestión de servicios 321

2.2.1.1- La fiscalidad de los servicios púbicos operados por concesión administrativa 321

2.2.1.2.- La fiscalidad de los servicios púbicos operados por contrato de concesión de obra pública 323

2.2.1.3.- La fiscalidad de los servicios púbicos operados por contrato de colaboración público privada 327

2.2.2.- La fiscalidad de los servicios públicos operados por concierto 329

2.2.3.-La fiscalidad de los servicios públicos operados por gestión interesada 331

2.2.4.-La fiscalidad de los servicios públicos operados por sociedades de economía mixta 333

3.-La fiscalidad activa y pasiva de los servicios públicos en las diferentes tipologías tributarias.....333

3.1.- La fiscalidad activa de los servicios públicos en forma de tasas 333

3.1.1.-La tasa como contraprestación tributaria en los servicios públicos 341

3.1.1.1.-El concepto de tarifa, tasa y precio (público o privado) asociados a los servicios públicos 341

3.1.2.-Empresas públicas de prestación de servicios públicos. La contraprestación. Referencias fiscales a la tasa. Política tributaria y tarifaria..... 345

3.1.2.1.-La reforma del artículo 2 de la LGT operada por la Ley de Economía Sostenible, 4/2011 353

3.1.2.1.1.-El proyecto de Ley General Tributaria de 2.015..... 359

3.1.2.2.-Las operaciones vinculadas..... 361

3.1.3.-Jurisprudencias nacionales y estatales en los estados miembros de la Unión Europea. Una visión sinóptica. La determinación de las tasas 363

3.1.4.-**Los costes en las tasas**.....364

3.1.4.1.-El estudio económico financiero..... 364

3.1.4.2.-Elementos tarifarios de la tasa 365

3.1.4.3.-El coste unitario 366

3.1.4.4.-La tarifa media 366

3.2**.-La fiscalidad pasiva de los servicios públicos en forma de impuestos** 379

3.2.2.- La fiscalidad pasiva de los servicios públicos en la imposición directa 380

3.2.2.1.-La nueva Ley del impuesto de sociedades de 2.014 380

3.2.2.2.-La imposición directa asociada a los servicios públicos..... 380

3.2.2.2.1.-La fiscalidad de los servicios en el impuesto de sociedades..... 382

3.2.2.2.1.1.-Aspectos generales de la figura impositiva en el derecho español 382

3.2.2.2.1.2.-Regimen de exenciones en materia de servicios públicos 384

3.2.2.2.1.3.-Regimen de bonificaciones en materia de servicios públicos 388

3.2.2.2.2.-La imposición directa en el ámbito comunitario 389
3.2.2.2.3.-Incidencia de la imposición directa en el ámbito de la prestación de servicios públicos 399

3.2.3.-La fiscalidad de los servicios públicos en la imposición directa: otras figuras impositivas..... 400
3.2.3.1.-El impuesto sobre la renta de los no residentes: incidencia en la prestación de servicios públicos.....400

3.2.4.-La fiscalidad de los servicios públicos en la imposición indirecta sobre el valor añadido 401
3.2.4.1.-El artículo 4.5 de la sexta directiva sobre el IVA 405
3.2.4.2.-Normas jurídicas comunitarias de interés reguladoras sobre el IVA 405

3.2.4.3.-Referencias en la jurisprudencia Europea al IVA.....406

3.2.4.4.-Transposición en el derecho interno españoldel IVA.....406
3.2.4.4.1.-La Modificación operada por la Ley 28/2014 407

3.2.4.5.-La no sujeción a IVA de las formas prestadoras de servicios públicos: requisitos de la no sujeción a IVA de los prestadores de servicios públicos 413

3.2.4.6.-Requisitos subjetivos del prestador de servicio público en el IVA 417

3.2.4.7.-Otros aspectos de interés sobre el IVA 422

3.2.4.8.-Conclusiones sobre los requisitos de la no sujeción de formas prestadoras de servicios públicos 422

3.2.4.9.-El IVA en relación a las formas de prestación de servicios públicos 425
3.2.4.9.1.-Delegación de funciones públicas en particulares 425
3.2.4.9.2.-Ausencia de contraprestación 426

3.2.4.10.-El IVA y las diferentes formas de prestación de los Servicios públicos 426

3.2.4.11.-El IVA y la gestión directa 427
3.2.4.11.1.-En cuanto a los organismos autónomos.....428
3.2.4.11.2.-En cuanto a las entidades públicas empresariales.....428
3.2.4.11.3.-En lo que respecta a las sociedades mercantiles públicas 429
3.2.4.11.4.-En lo que respecta a las fundaciones 434

3.2.4.12.-El IVA y la gestión indirecta.....435
3.2.4.12.1.-El IVA en las concesiones administrativas.....436

3.2.4.13.-**El IVA y la encomienda de gestión a entes dependientes**..... 437

3.2.4.14**.-El IVA y los convenios de colaboración** 439

3.2.4.15.-**EL IVA y las exacciones relativas a los entes o gestores públicos prestadores de servicios públicos** 439

3.2.4.16.-El IVA y los supuestos especiales de exenciones, aplicables a actividades públicas. La exención del artículo 20.1.20º. La gestión urbanística 441

3.2.5**.-** La fiscalidad de los servicios públicos en la imposición indirecta especial en el derecho interno español 442

3.2.6**.-**La fiscalidad de los servicios públicos en la imposición indirecta**:**El impuesto de actos jurídicos documentados y transmisiones patrimoniales. Las exenciones de los entes públicos territoriales..... 451

3.3.-La fiscalidad de los servicios públicos en forma de contribuciones especiales.....453

3.3.1.-Las contribuciones especiales como categoría tributaria..... 454

4.-La fiscalidad de los servicios públicos: Exenciones, beneficios y bonificaciones fiscales asociadas.....475

4.1.-Exenciones fiscales de carácter general y no sectorial aplicables a formas prestadoras de servicios públicos 476

4.2.-Exenciones contempladas en el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) 477

4.3.-Exenciones objetivas aplicables a formas prestadoras de servicios públicos..... 477

4.4.-Exenciones subjetivas aplicables a formas prestadoras de servicios públicos..... 478

4.5.-Exenciones en el impuesto de construcciones, instalaciones y obras..... 481

4.6.-Exenciones en materia del impuesto sobre bienes inmuebles 483

4.7.-Exenciones en materia del impuesto sobre actividades económicas..... 483

4.8.-Exenciones fiscales de operadores públicos referidos en la jurisprudencia europea..... 484

4.9.-La fiscalidad de los servicios públicos en el derecho interno: régimen de las bonificaciones fiscales..... 490

4.9.1.-Beneficios temporales..... 490

4.9.2.-Beneficios permanentes 490

4.9.3.-Los beneficios fiscales de los servicios públicos en las tasas locales 491

CAPITULO III: EL CICLO DEL AGUA 495

1.-El ciclo del agua. Introducción general **..... 495**

1.1.-Los servicios públicos asociados al ciclo hídrico 498

1.1.1.-Los servicios públicos del ciclo del agua en la Unión Europea 500

1.2.-**El agua** 502

1.2.1.-Tipología de las aguas 506

1.2.2.-El agua como servicio de competencia local 507

1.2.3.-Naturaleza jurídica: El agua como bien de dominio público 509

1.2.4.-La calidad del agua 510

1.2.5.-El Plan Nacional de calidad de las aguas 512

1.2.6.-El Registro del agua 514

1.2.7.-El Programa AGUA 516

1.2.8.-Otros programas y planificaciones 516

1.3.-**Las cuencas hidrográficas**

1.3.1.-Aspectos generales 517

1.3.2.-Los organismos de cuenca 518

1.3.3.-Las cuencas hidrográficas en España 518

1.3.4.-La planificación hidrográfica 520

1.3.4.1.-El Plan Hidrológico Nacional 520

1.3.4.2.-El Plan Nacional de Calidad de las Aguas: Saneamiento y Depuración 522

2.- Los servicios públicos del ciclo del agua 524

2.1.-El suministro de agua potable a domicilio 524

2.2.-El suministro de agua a establecimientos comerciales y fabriles 526

2.3.-El suministro de agua para usos agrícolas, pecuarios y forestales 528

2.4.-El suministro de agua para usos de ocio 530

2.5.-El suministro de agua para actividades especiales 532

3.-Los servicios públicos de saneamiento y depuración del ciclo del agua 534

3.1.-El servicio de alcantarillado o saneamiento 534

3.2.-El servicio de depuración de aguas residuales 535
3.2.1.-La depuración de aguas en actividades especiales..... 539
3.2.2.-La reutilización de las aguas 540

4.-La normativa jurídica básica de aplicación al sector hídrico.....541

4.1.-Directiva 2000/60/CE, del parlamento europeo y del consejo de 23 de octubre de 2.000. Directiva 2014/101/UE, de 30 de octubre. LCEur\2014\1986 541

4.2.-Directiva 91/271/CEE, sobre tratamiento de aguas residuales urbanas**.....** 547
4.2.1.-Otras..... 550

4.3.-**La Ley del Agua **550
4.3.1.-La desalinización del agua para consumo..... 551

4.3.2.-**La Administración Hidráulica**..... 552
4.3.2.1.-Principios Generales 552
4.3.2.2.-Concepto de demarcación hidrográfica..... 553
4.3.2.3.-Las funciones pública del Estado en materia de aguas 553
4.3.2.4.-El Consejo nacional del Agua..... 554
4.3.2.5.-El organismo de Cuenca 555

4.3.3.-La Planificación Hidrológica 556

4.3.4.-El Plan Hidrológico Nacional 558

4.3.5.-Usos privativos y concesionales. La concesión del agua..... 558

4.3.6.-Las prioridades de usos del agua..... 559

4.3.7.-**Otros contenidos de la Ley de Aguas** 560
4.3.7.1.-Comunidades De Usuarios..... 560
4.3.7.2.-Protección Del Dominio Público Hidráulico 561
4.3.7.3.-Concepto De Contaminación Hidráulica 561
4.3.7.4.-La Policía de Aguas 562
4.3.7.5.-Los Vertidos..... 563
4.3.7.6.-El Régimen Económico Financiero 564
4.3.7.7.-El Régimen Sancionador..... 564
4.3.7.8.-Las Obras Hidráulicas..... 565
4.3.7.9.-Las Sociedades Estatales Del Agua 565

4.4.-El Real Decreto Ley 11/1995 566

4.5.-El Real Decreto 509/1996 568

4.6.-La Ley 10/2001, del Plan Hidrológico Nacional..... 568

4.7.-El Real Decreto 849/1986, de 11 de octubre..... 570

4.8.-El Real Decreto 670/2013, de 6 de septiembre 570

4.9.-Otras normas jurídicas del ciclo del agua. 570

4.9.1.-El Real Decreto 907/2007, de 6 de julio, que aprueba el Reglamento de Planificación Hidrológica. 571

5.-Las formas de prestación de servicios públicos en el ciclo hídrico o del agua 572

5.1.-La gestión directa de los servicios hídricos 572

5.1.1.-La gestión directa indiferenciada 572

5.1.2.-La gestión por organismo autónomo 572

5.1.3.-La gestión por entidad pública empresarial 573

5.1.4.-La gestión por sociedad mercantil enteramente pública 574

5.1.5.-La gestión consorciada de los servicios hídricos 575
5.1.5.1.-La figura de los consorcios en la esfera local 578

5.1.6.-La gestión mancomunada de los servicios hídricos 582

5.2.-La gestión indirecta de los servicios hídricos 582

5.2.1.-Por concesión administrativa 583

5.2.1.1.-Aspectos específicos de la concesión administrativa del servicio de aguas 583

5.2.1.2-Los Términos de la Concesión.....583

5.2.1.3.-**Alteración de la concesión** 584
5.2.1.3.1.-El Ius variandi 584
5.2.1.3.2.-El Factum Principis.....584
5.2.1.3.3.-El riesgo imprevisible 586

5.2.1.4.-El equilibrio económico del contrato de concesión y su mantenimiento.....586

5.2.1.5.-Aspectos específicos de la concesión en los servicios de agua 590

5.2.2.-Por sociedad de economía mixta 591

5.2.3.-**Por otras formas** 593
5.2.3.1.-El contrato de concesión de obra pública 593
5.2.3.2.-El contrato de colaboración público privada (CPPI) 596

5.2.3.3.-Los convenios de colaboración.....599

CAPÍTULO IV.-LA FISCALIDAD DEL CICLO DEL AGUA 601

1.-Introducción 601

1.1.-El principio de recuperación de costes 607
1.1.1.-El esquema general de la recuperación de costes 611
1.1.1.1.-**Tributación estatal** 611
1.1.1.1.1.-**Contribuciones especiales estatales** 611
1.1.1.1.1.1-El canon de regulación 611
1.1.1.1.1.2.-La tarifa de utilización del agua 611
1.1.1.1.2.-**Tasas estatales** 612
1.1.1.1.2.1.-El canon por utilización privativa del dominio público hídrico 612
1.1.1.1.2.2.-El canon por utilización de las aguas continentales, para la producción de energía eléctrica 613
1.1.1.1.2.3.-El canon de control de vertidos 613
1.1.1.1.3-**Otras figuras tributarias estatales** 614
1.1.1.1.3.1.-El canon de vertidos al dominio público marítimo-terrestre (DPMT) 614
1.1.1.1.3.2.-Canon de ocupación del dominio público marítimo terrestre (DPMT) 614
1.1.1.1.3.3.-La Ley 15/2012, de 27 de diciembre 614
1.1.1.1.3.3.1.-El impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica 616
1.1.1.1.3.3.2.-El impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica 616
1.1.1.1.3.3.3.-El impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas 617
1.1.1.1.3.3.4.-El canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica 617
1.1.1.2.-**Tributación autonómica** 618
1.1.1.2.1.-**Impuestos autonómicos** 618
1.1.1.2.1.1.-El canon de saneamiento autonómico 618
1.1.1.2.1.2-El canon del agua autonómico 618
1.1.1.2.2.-**Tasas autonómicas** 618
1.1.1.2.2.1.-El coeficiente de vertido autonómico o canon de vertido 618
1.1.1.2.2.2.-El canon autonómico de aducción 619
1.1.1.2.3.-**Otras figuras tributarias autonómicas** 619
1.1.1.2.3.1.-El impuesto sobre vertidos de aguas al litoral 619

1.1.1.2.4-Otras figuras tributarias 619

1.1.1.3.-**Tributación local** 619

1.1.1.3.1.-**Tasas locales** 619
1.1.1.3.1.1.-La tasa del servicio municipal de abastecimiento de agua potable.....619
1.1.1.3.1.2.-La tasa municipal del servicio de alcantarillado.....620
1.1.1.3.1.3.-La tasa municipal del servicio de depuración de aguas residuales 620

1.1.1.3.2.-**Las contribuciones especiales locales** 620
1.1.1.3.2.1.-Las contribuciones especiales de ámbito local 620

2.-Aspectos generales 621

2.1.-Derivaciones de la fiscalidad en el ciclo hídrico.....621
2.1.1.-La extrafiscalidad.....621
2.1.2.-La Parafiscalidad.....623

2.2.-La fiscalidad del agua en el derecho comunitario 625

2.2.1.-El artículo 9 de la Directiva del agua.....625

2.2.2.-La tributación del ciclo hídrico en la Unión Europea..... 629
2.2.2.1.-Los principios de subsidiariedad y proporcionalidad en la Unión Europea respecto de la tributación del agua.....629
2.2.2.2.-La fiscalidad sobre la captación de aguas (water abstraction charges).....632
2.2.2.3.-La fiscalidad sobre el consumo del agua (water use charges) 632
2.2.2.4.-La fiscalidad sobre el impacto medioambiental del consumo hídrico (water pollution fee o water effluent charges).....633
2.2.2.5.-La fiscalidad por incumplimiento de la normativa reguladora (fee for non compliance) 633
2.2.2.6.-La fiscalidad del agua en el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte 633
2.2.2.7.-La fiscalidad del agua en la República de Francia.....635
2.2.2.8.-El caso singular de la República de Irlanda 636

2.3.-La fiscalidad activa del agua en el derecho estatal español..... 637

2.4.- La fiscalidad activa del agua en el ámbito territorial autonómico español..... 639

2.4.1.-La imposición autonómica 640

2.4.2.-Especial referencia al canon autonómico de saneamiento asociado al ciclo hídrico 644

2.4.2.1.-**El Canon Autonómico de Saneamiento**..... 646
2.4.2.1.1-El Canon de Saneamiento y la doble imposición..... 648
2.4.2.1.2.-El Canon de Saneamiento y la compensación tributaria 651
2.4.2.1.3.-El Canon de Saneamiento y el IVA 652

2.4.2.2.-El Canon Autonómico en Extremadura. Un Ejemplo Territorial Prototípico en el ámbito autonómico Español. 657

2.4.2.3.-Relaciones entre la Tasa Municipal y el Canon Autonómico 661

2.4.3.-El canon autonómico de aducción 662

2.4.4.-El canon autonómico de depuración 663

2.4.5.-El canon del agua de Cataluña 663

2.4.6.-El impuesto sobre vertidos de agua al litoral 668

2.5.-La fiscalidad de las obras hidráulicas 669

3.-Las figuras tributarias en general y su asociación al ciclo hídrico..... 671

3.1.-Las tasas en el ciclo hídrico. La dicotomía tasa o tarifa, tarifa o precio privado 671

3.1.1.-Las tasas estatales del ciclo hídrico en el Reino de España 676
3.1.1.1.-El canon por utilización privativa del dominio público hídrico 677
3.1.1.2.-El canon por utilización de las aguas continentales, para la producción de energía eléctrica 680
3.1.1.3.-El canon de control de vertidos 681

3.1.2.-Las tasas municipales del ciclo hídrico en el Reino de España 685
3.1.2.1.-El coste en las tasas por servicios de agua en los municipios 703
3.1.2.1.1.-La homogenización estatal de costes. La Orden HAP/2075/2014, de 5 de noviembre, y la Resolución del Ministerio de Hacienda de 23 de junio de 2015 708

3.1.2.2.-Las tasas del servicio de suministro de agua a domicilio 723
3.1.2.2.1.-Suministro de agua en alta y en baja 723
3.1.2.2.2-Aspectos generales de la imposición local 724

3.1.2.2.3.-**Especialidades de los elementos tributarios** 725
3.1.2.2.3.1.-Consumo mínimo.....727
3.1.2.2.3.2.-Factores estructurales y no estructurales 729
3.1.2.2.3.3.-La lectura de contadores 730
3.1.2.2.3.4.-Compatibilidad de la tasa del agua 733
3.1.2.2.3.5.-Suspensión de la prestación del servicio.....734
3.1.2.2.3.6.-Servicio de prestación obligatoria.....735

3.1.2.2.4.-Reserva legal.....735

3.1.2.2.5.-Contraprestación tributaria 735
3.1.2.2.5.1.-Pertinencia de la imposición de una tasa 736

3.1.2.2.6.-Elementos tarifarios de la tasa 737

3.1.2.2.7-Modificación de la tasa 738

3.1.2.2.8.-Los principios rectores básicos del ámbito tarifario de la tasa por el suministro de agua 739

3.1.2.2.9.-El estudio económico financiero en la determinación de las tasas por suministro de agua potable a domicilio 742

3.1.2.1.9.1.-Límites legales para la fijación de las tarifas deducidas del estudio económico financiero.....742

3.1.2.1.9.1.1.-El Principio de equivalencia 744
3.1.2.1.9.1.2.-El Principio de estimación razonable.....747
3.1.2.1.9.2.-Sistemática de fijación de las tarifas dependiendo de las formas de gestión.....747
3.1.2.1.9.2.1.-El beneficio industrial del operador privado.....748

3.1.2.3.-Lastasas municipales del ciclo hídrico de los servicios de saneamiento 751

3.1.2.4-Las tasas municipales del ciclo hídrico de los servicios de depuración de aguas residuales 757

3.1.2.5.-La relación entre los conceptos de tasa, tarifa y precio 762

3.1.2.6-Análisis comparativo de los sistemas de facturación.....762

3.1.3.-Interferencia de las comunidades autónomas en el régimen fiscal de las tasas locales**. **766
3.1.3.1.-El caso de Castilla La Mancha.....766

3.2.-Las contribuciones especiales asociadas a los servicios públicos del ciclo hídrico 771

3.2.1-Para obras públicas hidráulicas.....774

3.2.2.-Para ampliación y establecimiento de servicios..... 774

3.2.3.-Figuras tributarias estatales con naturaleza jurídica de contribuciones especiales. El canon estatal de regulación del agua 775

3.2.4.-Figuras tributarias estatales con naturaleza jurídica de contribuciones especiales. La tarifa estatal de regulación del agua 777

3.2.5.-Figuras tributarias estatales con naturaleza jurídica de contribuciones especiales. Aspectos comunes a ambas exacciones estatales de derecho público 778

3.2.6.-La fiscalidad de las obras hidráulicas por gestor indirecto.....784
3.2.6.1.-La fiscalidad en el contrato de concesión de obra pública en el sector hídrico..... 784
3.2.6.2.-La fiscalidad en el contrato de colaboración pública privada..... 785

4.-La naturaleza jurídica del precio del agua en el Reino de España..... 786

4.1.-Introducción..... 786

4.1.1.-Hitos jurídicos
4.1.1.1.-El Reglamento de servicios de 17 de junio de 1.955 786
4.1.1.2.-La Ley Reguladora de las Haciendas Locales de 28 de diciembre de 1.988 787
4.1.1.3.-La Ley de Tasas y Precios Públicos de 1.989..... 788
4.1.1.4.-La Sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de diciembre de 1.995 788
4.1.1.5.-Potestad tributaria y potestad tarifaria 789

4.2- La naturaleza jurídica del precio del agua en las formas de gestión directa.....789
4.2.1.-La naturaleza jurídica del precio del agua en las formas de gestión directa por empresa pública. 790
4.2.2.- La naturaleza jurídica del precio del agua en las formas de gestión directa por consorcio.. 793

4.3.- **La naturaleza jurídica del precio del agua en las formas de gestión indirecta** 794
4.3.1.-La naturaleza jurídica del precio del agua en la forma de gestión indirecta por concesión administrativa. 801

4.3.2.-La naturaleza jurídica del precio del agua en la forma de gestión indirecta por sociedad de economía mixta..... 815

4.3.3.-La naturaleza jurídica del precio del agua en la forma de gestión indirecta por otras modalidades. 816

4.3.4.-Una opción clara del legislador autonómico a favor del concepto de precio....816

CAPITULOV.-LA FISCALIDAD DEL CICLO DEL AGUA EN GALICIA....819

1.-La fiscalidad del ciclo hídrico en Galicia. Introducción....819

2.-Entes públicos gestores del ciclo hídrico en Galicia. Fiscalidad asociada....819

2.1.-Las conferencias hidrográficas. 819

2.1.1.-La demarcación MIÑO-SIL....822

2.1.2.-La demarcación del CANTABRICO....824

2.2.-La comunidad autónoma. Xunta de Galicia. 827

2.2.1.-Aguas de Galicia. 828

2.2.1.1.-El consejo para el uso sostenible del agua....831

2.2.1.2.-La demarcación GALICIA-COSTA....833

2.3.-La planificación hídrica de la comunidad autónoma. Fiscalidad asociada 834

2.3.1.-El Plan hidrológico GALICIA-COSTA 838

2.3.2.-El Plan del Agua de Galicia....839

3.-La gestión del servicio hídrico en el ámbito local gallego. Fiscalidad asociada....841

3.1.-Introducción 841

3.1.1.-Las formas de gestión de los servicios del agua en Galicia 844

3.1.1.1.-La gestión directa....849

3.1.1.1.1-Por la administración pública territorial 849

3.1.1.1.2.-Por organismo autónomo....849

3.1.1.1.3.-Por sociedad pública 850

3.1.1.1.4.-Por ente asociativo....853

3.1.1.1.4.1.-Por Mancomunidad intermunicipal 854

3.1.1.1.4.2.-Por consorcio..... 854

3.1.1.1.5.-Por la administración hidráulica 857

3.1.1.2.-La gestión indirecta..... 857
3.1.1.2.1.-Por concesión administrativa 858
3.1.1.2.2.-Por sociedad de economía mixta..... 862

3.2.-Suministro de agua en alta. Formas de gestión y Fiscalidad asociada..... 863
3.2.1.-Problematica de la gestión unilateral de los caudales intermunicipales 864

3.3.-Suministro de agua en baja. Formas de gestión y Fiscalidad asociada..... 881

3.4.-Saneamiento de aguas residuales. Formas de gestión y Fiscalidad asociada. 883

3.5.-Depuración de aguas residuales. Formas de gestión y Fiscalidad asociada..... 887

4.-Los ingresos asociados al ciclo hídrico en Galicia 889

4.1.-Los impuestos.....889

4.2.-Las tasas 889
4.2.1.-La tasa municipal del servicio de aguas en Galicia. 890
4.2.2.-La tasa municipal del servicio de saneamiento en Galicia. 892
4.2.3.-La tasa municipal del servicio de depuración de aguas en Galicia. 897

4.3.-Los tributos autonómicos..... 902
4.3.1.-El canon del agua 904
4.3.2.-El canon de vertido 914
4.3.3.-El Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada..... 916

4.4.-La promoción de infraestructuras hidráulicas en Galicia..... 920
4.4.1.-Las contribuciones especiales asociadas al sector hídrico en Galicia..... 920
4.4.2.-Planificación de infraestructuras del agua. 920

4.4.2.1.-Planificación de obras hidráulicas en el marco de la gestión urbanística. 922
4.2.2.1.1.-Un caso concreto.....922

4.5.-Los convenios de colaboración con los operadores del agua.....928

RESÚMEN DE LA EXPOSICIÓN 935

CONCLUSIONES.....1045

BIBLIOGRAFÍA.....1095

REPERTORIO DE DOCTRINA DGT 1105

REPERTORIO DE SENTENCIAS Y JURISPRUDENCIA 1113

REPERTORIO DE NORMATIVA JURÍDICA ESTATAL 2012-2015. X Legislatura 1129

REPERTORIO DE NORMATIVA COMUNITARIA RECIENTE.....1159

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

CAPITULO IV.-LA FISCALIDAD DEL CICLO HÍDRICO:

1.-INTRODUCCIÓN

La fiscalidad del ciclo del agua, fundamentalmente detenta una finalidad extrafiscal consistente en la obtención de fondos financieros o recursos públicos, para la ejecución de inversiones asociadas al ciclo hídrico, así como su explotación y mantenimiento, y por supuesto para financiar la prestación de los servicios del agua que son la finalidad de las mencionadas infraestructuras, y ello desde la doble perspectiva de la prestación pública de servicios, y la consecución de objetivos medioambientales.

La norma jurídica matriz, en que se basan las políticas fiscales del agua es el artículo 9 de la Directiva del agua*(Directiva 2000/60/CE, de 23 de octubre)*, sobre repercusión de los costes de los servicios del ciclo hídrico a los usuarios, que define los principios básicos sobre los que gira la fiscalidad del agua en la Unión Europea:

-El Principio de recuperación de costes.

-El Principio de quien contamina paga.

-El Principio de un uso eficiente de los recursos hídricos.

-El Principio de diferenciación de usos del agua según la tipología de consumidores.

-El Principio de planificación de los recursos hídricos.

I.-Se analizará, en primer lugar, en este capítulo introductorio, el hecho de la existencia de diferentes sujetos activos públicos de tributación, en un marco competencial propio: Son diferentes los elementos subjetivos territoriales que intervienen en la gestión del ciclo hídrico, y en consecuencia diferentes son las formas y tipologías de imposición, dependiendo del sujeto activo y del hecho imponible de la imposición.

En los países de la Unión Europea y de la zona Euro, existen diferentes mecanismos de tributación vinculados al suministro del agua, y a su tratamiento, y entre ellos podemos citar a los siguientes:

1º.-Los tributos que gravan la extracción o captación del agua.

2º.-Los tributos que gravan el uso del agua.

3º.-Los tributos que gravan el vertido y saneamiento de las aguas.

4º.-Los tributos que *gravan el impacto medioambiental del agua.*

II.-Se abordará en este capítulo, en un segundo lugar, la tributación con respecto al consumo final del producto hídrico:

Por una parte, los servicios de alcantarillado y depuración de aguas residuales, son servicios municipales, que tienen asociada la imposición de un tributo, consistente en una tasa. No obstante el servicio de depuración de aguas residuales puede ser objeto de prestación por la administración hidráulica, en cuyo caso se impone la obligación al usuario de satisfacer un tributo estatal o autonómico (dependiendo del ámbito territorial de la cuenca hidrográfica), que es incompatible con la existencia del tributo municipal por igual concepto o hecho imponible.

De otra parte la distribución de agua es uno de los servicios por lo que las entidades locales pueden establecer una tasa, según se dispone en el artículo 20.4.t) del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL). En la primera redacción de la Ley de Haciendas Locales (Ley 39/1988, de 28 de diciembre) las tarifas por la distribución y suministro de agua se encuadraban dentro de la categoría de los precios públicos.

La Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, modificada por la Ley 25/1998, de 13 de julio, modificó sustancialmente el contenido del artículo 20 de la Ley 39/1988, incluyendo el servicio de distribución de agua en el ámbito de los servicios susceptibles de contraprestación mediante tasa[635]. De mediar una concesión administrativa, como forma indirecta de prestación del servicio, la titularidad del servicio la sigue detentando el Ayuntamiento, por lo que la contraprestación económica por parte **de los usuarios tenía, de forma indubitada, la consideración de tasa, en la versión inicial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre[636].**

En su versión actual, la opinión mayoritaria, es que es este supuesto de gestión los precios satisfechos por los usuarios al gestor indirecto son constitutivos de un precio privado.

[635]La Ley 8/1989, fue modificada por el impacto de la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 185/1995, de 14 de diciembre.

[636]Modificado el artículo 2.2.a), por la Ley 4/2011, ya comentado en los capítulos precedentes I, II, y III

En el presente caso lo habitual es que las tarifas sean gestionadas y recaudadas por el concesionario del servicio. No obstante su fijación y modificación están sujetas a previo y preceptivo acuerdo del órgano competente de la entidad local, que se manifiesta, o bien a través de la ordenanza fiscal reguladora de la tasa[637], o bien de un precio autorizado, según sea la opción de cada caso concreto; de facto en la mayoría de los municipios que optan por esta forma de gestión, siguen a considerar que su gestor privado percibe de los usuarios la tasa fijada y ha sido escasa la aceptación en la práctica de la supresión del artículo 2.2.a) de la LGT de 2.003, que ha pasado prácticamente desapercibida en los Ayuntamientos de pequeña y mediana población, sin que por otra parte se hayan recibido instrucciones de actuación de carácter general por parte de las autoridades supervisoras.

La gestión y recaudación de la tasa por abastecimiento de agua por una empresa privada es asunto muy controvertido, cuestión que ha producido abundante doctrina jurisprudencial, siendo significativas la *STS de 31/10/1987 y 10/05/1988*, ambas previas a la entrada en vigor de la Ley 39/88, de 28 de diciembre (LHL).

¿Pueden cobrar las tasas del agua a los usuarios las empresas explotadoras del servicio?: Con la Ley 39/1988 en vigor[638] las sentencias del Tribunal Supremo de 29/01/1998 y 04/03/1998, entre otras muchas, se han pronunciado sobre este asunto.

En cualquier caso, y hasta la reforma de la LGT operada en 2.011, *la línea jurisprudencial dominante no ha cuestionado la posibilidad de que las tarifas del agua (cuotas tributarias de las tasas) puedan ser recaudadas por la empresa concesionaria*, sino que ha incidido en el tratamiento administrativo y jurídico del procedimiento, llegando a afirmar que la actuación de cobro por parte del concesionario no tiene la consideración de acto administrativo. En consecuencia, se precisa de un ámbito previo de actuación administrativa cual es la aprobación del padrón de la tasa por el órgano municipal. Hoy en día esta cuestión, ha sido reconsiderada, tras la mencionada reforma, como se ha mencionado en el epígrafe 2.1.2.1 del capítulo II.

Como se ha mencionado con anterioridad, la supresión del último párrafo del artículo 2.2.a) de la LGT por la Ley de Economía Sostenible, ha provocado el renacimiento de la discusión sobre la naturaleza jurídica de la prestación satisfecha por los usuarios del agua al gestor privado, y si la misma es en realidad un precio privado, sujeto a la política tarifaria de la administración.

[637] De prevalecer el carácter de precio privado, se daría un supuesto atípico en el que una Ordenanza Fiscal, tiene efectos de política tarifaria, cuando se desborda el ámbito de la gestión directa por entes de derecho administrativo.

[638] En su versión actual de Texto Refundido, aprobado por el RDL 2/2004, de 5 de marzo.

Cuestión que dista de ser pacífica al momento presente, y cuya controversia ha sido analizada en los capítulos I y II.

III.-Se valorará en tercer lugar el ámbito competencial del servicio del ciclo integral del agua, en sus diferentes modalidades: Como se menciono en anteriores apartados de este trabajo, el Texto refundido de la Ley de aguas considera a este como un recurso natural que se incluye dentro del dominio público del Estado, que sin embargo es objeto de prestación por parte de los municipios, en lo que respecta a los servicios básicos[639]**.**

Sobre esta aparente divergencia se han formulados diferentes teorías. Una de ellas es la relativa a que el agua es susceptible de aprovechamiento privativo sujeto a concesión administrativa, y que en consecuencia los municipios detentan una posición preferente para la obtención de la concesión por parte del Estado.[640]/[641]/[642]Otra opinión consiste en fundamentar la atribución competencial del servicio a las entidades locales sobre la base de un concepto integrador o amplio de Estado, que incorpora a las tres grandes personas jurídico públicas territoriales (*Estado, Comunidades Locales y Entidades Locales).*

Este razonamiento se fundamenta en que el Estado, como persona jurídico pública detenta la competencia exclusiva del régimen local básico de acuerdo a los preceptos constitucionales, distribuye el modo del uso del dominio público hidráulico de la forma que considera más acorde a principios de interés general y de eficiencia, y comparte los demás aspectos relacionados con el servicio hídrico con las demás personas jurídico publicas de base territorial, descentralizando competencias en el ámbito territorial inferior, que es el autonómico, y por último otorgando la competencia de gestión de la prestación al usuario final, en forma de Ley Básica[643], a la estructura estatal territorial local, que es la más cercana a los consumidores finales.

---

[639]**Real Decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas estatal.** Texto Refundido de la Ley de Aguas de 2001. Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio. RCL 2001\1824:

[640] MESTRE DELGADO., *"El servicio público de distribución de aguas".* Tratado de derecho municipal, ed. Civitas, Madrid, 1988.

[641]**TORNOS MAS**., *"Competencias municipales para la ordenación y gestión de los servicios públicos (especial referencia al suministro de agua, gas y electricidad)*", ed. Revista de Tributos Locales, nº 93, 2010.

[642]**GONZALEZ i BALLESTEROS, J.,** *"Títulos no concesionales para el aprovechamiento de agua de los municipios"*, ed. El Consultor, nº 5, 2005

[643]**Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local, Ley 7/1985, de 2 de abril.**

Por ello los municipios podrán establecer tasas y contribuciones especiales asociados al ciclo hídrico, aunque obviamente no pueden acordar establecer impuestos al carecer de potestad legislativa y no estar contemplada tales figuras en el marco de la potestad tributaria derivada.

Por lo que corresponde a los entes regionales son muchas las CCAA que tienen establecido un canon de saneamiento o figura similar, cuyo objetivo es incentivar el ahorro del agua y gravar el vertido de aguas residuales[644].

A través de esta fiscalidad se trata de conseguir los objetivos marcados por la Directiva marco del Agua, y la *Directiva 91/271/CEE, sobre tratamiento de aguas residuales urbanas*. En 2.008 eran 11 de 17 las comunidades autónomas que tenían establecido este tributo. Subyace sobre los mismos una doble finalidad controlar los vertidos de residuos o aguas residuales además de financiar los gastos de inversión y explotación de aquellas infraestructuras que son necesarias para el tratamiento de aguas residuales.

En este tributo autonómico existen diferentes sujetos involucrados. Por una parte el sujeto activo es la Comunidad Autónoma, si bien el ente gestor suele ser un organismo dependiente de la misma.

A su vez los entes gestores *(denominados entidades suministradoras)* que prestan efectivamente el servicio suelen ser los obligados a recaudar el canon *(sea como mandatario o sea como sustituto del contribuyente, según los casos)* con ocasión de la facturación del servicio al usuario final como sujeto pasivo del tributo, y que desde la perspectiva de obligado tributario final satisface en realidad dos tributos, una o varias tasas municipales y un canon autonómico. Además tal como se mencionó en capítulos anteriores si el ente gestor es una persona jurídico privada que detenta una concesión administrativa, la tasa girada al usuario tendrá la condición de tarifa y estará sujeta al impuesto sobre el valor añadido *(recordar que el servicio de abastecimiento de agua potable, en todo caso, está sujeto a IVA con independencia de la forma de gestión)*, impuesto que el ente gestor privado estará obligado a repercutir al usuario final.

[644] La imposición autonómica del agua deriva en obligatoria, para la concertación de convenios bilaterales con el Estado para la promoción de infraestructuras hidráulicas, dentro el ámbito integrador del principio de recuperación de costes. PROGRAMA A.G.U.A, y Plan de Calidad de las Aguas 2007-2015.

En el canon autonómico se suele establecer diferenciaciones en cuanto a las características subjetivas del sujeto pasivo u obligado tributario final, de igual forma que suele suceder en la tasa que grava el disfrute de los servicios del ciclo hídrico.

Normalmente se adopta el criterio de diferenciar entre usuarios domésticos y comerciales o industriales.

Los sistemas de cuantificación varían según la Comunidad Autónoma de que se trate, en especial, cuando se trata de usos industriales. La finalidad es revertir adicionalmente a la cuota tributaria la carga contaminante de la actividad industrial concreta.

En definitiva este canon grava indirectamente los vertidos de aguas residuales tomando como magnitud de cuantificación el agua consumida por el sujeto pasivo.

IV.-Se valorará en este capítulo en especial, los aspectos medioambientales relacionados con la tributación del agua:

Toda la tributación del agua, sea de ámbito estatal, autonómico o local, asume en cierta manera, y de forma más o menos directa, más o menos explícita, los aspectos de la tributación ambiental, fundamentándose en el principio de inspiración comunitaria de que ***quien contamina paga***.

El punto de partida de este aspecto de la tributación, es el concepto de medio ambiente, que ha sido desarrollado por la jurisprudencia constitucional en **Sentencia 102/1995, de 26 de junio**, que lo define, como *"el conjunto de circunstancias físicas, culturales, económicas, y sociales que rodean a las personas, ofreciéndoles un conjunto de posibilidades"*.

La constitución española de 1.978, eleva la protección del medio ambiente, al rango de principio inspirador o rector de la política social y económica, en su artículo 45[645]

[645] CE. **Artículo 45. [Medio ambiente]** 1. Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo.
2. Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva.
3. Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado.

1.1.-EL PRINCIPIO DE RECUPERACIÓN DE COSTES.

Se destaca en este apartado introductorio, por su importancia especial a lo largo de toda la exposición de este capítulo IV el principio de recuperación de costes del agua, sin perjuicio de que se efectuará una referencia al mismo en otras diferentes secciones y epígrafes de este capítulo.

En el conjunto de los ordenamientos jurídicos internos de los estados de la Unión Europea, se ha procedido a la recepción de este principio rector de las políticas públicas de costes asociados a los servicios del agua, el que a su vez se deberá implementar de acuerdo al principio de que quien contamina paga, estableciendo una naturaleza dual del precio de agua, como sostenibilidad financiera, y como política medioambiental.

No obstante la consecución de los objetivos dista de ser enteramente satisfactoria, como se reconoce en las propias evaluaciones de los Estados Miembros[646].

Este principio se regula en el artículo 9 de la Directiva marco del agua[647]

---

[646]**Libro blanco del agua, Secretaría de Estado de Aguas y Costas. Dirección General de Obras Hidráulicas y Calidad de las Aguas. Ministerio de Medio ambiente, Gobierno de España, 2000:**

Los problemas del actual régimen económico-financiero: "La eficacia recaudatoria de las exacciones es muy baja, lo que cabe ser atribuido no sólo al propio diseño conceptual del régimen económico-financiero, sino también a la baja efectividad del sistema de cobro de las exacciones (la recaudación se sitúa en torno al 50% de la facturación y, en muchos casos, con considerables retrasos). Esta circunstancia impide, en primer lugar, la recuperación de los recursos financieros necesarios para una adecuada vigilancia, control, administración, mantenimiento de las infraestructuras hidráulicas y protección del dominio público hidráulico.

En segundo lugar, muestra la escasa internalización de los costes generados en el proceso por parte de los usuarios. La relevancia de este hecho no radica únicamente en el plano de la generación de ingresos, sino, especialmente, en el de sus efectos económicos sobre la demanda.

En efecto, ninguna de las exacciones contempladas permite una gestión eficaz de la demanda, es decir, no induce a los usuarios a un comportamiento racional desde el punto de vista de la economía de unos recursos hídricos escasos. La complejidad (y a menudo casi imposibilidad técnica) del cálculo preciso de las cuantías de las exacciones, en la forma en que están planteadas, dificulta enormemente su aplicación.

[647]**Directiva 2000/60/CE, del Parlamento y del Consejo del 23 de octubre de 2000, denominada Directiva Marco del Agua, modificada por la Directiva 2014/101/UE. LCEur\2014\1986, artículo 9:** 1.Los Estados miembros tendrán en cuenta el principio de la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, incluidos los costes medioambientales y los relativos a los recursos, a la vista del análisis económico efectuado con arreglo al anexo III, y en particular de conformidad con el principio de que quien contamina paga.[647]

Los Estados miembros garantizarán, a más tardar en 2010:
A.-Que la política de precios del agua proporcione incentivos adecuados para que los usuarios **utilicen de forma eficiente los recursos hídricos** y, por tanto, contribuyan a los objetivos

De todo ello se deduce:

- La obligatoriedad de recepción de este principio en los ordenamientos jurídicos internos de los países miembros de la Unión Europea.
- El establecimiento de un marco temporal de recepción obligatoria, con referencia básica, al ejercicio anual de 2.010.
- *La fundamentación normativa del principio citado, se deriva de la Directiva Marco de Agua (DMA), y en concreto por su artículo 9.1 que impone la necesidad de que las políticas del precio del agua, deberán tener en cuenta el principio* ***de recuperación de costes*** *y el* ***principio de quien contamina paga****.* Dicha normativa significa un marco temporal de implementación de dichos principios, por el cual se establece que para el año 2010, los Estados Miembros de la U.E deben asegurar que los precios del agua incorporen incentivos para un uso eficiente del agua y una contribución adecuada de los diferentes usos al coste de los servicios.

---

medioambientales de la presente Directiva,

B.-**Una contribución adecuada de los diversos usos del agua, desglosados, al menos, en industria, hogares y agricultura**, a la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, basada en el análisis económico efectuado con arreglo al anexo III y teniendo en cuenta el principio de que quien contamina paga. Al hacerlo, los Estados miembros podrán tener en cuenta los efectos sociales, medioambientales y económicos de la recuperación y las condiciones geográficas y climáticas de la región o regiones afectadas.

2. Los Estados miembros incluirán en los planes hidrológicos de cuenca información sobre las medidas que tienen la intención de adoptar para la aplicación del apartado 1 y que contribuyan al logro de los objetivos medioambientales de la presente Directiva, así como sobre la contribución efectuada por los diversos usos del agua a la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua.

3. Lo dispuesto en el presente artículo no impedirá la financiación de medidas preventivas o correctivas específicas con objeto de lograr los objetivos de la presente Directiva.

4. Los Estados miembros no incumplirán la presente Directiva si deciden no aplicar, de acuerdo con prácticas establecidas, las disposiciones de la segunda frase del apartado 1 y, a tal fin, las disposiciones correspondientes del apartado 2, para una determinada actividad de uso de agua, siempre y cuando ello no comprometa ni los fines ni el logro de los objetivos de la presente Directiva. Los Estados miembros informarán en los planes hidrológicos de cuenca de los motivos por los que no han aplicado plenamente la segunda frase del apartado 1.

Cuestión que a su vez se refiere en el considerando número 38 de esta norma jurídica comunitaria, de la siguiente forma: (38) El uso de instrumentos económicos por los Estados miembros puede resultar adecuado en el marco de un programa de medidas.

El principio de recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, incluidos los costes medioambientales y los relativos a los recursos asociados a los daños o a los efectos adversos sobre el medio acuático, deben tenerse en cuenta, en particular, en virtud del **principio de que quien contamina paga**. Con este fin, será necesario un análisis económico de los servicios del agua basado en previsiones a largo plazo de la oferta y la demanda de agua en la demarcación hidrográfica.

- La exigencia de la DMA, no consiste en una recuperación de la totalidad de los costes de los servicios del agua *(desde la perspectiva de la autofinanciación)*, sino que exista una adecuada correspondencia entre los costes e ingresos asociados a los servicios del agua, y que se promuevan incentivos económicos adecuados para prevenir la contaminación y fomentar un uso eficiente del agua. En el artículo 9.2 de la DMA, se regula la obligatoriedad de implementar los principios que informan el precio del agua en los instrumentos de planificación hidrológica, derivándose tal obligación a los diferentes usos del agua.
- El ordenamiento jurídico interno del Estado Español ha recepcionado esta obligatoriedad en el Texto refundido de la Ley de Aguas (TRLA) y en el Reglamento de Planificación Hidrológica (RPH*), señalándose en el plan hidrológico la norma jurídica contenida en el capítulo 7 de la Instrucción de Planificación Hidrológica (Orden ARM/2656/2008) que describe la metodología a seguir en el análisis de la recuperación de costes*[648].

Estos principios rectores de la política fiscal medioambiental de la Comunidad Autónoma en materia de aguas, han provocado la necesidad de su recepción en el derecho interno de los países miembros de la U.E, y en la definición de los elementos de planificación. Desde esta perspectiva, uno de los objetivos del Plan Nacional de Calidad de las Aguas: Saneamiento y Depuración (2005-2015), es que las Comunidades Autónomas, deben asumir la necesidad de realizar las tareas jurídicas de imposición de los cánones autonómicos de saneamiento, antes de la signatura de los convenios bilaterales Estado-CCAA de realización de infraestructuras hídricas y gestión de servicios.

Los principios de recuperación de costes, en cualquier caso, se han mostrado insuficientes y poco operativos tanto en Europa como en otros derechos comparados.

Sobre esta insuficiencia de la aplicación práctica del principio de recuperación de costes, existe una amplia referencia en los anales existentes en la materia, pudiéndose citar, a título de mero ejemplo la siguiente:

En 1994 el Sr. Daniel P. Beard, Director del *Bureau of Reclamation*, sin duda la más importante y prestigiada institución pública norteamericana en materia de planificación y gestión hidráulica,

[648]**Orden ARM/2656/2008, de 10 de septiembre. RCL 2008\1632, Preámbulo**: la instrucción se compone de nueve apartados y siete anexos. Tras un epígrafe introductorio de disposiciones generales, el resto de los apartados se organiza siguiendo las secciones del capítulo I del título I del Reglamento de la Planificación Hidrológica. Así, se regulan sucesivamente las cuestiones relativas a la descripción general de la demarcación hidrográfica, los usos y presiones antrópicas significativas, las zonas protegidas, el estado de las aguas, los objetivos medioambientales, la recuperación de costes, los programas de medidas y otros contenidos de diverso alcance.

en su discurso ante la Comisión Internacional de grandes presas reunida en Durban (Sudáfrica), declaraba ante la sorpresa de muchos delegados de todo el mundo:

"La Agencia Federal de Recuperación de los Estados Unidos (USBR-Bureau of Reclamation) fue creada como un organismo de construcción de obra pública hidráulica. Los resultados de nuestro trabajo son bien conocidos: las presas de Hoover, Glen Canyon, Grand Coulee y otras fueron construcciones monumentales que son motivo de orgullo para nuestro país y nuestros empleados. Sin embargo, en los últimos dos años hemos llegado a la conclusión de que debemos efectuar cambios significativos en el programa de la USBR. Una premisa para nuestro programa fue que los costes de los proyectos fueran reembolsados. Ahora nos hemos dado cuenta que los costes de construcción y operatividad de proyectos de gran envergadura no pueden recuperarse... Con el tiempo, nuestra experiencia práctica nos ha dado una apreciación más clara sobre los impactos medioambientales de los proyectos de gran envergadura que desarrollamos. Fuimos lentos en reconocer estos problemas, y aún estamos aprendiendo cuán agresivos son y cómo corregirlos. También nos hemos dado cuenta de que existen diferentes alternativas para solucionar los problemas de uso del agua, que no implican necesariamente la construcción de presas. Las alternativas no estructurales son a menudo menos costosas de llevar a cabo y pueden tener un menor impacto ambiental [...]

El resultado ha sido que la época de construcción de presas en los EEUU ha tocado a su fin [...]*".*

1.1.1.-EL ESQUEMA GENERAL DE LA RECUPERACIÓN DE COSTES.

De todo lo expuesto y sirviendo como línea conductora de la exposición de este capítulo y del siguiente, se puede establecer la siguiente sistemática de los tributos asociados al ciclo hídrico, que se imponen en virtud de los principios rectores del artículo 9 de la DMA*(principio de recuperación de costes y de quien contamina paga)*, sin perjuicio de la existencia de antecedentes de imposición con anterioridad a la recepción en el ordenamiento jurídico interno de la normativa maco comunitaria en materia de aguas.

1.1.1.1.-TRIBUTACIÓN ESTATAL

1.1.1.1.1.-CONTRIBUCIONES ESPECIALES ESTATALES

1.1.1.1.1.1-EL CANON DE REGULACIÓN

Es un tributo aplicable a los sujetos pasivos que *sean directamente beneficiados por las obras de mejora financiadas por el Estado*, *de las obras en el dominio público hidráulico*, trátese de aguas en superficie o de aguas subterráneas. Se regulan en el artículo 114.1 del TRLA.

Su naturaleza jurídica es la propia de una contribución especial, dado que su exacción tiene como fundamento los beneficios especiales derivados de las obras de regulación de aguas superficiales o subterráneas realizadas por el Estado.

Se examinará pues en detalle en la sección dedicada a esta tipología tributaria. Se analizará esta figura en el epígrafe 3.2.3.

Por lo tanto su objetivo es o compensar los costes de la inversión que adquiere el Estado, a través de los organismos de la administración hidráulica, para poder financiar la ejecución de tales obras, además de asumir los gastos de explotación y conservación de las obras de regulación, siendo los sujetos activos las Confederaciones hidrográficas.

La diferencia con la figura tributaria que se expondrá a continuación reside en el objeto del tributo, en cuanto al destino de la acción inversora del Estado de carácter hidráulico, de tal forma que si se trata de obras en el dominio público hidráulico que afecten a la mejora de la regulación de los caudales hídricos, o a instalaciones de cualquier género que los potencien o beneficien, estaremos a hablar del canon de regulación y si se trata de otra topología de obras hidráulicas, que no afecten a ese demanio de los caudales, sea cuales sean estas, y cuyo objeto sea favorecer el aprovechamiento del agua y su disponibilidad a favor de los sujetos pasivos, se aplicará la imposición de la tarifa del agua[649]

1.1.1.1.1.2.-LA TARIFA DE UTILIZACIÓN DEL AGUA

Esta exacción, como establece el artículo 114.2 TRLA, *grava a los beneficiados por obra financiadas total o parcialmente a cargo del Estado, incluidas las relacionadas con la corrección del deterioro del dominio público hidráulico derivado de su utilización, y por el concepto de la disponibilidad o uso del agua*. Está destinada a compensar los costes de inversión que soporte la Administración estatal y a atender los gastos de conservación y explotación de las obras. Se analizará esta figura en el epígrafe 3.2.3.

1.1.1.1.2.-TASAS ESTATALES

1.1.1.1.2.1.-EL CANON POR UTILIZACIÓN PRIVATIVA DEL DOMINIO PÚBLICO HÍDRICO

Existen otras figuras de ámbito estatal como es el "Canon de Utilización de Bienes del DPH". Su naturaleza jurídica es la propia de una tasa que grava la utilización, ocupación o aprovechamiento del DPH, teniendo en cuenta el rendimiento que reporte la actividad generada.

[649] **ANEXO IX DE RECUPERACIÓN DE COSTES DEL PLAN HIDROLÓGICO DE LA DEMARCACIÓN DEL CANTÁBRICO, PUBLICADO POR EL MINISTERIO DE AGRICULTURA DEL GOBIERNO DE ESPAÑA**: "*El canon de regulación es, en base al artículo 114.1 TRLA y el artículo 296.1 y 2 RDPH, un tributo que grava a los beneficiarios por las obras de regulación de las aguas superficiales o subterráneas realizadas total o parcialmente con cargo al Estado -incluidas las de corrección del deterioro del dominio público hidráulico- por la utilización de dichas infraestructuras para la disponibilidad o uso del agua. Está destinado a compensar los costes de la inversión que soporte la Administración estatal y atender los gastos de conservación y explotación de las obras. Según el artículo 297 RDPH, son objeto del canon de regulación las mejoras producidas por la regulación de los caudales del agua sobre los regadíos, abastecimiento de poblaciones, aprovechamientos industriales e instalaciones de cualquier tipo que utilicen los caudales que resulten beneficiados o mejorados por las obras hidráulicas de regulación. La obligación de pago, como indica el artículo 298 RDPH, es de carácter periódico y anual, y nace en el momento en que se produce la mejora o beneficio de los usos o bienes afectados, bien sea directa o indirectamente.*

El destino de esta figura es la protección y mejora del Dominio Público Hidráulico (DPH). Se regula en el artículo 112 de la Ley de Aguas estatal[650]. Se analizará esta figura en la sección tercera, epígrafe 3.1.0.1.

Se trata de una tasa a favor del organismo de cuenca que *se devengara cuando sean susceptibles de concesión demanial la ocupación efectiva de los bienes del dominio público hidráulico*.

Consiste en un tributo finalista que tiene como objeto la financiación de la mejora y protección del mencionado dominio público hidráulico. Se regulan en el artículo 112 del texto refundido de la Ley de Aguas estatal.

1.1.1.1.2.2.-EL CANON POR UTILIZACIÓN DE LAS AGUAS CONTINENTALES, PARA LA PRODUCCIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA

Consiste en una tasa que grava la *utilización y aprovechamiento de los bienes de dominio público, para la producción de energía eléctrica en barras de central* Se regula en el artículo 112.bis de la Ley de Aguas estatal, y consiste en una tasa que grava la utilización y aprovechamiento de los bienes de dominio público a que se refiere el párrafo a) del artículo 2 de la presente ley, para la producción de energía eléctrica en barras de central. Se analizará esta figura en la sección tercera, epígrafe 3.1.0.2.Fue creado por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre.

1.1.1.1.2.3.-EL CANON DE CONTROL DE VERTIDOS

Es un tributo asociado al ciclo hídrico que se configura como una tasa *que grava el vertido de aguas residuales a los cauces de agua.* Se regulan en el artículo 113 del Triase analizará esta figura en la sección tercera, epígrafe 3.1.0.3.

---

[650] 1. La ocupación, utilización y aprovechamiento de los bienes del dominio público hidráulico incluidos en los párrafos b) y c) del artículo 2 de la presente Ley, que requieran concesión o autorización administrativa, devengarán a favor del Organismo de cuenca competente una tasa denominada canon de utilización de bienes del dominio público hidráulico, destinada a la protección y mejora de dicho dominio. Los concesionarios de aguas estarán exentos del pago del canon por la ocupación o utilización de los terrenos de dominio público necesarios para llevar a cabo la concesión.

6. En el supuesto de cuencas intercomunitarias este canon será recaudado por el Organismo de cuenca o bien por la Administración Tributaria del Estado, en virtud de convenio con aquél. En este segundo caso la Agencia Estatal de la Administración Tributaria recibirá del Organismo de cuenca los datos y censos pertinentes que faciliten su gestión, e informará periódicamente a éste en la forma que se determine por vía reglamentaria. El canon recaudado será puesto a disposición del Organismo de cuenca correspondiente.

1.1.1.1.3-OTRAS FIGURAS TRIBUTARIAS ESTATALES

1.1.1.1.3.1.-EL CANON DE VERTIDOS AL DOMINIO PÚBLICO MARÍTIMO-TERRESTRE (DPMT)

Como figuras tributarias relacionadas, se puede mencionar el canon de vertidos al dominio público marítimo terrestre, regulado en el artículo85 de la Ley 22/1988, de 28 de julio, de Costas, modificada por la Ley 2/2013, de 29 de mayo.

Se trata de un tributo que grava los vertidos contaminantes al dominio público marítimo-terrestre, y cuyo producto recaudatorio corresponde a las comunidades autónomas.

1.1.1.1.3.2.-CANON DE OCUPACIÓN DEL DPMT

Se regula en el artículo 84 de la Ley de Costas, anteriormente mencionada.

Los autores **CARMEN TRUEBA, JAIME VALLÉS, y ANABEL ZÁRATE**, en el trabajo, "Tributación ambiental: El caso del agua en Aragón", publicado por la Fundación Economía Aragonesa, documento de trabajo nº 48/2008, realizan la siguiente síntesis:

"*En concreto a nivel estatal el Texto Refundido de la Ley de Aguas establece los siguientes el* ***Canon de utilización de los bienes del dominio público hidráulico*** *(tasa que se paga por la ocupación, utilización y aprovechamiento de los bienes del dominio público hidráulico, que requieran concesión o autorización administrativa), el* ***canon de control de vertidos*** *(tasa destinada al estudio, control, protección y mejora del medio receptor de cada cuenca hidrográfica), el* ***canon de regulación del agua****(contribución especial que se aplica sobre los beneficios especiales derivados de las obras de regulación de aguas superficiales o subterráneas realizadas por el Estado) y la* ***tarifa de utilización del agua*** *(contribución especial que grava la realización por el Estado de obras hidráulicas que faciliten la disponibilidad o el uso del agua, incluidas las de corrección del dominio público hidráulico derivado de su utilización)".*

1.1.1.1.3.3.-LA LEY 15/2012, DE 27 DE DICIEMBRE.

Este texto legal tiene una repercusión decisiva en la fiscalidad del ciclo del agua, aunque no de forma exclusiva, ya que afecta en forma genérica a la fiscalidad del sector energético, pero en cualquier caso parte de los factores de producción energética están asociados al ciclo hídrico. De facto la denominación de la Ley es la de medidas para la sostenibilidad energética, y modifica la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales, así como el Real

Decreto Ley 1/2001, de 20 de julio, que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas. Su justificación y de acuerdo a su preámbulo se puede resumir de la siguiente forma:

- El objetivo de la Ley es armonizar el sistema fiscal español "con un uso más eficiente y respetuoso con el medioambiente y la sostenibilidad, valores que inspiran esta reforma de la fiscalidad, y como tal en línea con los principios básicos que rigen la política fiscal, energética, y por supuesto ambiental de la Unión Europea".
- El fundamento de la Ley se basa en el artículo 45 de la Constitución (RCL 1978, 2836), "precepto en el que la protección de nuestro medio ambiente se configura como uno de los principios rectores de las políticas sociales y económicas"
- El contenido de la Ley se sintetiza en el preámbulo de forma que "se regulan tres nuevos impuestos: el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica y el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas; se crea un canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica; se modifican los tipos impositivos establecidos para el gas natural y el carbón, suprimiéndose además las exenciones previstas para los productos energéticos utilizados en la producción de energía eléctrica y en la cogeneración de electricidad y calor útil".
- **La Ley se dicta al amparo del ejercicio de competencias exclusivas del Estado: Disposición Final segunda. Título competencial:**

"La presente ley se dicta al amparo de la competencia exclusiva del Estado en materia de Hacienda General prevista en el artículo 149.1.14.ª de la Constitución Española (RCL 1978, 2836) , salvo lo dispuesto en el título IV que se dicta al amparo del artículo 149.1.22.ª de la Constitución que atribuye al Estado la competencia exclusiva en materia de legislación, ordenación y concesión de recursos y aprovechamientos hidráulicos cuando las aguas discurran por más de una Comunidad Autónoma"[651].

[651] **El esquema básico de la Ley es el siguiente**:

TÍTULO I. Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica [arts. 1 a 11]
TÍTULO II. Impuestos sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica y el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas [arts. 12 a 27].
TÍTULO III. Modificación de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150), de Impuestos Especiales [art. 28]
TÍTULO IV. Modificación del texto refundido de la Ley de Aguas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio (RCL 2001, 1824, 2906) [art. 29]

El ámbito territorial de estas nuevas figuras impositivas coincide con el territorio nacional sin perjuicio de los regímenes fiscales forales (artículos 2, 13 de la Ley).

Con carácter general los períodos impositivos coinciden con el año natural, y el devengo de los impuestos se produce el último día del período impositivo (artículos 7, 25 de la Ley).

1.1.1.1.3.3.1.-EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE LA PRODUCCIÓN DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA.

Se define en el preámbulo de la Ley de la siguiente forma: *"Este impuesto gravará la capacidad económica de los productores de energía eléctrica cuyas instalaciones originan importantes inversiones en las redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la energía que vierten a las mismas, y comportan, por sí o como resultas de la propia existencia y desarrollo de las tales redes, indudables efectos medioambientales, así como la generación de muy relevantes costes necesarios para el mantenimiento de la garantía de suministro.*

El impuesto se aplicará a la producción de todas las instalaciones de generación".

Conforme el artículo 1º de la Ley, *"el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica es un tributo de carácter directo y naturaleza real que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, a través de cada una de las instalaciones indicadas en el artículo 4 de esta Ley".*

Afecta a la tributación de las aguas de forma indirecta, ya que este impuesto es aplicable a la producción de energía eléctrica cualquiera que sea su fuente, origen, o régimen jurídico; afectando pues a la energía de origen hidroeléctrico.

1.1.1.1.3.3.2.-EL IMPUESTO SOBRE LA PRODUCCIÓN DE COMBUSTIBLE NUCLEAR GASTADO Y RESIDUOS RADIACTIVOS RESULTANTES DE LA GENERACIÓN DE ENERGÍA NUCLEOELÉCTRICA.

Se define en el artículo 12 de la Ley, relativo a la naturaleza del impuesto, de la siguiente forma: "*El impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica y el impuesto sobre el almacenamiento*

de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas son tributos de carácter directo y naturaleza real, que gravan las actividades que, integrando su respectivo hecho imponible, se definen en los artículos 15 y 19 de esta Ley".

Constituye el hecho imponible del impuesto la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica.

1.1.1.1.3.3.3.-EL IMPUESTO SOBRE EL ALMACENAMIENTO DE COMBUSTIBLE NUCLEAR GASTADO Y RESIDUOS RADIACTIVOS EN INSTALACIONES CENTRALIZADAS.

Se define en el artículo 19 de la Ley, relativo al hecho imponible, de la siguiente forma: "*Constituye el hecho imponible del impuesto la actividad de almacenamiento de combustible nuclear gastado y de residuos radiactivos en una instalación centralizada. A los efectos de este impuesto, se entenderá como almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos a toda actividad consistente en la inmovilización temporal o definitiva de los mismos, con independencia de la forma en que se realice, y como instalación centralizada a aquella que pueda almacenar estos materiales procedentes de diversas instalaciones u orígenes".*

1.1.1.1.3.3.4.-EL CANON POR UTILIZACIÓN DE LAS AGUAS CONTINENTALES PARA LA PRODUCCIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA.

Esta figura tributaria ya fue tratada en el subapartado 1.1.1.1.2.2. Pudiendo ahora destacar el siguiente aspecto adicional:

Disposición Transitoria primera. Adaptación de las concesiones hidroeléctricas: "*Lo dispuesto en el artículo 112 bis, que mediante esta Ley se añade en el texto refundido de la Ley de Aguas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, será de aplicación a los titulares de las instalaciones de producción de energía eléctrica que a la entrada en vigor de la misma sean titulares de una concesión hidroeléctrica. Las condiciones de tales concesiones deberán ser adaptadas a la nueva regulación establecida en dicho artículo 112 bis.*

1.1.1.2.-TRIBUTACIÓN AUTONÓMICA:

1.1.1.2.1.-IMPUESTOS AUTONÓMICOS:

1.1.1.2.1.1.-EL CANON DE SANEAMIENTO AUTÓNOMICO:

Este tributo grava la producción de aguas residuales, adoptando el criterio del uso del consumo de agua como recurso escaso y asociado al medio ambiente. Desde esta perspectiva se habla de una "ecotasa", aunque su naturaleza jurídica sea más bien la propia de un impuesto. En determinadas comunidades autónomas ha sido sustituido por otras figuras tributarias que se mencionaran a continuación. Se analizara en la sección segunda, Subsección 2.3, epígrafe 2.3.1, subepígrafe 2.3.1.1.

1.1.1.2.1.2-EL CANON DEL AGUA AUTONÓMICO

En determinadas comunidades autónomas el canon de saneamiento ha sido sustituido por otros tributos como el canon del agua y el canon de vertido, a fin de incidir en una mejor especialización fiscal del hecho imponible, diferenciando el uso del agua y sus repercusiones medioambientales, de la producción de aguas residuales y su depuración.

El hecho imponible es el mero uso del agua, sin ningún otro género de especificación. Se analizará en la sección 2ª de este capítulo, subepígrafe 2.3.1.5, el supuesto específico del canon del Agua de Cataluña.

Esta es la tipología aplicable al actual Canon del Agua, de la comunidad autónoma gallega, que se configura como un como un impuesto de carácter real, directo, y de finalidad extra fiscal. Su objeto es grava el consumo y el uso del agua en el territorio de la comunidad autónoma de Galicia. Se analizará en el Capítulo V, sección cuarta, epígrafe 4.3.1.

1.1.1.2.2-TASAS AUTONÓMICAS:

1.1.1.2.2.1.-EL COEFICIENTE DE VERTIDO AUTONÓMICO O CANON DE VERTIDO:

Se trata de un ingreso tributario finalista, cuya naturaleza jurídica es la propia de una tasa (generalmente), cuyo objeto es la financiación de las infraestructuras de depuración, que grava la utilización de los servicios prestados en esta fase del ciclo del agua por la comunidad autónoma.

Se debe observar que en este sentido en otras muchas comunidades autónomas este hecho imponible es absorbido por el canon de saneamiento anteriormente mencionado.

Se analizará en el subepígrafe 2.3.1.4, y el supuesto del tributo gallego en el capítulo IV, sección cuarta, epígrafe 4.3.2.

1.1.1.2.2.2.-EL CANON AUTONÓMICO DE ADUCCIÓN.

Este tributo solamente esta implementado en determinadas comunidades autónomas, y es constitutivo de una tasa una tasa y no de un impuesto.

Se configura, por lo tanto, como un tributo finalista destinado a financiar la implementación de las infraestructuras de obtención de agua en alta, en especial, las denominadas estaciones depuradoras de agua potable.

Se analizara en este capítulo en la sección 2ª, subepígrafe 2.3.1.3.

1.1.1.2.3.-OTRAS FIGURAS TRIBUTARIAS AUTONÓMICAS

1.1.1.2.3.1.-EL IMPUESTO SOBRE VERTIDOS DE AGUAS AL LITORAL.

Algunas comunidades autónomas han aumentado la tipología de tributos que inciden sobre el ciclo del agua, y uno de estos supuestos analizados, en el de la Comunidad Autónoma de Andalucía, donde la Ley 18/2003, de medias fiscales y administrativas, ha creado el impuesto sobre vertidos de agua al litoral, cuyo hecho imponible es la realización de vertidos (en especial los derivados del ciclo hídrico), a las aguas marítimas del litoral. Se analizará en este capítulo, en la sección 2, subepígrafe 2.3.1.6

1.1.1.2.4-OTRAS FIGURAS TRIBUTARIAS

Igualmente se analizará el impuesto autonómico gallego, sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada en el capítulo V, sección cuarta, Subsección 4.3, epígrafe 4.3.3.

1.1.1.3.-TRIBUTACIÓN LOCAL

1.1.1.3.1.-TASAS LOCALES

1.1.1.3.1.1.-LA TASA DEL SERVICIO MUNICIPAL DE ABASTECIMIENTO DE AGUA POTABLE A DOMICILIO.

Se trata de un tributo local, que grava el suministro de agua, debiéndose diferenciar, el supuesto del suministro del agua en alta, efectuada a través de la denominada red primaria,

que es la que se produce directamente del caudal de origen, previo tratamiento en una estación de agua potable a domicilio, y el suministro en baja que se produce en red secundaria, directamente al consumidor.

Son muchas las ordenanzas municipales que diferencian en su hecho imponible, en su base imponible, y en consecuencia en sus cuotas tributarias y tipos de gravamen, ambas prestaciones, ya que detentan la titularidad de ambos suministros al disponer de caudales propios autos gestionados.

1.1.1.3.1.2.-LA TASA MUNICIPAL DEL SERVICIO DE ALCANTARILLADO.

Su hecho imponible consiste en el vertido de aguas residuales particulares de un colector particular a un colector general, para su conducción a aliviaderos de las mismas, sea a plantas de tratamiento de depuración de aguas residuales

1.1.1.3.1.3.-LA TASA MUNICIPAL DEL SERVICIO DE DEPURACIÓN DE AGUAS RESIDUALES.

Consiste en una tasa cuyo hecho imponible es la depuración de las aguas residuales producidas por el sujeto pasivo, y cuantificadas por una presunción legal de producción total según el volumen de agua previamente consumida por el contribuyente.

1.1.1.3.2.-LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES LOCALES

1.1.1.3.2.1.-LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES DE ÁMBITO LOCAL.

Las contribuciones especiales, entre otras finalidades extrafiscales que le son propias, pueden estar habitualmente asociadas al ciclo hídrico para obtener la necesaria dotación de infraestructuras que la prestación de los servicios asociados requiere.

Esta necesidad de implementación de infraestructuras genera una necesidad de financiación, que aboca a los entes públicos a la imposición de tributos tales como las contribuciones especiales. Se ha analizado previamente determinadas figuras tributarias estatales asociadas al ciclo del agua, que detentan esta naturaleza jurídica, de una forma más o menos clara, y los municipios pueden utilizar esta figura tributaria genérica para financiar parcialmente (hasta un máximo del 90% del coste efectivo), la ejecución de obras hidráulicas para el establecimiento o ampliación de los servicios asociados al ciclo del agua.

2.- ASPECTOS GENERALES

Conforme establece y refiere el Libro Blanco del Agua[652], los recursos financieros asociados al agua, de naturaleza generalmente tributaria, se han demostrado ineficientes, y ello por diferentes causas, a saber:

A. La dificultad en la determinación cuantitativa, de los páramelos utilizados para la *determinación de la base imponible, y la cuota tributaria*
B. La baja eficiencia recaudatoria de las exacciones fiscales, que se sitúa en torno al 50% de las liquidadas
C. La baja incidencia de estos tributos sobre la regulación de la demanda del agua
D. La no consecución de los objetivos extrafiscales perseguidos con la imposición, citándose a modo de ejemplo, el canon de vertido, que no ha tenido incidencia relevante en garantizar un adecuado nivel de calidad de los ríos.

2.1.-DERIVACIONES DE LA FISCALIDAD EN EL CICLO HÍDRICO

2.1.1.-LA EXTRAFISCALIDAD

El precio del agua, ha sido denominado en determinados momentos históricos como arbitrio, y hoy en día existe una irrefrenable tendencia a utilizar denominaciones ajenas a las propias de las figuras tributarias definidas en la legislación básica en la materia (LGT), tales como exacciones, cánones, o tarifas, cuestión que ha sido explicada por determinados miembros de la doctrina, en el sentido de un refuerzo de la extra fiscalidad de los servicios asociados al agua, que implica la existencia de determinadas finalidades diferentes al mero deber de contribuir[653].

No obstante esta connotación, la doctrina dominante estima que no solamente existen en estas figuras de imposición una finalidad fiscal, ya que existe una faceta evidente de perseguir el objetivo de contribución o financiación social del gasto público, tanto en lo relativo a los costes de los servicios como a los de reposición de los daños ambientales que se produzcan como

[652]**Libro blanco del agua, Secretaría de Estado de Aguas y Costas. Dirección General de Obras Hidráulicas y Calidad de las Aguas. Ministerio de Medio ambiente, Gobierno de España, 2000.**Documento elaborado por la Secretaría de Estado de Aguas y Costas. Ministerio de Medio Ambiente. Gobierno de España.

[653]**Casado Ollero, G.: "*Los fines no fiscales de los tributos*",** en Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, IEF, Madrid, 1991, págs. 492 y 493.

consecuencia de la explotación de los recursos y de su consumo[654].La extrafiscalidad se define por la doctrina como el propósito del tributo de conseguir otras finalidades diferentes de la obtención de ingresos de derecho público[655].

Según la definición de VARONA ALABERT, J.E, en su obra "Extrafiscalidad y dogmática tributaria", *"no existe inconveniente en que esta función recaudatoria se combine con un propósito extrafiscal, que persiga otros fines de interés común amparados por la Constitución, tales como proteger la naturaleza (fiscalidad ecológica), redistribuir la renta, evitar la especulación de la vivienda, etc. Son compatibles en el tributo las finalidades fiscal y extrafiscal (art. 2.1, in fine, LGT), siempre que la segunda no anule a la primera hasta vaciarla de contenido, en cuyo caso el tributo perdería su naturaleza y se convertiría en una figura irregular".*

El ciclo del agua, se constituye como una acción pública donde tienen cabida amplias figuras tributarias, con finalidades diferentes o diversas[656] y no exclusivamente la recaudatoria. Por una parte se establece una diferenciación de los sujetos activos de imposición coexistiendo tributos de ámbito estatal, autonómico y local, que disponen de diferentes tipologías, denominaciones, finalidades, y elementos tributarios, entre ellos el elemento subjetivo de tales imposiciones, deduciéndose por definición legal en lo que se refiere a un mismo sujeto pasivo la compatibilidad o no entre los mismos.

En resumen en la fiscalidad del agua coexisten diferentes instrumentos fiscales, que además de la finalidad recaudatoria propia de todos los tributos detentan finalidades diferentes (*al margen de las obvias diferentes conceptuaciones de los elementos tributarios objetivos)* y en este sentido se puede observar la existencia de impuestos, tasas y contribuciones especiales, todos estos instrumentos tributarios asociados de forma primaria al ciclo del agua.

---

[654]**Rosembuj, T.:** ***Los tributos y la protección del medio ambiente*****, Marcial Pons, Madrid, 1995**, pág. 261.

[655]**VARONA ALABERT, J.E: "*Extrafiscalidad y dogmática tributaria*", página 18, ed. Marcial Pons, Madrid 2.009**, establece que: *No existe inconveniente en que esta función recaudatoria se combine con un propósito extrafiscal, que persiga otros fines de interés común amparados por la Constitución, tales como proteger la naturaleza (fiscalidad ecológica), redistribuir la renta, evitar la especulación de la vivienda, etc. Son compatibles en el tributo las finalidades fiscal y extrafiscal (art. 2.1, in fine, LGT), siempre que la segunda no anule a la primera hasta vaciarla de contenido, en cuyo caso el tributo perdería su naturaleza y se convertiría en una figura irregular.*

[656]**Arrieta Martínez Pisón, J.:** ***Régimen fiscal de las aguas*****, Civitas, Madrid, 1991**: Este autor expone las controversias que han existido en la doctrina, respecto, de la naturaleza jurídica de los ingresos del ciclo del agua.

En cuanto a los impuestos asociados al ciclo hídrico, los mismos se definen en el género, como tributos ecológicos, o medioambientales, existiendo una fuerte polémica sobre si consiguen o no sus finalidades de control del medioambiente, o dicho de otra forma si predomina la obtención de recursos financieros genéricos para nutrir los presupuestos públicos o la de provocar un uso eficiente del recurso hídrico desde la perspectiva medioambiental.

Por otra parte la existencia de diferentes sujetos activos en esta imposición ha originado no pocos conflictos competenciales entre los mismos, que en el caso español, se han dilucidado ante el Tribunal Constitucional.

2.1.2.-LA PARAFISCALIDAD

Se abordará a continuación este concepto con carácter meramente indicativo y sintético, dada su mención en el análisis que determinados autores realizan de los tributos asociados al ciclo del agua, detectando en los mismos ciertos caracteres de parafiscalidad.

A título de ejemplo en el epígrafe 3.1.2 en relación a la tarifa del agua PAGÉS I GALTÉS, J en su obra: "*Fiscalidad de las aguas*", establece que: *"Se trata de auténticos tributos que presentan notas características de las tasas y de las contribuciones especiales, si bien la doctrina y la jurisprudencia mayoritarias se inclinan por encuadrarlos dentro de la categoría de las contribuciones especiales, lo cual, si nos atenemos estrictamente a su hecho imponible resulta perfectamente lógico. Por otro lado, se trata de unos tributos parafiscales, en la medida que tienen una afectación específica y que su gestión corresponde a órganos ajenos a la Administración financiera".*

Igualmente en el apartado 2.1.2.1, se menciona la parafiscalidad de la siguiente forma: *"el hecho imponible del canon autonómico está asociado al hecho medioambiental, y por lo tanto disociado de la prestación de un servicio concreto, aunque su producto pueda servir financieramente para el fomento de infraestructuras hidráulicas y su mantenimiento. Es un tributo con finalidad parafiscal"*

Otro ejemplo de parafiscalidad es el canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, que se expondrá en el subepígrafe 3.1.0.2.

Por lo tanto según determinados autores, tal como se expondrá a lo largo de este capítulo, algunos tributos del agua participan de determinadas connotaciones de parafiscalidad, no solamente por detentar un régimen específico de destino del producto recaudatorio, participando al igual que sucede en la extrafiscalidad de objetivos diferentes a los de la mera

obtención de ingresos para financiar el gasto público generalmente considerado, sino igualmente por sus especialidades en materia de recaudación, destino del ingreso etc.

Las connotaciones de la parafiscalidad serían las siguientes:

A.-Posible vulneración del principio de reserva de ley en su imposición y en la regulación de sus elementos tributarios.
B.-El carácter extrapresupuestario al no integrarse el producto recaudatorio en un presupuesto general de una administración pública territorial.
C.-La afectación del ingreso a determinadas acciones públicas de gasto.
D.-La gestión tributaria corresponde a órganos diferentes a los de la Administración tributaria.

Un ejemplo prototípico de exacción parafiscal, para determinados autores, serían los aranceles percibidos, por determinados registros públicos y/o funcionarios públicos.

Según autorizados miembros de la doctrina tributaria basta que se den algunos de estos requisitos para que se pueda hablar, en uno u otro sentido de parafiscalidad, motivo por el cual se pronuncian, a su vez, por identificar la característica de parafiscalidad en determinados tributos asociados al ciclo del agua, cuya recaudación que no se integra en el presupuesto general del Estado[657].

El Consejo de Estado de la República de Francia, ha definido, en el sentido anteriormente expuesto, la parafiscalidad de la siguiente forma:

"Resulta de los trabajos preparatorios de la ley de 25 de julio de 1953 que el legislador, reconociendo la extrema dificultad de dar una definición jurídica precisa de la parafiscalidad, ha considerado, reservándose la aplicación del artículo 2 de la ley citada, como tasas parafiscales las exacciones obligatorias, afectadas a un fin determinado, instituidas de forma autoritaria, generalmente con un objetivo de orden económico, profesional o social, y que escapan total o parcialmente a las reglas de la legislación presupuestaria y fiscal, por lo que respecta a las condiciones de creación del ingreso, de determinación de su base y tipo, del procedimiento de recaudación y del control de su empleo"[658].

[657]**MATEO RODRIGUEZ, L**; *La tributación Parafiscal*; Colegio Universitario de León. León, 1978

[658]**Cita de DUVERGER, M,** *Hacienda Pública*, ed. Bosch, Barcelona 1968.

Su antecedente legislativo es la derogada Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 1.958, y desde entonces ha existido una ardua polémica sobre las concomitancias con la figura de la tasa, la contribución especial y el precio público, que no son objeto de análisis en profundidad en esta tesis.

Una definición de parafiscalidad, extraída de la doctrina tributaria, sería la siguiente*:*

"Los tributos parafiscales son detracciones coactivas de carácter económico, caracterizadas porque, pese a tener materialmente los rasgos del tributo, ni se han creado por Ley, ni se gestionan conforme a los procedimientos aplicables a la gestión de los tributos, ni su exacción está prevista en los Presupuestos Generales del Estado. Se trata, en suma, de tributos afectados a unas finalidades concretas y determinadas, caracterizados por la singularidad de su régimen jurídico, tanto en su nacimiento como en su desarrollo y destino final"[659].

La parafiscalidad ha sido objeto de numerosas críticas en la doctrina, pudiendo citar la opinión del Profesor Ferreiro Lapatza: *"Se crea un sistema parafiscal independiente del sistema fiscal ordinario. Un sistema que no responde en la medida deseable a principios de legalidad, capacidad y seguridad".*[660]

2.2.-LA FISCALIDAD DEL AGUA EN EL DERECHO COMUNITARIO.

La fiscalidad del agua en el derecho comunitario se regula en diferentes directivas que han sido recepcionadas en los derechos internos de los estados miembros. De entre las cuales podremos destacar las siguientes:

-Directiva 2006/60/CE, de 23 de octubre, conocida como directiva del agua

-Directiva 2013/64/UE, de 17 de diciembre, que modifica deferentes directivas comunitarias, entre ellas, la del agua.

2.2.1.-EL ARTÍCULO 9 DE LA DIRECTIVA DEL AGUA

Realizaremos una breve introducción, en relación al apartado correlativo del previo capítulo III:

[659]**MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C**.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos, S.A., Madrid, 1990, p.151.

[660]**FERREIRO LAPATZA, J.J**.: Curso de Derecho Financiero. 12ª edición. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. p.511.

En el ámbito comunitario, la *Directiva 2000/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2.000 (DMA: Directiva marco del agua)*, establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas.

Esta directiva tiene efectos indudables sobre este servicio público, pues si bien no obliga a los Estados miembros de la UE a exigir tributos, fija no obstante en su artículo 9 un horizonte temporal (año 2.010) para que todos los Estados miembros garanticen el uso eficiente del agua y que también se garantice **la recuperación de los costes** en que se incurra por las inversiones realizadas para alcanzar la mencionada finalidad.

La transposición de esta medida legal comunitaria en el derecho interno se produjo mediante la *Ley 63/2.003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas, y del orden social*, que introduce en su artículo 129 la modificación del *Texto Refundido de la Ley de Aguas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2.001, de 20 de julio*.

La DMA implica la necesidad de que los Estados garanticen la aplicación de una política de precios que estimule a los consumidores a utilizar este recurso de manera más eficaz y que los diferentes sectores económicos contribuyan adecuadamente a la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el uso del agua, incluidos los costes medioambientales y de los recursos.

En España el suministro de agua potable es una competencia municipal, tal y como se deduce del artículo 25. 2.l) de la Ley 7/1985, de 2 de abril. No obstante la Ley de aguas estatal establece que el recurso pertenece al dominio público estatal, cuyo aprovechamiento está sujeto a concesión administrativa.

Tal dualidad ha sido resuelta por la doctrina interpretando que los municipios ocupan una posición preferente en la obtención de la concesión por parte del Estado[661].En relación a anteriores referencias efectuadas, doctrina y jurisprudencia han discutido ampliamente sobre cuál es la naturaleza jurídica de la contraprestación.

La diferencia entre tarifas y tasas, o en otro orden, entre potestad tributaria y potestad tarifaria, se encuadra dentro del marco de si tal diferencia debe estar vinculada o no a la forma de gestión del servicio (directa o indirecta).

[661]**MESTRE DELGADO**., *"El servicio público de distribución de aguas",* Tratado de Derecho Municipal. Tomo II, ed. Civitas, Madrid, 1988.

La incidencia de la jurisprudencia constitucional así como de los cambios operados en el derecho positivo, presuponen que de acuerdo a la nueva Ley General Tributaria de 2.003 el ámbito jurídico de la tasa y su naturaleza se aplica a todos los servicios públicos de recepción obligatoria cualquiera que sea la forma de gestión de los mismos[662]; cuestión que como se analizó con anterioridad se encuentra cuestionada por la reforma operada en 2.011 en la LGT.

Con carácter general y para todos los supuestos analizados el ordenamiento jurídico interno de los países miembros de la UE está adaptado a la *Directiva 2000/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de octubre de 2.000*, que establece un marco comunitario de actuación en materia del sistema hídrico. Su artículo 9, incide en la necesidad de la recuperación de los costes generados por el ciclo hídrico. Tal aspecto se recepciona en la Ley Estatal de aguas Española en su artículo 111[663].

---

[662]**FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R.,** *"La Tasa como contraprestación de los servicios públicos locales a la luz de la nueva Ley General Tributaria"*, ed. El Consultor de los Ayuntamientos, Nº 19, 2004.

[663]**Real Decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas estatal, artículo 111:1.** Las Administraciones públicas competentes, en virtud del principio de recuperación de costes y teniendo en cuenta proyecciones económicas a largo plazo, establecerán los oportunos mecanismos para repercutir los costes de los servicios relacionados con la gestión del agua, incluyendo los costes ambientales y del recurso, en los diferentes usuarios finales.

2. La aplicación del principio de recuperación de los mencionados costes deberá hacerse de manera que incentive el uso eficiente del agua y, por tanto, contribuya a los objetivos medioambientales perseguidos.

Asimismo, la aplicación del mencionado principio deberá realizarse con una contribución adecuada de los diversos usos, de acuerdo con el principio del que contamina paga, y considerando al menos los usos de abastecimiento, agricultura e industria. Todo ello con aplicación de criterios de transparencia.

A tal fin la Administración con competencias en materia de suministro de agua establecerá las estructuras tarifarias por tramos de consumo, con la finalidad de atender las necesidades básicas a un precio asequible y desincentivar los consumos excesivos.

3. Para la aplicación del principio de recuperación de costes se tendrán en cuenta las consecuencias sociales, ambientales y económicas, así como las condiciones geográficas y climáticas de cada territorio y de las poblaciones afectadas siempre y cuando ello no comprometa los fines ni el logro de los objetivos ambientales establecidos.

Mediante resolución de la Administración competente, que en el ámbito de la Administración General del Estado corresponderá al Ministro de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente, se podrán establecer motivadamente excepciones al principio de recuperación de costes para determinados usos teniendo en cuenta las mismas consecuencias y condiciones mencionadas y sin que, en ningún caso, se comprometan los fines ni el logro de los objetivos ambientales correspondientes. Para ello, los organismos de cuenca emitirán en el plazo de tres meses, con carácter preceptivo y previo a la resolución que se adopte, informe motivado que, en todo caso, justifique que no se comprometen ni los fines ni los logros ambientales establecidos en las respectivas planificaciones hidrológicas.

En su artículo 9[664] la directiva establece los parámetros que han de ser respetados por los estados miembros en la recepción que efectúen de esta norma comunitaria en sus derechos internos respectivos, respecto de una política de recuperación de costes y del precio del agua:

- Principio de recuperación de costes, de forma que el imputable a los servicios del ciclo del agua deben ser asumidos por los usuarios.

- Este principio de costes incluye a los medioambientales, derivados de las necesidades de reposición de los daños que se producen en el medioambiente como consecuencia del uso del agua.

- Este principio de recuperación de costes debe incluir los precisos para la reposición de los recursos consumidos, de forma que se garantice la continuidad de la oferta a la demanda de consumo.

A fin de conseguir los objetivos descritos, la norma jurídica comunitaria establece un calendario de actuaciones que se resume de la siguiente forma:

Los Estados miembros garantizarán, a más tardar en 2010:

1.-El uso eficiente de los recursos hídricos que consisten en una política de precios del agua que incentive un uso eficiente del consumo de los recursos hidráulicos; garantizando de esta forma la preservación del medio ambiente.

2.-**Una tributación diferenciada** consistente en una tributación que aborde la diferenciación de las tipologías de consumo, con una desagregación mínima del dirigió al consumo humano, a la producción industrial, y al uso del agua para fines agrícolas. En esta tributación diferenciada se tendrá en cuenta la carga contaminante potencial de cada tipología de uso. Además se podrán tener en cuenta otros factores como los efectos sociales, medioambientales y económicos de la recuperación y las condiciones geográficas y climáticas de la región o regiones afectadas.

-**Por la planificación hídrica** los instrumentos de planificación hidráulica deberán contemplar

[664]**Real Decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas estatal, artículo 9. Recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua** 1. Los Estados miembros tendrán en cuenta el principio de la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, incluidos los costes medioambientales y los relativos a los recursos, a la vista del análisis económico efectuado con arreglo al anexo III, y en particular de conformidad con el principio de que quien contamina paga.

las medidas precisas para la consecución de los objetivos medioambientales, y de tributación diferenciada por tipologías de usos.

-**Al regularse supuestos de exenciones de obligatoriedad** se podrán excepcionar los principios anteriores para determinados y específicos usos del agua siempre que ello detente un interés social, y no comprometa la consecución de los objetivos medioambientales.

En el mismo sentido expuesto, se pronuncia el artículo 11.2.a) de la Directiva del agua, sobre programas de adopción de medidas de control medioambiental de las aguas, tal como se expuso en el capítulo precedente: "*adopción delas medidas que se consideren adecuadas a efectos del artículo 9 de la directiva; relativas a una adopción de una política de precios asociados a los servicios hídricos, que permitan un efecto parafiscal, respecto del control de la calidad del agua, o dicho de otra forma, que penalicen los usos del agua que provoquen claros y definidos efectos contaminantes".*

2.2.2.-LA TRIBUTACIÓN DEL CICLO HÍDRICO EN LA UNIÓN EUROPEA

2.2.2.1.-LOS PRINCIPIOS DE SUBSIDIARIEDAD Y PROPORCIONALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA RESPECTO DE LA TRIBUTACIÓN DEL AGUA

La Unión Europea carece de una tributación propia en materia del ciclo del agua por lo cual actúa de forma indirecta en la fiscalidad asociada a través de la regulación de la materia en las directivas europeas, y demás normas integrantes del ordenamiento jurídico[665]

Por lo tanto en este aspecto tributario no se manifiesta el denominado principio de subsidiariedad[666], ya que la tributación del agua es de competencia exclusiva de los Estados Miembros sin perjuicio de la necesidad de adoptar los principios inspiradores de la DMA. Por otra parte la actuación de la Unión Europea en materia de la fiscalidad del agua queda

[665]**FUENTE OCDE, 2003**: "*Task force for the implementation of the environmente action programme for central and Eastern Europe (EAP), Center for Cooperation with Non-members environment directorate (CCNMV/ENV/EAP (2003").*Pág. WEB: http://www.economicinstruments.com.

[666]**ORTIZ DÍAZ, J; en el artículo "*Principio de Subsidiariedad y La Unión Europea*"; Anuario de Derecho Europeo, nº 4, 2.004:** "Con base. en el Principio de Subsidiariedad, se ha estimado lo siguiente"': La producción e servicios públicos puros debe asignarse a los Estados nacionales, excepto cuando se trate de bienes públicos puros de ámbito europeo: defensa, relaciones exteriores, investigación desarrollo tecnológico, medio ambiente y seguridad alimentaria, políticas de competencia y de unidad de mercado y políticas de fondos estructurales y de cohesión, que estarían a cargo del Gobierno de la U.E. La producción de bienes preferentes: educación. sanidad y asistencia social, debe ser competencia de los Estados nacionales, sin que deba producirse alteración alguna de la situación actual".

circunscrita a la definición (eso sí obligatoria) de los principios inspiradores de la tributación hídrica que deberán asumir los Estados de la U.E, constituyendo ello una manifestación del principio de proporcionalidad en el sentido en que se define en los tratados de la U.E como una adecuación de los medios que utiliza la Comunidad para conseguir los objetivos previstos en los Tratados.

Por ello existen determinados principios inspiradores que han de regular los diferentes ordenamientos jurídicos internos de los Estados miembros de la Unión, y que básicamente son los siguientes:

1. El **Principio de equilibrio económico o de autosuficiencia** por el cual la estructura de costes de las tarifas del agua, con independencia de su naturaleza, han de determinar la plena cobertura de los mismos por el importe de la tarifa o precio final que ha de soportar el usuario del agua.

2. El **Principio de Bienestar social** que implica una justa y equitativa distribución de los costes entre los diferentes usuarios del agua, de acuerdo a su tipología, impidiendo a su vez, subvenciones cruzadas entre los diferentes grupos determinados.

3. El **Principio de uso racional y eficiente**, que requiere tratar al agua como un recurso sujeto a consideraciones especiales de uso.

4. El **Principio de responsabilidad de puntas**, que implica una derivación de los costes de inversión en proporción al grado de consumo de los diferentes tipos de usuarios y no de una forma lineal.

5. El **Principio de simplicidad**, que exige que las tarifas sean comprensibles en la determinación de sus elementos tributarios, y no tan complejas que no sean comprensibles de una forma ordinaria por el usuario común.

6. El **Principio de igualdad y homogeneidad**, que implica que los usuarios de igual grupo y similar nivel de consumo sean tratados tributariamente de igual forma, sin poderse producir discriminaciones.

Para una eficiente aplicación de estos principios inspiradores de la tributación del agua la Comisión Europea emitió un informe de fecha 16 de octubre de 2.001, donde estableció una serie de recomendaciones a los países miembros de la Unión en materia de fiscalidad del

agua, para favorecer la aplicación de las directrices de la Directiva del Agua[667], que se sistematiza en las siguientes:

- Establecimiento de una tarificación adecuada de modo que se garantice la recuperación de todos los costes para cada sector (hogares, industria y agricultura).

- Búsqueda y aplicación de incentivos para un uso sostenible del agua, tales como tarifas que reflejen los costes del suministro y los costes ambientales ocasionados por la extracción y el uso.
- Desarrollo de instrumentos para situaciones especiales; por ejemplo, suplementos para fuentes de contaminación especialmente intensa, normas especiales para la evacuación del agua de lluvia, tarifas progresivas, etc.
- El sistema de tarificación debe ser progresivo, garantizando que cuanto mayor sea el consumo, mayor será la contribución a los costes del ciclo del agua.
- Necesidad de que el sistema sea transparente para el consumidor o usuario.
- Necesidad de que el sistema abarque todos los costes originados en el ciclo del agua para todos los usos.

En este apartado del Capítulo IV se debe diferenciar por una parte, lo que es un análisis de las diferentes regulaciones nacionales de la tributación en el ciclo del agua en los diferentes países de la Unión Europea, de otra parte las regulaciones generales en la materia del derecho comunitario (*en especial de las directivas que han sido objeto de recepción en los derechos internos de los estados miembros)*, y por último del ejercicio directo de un ámbito competencial europeo según los principios de subsidiariedad y proporcionalidad, que no obstante carece de efectos sobre la tributación real.

Con carácter general el ordenamiento jurídico interno de los países miembros de la UE está adaptado a la Directiva 2000/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de octubre de 2.000, que establece un marco comunitario de actuación en materia del sistema hídrico.

Su artículo 9, incide en la necesidad de la recuperación de los costes generados por el ciclo hídrico.

Tal aspecto se regula en la Ley Estatal de aguas Española en su artículo 111.

---

[667]**YABAR STERLING, A:** ***"El papel de los tributos en el modelo español de gestión regional del buen estado ecológico de las masas del agua***". Instituto de ciencias ambientales, Universidad complutense de Madrid. Documento nº 11. Madrid 2013

Podemos citar en este ámbito del derecho comunitario, el artículo 36 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea:

"La Unión reconoce y respeta el acceso a los servicios económicos de interés general, tal como disponen las legislaciones y prácticas nacionales, de conformidad con el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, con el fin de promover la cohesión social y territorial de la Unión".

2.2.2.2.-LA FISCALIDAD SOBRE LA CAPTACIÓN DE AGUAS (WATER ABSTRACTION CHARGES)

Los tributos cuyo objeto es gravar la capación de los recursos hídricos son habituales en los países de Europa del este, de reciente incorporación a la U.E. Este tipo de tributación ambiental se emplea en Alemania, Bélgica, Croacia, Eslovaquia, Estonia, Francia, Hungría, Italia, Letonia, Lituania, Países Bajos, Polonia, Checoslovaquia, Rumania y Eslovenia.

Generalmente son adscritos a entidades territoriales infra estatales tales como las regiones. Consisten en gravar las captaciones de agua en las fuentes acuíferas, trasladando al sujeto pasivo una tributación específica cuyo hecho imponible es la extracción del agua de las masas acuíferas (de superficie o subterráneas), para su posterior tratamiento y uso.

En los Países bajos, está muy relacionado con la extracción de agua de las fuentes o caudales subterráneos, detentando una connotación extrafiscal consistente en la protección de los escasos recursos de aguas subterráneas y controlar su extracción. Se aplica igualmente en Holanda, y en especial, a los usos industriales y agrícolas del agua.

2.2.2.3-LA FISCALIDAD SOBRE EL CONSUMO DE AGUA (WATER USE CHARGES)

En estes tributos el elemento tributario esencial para el cómputo de la deuda tributaria es el consumo de agua efectuado, diferenciando las condiciones subjetivas de cada consumidor.

Se trata de una imposición generalizada en los miembros de la Unión, si bien adopta una forma tributaria específica que varía según los diferentes países que se analizen.

En la mayor parte, y entre ellos España, suele tratarse de una tasa al considerar que tiene tal naturaleza el beneficio obtenido por el usuario de este servicio divisible; no obstante esta tasa puede ser concomitante o concurrente con otras formas de tributación.

2.2.2.4.-LA FISCALIDAD SOBRE EL IMPACTO MEDIOAMBIENTAL DEL CONSUMO HÍDRICO (WATER POLLUTION FEE) O (WATER EFFLUENT CHARGES)

Esta imposición o gravamen tributario esta muy generalizado en los paises de Europa oriental, pero existente también en Alemania, Francia, Dinamarca, Holanda, Suecia, y Finlandia. Se grava la unidad de contaminación o efluentes generados por el ciclo hídrico.

2.2.2.5.-LA FISCALIDAD POR INCUMPLIMIENTO DE LA NORMATIVA REGULADORA (FEE FOR NON COMPLIANCE)

Se grava el incumplimiento de la normativa hídrica de aplicación. Se pueden citar como supuestos específicos, el uso del agua para finalidades diferentes a las autorizadas, o realizar vertidos por encima de los niveles autorizados. Esta vigente en determinados países como Bulgaria, Letonia o Lituania.

2.1.2.6.-LA TRIBUTACIÓN DEL AGUA EN EL REINO UNIDO DE GRAN BRETAÑA E IRLANDA DEL NORTE.

En el Reino Unido la actual ley de Aguas, es de aprobación reciente ya que la misma se ha producido en el ejercicio de 2.014.

Dicha Ley establece un principio de apertura de mercado de los servicios hídricos, al conjunto de los operadores privados que actúan en el mercado con un objeto empresarial asociado al ciclo hídrico. Se ha realizado una privatización a fondo de la gestión del ciclo del agua en el año 1.989, siendo prácticamente generalizada en Inglaterra y Gales.

Por ello se ha definido un órgano regulador independiente que establece límites al precio del agua que pueden cobrar los operadores privados a los consumidores.

Se denomina OFWAT, y establece límites reguladores para un maco plurianual, siendo el próximo el relativo al período quinquenal 2.015-2.020.

Para determinar el sistema de precios para cada período los organismos reguladores reciben una información de la Agencia Estatal de Medioambiente, sobre los planes inversores de las empresas del agua para cada período, con el fin de analizar los requisitos de financiación y su justificación.

Una especificidad del sistema británico es la llamada tarifa social (WATER SURE), que suele aplicarse a familias de escasos recursos económicos, con tres o más hijos menores de diecinueve años a su cargo, o con personas dependientes en el hogar familiar.

La WATER SURE es obligatoria para las empresas del ciclo del agua.

En Inglaterra y el País de Gales los servicios del ciclo hídrico se encuentran totalmente privatizados, correspondiendo la gestión a compañías privadas de carácter mercantil denominadas WASC Y WOC, según presten un servicio integral o exclusivamente del servicio de abastecimiento de aguas.

Para la gestión del servicio hídrico estas compañías mercantiles precisas de una suerte de concesión administrativa por un organismo público regulador denominado OFWAT, que por otra parte autoriza los precios a los usuarios, que siendo locales, obedecen a determinadas directrices de carácter estatal.

Para la determinación de los precios autorizados, OFWAT define el parámetro que se denomina "requisitos de los precios", donde se evalúan los costes de las nuevas instalaciones que debe efectuar el operador privado autorizado, el coste de explotación, así como un margen razonable de beneficios que se deduce de una ecuación resultante de multiplicar el coste del capital por el valor del capital[668] *(la media es del 4,78% del coste global).*

Las tarifas autorizadas podrán ser revisadas al alza o a la baja, para cumplir con los requisitos del precio.

Como resumen sintético de este sistema se pueden realizar las siguientes apreciaciones:

- Transparencia en la determinación del precio del agua, y aseguramiento de la participación ciudadana.
- Repercusión total de los costes a los usuarios.
- Adaptación flexible a la normativa comunitaria.

[668] **POR VALOR DEL CAPITAL** se deduce el valor inicial, más la inflación prevista, más el capital previsto para las nuevas inversiones, deduciendo las subvenciones y contribuciones que perciba el operador privado, deduciendo además las depreciaciones de los equipamientos, las inversiones para aprovechamientos subterráneos y un ajuste negativo por las inversiones no realizadas.

Incentiva la competencia entre las empresas del sector del agua, al aplicar una calificación de los operadores privados para el otorgamiento de las concesiones, denominado BENCHMARKING, que genera un ranking de las empresas[669]/[670].

- Garantiza servicios de calidad.
- Garantiza la sostenibilidad financiera de los servicios.

El sistema analizado se considera, como una fórmula evidente de COLABORACIÓN PÚBLICO PRIVADA (CPPI), analizado en el subepígrafe 5.2.3.2 del capítulo precedente.

2.2.2.6.-LA TRIBUTACIÓN DEL AGUA EN LA REPÚBLICA DE FRANCIA.

En Francia los servicios del ciclo hídrico son generalmente de competencia municipal, que optan libremente por diferentes formas de gestión, y suelen asociarse en mancomunidades intermunicipales *(situación más extendida)*. La gestión indirecta por operador privado abarca la prestación al 75% de la población.

Los servicios del ciclo del agua están sujetos a un sistema homogenizado de contabilidad, que incorpora el principio de recuperación de costes, denominándose M49.

La factura del agua se descompone en los siguientes factores:

1.-Precio de producción y suministro de agua potable.
2.-Precio de recogida y tratamiento de aguas residuales.

---

[669]**CASADESÚS, M, HERAS, I y MERINO, l**; Calidad Práctica. Una guía para no perderse en el mundo de la calidad, ed. Prentice-hall, 2.005

[670]Por **BENCHMARKING** entendemos[670]la acción de tomar "comparadores" o a aquellos productos, servicios y procesos de trabajo que pertenezcan a organizaciones que evidencien las prácticas sobre el área de interés, con el propósito de transferir el conocimiento de las mejores prácticas y su aplicación. Según Casadesús (2005) el Benchmarking "es una técnica para buscar las mejores prácticas que se pueden encontrar fuera o a veces dentro de la empresa, en relación con los métodos, procesos de cualquier tipo, productos o servicios, siempre encaminada a la mejora continua y orientada fundamentalmente a los clientes". El benchmarking implica aprender de lo que está haciendo el otro y entonces adaptar sus propias practicas según lo aprendido, realizando los cambios necesarios, no se trata solamente de copiar una buena práctica, sino que debe de efectuarse una adaptación a las circunstancias y características propias. En economía, toma su acepción para la Regulación: benchmarking es una herramienta destinada a lograr comportamientos competitivos (eficientes) en la oferta de los mercados monopolísticos, consistente en la comparación del desempeño de las empresas, a través de la métrica por variables, indicadores y coeficientes. En la práctica, se utilizan diversos mecanismos de incentivos al comportamiento eficiente, como la publicidad de los resultados de las comparaciones (nadie quiere ser el peor) o con la utilización de mecanismos que transforman esos resultados comparativos en premios o castigos sobre los ingresos del empresario.

3.-Tasa por toma de agua.
4.-Tasa para contaminación del agua de origen doméstica.
5.-Tasa para la modernización de las redes de recogida de aguas residuales.
6.-El IVA a tipo reducido.

La tarificación es usual y generalmente por volumen de agua consumida. Pese a tratarse de un competencia de gestión municipal, los servicios del agua son controlados por estamentos territoriales superiores que son el Estado central, las regiones y los departamentos.

El objeto de este control es proceder a establecer normas generales de control medioambiental, de asignación de recursos hídricos, y de protección medioambiental; en una acción pública que se denomina Policía del agua. Se definen agencias públicas que realizan estas funciones de policía, y que gestionan elementos tributarios propios, como las tasas por suministro de agua en alta y de vertidos contaminantes. Existe una agencia para cuenca hidrográfica creada por la Ley de aguas de 1.964.

El sistema francés se caracteriza pues:

- Por una total transparencia de la definición del precio del agua,
- Por una repercusión parcial del coste a los usuarios ya que existen subvenciones al operador no repercutidas a los usuarios.
- Un precio menor final en los supuestos de gestión indirecta respecto de la gestión directa.

2.2.2.8.-EL CASO SINGULAR DE LA REPÚBLICA DE IRLANDA

La República de Irlanda era hasta ahora el único caso en el continente donde no se aplicaba el principio de recuperación de costes, de forma que el servicio de abastecimiento de agua potable era enteramente gratuito. Este hecho mutó recientemente con la introducción de la denominada WATER TAX.

2.3.-LA FISCALIDAD DEL AGUA EN EL DERECHO ESTATAL ESPAÑOL. TRIBUTOS EN LA LEY ESTATAL ESPAÑOLA.

Los tributos estatales del ciclo del agua se rigen por una suerte de principios inspiradores de carácter estrictamente económico, pero también de carácter ambiental.

Con carácter general se regula un régimen económico financiero en el Título VI de la Ley, cuyos principios generales de inspiración se basan en el adagio de que quien contamina paga, y que implica la definición legal de un principio de recuperación de los costes cuya finalidad es el uso eficiente de los recursos hídricos con una connotación de política medioambiental. E

Estos principios se regulan en el artículo 111.bis del Real Decreto Legislativo 1/2001, pudiéndose destacar los siguientes:

A) **Principio de recuperación de costes**, por el cual los tributos del agua deberán repercutir el coste de la explotación e implementación de los servicios del ciclo hídrico incorporando los costes medioambientales y promocionando un uso eficiente de los recursos, para lo que establece una suerte de principio inspirador de los tributos del aguade forma que al mismo tiempo establezcan unas tarifas asequibles a la ciudadanía, y por otra parte sirvan como elemento de disuasión para evitar los consumos excesivos de los recursos hídricos.

Para ello los tributos del agua deberán diferenciar en sus elementos tributarios básicos los diferentes usos o dicho de otra forma, las diferentes tipologías de usuarios, estableciendo el legislador un mínimo de tres niveles de uso según se trate de abastecimiento a poblaciones, usos asociados al sector primario de la económica, es decir, la agricultura, ganadería y explotaciones forestales, y por último el sector secundario o industrial. No se tata obviamente de un nomenclátor cerrado, de tal forma que el sujeto activo podrá diferenciar estos usos de una forma más exhaustiva.

B) **Principio de imputación del coste medioambiental**: Tal como se mencionó con anterioridad, las tarifas del agua deben incorporar los costes medioambientales y desde esta perspectiva detentan la naturaleza de tributos medioambientales.

El párrafo tercero del mencionado artículo 111.bis del TRLAE, regula a tal efecto lo siguiente: *"3. Para la aplicación del principio de recuperación de costes se tendrán en cuenta las consecuencias sociales, ambientales y económicas, así como las condiciones geográficas y climáticas de cada territorio y de las poblaciones afectadas siempre y cuando ello no comprometa los fines ni el logro de los objetivos ambientales establecidos".*

La característica de los tributos medioambientales es la capacidad de alterar los precios que se pudiesen deducir de una mera contabilidad analítica de costes, con el fin de reducir los efectos negativos medioambientales o incrementar los efectos positivos sobre el medio ambiente.

Desde esta perspectiva medioambiental estos tributos pueden optar por establecer una tarifa adicional que tenga como objeto la recuperación del coste deducido del daño medioambiental provocado por la prestación y uso del servicio, o por el contrario que tenga por objeto la consecución de una situación medioambiental previamente definida.

Desde esta perspectiva la doctrina ha diferenciado entre impuestos pigouvianos[671], e impuestos coste-eficientes.

Esta tarifa adicional puede articularse a tipo único cuando exista una homogenización de los efectos medioambientales o a un tipo variable dependiendo de la radicación de los usuarios, o según la intensidad del deterioro potencial del medioambiente.

TIPOLOGÍAS: En la tributación del agua se puede diferenciar un canon por la utilización de los bienes de dominio público hidráulico, un canon de control de vertidos destinado al estudio, control, protección y mejora del medio receptor de cada cuenca hidrográfica, y un canon de regulación del agua en el que como figura mixta prevalece la naturaleza jurídica de la contribución especial que se impone sobre los beneficios especiales derivados de las obras de regulación de las aguas superficiales o subterráneas realizadas por el Estado, siendo su objeto coadyuvar a la financiación de los costes de inversión; son sujetos activos las Cuencas Hidrográficas.

Por último se regula en el derecho estatal de aguas, la tarifa de utilización del agua cuyo hecho imponible consiste en la realización por el Estado de obras hidráulicas que faciliten la disponibilidad o el uso del agua.

La sistematización de esta fiscalidad hídrica estatal es la siguiente:

En lo que respecta a los tributos exaccionados por los organismos de cuenca o Conferencias hidrográficas, el Texto Refundido de la Ley de Aguas regula diferentes tributos asociados al ciclo del agua.

[671] Se denominan de esta manera por referencia al economista británico **ARTHUR PIGOU**, que propuso incorporar a la imposición los costes de las consecuencias externas medioambientales.

Se analizarán en este capítulo las figuras más importantes de estos tributos del ciclo hídrico en los apartados relativos a las tasas y a las contribuciones especiales. Sobre la naturaleza jurídica de estos tributos estatales, ha surgido tradicionalmente una amplia controversia, prevaleciendo actualmente la de considerar el canon de vertido y el canon de ocupación como tasas, y en lo referente a la tarifa del agua y el canon de regulación como una mezcla de tasas y contribuciones especiales, dado que además de cubrir costes de explotación de los servicios hídricos prestados por el Estado asumen también el principio de recuperación de las aportaciones financieras realizadas por el Estado para las obras hidráulicas.

La confusión derivada de la clasificación de estos tributos en tasas y contribuciones especiales, ha llevado a que muchas comunidades autónomas hayan preferido la definición de estos tributos como impuestos, consiguiendo, cuando menos una más clara definición de los mismos y una gestión tributaria más fluida.

De todo lo expuesto se deduce que el marco normativo de la recuperación de costes es la siguiente:

- La Directiva Marco del Agua (2006/60/CE).
- El Texto Refundido de la Ley de Aguas (RDL 1/2001 y sucesivas modificaciones)
- El Reglamento de Planificación Hidrológica (RD 907/2007).
- La Instrucción de Planificación Hidrológica (Orden ARM/2656/2008) que detalla los contenidos y define su ubicación dentro de los planes hidrológicos de cuenca.

2.4.-LA FISCALIDAD DEL AGUA EN EL ÁMBITO TERRITORIAL AUTONÓMICO ESPAÑOL

Las comunidades autónomas han asumido importantes competencias en materia del ciclo de aguas, y en sus leyes reguladoras han procedido a una labor de imposición estableciendo un amplio elenco de figuras tributarias asociadas al ciclo hídrico.

La justificación de la imposición no ha sido exclusivamente la asunción de competencias sobre las cuencas hidrográficas intracomunitarias o que discurren por un exclusivo ámbito territorial autonómico, sino de forma concomitante por el ejercicio de competencias medioambientales, que al caso son de imposible singularización respecto de la prestación de los servicios del agua, en sí mismos considerados. Las comunidades autónomas, deben sufragar la implantación de nuevos servicios dada la insuficiencia financiera, en general, de los municipios de abordarla por sí mismos por lo que precisan de nuevos recursos.

Por otra parte las comunidades autónomas han asumido los principios medioambientales relacionados con los servicios del agua. Se trata pues, no solamente de obtener financiación, sino de incentivar un uso eficiente del agua desde sus fuentes, pasando por su distribución y consumo final, así como la recuperación de dichos recursos después de un adecuado tratamiento. Es decir, aplicar el principio de que *"quien contamina paga".*

Por lo que corresponde a los entes regionales, son muchas las que tienen establecido un canon de saneamiento cuyo objetivo es incentivar el ahorro del agua y gravar el vertido de aguas residuales.

2.4.1.-LA IMPOSICIÓN AUTONÓMICA.

Las comunidades autónomas disponen de potestad tributaria propia para crear tributos de acuerdo al ámbito competencial de sus estatutos de autonomía (Leyes orgánicas del Estado), y la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas que establece los límites a la imposición autonómica.

Dentro de estos límites, uno destaca en especial, y es el hecho de que las CCAA no pueden crear tributos que graven hechos imponibles ya gravados por el Estado[672]/[673].

---

[672]**Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, modificada por la Ley Orgánica 6/2015, de 12 de junio, artículo 6.** [Regulación de tributos propios**]** Modificado por **art. único.3** de **Ley Orgánica núm. 3/2009, de 18 de diciembre. RCL\2009\2477**.1. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes.

2. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas.

3. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro.

[673]**El itere del proceso de imposición propia autonómica, que afecta en gran medida (pero no exclusivamente al sector hídrico), se puede sintetizar de la siguiente forma:**

ANDALUCÍA:

Impuesto sobre tierras Infrautilizadas. *Ley 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria. (B.O.J.A. nº 65, de 6 de julio de 1984)*

Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos. *Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas (B.O.J.A. nº 251, de 31 de diciembre de 2003)*
Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera. *Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas (B.O.J.A. nº 251, de 31 de diciembre de 2003).*
Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales. *Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas (B.O.J.A. nº 251, de 31 de diciembre de 2003).*
Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos. *Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas (B.O.J.A. nº 251, de 31 de diciembre de 2003.*
Impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito. *Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad (BOJA núm. 243, de 15 de julio de 2010)*
Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso. *Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad (BOJA núm. 243, de 15 de julio de 2010)*
Canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma. *Ley 9/2010, de 30 de julio, de Aguas para Andalucía (BOJA núm. 155, de 9 de agosto de 2010)*
ARAGÓN:

Canon de saneamiento. *Ley 6/2001, de 17 de mayo, de Ordenación y Participación en la Gestión del Agua en Aragón. (B.O.A. nº 64, de 1 de junio de 2001).*
Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera. *Decreto legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón. (BOA núm. 117, de 3-10-07).*
Impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta. *Decreto legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón. (BOA núm. 117, de 3-10-07)*

ASTURIAS:

Canon de saneamiento. *Ley 1/1994, de 21 de febrero, sobre abastecimiento y saneamiento de aguas en el Principado de Asturias. (B.O.P.A. nº 46, de 25 de febrero de 1994).*
Impuesto sobre fincas o explotaciones agrarias infrautilizadas. *Ley 4/1989, de 21 de julio, de ordenación agraria y desarrollo rural. (B.O.P.A. nº 193, de 21 de agosto de 1989).*
Impuesto sobre el juego del bingo. *Ley 2/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el juego del bingo. (B.O.P.A. nº 9, de 13 de enero de 1993)*
Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales. *Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2003.*
Recargo sobre el IAE. *Ley 9/1991, de 30 de diciembre, por la que se establece un recargo sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas (B.O.P.A. nº 301, de 31 de diciembre de 1991).*
Impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente. *Ley del Principado de Asturias 13/2010, de 28 de diciembre, de Medidas Presupuestarias y Tributarias de acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2011 (BOPA núm. 301, de 31 de diciembre de 2010).*
Impuesto sobre depósitos en entidades de crédito. *Ley del Principado de Asturias 3/2012, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales para 2013 (BOPA núm. 300, de 29 de diciembre de 2012).*

BALEARES:

Canon de saneamiento. *Ley 9/1991, de 27 de noviembre, reguladora del canon de saneamiento de aguas (B.O.I.B. nº 20, de 23 de enero de 1992).*
Impuesto sobre los Premios del juego del bingo. *Ley 13/1990, de 29 de noviembre, sobre Tributación de los Juegos de Suerte, Envite o Azar de las Baleares (B.O.I.B. nº 7, de 8 de*

enero de 1991)

CANARIAS:

Canon de vertido. *Decreto 174/1994, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de control de vertidos para la protección del dominio público hidráulico (BOC nº 104)*

Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo. *Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo (B.O.C. nº 90, de 1 de agosto de 1986)*

Impuesto sobre el impacto medioambiental causado por determinadas actividades. *Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (BOC núm. 124, de 26 de junio de 2012)*

Impuesto sobre el impacto medioambiental causado por los grandes establecimientos comerciales. *Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (BOC núm. 124, de 26 de junio de 2012).*

Impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito. *Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (BOC núm. 124, de 26 de junio de 2012).*

Impuesto sobre las Labores del Tabaco. *Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias (BOC núm. 17, de 25 de enero de 2011).*

CANTABRIA:

Canon de saneamiento. *Ley de Cantabria 2/2002, de 29 de abril, de Saneamiento y Depuración de las Aguas Residuales de la Comunidad Autónoma de Cantabria (B.O.C. nº 86 de 7 de mayo de 2002). (El Decreto 11/2006, de 26 de enero, aprueba el Reglamento del Régimen Económico-Financiero del Canon de Saneamiento de Cantabria – B.O.C. 10/02/06 que supone el inicio de la aplicación efectiva del canon de saneamiento a partir de su entrada en vigor – 1 de abril de 2006)*

Recargo sobre el IAE. *Ley 2/1992, de 26 de febrero, por la que se establece el Recargo provincial sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas (BOC Cantabria, 9-marzo-1992).*

Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos. *Ley de Cantabria 6/2009, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y de Contenido Financiero (B.O.C de 30/12/2009).*

CASTILLA – LA MANCHA:

Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente. *Ley 16/2005, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos (D.O.C.M. nº 264, de 31 de diciembre de 2005).*

Canon eólico. *Ley 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el Canon Eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha (DOCM núm. 63, de 31 de marzo de 2011)*

CATALUÑA:

Canon del agua. *Decreto Legislativo 3/2003, de 4 de noviembre, por el que se aprueba un texto refundido de la legislación en materia de aguas (D.O.G.C. 21/11/2003).*

Canon sobre la deposición controlada de residuos municipales. *Ley 8/2008, de 10 de julio, de financiación de las infraestructuras de gestión de los residuos y de los cánones sobre la disposición del desperdicio de residuos - DOGC nº 5175. (DOGC, 17-julio-2008)*

Canon sobre la deposición controlada de residuos de la construcción. *Ley 8/2008, de 10 de julio, de financiación de las infraestructuras de gestión de los residuos y de los cánones sobre la disposición del desperdicio de los residuos - DOGC núm. 5175. (DOGC, 17-julio-2008)*

Canon sobre la incineración de residuos municipales. *Ley 8/2008, de 10 de julio, de financiación de las infraestructuras de gestión de los residuos y de los cánones sobre la*

disposición del desperdicio de los residuos (DOGC núm. 5175, de 17-7-2008).
Gravamen de protección civil. *Ley 4/1997, de 20 de mayo, de Protección Civil de Cataluña. (D.O.G.C. nº 2401, de 29 de mayo de 1997. (DOGC, 29-mayo-1997).*
Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales. *Ley 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales. - D.O.G.C. nº 3295.(DOGC, 30-diciembre-2000)*
Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos. *Ley 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos (DOGC núm. 6094, de 23 de marzo de 2012).*
-Impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito. *Decreto Ley 5/2012, de 18 de diciembre, del impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito (DOGC núm. 6277, de 19 de diciembre de 2012)*

EXTREMADURA:

Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos. *Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios (D.O.E. nº 150, de 23 de diciembre de 2006).*

Impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito. *Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios (D.O.E. nº 150, de 23 de diciembre de 2006).*
Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente. *Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios (D.O.E. nº 150, de 23 de diciembre de 2006).*
Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero. *Ley 2/2012, de 28 de junio, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y de juego de la Comunidad Autónoma de Extremadura (DOE núm. 125, de 29 de junio de 2012)*
Canon de saneamiento. *Ley 2/2012, de 28 de junio, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y de juego de la Comunidad Autónoma de Extremadura (DOE núm. 125, de 29 de junio de 2012)*

GALICIA:

Canon de saneamiento. *Ley 8/1993, de 23 de junio, reguladora de la Administración Hidráulica de Galicia (D.O.G. nº 125, de 2 de julio de 1993. Sustituido con posterioridad, por el canon del agua y el coeficiente de vertidos.*
Impuesto sobre el juego del bingo. *Ley 7/1991, de 19 de junio, de Tributación sobre el Juego (DOG, 27-junio-1991).*
Impuesto sobre la contaminación atmosférica. *Ley 12/1995, de 29 de diciembre, del impuesto sobre la contaminación atmosférica (DOG 30/12/95).*
Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada. *Ley 15/2008, de 19 de diciembre, del impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada (D.O.G. núm. 251.*
Canon eólico. *Ley 8/2009 por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el fondo de compensación ambiental (D.O.G. de 29/12/2009)*

MADRID:

Tarifa de depuración de aguas residuales. *Ley 10/1993, de 26 de octubre, sobre vertidos líquidos industriales al sistema integral de saneamiento (BOCM, 12-noviembre-1993). (La tarifa por depuración de aguas residuales se regula por el Decreto 154/1997, de 13 de noviembre, sobre normas complementarias para la valoración de la contaminación y aplicación de las tarifas por depuración de aguas residuales. B.O.C.M. 27/11/1997).*

Impuesto sobre la instalación de máquinas en establecimientos de hostelería autorizados.

2.4.2.-ESPECIAL REFERENCIA AL CANON AUTONÓMICO DE SANEAMIENTO ASOCIADO AL CICLO HÍDRICO

En este apartado se realizará una exposición genérica de cómo la potestad tributaria territorial incide en la fiscalidad de los servicios públicos y sus diferentes formas de prestación.

Ley 3/2000, de 8 de mayo, de Medidas Urgentes Fiscales y Administrativas sobre los Juegos de Suerte, Envite y Azar y Apuestas en la Comunidad de Madrid. (BOCM 11/5/2000).
Impuesto sobre depósito de residuos. *Ley 6/2003, de 20 de marzo, del Impuesto sobre Depósito de Residuos (DOCM, 31-marzo-2003).*
Recargo sobre el IAE. *Ley 16/1991, de 18 de diciembre, del recargo de la Comunidad de Madrid en el Impuesto sobre Actividades Económicas (BOCM 23/12/91).*

MURCIA:

Canon de saneamiento. *Ley 3/2002, de 20 de mayo de Tarifa del Canon de Saneamiento - Boletín Oficial de la Región de Murcia nº 128 (BORM, 4-junio-2002) y Ley 3/2000, de 12 de julio de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales de la Región de Murcia e Implantación del Canon de Saneamiento. B.O.R.M. nº 175 (BORM, 29-julio-2000).*
Impuesto sobre los premios del juego del bingo. Ley 12/1984, de 27 diciembre, de imposición sobre juegos de suerte, envite o azar (BORM, 28-diciembre-1984).
Impuesto sobre el almacenamiento o depósito de residuos en la Región de Murcia. Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios año 2006 (B.O.R.M. suplemento nº 3 del nº 301, de 31 de diciembre de 2005).
Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales. Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios año 2006 (B.O.R.M. suplemento nº 3 del nº 301, de 31 de diciembre de 2005.
Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera. Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios año 2006 (B.O.R.M. suplemento nº 3 del nº 301, de 31 de diciembre de 2005).
Recargo sobre el IAE. Ley 2/1992, de 28 de julio de fijación de la cuantía del recargo sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas. (BORM. nº 176, de 30 de Julio de 1992). (BORM, 30-Julio-1992).
Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente. Ley 7/2011, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y de fomento económico en la Región de Murcia (BORM núm. 301, de 31 de diciembre de 2011).

LA RIOJA:

Canon de saneamiento. Ley 5/2000, de 25 de octubre, de saneamiento y depuración de aguas residuales de La Rioja. (B.O.R. nº 135, de 31 de octubre de 2000)
Recargo sobre el IAE. Ley 5/2009, de 15 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Rioja para el año 2010 (B.O.L.R. de 23/12/2009)

COMUNIDAD VALENCIANA:

Canon de saneamiento. Ley 2/1992, de 26 de marzo, de saneamiento de las aguas residuales de la Comunidad Valenciana (D.O.G.V. nº. 1.761, de 8 de abril de 1992).

NOTA: Esta relación es meramente indicativa de la proliferación impositiva de las CCAA, en relación o no al ciclo hídrico debiéndose destacar que algunas de las normas jurídicas citadas están derogadas o modificadas, y en algunos supuestos fueron modificadas por otras posteriores

Fuente: Consejo General de Colegios de Economistas de España. Registro de Economistas y Asesores Fiscales (REAF).

Conforme se ha producido la recepción en derecho interno de las recomendaciones comunitarias en el ámbito fiscal medio ambiental, son muchas los territorios infraestatales que tienen acordada la imposición de cánones de saneamiento.

Estos se configuran como tributos destinados a financiar las obras de saneamiento y depuración.

Se contemplaron por el Estado en el *Plan Nacional de saneamiento y depuración de aguas residuales urbanas*, donde se estableció la obligación de que las Comunidades Autónomas aplicasen un canon de saneamiento para asumir los objetivos de la Directiva 91/271/CEE, sobre tratamiento de las aguas residuales urbanas[674].

SUS ELEMENTOS TRIBUTARIOS BÁSICOS SON LOS SIGUIENTES:

1º.-La causa del tributo o su finalidad recaudadora es la de financiar los costes de explotación, mantenimiento y obras de construcción de saneamiento y depuración.

2º.-El hecho imponible es la producción de aguas residuales que se manifiesta a través del consumo de agua de cualquier procedencia o del propio vertido de las mismas.

3º.-Se suelen contemplar exenciones para las fuentes públicas, bocas de riego y extinción de incendios. Asimismo para el supuesto del uso o consumo del agua para regadío agrícola, salvo supuestos de contaminación.

4º.-Los sujetos pasivos son los usuarios del agua, en definitiva las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, que realicen cualquier consumo o vertido de agua.

5º.-En la base imponible se suele diferenciar las tipologías de usos, según sean estos domésticos, usos industriales y otros.

Las tarifas suelen estar determinadas en las leyes de presupuestos de cada comunidad autónoma, diferenciando un componente fijo y un tipo aplicable que depende del consumo de agua.

[674] En el **PLAN NACIONAL DE CALIDAD DE LAS AGUAS** (referido en el capítulo III), la tributación autonómica sobre el agua es imprescindible para poder formalizar los convenios bilaterales con la administración hidráulica del Estado, y sus sociedades estatales dependientes, con el fin de promover la ejecución de infraestructuras hidráulicas.

En cuanto a la gestión el modelo más generalizado es imputar la obligación de recaudación a las formas prestadoras del servicio de abastecimiento de agua potable a domicilio, sean estos operadores públicos o privados.

2.4.2.1.-EL CANON AUTÓNOMICO DE SANEAMIENTO.

Como se comentó anteriormente las Comunidades Autónomas han procedido en los últimos tiempos a la imposición de nuevos tributos con el fin de paliar en la medida de lo posible su insuficiencia financiera.

Desde este punto de vista se ha ejercitado una potestad tributaria derivada de primer grado*(la que corresponde por asunción de competencias en el marco del estatuto de autonomía que detenta la condición de Ley orgánica estatal)*, siendo uno de sus más importantes efectos el establecimiento e imposición de un nuevo tributo sobre el ciclo hídrico, que adopta como base de cuantificación el consumo de agua potable que conlleva la producción y evacuación de aguas residuales, además de la necesidad de su tratamiento posterior en proceso de depuración.

Este tributo grava la producción de aguas residuales, adoptando el criterio del uso del consumo de agua como recurso escaso y asociado al medio ambiente.

Desde esta perspectiva se habla de una "ecotasa"[675], aunque su naturaleza jurídica sea más bien la propia de un impuesto. Se trata de un tributo o impuesto ecológico o medio ambiental que además de detentar la configuración de una "ecotasa", obvia el incurrir en doble imposición con respecto a los tributos locales, como se analizará en el apartado subsiguiente.

La definición de tributo ecológico se abordo por las instituciones europeas en la comunicación de la Comisión al Consejo y Parlamentos Europeos, de fecha 20 de septiembre del año 2.000, de la siguiente forma:

"impuesto ecológico puede definirse como un impuesto cuya base impositiva es una unidad física (o equivalente) que tiene una repercusión negativa probada sobre el medio ambiente.

Esta definición destaca la posible repercusión de un impuesto sobre actividades perjudiciales para el medio ambiente, en vez del nombre dado al impuesto o su propósito declarado.

[675] Término acuñado por una traducción automática de la expresión inglesa ECOTAX, ya que el ser considerado el tributo ecológico como tasa o impuesto dependerá de su hecho imponible.

Partiendo de esta definición, la Comisión, ha establecido en colaboración con otros organismos internacionales, una clasificación de los impuestos ecológicos que comprende cuatro partes principales: los impuestos energéticos (principalmente sobre carburantes), sobre transportes, sobre la contaminación y sobre los recursos naturales".

Este tributo se denomina genéricamente como canon autonómico de saneamiento, y ha sido ya establecido en la casi totalidad de las Comunidades Autónomas del Reino de España; no obstante se observa una tendencia creciente a ser sustituido por un nuevo tributo denominado canon del agua, con la idea de abordar un campo de definición más específico en lo que al ciclo del agua se refiere[676], complementado con otras figuras tributarias. Se trata de un supuesto de subdivisión de un hecho imponible de un tributo originario, en varios tributos especializados.

La justificación de su imposición por el legislador autonómico obedece en gran medida, a una obligación de imposición derivada de la normativa comunitaria de obligado cumplimiento, sea ejercitada esta potestad fiscal, por el Estado Central o sus entes territoriales descentralizados, o por ambos. Recordemos que las Directivas de la UE van destinadas al conjunto de los 27 Estados miembros, sin discriminar esta obligación por razón del ordenamiento territorial de cada Estado (*en la UE conviven Estados unitarios, regionales, federales y mixtos).*

Estos cánones autonómicos son sustancialmente similares, aunque existen diferentes modelos estándar.

Recordemos que las Directivas de la UE van destinadas al conjunto de los 27 Estados miembros, sin discriminar por razón del ordenamiento territorial de cada Estado *(en la UE conviven Estados unitarios, regionales, federales y mixtos).*

Existen unos claros referentes a estos tributos autonómicos tanto en el derecho interno español, como también en el derecho comunitario, tanto en lo que respecta a los tratados

[676] **El anexo IX del Plan Hidrológico de la Demarcación H Miño-Sil**, los define de la siguiente forma: En las Comunidades Autónomas cuyas competencias en depuración se encuentran asumidas por entidades dependientes de la Administración Autonómica, se produce el cobro del **Canon de Saneamiento**, con la finalidad de financiar los gastos de funcionamiento y explotación de las instalaciones de saneamiento y depuración, así como, en su caso, la construcción de las mismas. La estructura de este canon es similar a las tarifas de suministro de agua, con una parte fija por abonado y una parte variable en función del consumo de agua, estableciendo una diferenciación de precios en función del uso (doméstico o industrial) que se realiza del agua.

constitutivos y de funcionamiento de la UE, como en las Directivas específicas sobre el tema, de los que se pueden destacar:

- Directiva 98/83/CE, sobre calidad del agua destinada al consumo humano.
- Ley de Aguas de 2 de agosto de 1.95 (derogada), que ya preveía cánones sobre la materia.
- Ley 46/1999, de 13 de diciembre, en la que se estableció un régimen estricto de estos cánones.
- Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio (parcialmente derogado).
- Real Decreto Ley 4/2007, que modifica el anterior.
- Directiva 2000/60/CE, de 23 de octubre.
- Directiva 2008/105/CE, de *16 de diciembre.*

En cuanto a su naturaleza jurídica han existido grandes discrepancias en la doctrina, prevaleciendo al momento presente la consistente en un impuesto, como ha sido establecido por la jurisprudencia del Tribunal Supremo[677].

2.4.2.1.1.-EL CANON DE SANEAMIENTO Y LA DOBLE IMPOSICIÓN

Los Tribunales de Justicia han sentado jurisprudencia en el sentido de que no existe una doble imposición derivada de la imposición de este tributo[678].

[677]**SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO de 10 de octubre de 2.006 (RJ\2007,514):***"aunque la recaudación normalmente se destina, como hemos dicho, a financiar obras hidráulicas de competencia autonómica (aunque no son propiamente tributos afectos a una finalidad, sino recursos propios de los entes públicos o empresas públicas autonómicas que financian la inversión y gestionan el servicio), su naturaleza jurídica es más semejante a la propia de un impuesto que a la de una tasa".*

De ahí la irrelevancia de que no se incluya una lista de obras o instalaciones concretas, no siendo necesario que se condicione a la existencia del específico Plan Especial regulado en la Ley, pues existía unas obras e instalaciones a mantener ya bajo la vigencia del Plan vigente a la entrada en vigor de la Ley que justifican, junto con los fines propiamente de gestión, su existencia".

[678]**SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO de 29 de junio de 2.011 (RJ\2011\5607):**

"Pues bien, en relación con la doble imposición, que es la que prohíbe el artículo 6.2 de la LOFCA , es necesario analizar el ámbito del hecho imponible previsto en la Ley autonómica y determinar si incide en el ámbito del establecido en la Ley de Aguas .La protección del medio ambiente frente a los vertidos se realiza por esta última mediante dos tipo de medidas:

1) la consideración de los vertidos ilegales como una infracción administrativa prevista en el artículo 116 f) de la Ley, y 2) el sometimiento del vertido a una autorización administrativa (art. 100 y siguientes), que devenga un canon conforme al artículo 113 de la misma, que se encuentra recogido en el Título VI dedicado según su epígrafe, al "Régimen económico-

Para ello, esta línea jurisprudencial mayoritaria se fundamenta en una interpretación del artículo 6.1 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) que permite a estos entes territoriales, establecer y exigir sus propios tributos. En su apartado 2º, se establece que no se podrá gravar hechos imponibles ya gravados por el Estado *(esto incluye a las tasas municipales del ciclo hídrico (abastecimiento, saneamiento y depuración) que derivan, en cuanto que ejercicio de la potestad tributaria derivada, de una Ley Estatal cual es el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales).*

Pues bien la jurisprudencia entiende que no existe vulneración de este artículo 6.2 de la LOFCA, y que por lo tanto no existe doble imposición ni con el canon estatal *(ya que el canon autonómico grava el hecho del vertido de aguas residuales, y el canon estatal grava el uso del dominio público hidráulico cuya titularidad primigenia corresponde al Estado)*, ni con las tasas municipales que gravan la prestación de un servicio público, a modo de contraprestación.

En este sentido la jurisprudencia del Tribunal Supremo adopta los criterios genéricos sobre doble imposición adoptados en el marco de la jurisprudencia constitucional, en especial los

---

financiero de la utilización del dominio público hidráulico", y que puede determinar también la constitución de una fianza, conforme se establece en el artículo 270 del Reglamento , aprobado por Real Decreto 849/1986, de 11 de abril (RCL 1986, 1338) .

Se trata esta última, por tanto, de una tasa cuyo hecho imponible está determinado por el uso especial del dominio hidráulico, lo que difiere sustancialmente del canon previsto en la Ley Cántabra, en la que se regula un impuesto en el que el hecho imponible es el propio vertido, dando al impuesto una naturaleza parafiscal, pues junto a su finalidad recaudatoria va dirigido, como señala el art. 23 a "Los gastos de mantenimiento de las instalaciones de saneamiento y depuración a que se refiere esta Ley, así como, en su caso, la construcción de dichas instalaciones"".

En particular, la exacción del canon habrá de responder al principio de <<quien contamina paga>>, que inspira la legislación comparada dentro del Estado y fuera del mismo.

Es evidente, por ello, la distinta naturaleza que se atribuye al canon del artículo 113 de la Ley de Aguas , cuyo hecho imponible es el uso del dominio público hidráulico, mientras que el que aquí se examina lo constituye el hecho mismo del vertido, canon que además responde a la autorización concedida por el Acuerdo del Consejo de Ministros de 17 de febrero de 1995, por el que se aprueba el Plan Nacional de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales, para el establecimiento de un canon específico que preferentemente cubra los costes de establecimiento y explotación de las plantas que se construyan en desarrollo del Plan, así como para la aprobación de un Plan regional de saneamiento, concorde con los criterios establecidos en las Directivas comunitarias, hasta el punto que se condiciona la aplicación de las ayudas estatales derivadas del Plan, al establecimiento del canon por parte de las Comunidades Autónomas, muchas de las cuales ya lo tienen instaurado con características similares al regulado en la Ley y Decreto gallego.

derivados de las Sentencias del Tribunal Constitucional números 289/2000, 186/1993 y 37/1987.[679]

A este hecho se refería el artículo 113.7 del RDL 1/2001, de 20 de julio[680].

Por otra parte, las tasas municipales del ciclo hídrico contraprestan la utilización de los servicios municipales correspondientes asociados a este ciclo hídrico, estableciendo una suerte de precio, en relación al coste de los servicios de referencia. Por el contrario el hecho imponible del canon autonómico está asociado al hecho medioambiental, y por lo tanto disociado de la prestación de un servicio concreto, aunque su producto pueda servir financieramente para el fomento de infraestructuras hidráulicas y su mantenimiento. Es un tributo con finalidad parafiscal[681].Estas diferenciaciones han servido a los Tribunales para entender que nos encontramos ante hechos imposibles diferentes, y que por lo tanto no existe una doble imposición.

---

[679]**FUNDAMENTO TERCERO STS 26-06-2011**: "Como ha dicho el Tribunal Constitucional en **sentencia 289/2000 (RTC 2000, 289)**: "el alcance de materia imponible, es más amplio que el de hecho imponible al que se refiere el apartado 2 del art. 6 LOFCA ".

Este art. 6.2, como el propio Tribunal señala "no tiene por objeto impedir a las CCAA que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas, ya GRAVADAS por el Estado (STC 186/1993 (RTC 1993, 186)), sino lo que el art. 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos imponibles estrictamente (STC 37/1987 (RTC 1987, 37)). Es decir, la prohibición de doble imposición en él contenida atiende al presupuesto adoptado como hecho imponible y no a la realidad o materia imponible que le sirve de base".

[680]**Real Decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas estatal**, artículo 113. Canon de control de vertidos: *"1. Los vertidos al dominio público hidráulico estarán gravados con una tasa destinada al estudio, control, protección y mejora del medio receptor de cada cuenca hidrográfica, que se denominará canon de control de vertidos.*
2. Serán sujetos pasivos del canon de control de vertidos, quienes lleven a cabo el vertido (*…*).
7. El canon de control de vertidos será independiente de los cánones o tasas que puedan establecer las Comunidades Autónomas o Corporaciones Locales para financiar las obras de saneamiento y depuración.
8. Cuando un sujeto pasivo del canon de control de vertidos esté obligado a satisfacer algún otro tributo vinculado a la protección, mejora y control del medio receptor establecido por las Comunidades Autónomas en ejercicio de sus competencias, el importe correspondiente a este tributo se podrá deducir o reducir del importe a satisfacer en concepto de canon de control de vertidos.
Con el objeto de arbitrar los mecanismos necesarios para conseguir la efectiva correspondencia entre los servicios recibidos y los importes a abonar por el sujeto pasivo de los citados tributos, el Ministerio de Medio Ambiente y las Administraciones autonómicas implicadas suscribirán los oportunos convenios de colaboración."

[681]Ver epígrafe 2.0.2.

2.4.1.2.2.-EL CANON DE SANEAMIENTO Y LA COMPENSACIÓN TRIBUTARIA

Se han establecido discusiones acerca de si la imposición de este tributo autonómico, a pesar de su compatibilidad con otros tributos estatales y locales del ciclo hídrico, podría provocar un derecho a compensación a favor de los sujetos pasivos que debía ser contemplado en las normas jurídicas habilitantes de la imposición, y en especial en lo que se refiere al canon de vertido estatal definido en la Ley de Aguas, y en aplicación de lo dispuesto en su artículo 113.8*(párrafo añadido por la Ley 11/2005, de 22 de junio),*ya mencionado con anterioridad.

La cuestión suscitada, ha sido resulta en sede judicial por el Tribunal Supremo, estableciendo que no ha lugar a que se contemple en la normativa reguladora del canon de saneamiento esa compensación, pudiéndose citar a estos efectos el fundamento jurídico tercero de su Sentencia de 29 de junio de 2011, nº 5607, dado que:

- Es el Estado y no la Comunidad Autónoma la que debe regular la deducción o reducción, no teniéndose pues que regular esta en las nomas jurídicas autonómicas que prevén la imposición del canon de saneamiento.
- Tal compensación, sería pues, una opción del Estado respecto de su tributo específico de vertidos, que además, como se mencionó, no tiene un hecho imponible coincidente con el canon de saneamiento, sino exclusivamente concomitante, en el sentido de que ambos tienen como objeto el vertido, aunque en un caso por la utilización del dominio público ocupado o susceptible de un aprovechamiento especial con ocasión de los vertidos, y en el supuesto del tributo autonómico por su mera realización y sus efectos medioambientales, con además, el mencionado efecto dual parafiscal de obtención de financiación.

Dicha opción tiene su defensa o soporte legal, en que el legislador utiliza en el artículo 113.8 mencionado la expresión "*podrá*" y no la expresión "*deberá*".

Sobre esta cuestión incidió la sentencia nº 500/2007 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria en fecha 28 de junio de 2007, desde la perspectiva de la compatibilidad material de ambos tributos[682]

[682]"Pues bien. En este caso esta doble imposición material quedaría descartada a nivel propiamente legal a través de la técnica de la deducción, pues el Real Decreto Legislativo 1/2001. de 20 de julio , por el que se aprueba el texto refundido de *la Ley de Aguas establece en su artículo 113.7 que "El canon de control de vertidos será independiente de los cánones o tasas que puedan establecer las Comunidades Autónomas o Corporaciones Locales para financiar las obras de saneamiento y depuración",* habiéndose añadido un apartado 8º conforme al cual :

2.4.2.1.3.-EL CANON DE SANEAMIENTO Y EL IVA

Uno de los aspectos que más controversia origino es la consistente en si el canon de saneamiento o el canon del agua está sujeto o no a IVA, al respecto la opinión dominante es que este tributo, que por cierto se gira con ocasión de las tasas municipales del ciclo hídrico o de los precios privados que girar los usuarios a los operadores privados está sujeto a IVA.

Esta reflexión opera cuando las entidades suministradoras detentan la condición de sustitutas del contribuyente.

A tal fin, para tal conclusión, se aplica el artículo 78.2.4º de la Ley 37/1992[683]

"*Cuando un sujeto pasivo del canon de control de vertidos esté obligado a satisfacer algún otro tributo vinculado a la protección, mejora y control del medio receptor establecido por las Comunidades Autónomas en ejercicio de sus competencias, el importe correspondiente a este tributo* ***se podrá*** *deducir o reducir del importe a satisfacer en concepto de canon de control de vertidos.*

Con el objeto de arbitrar los mecanismos necesarios para conseguir la efectiva correspondencia entre los servicios recibidos y los importes a abonar por el sujeto pasivo de los citados tributos, el Ministerio de Medio Ambiente y las Administraciones autonómicas implicadas suscribirán los oportunos convenios de colaboración" (apartado añadido por la Ley 11/2005, de 22 de junio (RCL 2005, 1292) , por la que se modifica la Ley 10/2001, de 5 de julio (RCL 2001, 1638, 1943) , del Plan Hidrológico Nacional).

A su vez, el artículo 34 de la Ley de Cantabria 2/2002, de 29 de abril, de Saneamiento y Depuración de las Aguas Residuales de la Comunidad Autónoma de Cantabria, dispone que "1. El canon es incompatible con la exacción de tasas, contribuciones especiales o ingresos tributarios de cualquier clase destinados a financiar inversiones o gastos en la construcción, mantenimiento, gestión o explotación de las obras e instalaciones comprendidas en el ámbito de esta Ley.

2. El canon es compatible con las tasas, contribuciones especiales, precios públicos o ingresos tributarios de cualquier clase destinados a financiar inversiones o gastos en materia de saneamiento o depuración no comprendidos en el ámbito de esta Ley y en particular, con las tasas de alcantarillado municipales>>, mientras que el artículo 35.6 prevé cómo ***"La aplicación efectiva del canon determinará que cese la exigencia de cualquier figura tributaria que resulte incompatible con el canon".***

En congruencia con lo anterior, la Disposición Adicional Primera del Decreto 11/2006, de 26 de enero (LCTB 2006, 26) , por el que se aprueba el Reglamento del Régimen Económico-Financiero del Canon de Saneamiento de Cantabria establece que La entrada en vigor del presente Decreto comporta la fecha de inicio de la aplicación efectiva del canon de saneamiento, así como el cese de la exigencia de las figuras tributarias que resulten incompatibles, en los términos del artículo 34 de la Ley de Cantabria 2/2002. 2. En la misma fecha dejará de exigirse el canon de vertido previsto en el artículo 85 de la Ley 22/1988 (RCL 1988, 1642), de Costas, salvo en los supuestos previstos en la disposición transitoria tercera de la Ley de Cantabria 2/2002, de 29 de abril, de Saneamiento y Depuración de las Aguas Residuales de la Comunidad Autónoma de Cantabria".

[683]**Ley 37/1992, artículo 78. Base imponible. Regla general:** Uno. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

Lo dispuesto en este número comprenderá los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del impuesto especial sobre determinados medios de transporte.

No obstante, en la práctica y al momento presente existen situaciones diversas al respecto de esta cuestión dependiendo de cómo se definan los tributos autonómicos sobre el agua, y de cómo se regulen las obligaciones tributarias y las condiciones subjetivas de las entidades suministradoras del agua, respecto de si actúan por mandato legal o como sustitutos del contribuyente; por ejemplo en el caso de determinados tributos autonómicos, como los supuestos del canon del Agua de Galicia y el Coeficiente de Vertido, no existe una actual imposición del IVA.

Pero recientemente han recibido un requerimiento de la inspección tributaria sobre la necesidad de que las entidades suministradoras repercutan el IVA correspondiente considerando en la base la tributación autonómica.

El ente público Aguas de Galicia, la mostrado su oposición al requerimiento efectuado por la Agencia Tributaria, y ha optado por solicitar una aclaración a la Dirección General de Tributos, siendo que en espera de la misma ha dado instrucciones a las entidades suministradoras que sigan sin considerar en la base de repercusión del IVA a los usuarios la tributación autonómica.

Recientemente se ha pronunciado la doctrina de la Dirección General de Tributos, desde la perspectiva del operador del servicio que debe repercutir este tributo autonómico en la tarifa que realiza al usuario, concluyendo la sujeción a IVA, y en concreto en el supuesto de una comunidad de regantes que explota un pozo de agua[684].

En dicha consulta vinculante la DGT establece los siguientes fundamentos:

Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación: *4º Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido.*

[684]**DGT Consulta vinculante núm. V1054-14 de 14 abril 2014**; incidencia a efectos del IVA de la Ley 5/2012, de 20 marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos, por la que se modifica el Decreto Legislativo 3/2003, de 4 noviembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la legislación en materia de aguas de Cataluña: calificación del canon, tanto el percibido de las entidades suministradoras en su calidad de sustitutas del contribuyente, como el percibido de estas mismas, en su calidad de contribuyentes, como la contraprestación de los servicios prestados por dicha Agencia a los usuarios del agua: efectos: examen: doctrina administrativa

1º.-La gestión del canon del agua corresponde a la Agencia Catalana del Agua, que lo percibe directamente de los usuarios o por medio de entidades públicas o privadas suministradoras de agua en función de la procedencia del recurso.

2º.-La exacción del canon del agua es compatible con la imposición de contribuciones especiales y con la percepción de tasas, cuando sea procedente, por los entes locales.

3º.-La Agencia Catalana del Agua es el sujeto activo del canon del agua, pero puede delegar en las ELA[685] las competencias de gestión y recaudación de este impuesto con el alcance y las condiciones que se determinen por reglamento. Si tiene lugar esta delegación, la Agencia debe transferir a las ELA afectadas los créditos necesarios para afrontar los gastos generados por el ejercicio de esta gestión.

4º.- Son sujetos pasivos en concepto de contribuyente las personas físicas y jurídicas, públicas o privadas, y las entidades a las que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) , usuarias de agua, que la reciben a través de entidades suministradoras u operadores en alta, que la captan de instalaciones propias, de una infraestructura de la Agencia Catalana del Agua o bajo el régimen de concesión de abastecimiento, o la producen mediante instalaciones de tratamiento de agua marina.

5º.-Las entidades suministradoras son sustitutas del contribuyente, usuario de agua suministrada por estas entidades, y como tales están obligadas al cumplimiento en la forma y los plazos establecidos, de las obligaciones materiales y formales que les impone la presente ley. No obstante, deben exigir, de quienes son contribuyentes, el importe de las obligaciones tributarias satisfechas por ellas, mediante la repercusión del canon del agua en las facturas que emitan por el servicio de suministro de agua, en las condiciones establecidas por la presente ley y por el reglamento que la desarrolla.

6º.-El canon sobre el agua percibido por la Agencia Catalana del Agua, tanto el percibido de las entidades suministradoras en su calidad de sustitutas del contribuyente como el percibido de estas mismas, en su calidad de contribuyentes, constituye la contraprestación de los servicios prestados por dicha Agencia a los usuarios del agua *(ateniéndose al concepto de "uso y consumo de agua" atribuido por el artículo 2.14 del citado Texto refundido, previamente reproducido).*

[685]Entidades suministradoras de agua.

7º.- El artículo 78.Uno de la Ley 37/1992 (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) dispone que la base imponible del Impuesto estará constituida *"por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas".*

Por tanto, la base imponible de los servicios prestados por la Agencia Catalana del Agua a los usuarios del agua estará constituida por el importe de la contraprestación percibida, la cual se corresponde con el importe del canon del agua establecido para cada caso por el Texto refundido de la legislación en materia de aguas de Cataluña.

8º.- Por otro lado, por lo que respecta a la traslación posterior a los usuarios finales del canon del agua satisfecho por las entidades suministradoras en concepto de sustitutas del contribuyente *(como es el caso de la entidad consultante)*, debe tenerse en consideración el apartado dos del artículo 78 de la Ley del Impuesto (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401), que establece que "en particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:(…).

4º. Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido.

9º.- De acuerdo con lo expuesto y teniendo en cuenta que la nueva redacción dada por la Ley autonómica 5/2012 (LCAT 2012, 194, 407) al Texto refundido de la legislación en materia de aguas de Cataluña (LCAT 2003, 787) configura a las empresas suministradoras de agua como sujetos pasivos sustitutos del contribuyente, aquéllas deberán repercutir íntegramente el canon del agua sobre el contribuyente, el cual queda obligado a soportarlo.

La figura del sustituto del contribuyente queda regulada en el artículo 36.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), que establece que "es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la Ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma.

El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la Ley señale otra cosa.".

En consecuencia, las empresas suministradoras no actúan en nombre y por cuenta del cliente, sino que son propiamente sujetos pasivos del *tributo (en concepto de sustitutos del contribuyente)* y actúan en nombre propio, aunque se permita exigir el importe del canon a sus clientes, contribuyentes del mismo.

10º.-En estas circunstancias, el canon sobre el agua objeto de consulta formará parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido de las entregas de bienes que efectúen las entidades suministradoras, como la entidad consultante, a favor de sus clientes con ocasión del suministro o abastecimiento de agua

Al respecto se ha pronunciado igualmente la jurisprudencia en diferentes ocasiones, sin ser de incidencia la modificación del artículo 7.8 operada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre.[686]

También se ha pronunciado la doctrina, en concreto, en lo que respecta al mencionado canon del agua de Cataluña[687]

[686]**Sentencia T.S.J. Baleares 471/2013 de 5 de junio.**

[687]**ZORNOZA PÉREZ, J; "*Estudio jurídico sobre consecuencias en el IVA. De la reforma del canon de agua de Cataluña",* Universidad Carlos III, Madrid**. "Sin embargo, una vez las entidades suministradoras pasen a tener la condición de sustitutos del contribuyente, dicha situación se verá sustancialmente modificada, porque el Canon continuará formando parte de la base imponible del IVA, en cuanto contraprestación de los servicios relacionados con el ciclo integral del agua. Sin embargo, las entidades suministradoras deberán girar el IVA con su propio NIF, pues como sujetos pasivos del tributo deberán expedir y entregar facturas de todas sus operaciones, incluyendo aquellos suministros de agua en cuya contraprestación se incluya el Canon, en aplicación del artículo 164, apartado uno, número 3º, de la LIVA. En este sentido se ha pronunciado con meridiana claridad la **Resolución de la Dirección General de Tributos de 7 de abril de 2011 (V0939-11),** en contestación a consulta planteada respecto al supuesto de sustitución previsto en el artículo 82.2 de la Ley 9/2010, de 30 de julio, de aguas para Andalucía. Dicha Resolución expone con todo detalle las razones por las que la atribución a las entidades suministradoras de la condición de sustitutos del contribuyente respecto al Canon correspondiente al uso del agua por los consumidores urbanos finales, modifica sustancialmente el régimen aplicable en el IVA, con las graves repercusiones que ello puede tener para la ACA. En efecto, según resulta de la misma:

1) El Canon forma parte de la base imponible correspondiente a los servicios que prestan las entidades suministradoras y no puede excluirse de la misma considerando que, en realidad, se trata de cantidades "pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud de mandato expreso del mismo", que pudieran no incluirse en dicha base imponible al amparo del artículo 78.tres.3º de la LIVA.

2) En este sentido las características determinantes de los denominados suplidos, esto es, de las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud de mandato expreso del mismo, se definen en diversas resoluciones vinculantes de la Dirección General de Tributos (entre otras, de fechas 1 de septiembre de 1986, BOE de 10 de septiembre y de 24 de noviembre de 1986, BOE de 16 de diciembre), que establecen para que esos importes no se integren en la base imponible deben concurrir una serie de condiciones, entre las que nos interesa destacar que debe tratarse "de sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, lo que normalmente se acreditará mediante la correspondiente factura expedida a cargo del citado cliente y no del intermediario" que le está "supliendo" por cualquier causa.

3) Cuando las entidades suministradoras actúan por imposición legal como sujetos pasivos sustitutos del contribuyente, la regulación de esta figura en el artículo 36.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, impide considerar que actúan en nombre y por cuenta del cliente. Muy al contrario, "son propiamente sujetos pasivos del tributo y actúan en nombre propio, aunque se permita exigir el importe del canon a sus clientes, contribuyentes del mismo".

2.4.2.2.-UN EJEMPLO TERRITORIALPROTOTÍPICO EN EL ÁMBITO AUTONÓMICO ESPAÑOL. EL CANÓN AUTÓNOMICO EN EXTREMADURA

Las comunidades autónomas, han procedido a la imposición de sus tributos propios en materia de aguas en los últimos veinte años, incidiendo en especial, en el denominado canon autonómico[688].

Por otra parte también se ha producido una imposición de otros cánones específicos, pudiendo citar el caso de la Comunidad Autónoma de Cataluña, con el denominado canon de infraestructuras hidráulicas, y el canon del agua:

-Ley 5/1990, de 9 de marzo (Integrada en la Ley 6/1999)
-Ley 6/1999, de 12 de julio, de Ordenación, gestión y tributación del Agua.

---

4) Por ello, al ser el importe del Canon una cantidad pagada en nombre propio, no procede su exclusión de la base imponible del IVA que las entidades suministradoras repercuten a los usuarios finales del agua, porque aquellas actúan en virtud de un mandato legal, que es el que "permite a las mismas exigirle el importe de los referidos cánones".

5) De ahí que las entidades suministradoras, como sujetos pasivos del IVA "deberán expedir y entregar facturas de todas sus operaciones, incluyendo aquellos suministros de agua en cuya contraprestación se incluya el canon", en aplicación del artículo 164.uno.3º de la LIVA y de las disposiciones reglamentarias que lo desarrollan, constando en ellas el NIF de la entidad suministradora de que se trate. En definitiva, de progresar la reforma proyectada, el Canon del agua formará parte de la base imponible del IVA de las entregas de bienes que efectúen las entidades suministradoras a favor de sus clientes con ocasión del suministro o abastecimiento de agua. Como consecuencia, el importe de la recaudación del Canon correspondiente a la ACA dejará de computarse en el numerador de la fórmula de cálculo de su prorrata, lo que con casi total seguridad se traducirá en una reducción muy importante del porcentaje de dicha prorrata, desde luego superior a 10 puntos, con la doble consecuencia de que la ACA, por un lado, vera sustancialmente reducido su derecho de deducción en el IVA y, por otro, quedará obligada a regularizar las cuotas ya deducidas en los cuatro o nueve años anteriores".

[688]**Las primeras regulaciones legales efectuadas por los parlamentos autonómicos fueron las siguie**ntes:

-Navarra (Ley Foral 10/1988, de 29 de diciembre).
-Catalunya (Ley 19/1991, de 7 de noviembre y Ley 7/1994, de 18 de mayo; Integradas en la Ley 6/1999, a su vez derogada por el Decreto legislativo 3/2003de 4 de noviembre).
-Baleares (Ley 9/1991, de 27 de noviembre)
-País Valenciano (Ley 2/1992, de 26 de marzo)
-Galicia (Ley 1/1994, de 21 de febrero)
-La Rioja (Ley 7/1994, de 19 de julio)
-Aragón (Ley 91/1997, de 7 de noviembre)
-Murcia (Ley 3/2000, de 12 de julio)
-Castilla-La Mancha (Ley 12/2002, de 27 de junio).

Las características más comunes de esta tributación autonómica son las siguientes:

1.-Los cánones autonómicos de saneamiento se configuran como impuestos, en principio ecológicos, aunque con un resultado más recaudatorio que de finalidad medioambiental.

2.-Esta vinculados a una política de infraestructuras que tiene como objetivo implementar una plena depuración de las aguas residuales y de su recuperación ulterior. Desde esta perspectiva, se configuran como tributos fundamentalmente finalistas con el fin de obtener, aunque sea parcialmente, financiación pública para la financiación de las obras hidráulicas.

3.-El hecho imponible, más general, es la producción de vertidos de agua residuales, sea de forma directa, sea a través de las redes municipales de saneamiento y evacuación.

4.-La base imponible se suele configurar, como excepción por el volumen de agua consumida de acuerdo a una presunción de pleno consumo final de todas las aguas obtenidas en el sistema de captación singular por los consumidores finales.

No se tiene pues en cuenta, ningún elemento de diferenciación cuantitativa con la base usada para el tributo que grava el suministro de agua, como podría ser un porcentual dedicado al consumo humano alimentario, ya que es obvio que la relación del consumo de agua con su vertido posterior no es el mismo cuando se usa para beber, que por ejemplo, para el aseo personal, o para la higiene, o para tareas de limpieza, donde la relación directa consumo-vertido, es más evidente. Esta reflexión se realiza, ya que la presunción legal de paridad consumo-vertido, podría implicar algunos elementos de diferenciación que no se han tenido en cuenta por los legisladores.

Por otra parte no existe una incentivación de medidas individuales de depuración y recuperación de las aguas utilizadas, por el propio consumidor.

En la mayor parte de los cánones autonómicos se excluye de su ámbito, con carácter general, el suministro de agua en alta, el suministro de agua para riego agrícola, ente otros. Un caso paradigmático es el canon establecido en Castilla-La Mancha, por Ley 12/2002, que además de este canon de saneamiento, establece un canon de aducción *(con naturaleza jurídica de tasa)*, cuyos sujetos pasivos son la entidades locales y que grava la obtención del agua en alta por parte de estas, que repercuten posteriormente el mismo al consumidor final como parte integrante del estudio de costes de sus tasas respectivas.

5º.-El tipo de gravamen suele girar sobre una cantidad dineraria por metro cúbico consumido de agua.

Para una mejor comprensión del canon autonómico de *saneamiento (el caso de Galicia se abordará en el capítulo siguiente)*, examinaremos más a fondo un supuesto concreto, que es el de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

Esta elección expositiva se justifica en el hecho de que existe un gran nivel de coincidencia y concomitancia entre los diferentes cánones autonómicos de saneamiento.

El canon de saneamiento de Extremadura se regula de la siguiente forma, que se expone a continuación:

En este marco el preámbulo de la Ley 2/2012, de 28 de junio, establece lo siguiente: "*El segundo de los tributos que se establece, en el Capítulo IV, es el canon de saneamiento de la Comunidad Autónoma de Extremadura. Con el establecimiento de este impuesto se trata de dar respuesta al principio de recuperación de costes derivados de las instalaciones de depuración, establecido por la Directiva Marco de Aguas y por el Texto Refundido de la Ley de Aguas, teniendo en cuenta los efectos sociales, medioambientales y económicos de la recuperación y las condiciones geográficas y climáticas propias de Extremadura".*

Tributo que se regula en el Título II, Capítulo IV de esta Ley (artículos 32 a 52).

Examinemos los aspectos básicos de este tributo autonómico[689]:

[689]**Ley 25/2012, de 28 de junio, CAPÍTULO IV. Canon de saneamiento. Artículo 33**. Objeto, naturaleza, finalidad y afectación: *"1. El canon de saneamiento es un tributo propio de la Comunidad Autónoma de Extremadura, de carácter indirecto y de naturaleza real, que grava la utilización del agua. Su finalidad es posibilitar la financiación de las infraestructuras hidráulicas soportadas por la Comunidad Autónoma de cualquier naturaleza correspondiente al ciclo integral del agua.*
2. Los ingresos procedentes del canon se afectarán a la financiación de los programas de gasto relativos a las infraestructuras hidráulicas que se determinen en las leyes anuales de presupuestos generales de la Comunidad."
Se trata de un tributo propio de carácter medioambiental, y que por lo tanto no está asociado directamente a una contraprestación por recepción de un servicio hídrico tal como sucede en el caso de las tasas municipales.
Artículo 34. Hecho imponible: "1.Constituye el hecho imponible del canon la disponibilidad y el uso del agua de cualquier procedencia, suministrada por redes de abastecimiento públicas o privadas. Se asimilan al uso urbano las pérdidas de agua en las redes de abastecimiento en los términos que disponga esta norma.
2. Cuando el sujeto pasivo sea titular de diferentes contratos de suministro de agua, el hecho imponible se entenderá realizado por cada uno de los contratos."

El legislador autonómico, ha optado por usar una vía de gestión tributaria directamente asociada a la del ente público o gestor indirecto de este, que preste el servicio del consumo de agua. En este sistema de gestión, las entidades suministradoras del servicio de abastecimiento de agua, que pueden ser el propio municipio si gestiona directamente, o el gestor indirecto de este, actúan como sustitutos del contribuyente.

La entidad suministradora deberá repercutir al consumidor de agua, y de forma diferenciada en la factura o documento de cobro, este canon autonómico, debiéndolo revertir posteriormente a la Comunidad Autónoma[690].Este hecho se refleja claramente el artículo 46 de la Ley autonómica, en virtud de la cual los entes gestores de la prestación de servicios hídricos, deberán repercutir a los usuarios del servicio/os, este tributo autonómico, en los mismos períodos impositivos fijados para los tributos de prestación de consumo. Tal cuestión se deduce claramente del párrafo cuatro de este artículo 46.El párrafo cinco exime a la entidad suministradora de agua *(municipio o concesionario de este)* de satisfacer el canon a la Hacienda Autonómica, si no ha percibido el canon repercutido de forma separada del sujeto pasivo, sea por impago u otras causas análogas, y este hecho de impago se haya producido tanto para lo que respecta a la tasas específica de suministro de agua, como para el canon autonómico.

Cumplidos los requisitos del párrafo cinco (dualidad de gestión y simultaneidad de la misma para la tasa propia de la entidad suministradora u del tributo autonómico), para que la entidad municipal suministradora se vea exenta o exonerada del pago de las cuotas impagadas de este canon, la gestión en ejecutiva de estos impagados corresponderá a la Hacienda Autonómica.

3ª.-La recaudación en ejecutiva corresponde a la Administración Autonómica en los términos expuestos en el artículo 46.6 de la Ley 2/2012.

[690] Sobre la incorporación del canon autonómico a la base del IVA de la facturación girada al usuario, ya ha sido objeto de análisis en el apartado 2.3.1.2.2 de este capítulo.

2.4.2.3.-RELACIONES ENTRE LA TASA MUNICIPAL Y EN EL CANON AUTONÓMICO. INEXISTENCIA DE DOBLE IMPOSICIÓN

No existe doble imposición con la imposición local ya que el hecho imponible de la tasa municipal, está asociado a la recepción de un servicio obligatorio, y en directa relación a los costes a prorrata de la prestación de este servicio por el ente público (con o sin intermediación). En este tributo autonómico se grava el mero hecho de la utilización del agua como recurso público escaso, y por lo tanto de manera asociada a políticas medioambientales.

Las Tasas municipales del sector hídrico también podrán establecer medidas medioambientales en sus tasas, tales como las políticas tarifarias (gravando más el mayor consumo a partir de determinados niveles, o gravando más determinados usos), pero este hecho no alterará la sustancial naturaleza del hecho imponible como contraprestación a satisfacer por el sujeto pasivo por percepción o disfrute de un servicio público obligatorio.

Se trata pues de hechos imponibles diferentes, y no existe doble imposición.

CONSIDERACIONES JURÍDICAS:

1ª.-De acuerdo a la jurisprudencia dominante no existe doble imposición, por la coexistencia entre este tributo autonómico y las correspondientes tasas municipales asociadas al ciclo hídrico.

2ª.-El Ayuntamiento debe tributar, en cuanto que sujeto pasivo, por el consumo que se efectúen en sus centros públicos y bienes patrimoniales excepto los que la norma autonómica declare expresamente como exentos.

Si se trata de servicios consorciados o convenidos con la propia Comunidad Autónoma, se deberá estar a lo que disponga una normativa reglamentaria autonómica de desarrollo y a falta de esta norma jurídica, a lo que disponga el propio convenio de colaboración, y en ausencia también de convenio será obligado tributario el ente público propietario del inmueble, a salvo que se haya procedido a la cesión del mismo a otro ente público. No obstante lo antedicho, deberemos entender que si en estos centros solamente se prestan servicios de competencia autonómica, existe una cesión de facto, y que por lo tanto este canon le corresponde a la propia Comunidad Autónoma y no al Ayuntamiento, aunque sea el titular dominical del inmueble. Se deberá comunicar a la Administración Autonómica este extremo.

2.4.3.-EL CANON AUTONÓMICO DE ADUCCIÓN

Otra figura impositiva importante a destacar en el ámbito autonómico, es el denominado CANON DE ADUCCIÓN, regulado, por ejemplo, en la Ley 12/2002, de 27 de junio, del ciclo integral del agua de Castilla La Mancha.

Este canon se regula en los artículos 40 a 46, en el capítulo II, del Título V, siendo sus características básicas las siguientes:

-Se trata de una tasa y no de un impuesto.

-Es, por lo tanto, un tributo finalista destinado a financiar la implementación de las infraestructuras de obtención de agua en alta, en especial, las denominadas estaciones depuradoras de agua potable (ETAP).

-Es un tributo compatible con la tasa que puedan exaccionar los ayuntamientos por la obtención de agua en alta.

-Los sujetos pasivos son las entidades locales que se benefician del servicio de suministro de agua potable en alta.

-La base imponible es el consumo efectivo realizado de agua, en las tomas de salida de las estaciones de depuración de agua potable; no obstante la norma jurídica reguladora establece formas de presunción para la determinación de dicha base, cuyo principio de cierre consiste en establecer volumen mínimo de consumo (artículo 43.4).

Se define legalmente en el artículo 43 de la Ley 12/2002, de 27 de junio[691].

[691] **Ley 12/2002, de 27 de junio, artículo 43. Base imponible** Modificado por disp. Final 2.1 de Ley de 4 de diciembre 2014. LCLM\2014\291.
1. La base imponible del canon de aducción está constituida por el volumen de agua registrado en los equipos de medida de caudal de salida de las infraestructuras de abastecimiento en alta hacia el punto de toma de la red municipal de distribución domiciliaria y expresada en metros cúbicos.
2. Cuando la base imponible no pueda establecerse conforme al apartado 1, podrá determinarse conforme a los siguientes criterios:
a) Será el resultado de la media del volumen de agua tenido en cuenta para la liquidación de cada municipio, correspondiente al mismo mes del año anterior junto con la de los meses inmediatamente anterior y posterior a ese mes.
b) Cuando el período a estimar sea inferior al de un mes, la base imponible del canon de cada municipio, será el promedio diario del volumen registrado durante los 30 días anteriores.
c) De no existir los periodos de referencia señalados en las letras a) y b), el volumen de agua suministrada en alta que constituye la base imponible del canon de aducción de cada

2.4.4.-EL CANON AUTONÓMICO DE DEPURACIÓN

La Ley autonómica catalana anteriormente citada establece un canon autonómico de depuración, que igualmente, al caso anterior se configura como una tasa.

-Como tasa, es un ingreso tributario finalista, cuyo objeto es la financiación de las infraestructuras de depuración, que grava la utilización de los servicios prestados en esta fase del ciclo del agua por la comunidad autónoma.

Se debe observar que en este sentido en otras muchas comunidades autónomas este hecho imponible es absorbido por el canon de saneamiento anteriormente objeto de análisis.

2.4.5.-EL CANON DE AGUA DE CATALUÑA

Actualmente este tributo autonómico del ciclo hídrico se regula el **Decreto Legislativo 3/2003, de 4 de noviembre**, que realiza una función de refundición de los textos anteriores, en especial, de la Ley de Ordenación del Agua catalana de 1.999.

Uno de los aspectos esenciales, desde el punto de vista de la fiscalidad, de este texto refundió, como de la anterior Ley 6/1999, por esta derogada, es la creación de un tributo central, denominado CANON DEL AGUA[692].

---

municipio, será el menor valor del rango admisible de dotación de agua suministrada en litros por habitante y día, según población abastecida por sistema, fijado en la Orden ARM/2656/2008 (RCL 2008, 1632 y RCL 2009, 280) por la que se aprueba la instrucción de planificación hidrológica.
3. Podrán ser de aplicación los supuestos de determinación de la base imponible por estimación indirecta, en los casos y a través de los métodos previstos en la legislación general tributaria.
4. En todo caso, se fija un volumen mínimo como base imponible igual a 3 metros cúbicos por habitante y mes. A estos efectos, se tomarán los datos del último censo de población de cada municipio servido.
El devengo de la tasa es mensual.
El tipo de gravamen se finja en una cantidad dineraria euros por metro cúbico de agua obtenido en alta.

[692]**Ley de Ordenación del Agua catalana de 1.999. Ley 6/1999**:Al que se refiere el preámbulo del texto refundió de la siguiente forma: *"La promulgación de la Ley 6/1999, de 12 de julio (LCAT 1999, 437, 605) , de Ordenación, Gestión y Tributación del Agua, continúa en la misma línea de reforma del marco normativo en materia de aguas llevando a término una reordenación de los principios y las competencias que informan la actuación de la Administración hidráulica, reformando el régimen de la planificación hidrológica y modificando la tributación sobre el agua para dar respuesta a los nuevos requerimientos.*
Entre otras novedades, esta Ley crea la Administración local del agua y el sistema de

Esta Ley regula en su artículo 13, los diferentes recursos de la Agencia Tributaria del Agua, entre los que figura como primer elemento el mencionado canon, y que son:

1. El canon del agua
2. El canon de utilización y ocupación del dominio público hidráulico.
3. El canon de regulación y la tarifa de utilización del agua.
4. Las tasas, los derechos y otras prestaciones patrimoniales que le correspondan.
5. El endeudamiento.
6. Los productos, los rendimientos o los incrementos derivados de su patrimonio.
7. Los ingresos obtenidos en el ejercicio de sus actividades.
8. Los ingresos provenientes de las sanciones.
9. Las transferencias que, si procede, se establezcan en los presupuestos de la Generalidad.
10. Las subvenciones, las aportaciones y las donaciones que sean otorgadas a favor suyo, procedentes de otras administraciones, de entes públicos o de particulares.
11. Cualquier otro recurso que se le pueda atribuir.

CARACTERÍSTICAS ESENCIALES:

1. Su naturaleza jurídica es la propia de un impuesto ecológico.
2. Su afectación se produce, tanto al suministro de agua, como a las captaciones.
3. Su gestión corresponde al ente público autonómico Agencia Catalana del agua
4. Se establece una compatibilidad con los tributos locales, pero con una especialidad en la determinación de costes, en lo relativo a la tasa local de saneamiento, y ello con el fin de evitar duplicidades. Por lo tanto las tasas locales de saneamiento deberán expresar elementos de costes, diferentes de los utilizados por la norma legal para el canon del agua
5. Se exacciona directamente a los usuarios finales, sea por la propia agencia autonómica, sea a través de las entidades suministradoras de agua al consumidor final.
6. Es un tributo finalista, afectado a determinados proyectos de interés general, asociados al ciclo del agua, entre los que cabe destacar los siguientes:

---

saneamiento como unidad básica para la prestación del servicio integral de tratamiento y evacuación de las aguas residuales, regula el nuevo régimen de la planificación hidrológica tomando el Distrito de Cuenca Fluvial como unidad básica de gestión, ***crea el canon del agua como ingreso específico del régimen económico-financiero de la Agencia Catalana del Agua*** *y modifica el régimen del Ente de Abastecimiento de Agua que había sido creado por la Ley 4/1990, de 9 de marzo, de Ordenación del Abastecimiento de Agua al Área de Barcelona.*

7. La prevención en origen de la contaminación y la recuperación y el mantenimiento de los caudales ecológicos

8. La consecución de los otros objetivos de la planificación hidrológica, y particularmente la dotación de los gastos de inversión y de explotación de las infraestructuras que se prevén.

9. Los otros gastos que genera el cumplimiento de las funciones que se atribuyen a la Agencia Catalana del Agua.

- El hecho imponible es el mero uso del agua, sin ningún otro género de especificación, como establece el artículo 64 de la norma citada, ampliamente modificado por la Ley 5/2012, de 20 de marzo.
- **El régimen de exenciones fiscales se regula en dicho artículo, y básicamente afecta a diferentes usos, por razones objetivas y subjetivas, interrelacionadas**[693]
  - Los sujetos pasivos son los consumidores finales del agua, que reciben de las entidades suministradoras de agua.

[693] **Decreto Legislativo 3/2003, de 4 de noviembre**, **artículo 13**:

a) Los usos que hacen la Agencia Catalana del Agua, las ELA, así como los órganos del Estado, las comunidades autónomas y los entes locales, para operaciones de investigación o control, los sondeos experimentales que no sean objeto de aprovechamiento, las operaciones de gestión y mejora del dominio público hidráulico, y las efectuadas con destino a obras hidráulicas públicas de su competencia.

b) Los consumos hechos por los servicios públicos de extinción de incendios o los que con las mismas características sean efectuados u ordenados por las autoridades públicas en situaciones de necesidad extrema o catástrofe.

c) Los destinados a la prestación gratuita, por parte de las administraciones titulares, de los servicios de alimentación de fuentes públicas y monumentales, limpiezas de calles y riegos de parques, jardines y campos deportivos públicos, así como otros servicios que se establezcan por reglamento, siempre y cuando el agua utilizada para estos usos tenga la calidad de agua no potable o proceda de fuentes alternativas de producción, como el agua regenerada o reutilizada, y no haya sido distribuida mediante las redes de suministro de agua potable.

(El apartado d) ha sido suprimido por la Ley 5/2012.)

e) El consumo de agua para el uso agrícola, a menos que haya contaminación de carácter especial en naturaleza o cantidad para abonos, pesticidas o materia orgánica, comprobado por los servicios de inspección de la Administración competente.

f) Los usos domésticos del agua en todos los núcleos de población de menos de 400 habitantes de población base que no disponen de suministro domiciliario de agua y de red de tratamiento o evacuación de aguas residuales.

g) La utilización de aguas pluviales para usos domésticos y la utilización de aguas freáticas sin otra utilidad que la de impedir la inundación o el deterioro de las instalaciones en las que se realiza una actividad, salvo que estas aguas se viertan a un sistema de saneamiento público o incorporen carga contaminante.

h) Los destinados a la distribución de agua en alta, efectuados por corporaciones de derecho público adscritas a la Administración hidráulica.

- La base imponible dispone de dos sistemas de verificación, uno de estimación directa según el agua consumida medida en metros cúbicos, y otra de estimación objetiva en virtud de elementos indiciarios.
- Se establece un sistema de consumos mínimos por tipologías de uso, estableciéndose para el supuesto de viviendas colectivas, tantos mínimos como viviendas singulares:

A.-6 metros cúbicos por usuario o usuaria y mes.

B.-3 metros cúbicos por plaza y mes para los establecimientos hoteleros.

C.-3 metros cúbicos por unidad de acampada y mes para los establecimientos de camping.

Para los usos industriales, los consumos mínimos se establecen en función de la tipología de actividad, de acuerdo a un sistema de fórmulas polinómicas determinadas reglamentariamente, en desarrollo de la Ley.

- Los tipos de gravamen consisten en una expresión de euros por metro cúbico de agua consumida, determinándose diferentes tipos según los usos o tipologías de sujetos pasivos. En este apartado, es mencionable, el hecho de que se establece un sistema de coeficientes correctores para viviendas que dispongan de un número de ocupantes de más de tres personas.

A los efectos de acentuar el carácter de **ECOTASA** o de impuesto ecológico, se establece un coeficiente corrector, dependiendo del tramo poblacional de cada municipio, lo que se denomina **COEFICIENTE DE CONCENTRACIÓN DEMOGRÁFICA.**

Municipio/población base	Coeficiente
Hasta 2.000 habitantes	**0,662**
Entre 2.001 y 10.000 habitantes	**0,819**
Entre 10.001 y 50.000 habitantes	**0,978**
Más de 50.000 habitantes	**1**

- Una novedad sobresaliente es la creación de la denominada **TARIFA SOCIAL**, que de facto implica un beneficio fiscal generalizado, aplicable a los sujetos pasivos que detenten determinadas condiciones subjetivas, que son:

a) Pensionistas del sistema de la seguridad social no contributivo por jubilación, jubilación por invalidez e invalidez.

b) Pensionistas del sistema de la seguridad social contributivo y del seguro obligatorio de vejez e invalidez de más de sesenta años que cobran la pensión mínima por jubilación o viudedad, siempre y cuando los ingresos totales de la unidad familiar a la que pertenecen no superen en dos veces el límite fijado por el indicador de renta de suficiencia de Cataluña, incrementado en un 30% de este indicador por cada miembro adicional a partir del segundo.

c) Pensionistas del sistema de la seguridad social contributivo que cobran la pensión mínima en concepto de incapacidad permanente, siempre y cuando los ingresos totales de la unidad familiar a la que pertenecen no superen en dos veces el límite fijado por el indicador de renta de suficiencia de Cataluña, incrementado en un 30% de este indicador por cada miembro adicional a partir del segundo.

d) Perceptores de las prestaciones sociales de carácter económico para atender a determinadas situaciones de necesidades básicas establecidas por la Ley 13/2006, de 27 de julio, de prestaciones sociales de carácter económico.

e) Perceptores de fondos procedentes de los siguientes regímenes a extinguir: fondo de asistencia social y fondo de la Ley de integración social de los minusválidos.

f) Familias con todos los miembros de la unidad familiar en situación de desempleo, siempre y cuando los ingresos totales de la unidad familiar a la que pertenecen no superen en dos veces el límite fijado por el indicador de renta de suficiencia de Cataluña, incrementado en un 30% de este indicador por cada miembro adicional a partir del segundo.

g) Destinatarios de los fondos de la prestación económica de la renta mínima de inserción.

Otro hecho resaltable es que para los usos industriales, se establece un sistema dual de determinación del tipo de gravamen, uno ordinario, y otro varíale dependiente de la **CARGA CONTAMINANTE** producida por los vertidos o derivada del uso del agua.

Por último otro hecho relevante es que se establece la posibilidad de la sustitución del canon del agua por exacciones especiales, total o parcialmente, cuando exista una carga contaminante especial, que implique un tratamiento especifico.

-La cuota tributaria consiste en aplicar a la base imponible el tipo de gravamen, como es norma general en los tributos, pero con una serie de especialidades, dependiendo de las tipologías de usos.

Por ejemplo para los usos del sector primario, se tienen en cuenta los siguientes factores, para una determinación objetiva, cuando no sea posible la estimación directa:

a) Capacidad productiva de la explotación, en número, volumen o peso.

b) Número y características de cabezas de ganado.

c) Extensión de la explotación agropecuaria, sistemas de depuración propios y sistemas de gestión de los productos fitosanitarios.

Se regula, en especial, un sistema especial de determinación de la cuota para usos del agua para producción de energía eléctrica:*"En los casos de usos industriales de agua para la producción de energía eléctrica, las centrales hidroeléctricas pueden optar por acogerse, voluntariamente, a un sistema de determinación objetiva de la cuota basada en la potencia instalada en el establecimiento y en la energía producida, expresada en kilovatios hora, de acuerdo con la siguiente fórmula*":Q = kWh producidos × euros/kWh.

Tipo de establecimiento	Potencia	Importe	Unidad
Grupo 1	**>= 50 MW**	**0,00599**	**euros/KWH**
Grupo 2*	**< 50 MW**	**0,00396**	**euros/KWH**

*Siempre y cuando el titular no realice en otros establecimientos actividades de producción con potencia superior a 50 MW. En este caso, se considera tipo 1.A pesar de que el canon del agua, detenta la naturaleza jurídica de IMPUESTO, a las cuotas resultantes, en este supuesto, se les repercute el tipo aplicable del IVA.

2.4.6.-EL IMPUESTO SOBRE VERTIDOS DE AGUA AL LITORAL

Algunas comunidades autónomas han aumentado la tipología de tributos que inciden sobre el ciclo del agua, y uno de estos supuestos analizados es el de la Comunidad Autónoma de Andalucía, donde la Ley 18/2003, de medias fiscales y administrativas, regula el impuesto sobre vertidos de agua al litoral.

Su hecho imponible es la realización de vertidos *(*en especial los derivados del ciclo hídrico), a las aguas marítimas del litoral.

ELEMENTOS TRIBUTARIOS:

1º.-La base imponible está determinada por la carga contaminante de los vertidos de la forma que se determine reglamentariamente.

2º.-El tipo de gravamen, está determinado por una cantidad en euros por unidad contaminante.

3º.-La cuota tributaria esta modulada por la aplicación de una serie de coeficientes correctores, cuya aplicación depende de la fuente del vertido, su conducción, y su zona de destino. El período impositivo coincide con el año natural.

Se trata de un impuesto ecológico de escasa capacidad recaudatoria, y cuya eficacia ha sido puesta en cuestión, muy en especial, por la supresión del vertido directo de las aguas residuales a través de conductores o emisarios submarinos, como sucedía con anterioridad, antes de la implementación de los sistemas de depuración obligatorios.

2.5.-LA FISCALIDAD DE LAS OBRAS HIDRÁULICAS

Como norma general la realización de las obras hidráulicas se financian con el producto de la fiscalidad activa del ente público promotor desde el punto de vista finalista y no por una fiscalidad activa específica en origen. Es decir, los recursos se derivan de la tributación general y no de tributos específicos que sean creados para la financiación de tales obras con carácter general**.**

No obstante en este apartado existen excepciones, en el sentido expuesto ya con anterioridad, que serían la de los cánones autonómicos sobre el agua sea con naturaleza jurídica de tasa o sea con la de impuesto, que se constituyen como tributos extra fiscales en el sentido de que su producto recaudatorio se deberá destinar a finalidades asociadas al ciclo hídrico, y entre ellos, además de los costes de explotación de los servicios hidráulicos, a las de generación de nuevas infraestructuras de cualquier naturaleza, con tal de que sean propias del ciclo hídrico.

Por otra parte otra excepción sería la de los tributos con naturaleza de contribuciones especiales de cualquier sujeto activo de la imposición.

En el ámbito local y con carácter singular, entiendo que solamente serían aplicables a este apartado las contribuciones especiales, cuando dicha obras hidráulicas generen aunque sea

potencialmente, un beneficio singular a determinados propietarios que requieren de tales infraestructuras para poder disfrutar del servicio.

En este apartado podríamos citar, a título de mero ejemplo, la realización de depósitos reguladores o de conducciones generales para el abastecimiento, saneamiento y depuración de ámbitos concretos de desarrollo urbanístico, por ejemplo en el marco de un plan de abastecimiento de aguas y saneamiento asociado al desarrollo urbanístico de determinadas unidades de actuación.

En estos supuestos, y con independencia de que se puedan establecer determinadas obligaciones en el planeamiento general o en el de desarrollo consistente en que los promotores de estos ámbitos de actuación urbanística desarrollen a su cuenta las infraestructuras hídricas precisas, siempre cabe como alternativa a tal contenido obligacional, el que se puedan imponer contribuciones especiales para su financiación, parcial, hasta el límite máximo de asunción de costes por los beneficiarios previsto en la normativa hacendística especial local (90%).

En el marco legal estatal y autonómico, están definidos tributos con características de contribuciones especiales tal como se analizo con anterioridad.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

3.-LAS FIGURAS TRIBUTARIAS EN GENERAL Y SU ASOCIACIÓN A AL CICLO HÍDRICO

3.1.-LAS TASAS EN EL CICLO HÍDRICO. LA DICOTOMÍA TASA O TARIFA, TARIFA O PRECIO PRIVADO

Deberemos volver a reiterar en este apartado la clásica dicotomía entre tasa y tarifa, o dicho de otra forma, entre potestad tarifaria y potestad tributaria para discernir si en el supuesto de las contraprestaciones en materia de servicios hídricos tiene cabida el precio privado, o nos encontramos siempre ante una tasa cuando exista titularidad pública del servicio de producirse la connotación de que la prestación derive de una situación jurídica de obligatoriedad o de monopolio.

La aprobación de la Ley de Economía sostenible ha resucitado la polémica al respecto.

En el Capítulo I, y dentro del epígrafe 3.1.4, desarrollamos con anterioridad lo relativo a la llamada Ley de Economía Sostenible (Ley 2/2011, de 4 de marzo); pues bien dicha Ley adquiere una importancia decisiva en este Capítulo relativo a la fiscalidad del ciclo hídrico, ya que uno de los efectos legales de esta Ley fue la supresión del párrafo segundo del apartado a) del artículo 2.2.de la Ley General Tributaria.

Este párrafo establecía que:

"*Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de la formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público".*

Por lo tanto antes de esta reforma la norma jurídica citada exigía de una manera clara que la contraprestación adquiriese la naturaleza jurídica de tasa, sin interferir, por el contrario, en la forma de gestión, que a los efectos no adquiría relevancia[694], siempre que la titularidad del servicio fuese pública.

Pues bien, según determinados autores la supresión de este párrafo permitiría la exigencia de precios privados por parte de una suerte de prestador privado contratado por la administración,

[694]**ZORNOZA PÉREZ, J y ORTIZ LA CALLE,** E: "*Las Tasas*", citado en artículo de **MARÍN-BARRINUEVO FABO, D.:** Revista Tributos Locales, 2ª edición, Civitas, 2010.

como por ejemplo sería el supuesto de una colaboración público privada, con el efecto de poder determinarse una política tarifaria que superase el límite del coste del servicio[695].

Igualmente en el supuesto de gestión directa por un ente del sector público con sujeción las normas del derecho privado mercantil en sus transacciones con terceros, incluyendo a los usuarios.

En este sentido parece cobrar nuevamente auge la diferencia clásica entre potestad tributaria y potestad tarifaria, y si son aplicable los criterios jurisprudenciales sentados en ocasiones por el Tribunal Supremo del Reino de España[696/697], respecto de si la forma de gestión es determinante para resolver la cuestión de si nos encontramos ante una u otra potestad, y más en concreto de si la existencia de una concesión administrativa donde la contraprestación es exigida directamente a los usuarios por parte del concesionario, delimita más con un concepto de precio privado que de precio público, o de tasa.

Sobre esta polémica ya nos hemos pronunciado en el capítulo II precedente, y ahora deberemos por lo tanto ceñir la cuestión a un análisis de los criterios jurisprudenciales, adoptando como punto de partida lo referido por la **Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 20 de julio de 2.009**, que **estableció** lo siguientes razonamientos:

1º.-En esta sentencia el Ayuntamiento recurrente sostenía que el hecho de la existencia de una concesión administrativa, donde el concesionario exigía directamente la contraprestación al usuario excluía a la misma de los requisitos sobre tributos locales, y en concreto de las tasas del artículo 20 de la Ley Reguladora de la Haciendas Locales, al sostener que se trataba de precios privados[698]

[695]**RUIZ GARIJO**, "*Concepto de tasas y delimitación con otros ingresos de derecho público y privado"* citado en artículo de CHICO DE LA CÁMARA/GÁLAN RUIZ. *Las tasas Locales*. Civitas, 2011, página 2011,

[696]**STS de fecha 27 de septiembre de 1.997**

[697]**STS 29 de enero de 1.998**

[698]**Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 20 de julio de 2.009: "**El Ayuntamiento recurrente sostiene que los servicios de suministro de agua potable, servicios de matadero, estacionamiento de vehículos en las vías públicas y servicio de saneamiento del Ayuntamiento de Ávila (que la sentencia recurrida cree que son o deben ser una tasa) se prestan en régimen de concesión por empresas, lo que excluye la aplicación de los arts. 20 y 41 de la LHL y, en el caso de suministro de agua, del art. 20.4.t) de la LHL, por tratarse de precios privados, conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo".

2º.-Las conclusiones del alto Tribunal son concluyentes en el sentido de que la contraprestación del servicio de abastecimiento de agua, como servicio público municipal, es siempre una tasa con independencia de la forma de gestión adoptada[699]:

[699]**Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 20 de julio de 2.009: "A partir de la Sentencia 185/1995, del Tribunal Constitucional , se inició una auténtica contrarreforma mediante:**

1º) **El Real Decreto-Ley 2/1996, de 26 de enero** , que dotó de cobertura legal, con carácter inmediato y provisional a todos aquellos precios públicos de la Hacienda del Estado, nacidos al amparo del art. 24 de la Ley 8/1989, de 13 de abril , afectados por la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995 .

2º) **Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre**, que restableció en el ámbito de las Haciendas de las Comunidades Autónomas las tasas por la utilización de su dominio público, (con igual redacción que el texto original de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas y por prestación de servicios públicos en las condiciones exigidas por la Sentencia 185/1989).

3º) **La Ley 25/1998, de 13 de julio** , de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público, que restableció la ortodoxia en materia de tasas, que volvieron a comprender la utilización del dominio público, suprimiéndose en este punto concreto los precios públicos, y redactando de nuevo el art. 24 de dicha Ley , con el siguiente texto: "Tendrán la consideración de precios públicos las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho público cuando, prestándose también tales servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados", y así se redactaron de nuevo el artículo 26.1 de la Ley General Tributaria , el art. 6 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos y los arts. 20 y 24, entre otros, de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales.

La Ley 25/1998, de 13 de julio , tuvo presente la identidad absoluta, sin diferencia alguna, entre las normas definitorias y reguladoras de los precios públicos contenidas en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de las Haciendas Locales , y las de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos (del Estado), que copió literalmente a la primera, de modo que si aquélla era inconstitucional, la segunda lo era también, por ello la Ley 25/1998, de 13 de julio , respetando la doctrina de la sentencia 185/1995, del Tribunal Constitucional , modificó entre otros los arts. 20 y 41 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales , adaptándolos a la doctrina de dicha sentencia, anticipándose así a la esperada sentencia del Tribunal Constitucional resolutoria de los recursos de inconstitucionalidad interpuestos contra dichos artículos, y consciente de la situación anormal de los precios públicos locales establecidos al amparo del art. 41 de la Ley 39/1988 , en su versión original preceptuó en su Disposición Transitoria segunda : ***"1. Antes del 1 de enero de 1999, las Entidades Locales habrán de aprobar definitivamente y publicar los acuerdos precisos de imposición y ordenación de tributos al objeto de poder exigir tasas con arreglo a las modificaciones introducidas por la presente Ley en la Sección 3ª del Capítulo III del Título I de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales . Asimismo, y antes de la fecha indicada, las entidades locales podrán continuar exigiendo tasas y precios públicos con arreglo a la normativa anterior",*** extendiendo así un manto protector sobre las situaciones creadas al amparo de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales, que sólo podía desaparecer, si, a su vez, se hubiera declarado inconstitucional, la Disposición Transitoria Segunda, reproducida.

Pendían en 1995 del Tribunal Constitucional tres recursos de inconstitucionalidad y cinco cuestiones de inconstitucionalidad contra varios artículos de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Hacienda Locales , entre ellos el artículo 41 (recurso de inconstitucionalidad núm. 591/1989), y cuestiones de inconstitucionalidad planteadas por las

"Así, el servicio de suministro y distribución de agua potable, debe ser objeto de una tasa (art. 20.4.t) LHL). Poco importa que el servicio público de suministro de agua potable sea prestado mediante concesión administrativa. Las contraprestaciones que satisface el usuario del servicio de suministro de agua potable prestado mediante concesión deben ser calificadas como tasas, con independencia de la modalidad de gestión empleada. Incluso en los casos en que el servicio es gestionado por un ente público que actúa en régimen de Derecho privado (las entidades públicas empresariales), a través de sociedades municipales o por un concesionario, lo exigido a los ciudadanos tiene la calificación de tasa, no de precio privado o tarifa. La forma de gestión del servicio no afecta a la naturaleza de la prestación, siempre que su titularidad siga siendo pública, como sucede en los supuestos de concesión".

El servicio de saneamiento, consistente en la prestación del servicio de alcantarillado municipal para la devolución de las aguas residuales a los cauces convenientemente tratadas y depuradas, es hecho imponible de una tasa (art. 20.4.r) de la LHL. La sentencia de esta Sala de 22 de diciembre de 2001 (RJ 2002, 1139) (rec. núm. 5759/1996) consideró que a partir del 1 de enero de 1999 el servicio de suministro y saneamiento del agua, cuando tales servicios o suministros son prestados por los Entes locales, es un hecho imponible de la tasa correspondiente.

Lo que el Ayuntamiento de Ávila denomina precio por servicio de matadero y acarreo de carnes debe ser también una tasa (art. 20.4.u) de la LHL)."

Cuando menos, de acuerdo a la regulación existente del artículo 2 de la LGT hasta el año 2.011, participo enteramente de estas conclusiones del alto tribunal, adicionando, a mi entender, el hecho de que siempre que las contraprestaciones sean fijadas por la Administración titular por una ordenanza fiscal, las mismas tendrán la consideración de tasas y nunca se podrían configurar como precios privados autorizados por la administración.

Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia de Galicia y Canarias --con sede en las Palmas y en Santa Cruz de Tenerife--. El Tribunal Constitucional resolvió los recursos en su sentencia 233/1999, de 16 de diciembre , en la que, pese a ser el art. 41 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales, igual al 24 de la Ley 8/1989, de 13 de abril , fue declarado constitucional dicho precepto en el Fundamento de Derecho 16 de la sentencia, si bien la Ley 25/1998, de 13 de julio , lo había modificado con anterioridad para adaptarlo a la sentencia núm. 185/1995 del Tribunal Constitucional .

En definitiva, que la Ley 25/1998, de 13 de julio, ha cortado de raíz toda impugnación o discusión de los Precios Públicos establecidos con anterioridad basada en la doctrina de la Sentencia 185/1995 del Tribunal Constitucional, o dicho de otro modo: estos Precios Públicos han continuado en vigor, por razones de seguridad jurídica, hasta el 31 de diciembre de 1998, sin que pudieran ser impugnados por razón de las nuevas circunstancias definidoras de las tasas y de los precios públicos.

Ello se asevera, a mi juicio, con independía de que la exacción se realice por el propio concesionario, ya que:

1º.-La administración es titular del servicio, que puede en cualquier momento rescatar la concesión.

2º.-La administración fija las tarifas de la tasa de acuerdo a procedimientos públicos regulados en el artículo 19 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en forma jurídica de Ordenanzas Fiscales, que detentan la condición de norma jurídicas tributarias. No tendría sentido alguno de que estas normas jurídicas tributarias se sujetasen a información pública y que después el usuario satisficiese unos precios privados no regulados en la misma, por el mismo servicio.

3º.-La exacción directa al usuario por el concesionario, se justifica, en criterios de mera eficiencia, dado que precisan para su fijación cuando menos en una parte variable de las tarifas, de una medición del volumen de agua consumido expresado en metros cúbicos. Por lo que es lógico que si tal tarea técnica la desarrolle la empresa concesionaria, pueda ella misma proceder a la exacción, pero siempre de acuerdo a las premisas y a los elementos tributarios definidos en la correspondiente ordenanza fiscal reguladora. Por otra parte dicha exacción directa al usuario por el gestor indirecto, suele estar justificada cuando el servicio se plantea, en términos económico financieros, en régimen de autofinanciación, siendo que cualquier alteración del margen del beneficio del gestor indirecto, al alza o a la baja, quedará integrado en el ámbito contractual de riesgo y ventura, o dicho de otra forma, en la habilidad del gestor de cumplir con todas sus obligaciones de prestación, optimizando costes en un supuesto de alza o asumiendo costes adicionales, en el supuesto de baja, sin que todo ello interfiera en la naturaleza jurídica tributaria de la contraprestación satisfecha por el ciudadano usuario del servicio.

4º.-La determinación de los tipos de gravamen deriva de la fijación de unos costes del servicio que se deben de poner de manifestó en un estudio económico financiero, donde quedan limitados los criterios de beneficio de una suerte de gestor indirecto, conforme a lo previsto en la Ley del Contrato que rigió la licitación, y no a las pretensiones privatistas del operador privado.

5º.-La administración titular, podrá recabar para sí misma la práctica de la exacción al usuario en cualquier momento posterior al contrato, contemplando la posibilidad del ejercicio de tal potestad del Ius variandi en los pliegos de condiciones *(desde la modificación operada en la*

Ley de Contratos del Sector Público en 2.010), sin que ello altere en modo alguno el equilibrio de la concesión, siempre que la administración cumpla con satisfacer su producto al gestor indirecto en forma de canon, en los términos previstos en el artículo 216 del Real Decreto legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, sobre el pago del precio del contrato, es decir, dentro de los plazos previstos en la normativa sobre morosidad en las relaciones comerciales aplicado al ámbito público, que tal como se expreso en el capítulo I, adquiere el rango de medida de sostenibilidad económica por mandato de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril.

6º.-En definitiva es lo más garante para el ciudadano, y lo que más seguridad jurídica le aporta.

7º.-Mantener la calificación de previo privado*(en el actual sistema de prestación de los servicios públicos del agua existente)* respecto de la tarifa exigida por el gestor privado al usuario, crearía la disfuncionalidad de la existencia de una ordenanza fiscal que impone y ordena los elementos tributarios de la tasa en la esfera pública, y un precio privado autorizado en la esfera privada, lo que daría lugar a la distorsión de confundir una forma de gestión, con una auténtica privatización según el modelo británico. Esto se afirma siempre que la cuestión de esta dicotomía no sea meramente conceptual, ya que si es de mayor alcance es claro que la cuestión dista de estar solucionada de una forma definitiva, en espera de la redacción final de la nueva LGT actualmente tramitándose como proyecto de Ley en Cortes Generales[700].

3.1.1.-LAS TASAS ESTATALES DEL CICLO HÍDRICO EN EL DERECHO ESPAÑOL

En el Texto Refundido de la Ley de aguas se definen determinados tributos asociados al ciclo hídrico al igual que sucede en las legislaciones autonómicas. De facto se produce una superposición de estas figuras tributarias (estatales y autonómicas) sin recaer sobre un mismo hecho imponible sin incurrir por ello en doble imposición conforme el reparto competencial derivado de la descentralización del Estado Español en comunidades autónomas, y la asunción por parte de estas, de competencias hídricas en sus correspondientes Estatutos de Autonomía (Leyes Orgánicas).En Este sentido expuesto, en el Título VIII de la Ley de aguas se definen los principios generales de tributación por la utilización del dominio público hidráulico, como plasmación del principio de recuperación de costes, siendo objetivos legales primarios el uso eficiente del agua, y la consecución de objetivos extra fiscales de mantenimiento ambiental. Estos principios se reglamentan en el artículo 111 de la Ley de Aguas, modificado por la Ley 11/2012, de 19 de diciembre.

[700]Proyecto de Ley número 121/0001462015 de 21 de abril. LEG 2015\1654. No existe previsión de una nueva modificación del artículo 2 actual de la LGT de 2.003.

3.1.1.1.-EL CANON POR UTILIZACIÓN PRIVATIVA DEL DOMINIO PÚBLICO HÍDRICO.

Introducción: Este canon consiste en una tasa donde la base imponible se determina por el organismo de cuenca. Se trata de un tributo a favor del organismo de cuenca que se devengara cuando sean susceptibles de concesión demanial la ocupación efectiva de los bienes del dominio público hidráulico.

Consiste en un tributo finalista que tiene como objeto la financiación de la mejora y protección del mencionado dominio público hidráulico. Se regulan en el artículo 112 del texto refundido[701].

[701]**Real Decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas estatal, artículo 112. Canon de utilización de los bienes del dominio público hidráulico.** Revisado en lo referente a la Cuenca Hidrográfica del Tajo por **Resolución de 17 de septiembre 2007. RCL\2007\1934**.Revisado en lo referente a la Cuenca Hidrográfica del Guadalquivir por **Resolución de 7 de marzo 2007. RCL\2007\765**.Revisado en lo referente a la Cuenca Hidrográfica del Guadalquivir por **Resolución de 11 de noviembre 2005. RCL\2006\259**.

1. La ocupación, utilización y aprovechamiento de los bienes del dominio público hidráulico incluidos en los párrafos b) y c) del artículo 2 de la presente Ley, que requieran concesión o autorización administrativa, devengarán a favor del Organismo de cuenca competente una tasa denominada canon de utilización de bienes del dominio público hidráulico, destinada a la protección y mejora de dicho dominio. Los concesionarios de aguas estarán exentos del pago del canon por la ocupación o utilización de los terrenos de dominio público necesarios para llevar a cabo la concesión.

2. El devengo de la tasa se producirá con el otorgamiento inicial y el mantenimiento anual de la concesión o autorización y será exigible en la cuantía que corresponda y en los plazos que se señalen en las condiciones de dicha concesión o autorización.

3. Serán sujetos pasivos del canon los concesionarios o personas autorizadas o, en su caso, quienes se subroguen en lugar de aquéllos.

4. La base imponible de la exacción se determinará por el Organismo de cuenca según los siguientes supuestos:

a) En el caso de ocupación de terrenos del dominio público hidráulico, por el valor del terreno ocupado tomando como referencia el valor de mercado de los terrenos contiguos.

b) En el caso de utilización del dominio público hidráulico, por el valor de dicha utilización o del beneficio obtenido con la misma.

c) En el caso de aprovechamiento de bienes del dominio público hidráulico, por el valor de los materiales consumidos o la utilidad que reporte dicho aprovechamiento.

5. El tipo de gravamen anual será del 5 por 100 en los supuestos previstos en los párrafos a) y b) del apartado anterior, y del 100 por 100 en el supuesto del párrafo c), que se aplicarán sobre el valor de la base imponible resultante en cada caso.

6. En el supuesto de cuencas intercomunitarias este canon será recaudado por el Organismo de cuenca o bien por la Administración Tributaria del Estado, en virtud de convenio con aquél. En este segundo caso la Agencia Estatal de la Administración Tributaria recibirá del Organismo de cuenca los datos y censos pertinentes que faciliten su gestión, e informará periódicamente a éste en la forma que se determine por vía reglamentaria. El canon recaudado será puesto a disposición del Organismo de cuenca correspondiente.

En este apartado se define legalmente un tributo, en forma de tasa, por la utilización de las aguas para la producción de energía eléctrica; se regulan en el artículo 112.bis[702].

Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), este principio de recuperación tiene diferentes vertientes:

A.-Los costes de mantenimiento y uso.
B.-Los costes de capital y reserva para futuras inversiones.
C.-El coste de los recursos.
D.-Los costes ambientales.

Como se comento con anterioridad la base imponible consiste básicamente en lo siguiente:

1º.-En el caso de ocupación de terrenos del dominio público hidráulico, por el valor del terreno ocupado tomando como referencia el valor de mercado de los terrenos contiguos.

2º.-En el caso de utilización del dominio público hidráulico, por el valor de dicha utilización o del beneficio obtenido con la misma.

3º.-En el caso de aprovechamiento de bienes del dominio público hidráulico, por el valor de los materiales consumidos o la utilidad que reporte dicho aprovechamiento.

El tipo de gravamen anual será del 5 por 100 en los supuestos (a) y (b), y del100 por 100 en el supuesto (c), que se aplicarán sobre el valor de la base imponible resultante en cada caso.

REGULACIÓN LEGAL: En el sentido expuesto el artículo 112 de la Ley de aguas define el llamado canon por utilización privativa del dominio público hidráulico, conforme los principios de recuperación de costes definidos en la normativa comunitaria europea, y del principio de escasez de los recursos hídricos.

---

[702]**Real Decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas estatal, artículo 112. bis Canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica.** Añadido por **art. 29** de **Ley núm. 15/2012, de 27 de diciembre. RCL\2012\1761**.1. La utilización y aprovechamiento de los bienes de dominio público a que se refiere el párrafo a) del artículo 2 de la presente ley, para la producción de energía eléctrica en barras de central, estarán gravadas con una tasa denominada canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, destinada a la protección y mejora del dominio público hidráulico.

Este recurso tributario detenta la naturaleza jurídica de tasa del que resultan exentos los concesionarios de aguas.

Sus elementos tributarios se definen en el citado artículo 112[703]

1º.-El devengo de la tasa: se producirá con el otorgamiento inicial y el mantenimiento anual de la concesión o autorización y será exigible en la cuantía que corresponda y en los plazos que se señalen en las condiciones de dicha concesión o autorización.

2º.-Serán sujetos pasivos del canon: los concesionarios o personas autorizadas o, en su caso, quienes se subroguen en lugar de aquéllos.

3º.-La base imponible de la exacción se determinará por el Organismo de cuenca según los siguientes supuestos:

a) En el caso de ocupación de terrenos del dominio público hidráulico, por el valor del terreno ocupado tomando como referencia el valor de mercado de los terrenos contiguos.

b) En el caso de utilización del dominio público hidráulico, por el valor de dicha utilización o del beneficio obtenido con la misma.

c) En el caso de aprovechamiento de bienes del dominio público hidráulico, por el valor de los materiales consumidos o la utilidad que reporte dicho aprovechamiento.

4º.-El tipo de gravamen anual: será del 5 por 100 en los supuestos previstos en los párrafos a) y b) del apartado anterior, y del 100 por 100 en el supuesto del párrafo c), que se aplicarán sobre el valor de la base imponible resultante en cada caso**.**

5º.-Gestión tributaria*:* En el supuesto de cuencas intercomunitarias este canon será recaudado por el Organismo de cuenca o bien por la Administración Tributaria del Estado, en virtud de convenio con aquél. En este segundo caso la Agencia Estatal de la Administración Tributaria recibirá del Organismo de cuenca los datos y censos pertinentes que faciliten su gestión, e informará periódicamente a éste en la forma que se determine por vía reglamentaria.

---

[703]**Real Decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas estatal**, artículo 112. Canon de utilización de los bienes del dominio público hidráulico [Revisado en lo referente a la Cuenca Hidrográfica del Tajo por Resolución de 17 de septiembre 2007. RCL\2007\1934.Revisado en lo referente a la Cuenca Hidrográfica del Guadalquivir por Resolución de 7 de marzo 2007. RCL\2007\765.Revisado en lo referente a la Cuenca Hidrográfica del Guadalquivir por Resolución de 11 de noviembre 2005. RCL\2006\259].

El canon recaudado será puesto a disposición del Organismo de cuenca correspondiente.

3.1.1.2.-EL CANON POR UTILIZACIÓN DE LAS AGUAS CONTINENTALES PARA LA PRODUCCIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA

Se define en el artículo 112.bis del Texto Refundido de la Ley de Aguas *(añadido por art. 29 de Ley núm. 15/2012, de 27 de diciembre. RCL\2012\1761)*, cuyos elementos tributarios básicos son los siguientes:

OBJETO TRIBUTARIO: La utilización y aprovechamiento de los bienes de dominio público, para la producción de energía eléctrica en barras de central

DEVENGO: El devengo del canon se producirá con el otorgamiento inicial y el mantenimiento anual de la concesión hidroeléctrica y será exigible en la cuantía que corresponda y en los plazos que se señalen en las condiciones de dicha concesión o autorización.

SUJETOS PASIVOS: Serán contribuyentes del canon los concesionarios o, en su caso, quienes se subroguen en lugar de aquéllos.

BASE IMPONIBLE: La base imponible de la exacción se determinará por el Organismo de cuenca y será el valor económico de la energía hidroeléctrica producida, y medida en barras de central[704], en cada período impositivo anual por el concesionario mediante la utilización y aprovechamiento del dominio público hidráulico.

TIPO DE GRAVAMEN: El tipo de gravamen anual será del 22 por ciento del valor de la base imponible y la cuota íntegra será la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen.

EXENCCIONES: Estarán exentos del pago de este canon los aprovechamientos hidroeléctricos explotados directamente por la Administración competente para la gestión del dominio público hidráulico.

BENEFICIOS FISCALES*:* El canon se reducirá en un 90 por ciento para las instalaciones hidroeléctricas de potencia igual o inferior a 50 MW, y para las instalaciones de producción de energía eléctrica de tecnología hidráulica de bombeo y potencia superior a 50 MW, y en la

[704]Sustancialmente en centrales hidroeléctricas, consistentes en un conjunto de instalaciones mediante los que se transforma la energía potencial de un curso de agua en energía eléctrica. (Glosario CCAA de Madrid); descontados los consumos de la central (glosario Red eléctrica de España).

forma que reglamentariamente se determine para aquellas producciones o instalaciones que se deban incentivar por motivos de política energética general.

GESTIÓN TRIBUTARIA*:* La gestión y recaudación del canon corresponderá al Organismo de cuenca competente o bien a la Administración Tributaria del Estado, en virtud de convenio con aquél.

PARAFISCALIDAD*:* El 2 por ciento del canon recaudado será considerado un ingreso del Organismo de cuenca, y el 98 por ciento restante será ingresado en el Tesoro Público por el organismo recaudador.

3.1.1.3.-EL CANON DE CONTROL DE VERTIDOS

Se trata de un tributo asociado al ciclo hídrico que se configura como una tasa que grava el vertido a los cauces de agua. Se regulan en el artículo 113 del TRLA[705]

El importe del canon de control de vertidos consiste en el producto del volumen de vertido autorizado por el precio unitario de control de vertido. Este precio unitario se calculará multiplicando el precio básico por metro cúbico por un coeficiente de mayoración o minoración[706], que se establecerá reglamentariamente en función de la naturaleza, características y grado de contaminación del vertido, así como por la mayor calidad ambiental del medio físico en que se vierte (el coeficiente de mayoración del precio básico no podrá ser superior a 4).

El precio básico por metro cúbico se fija en 0,01202 euros para el agua residual urbana y en 0,03005 euros para el agua residual industrial, pudiendo revisarse periódicamente estos precios en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

---

[705]**Real Decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas estatal, artículo 113. Canon de control de vertidos** Ap. 5 modificado por **disp. final 1.14** de **Ley núm. 11/2005, de 22 de junio. RCL\2005\1292**.Ap. 8 añadido por **disp. final 1.15** de **Ley núm. 11/2005, de 22 de junio. RCL\2005\1292**.*1. Los vertidos al dominio público hidráulico estarán gravados con una tasa destinada al estudio, control, protección y mejora del medio receptor de cada cuenca hidrográfica, que se denominará canon de control de vertidos.*

2. Serán sujetos pasivos del canon de control de vertidos, quienes lleven a cabo el vertido.

[706]Se define en el Anexo IV del Real Decreto 849/1986, de 11 de abril, como:"El cálculo del coeficiente de mayoración o minoración se obtiene, para cada uno de los dos tipos de vertido indicados en el apartado 1 (agua residual urbana o industrial[1]) , Naturaleza del vertido, del resultado de multiplicar los factores correspondientes a cada clase de los apartados 2, 3 y 4 siguientes (que son unos coeficientes derivados de las características del vertido[2], el grado de contaminación del vertido[3] y la calidad medioambiental del medio receptor[4])….".

REGULACIÓN LEGAL: Se regula en el artículo 113 de la Ley de aguas (modificado por la disposición final undécima de la Ley 11/2005), cuyos elementos tributarios son los siguientes.

ELEMENTOS TRIBUTARIOS:

1º.-OBJETO TRIBUTARIO: Establece la Ley de Aguas estatal que los vertidos al dominio público hidráulico estarán gravados con una tasa destinada al estudio, control, protección y mejora del medio receptor de cada cuenca hidrográfica, que se denominará canon de control de vertidos.

Este tributo afecta a todos los vertidos con independencia de que estén autorizados o no, inclusive según algunos autores, aunque estén prohibidos; basta con que los mismos sean efectivos[707]

[707]**GALTÉS I PAGÉS, J:** ***Fiscalidad de las Aguas, Derecho del medio Ambiente y Administración Local*****. Fundación Democracia y Gobierno Local, 2006**.-en ese sentido, establece que: "*...se advierte que su hecho imponible no requiere la autorización previa del vertido, bastando la mera realización del vertido. Así mismo, entendemos que, por definición, toda tasa conlleva una cierta actividad administrativa que integra su hecho imponible, pues caso de faltar esta actividad administrativa se trataría de un impuesto (cfr. FERREIRO, J. J., 2004, págs. 194 y 196).*

Lo cual, justifica que se pueda poner en duda si el canon de referencia es, como dice el legislador, una tasa, o más bien se debe de calificar de impuesto.

A nuestro modo de ver, cuando se trata de gravar un vertido en sí mismo considerado, "desligado de su 'previa' autorización administrativa", el legislador es muy libre de hacer recaer el gravamen en el mismo acto de vertido realizado por el particular o en la actividad administrativa de su eventual autorización, siquiera sea a posteriori.

En el supuesto de que el legislador haga recaer el gravamen en el mismo acto divertido realizado por el particular, el tributo se calificaría como un impuesto, y, más precisamente, como un impuesto sobre el consumo por razón del vertido, pues el legislador rehúye hacer que aflore en el hecho imponible del tributo la contraprestación latente en toda ocupación del dominio público sujeta a autorización. Contraprestación que consiste en la actuación administrativa que afecta al sujeto que realiza la ocupación ilegal y que se sustancia en el procedimiento administrativo destinado a la eventual legalización de tal ocupación. Si el legislador no toma en cuenta para la integración del hecho imponible del tributo esta actuación administrativa destinada a la posterior legalización del vertido, estaremos ante un impuesto. Mientras que en el supuesto de que el legislador haga recaer el gravamen en la actividad administrativa de la "eventual autorización del vertido", el tributo debe calificarse como una tasa por ocupación, y, más precisamente, como una tasa por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público hidráulico derivado de su vertido, pues el legislador hace que aflore en el hecho imponible del tributo la contraprestación latente en toda ocupación del dominio público sujeta a autorización. Contraprestación que, insistimos, consiste en la actuación administrativa que afecta al sujeto que realiza la ocupación ilegal y que sustancia en el procedimiento administrativo destinado a la eventual legalización de tal ocupación. Si el legislador toma en cuenta para la integración del hecho imponible del tributo esta actuación administrativa destinada a la posterior legalización del vertido, estaremos ante una tasa".

2º.-SUJETOS PASIVOS: Serán sujetos pasivos del canon de control de vertidos, quienes lleven a cabo el vertido.

3º.-BASE IMPONIBLE: La cuantificación de la base imponible consiste en el producto del volumen de vertido autorizado por el precio unitario de control de vertido. Este precio unitario se calculará multiplicando el precio básico por metro cúbico por un coeficiente de mayoración o minoración que se establecerá reglamentariamente en función de la naturaleza, características y grado de contaminación del vertido, así como por la mayor calidad ambiental del medio físico en que se vierte.

4º.-TIPO DE GRAVAMEN O TARIFAS: Se fija un precio básico por metro cúbico se fija en 0,01202 euros (2 pesetas) para el agua residual urbana y en 0,03005 euros (5 pesetas) para el agua residual industrial.

Estos precios básicos podrán revisarse periódicamente en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado. El coeficiente de mayoración del precio básico no podrá ser superior a 4.

5º.-DEVENGO: El canon de control de vertidos se devengará el 31 de diciembre, coincidiendo el período impositivo con un año natural, excepto el ejercicio en que se produzca la autorización del vertido o su cese, en cuyo caso, se calculará el canon proporcionalmente al número de días de vigencia de la autorización en relación con el total del año.

Durante el primer trimestre de cada año natural, deberá liquidarse el canon correspondiente al año anterior.

6º.-GESTIÓN TRIBUTARIA: En el supuesto de cuencas intercomunitarias este canon será recaudado por el Organismo de cuenca o bien por la Administración Tributaria del Estado en virtud de convenio con aquél.

En este segundo caso la Agencia Estatal de Administración Tributaria recibirá del Organismo de cuenca los datos y censos pertinentes que faciliten su gestión e informará periódicamente a éste en la forma que se determine por vía reglamentaria. El canon recaudado será puesto a disposición del Organismo de cuenca correspondiente.

Asimismo, en virtud de convenio las Comunidades Autónomas podrán recaudar el canon en su ámbito territorial.

En este supuesto la Comunidad Autónoma pondrá a disposición del Organismo de cuenca la

cuantía que se estipule en el convenio, en atención a las funciones que en virtud del mismo se encomienden a la Comunidad Autónoma.

Cuando se compruebe la existencia de un vertido, cuyo responsable carezca de la autorización administrativa a que se refiere el artículo 100, con independencia de la sanción que corresponda, el Organismo de cuenca liquidará el canon de control de vertidos por los ejercicios no prescritos, calculando su importe por procedimientos de estimación indirecta conforme a lo que reglamentariamente se establezca.

Con el objeto de arbitrar los mecanismos necesarios para conseguir la efectiva correspondencia entre los servicios recibidos y los importes a abonar por el sujeto pasivo de los citados tributos, el Ministerio de Medio Ambiente y las Administraciones autonómicas implicadas suscribirán los oportunos convenios de colaboración.

7º.-COMPATIBILIDAD TRIBUTARIA: El canon de control de vertidos será independiente de los cánones o tasas que puedan establecer las Comunidades Autónomas o Corporaciones Locales para financiar las obras de saneamiento y depuración.

8º.-BENEFICIOS FISCALES: Cuando un sujeto pasivo del canon de control de vertidos esté obligado a satisfacer algún otro tributo vinculado a la protección, mejora y control del medio receptor establecido por las Comunidades Autónomas en ejercicio de sus competencias, el importe correspondiente a este tributo se podrá deducir o reducir del importe a satisfacer en concepto de canon de control de vertidos.

Es menester incidir en la expresión legal "podrá", en vez de "deberá", lo que da pie a entender que se trata de un aspecto de consideración voluntaria pero justificada, que debe ser claro objeto de reserva de Ley, en virtud de lo dispuesto en el artículo 8º de la Ley General Tributaria.

CONCLUSIÓN EN CUANTO A LA NATURALEZA JURÍDICA: De acuerdo a las consideraciones del autor PAGÉS I GALTÉS, no cabe duda alguna de que este tributo se trata de una tasa[708]

[708]**GALTÉS I PAGÉS, J,** *Fiscalidad de las Aguas, Derecho del medio Ambiente y Administración Local.* Fundación Democracia y Gobierno Local, 2006: "*C) Naturaleza.* Por lo que respecta al nuevo "canon de control de vertido", el legislador lo califica explícitamente de tasa, cabiendo entender que se trata de una tasa por ocupación del dominio público hidráulico"

3.1.2.-LAS TASAS MUNICIPALES DEL CICLO HÍDRICO.

La distribución de agua es una de los servicios por lo que las entidades locales pueden establecer una tasa, según se dispone en el artículo 20.4.t) del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL). Igualmente sucede con los demás servicios asociados al ciclo hídrico[709]

Desde este punto de vista la habilitación de la imposición, es la propia de la potestad tributaria derivada otorgada por una Ley básica de ámbito estatal que otorga a los municipios la facultad de imposición, y ello de forma homogénea en el conjunto del territorio del Estado.

I.-HISTORIOGRAFÍA DE LA REGULACIÓN LEGAL: En el ámbito comunitario, la *Directiva 2000/60/CE* del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2.000 (DMA: Directiva marco del agua), establece el marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas.

Esta directiva comunitaria tiene efectos indudables sobre este servicio público, pues si bien no obliga a los Estados miembros de la UE a exigir tributos, fija no obstante en su artículo 9 un horizonte temporal (año 2.010) para que todos los estados miembros garanticen el uso eficiente del agua y que también se garantice la recuperación de los costes en que se incurra por las inversiones realizadas para alcanzar le mencionada finalidad. La transposición de esta medida legal comunitaria en el derecho interno se produjo mediante la *Ley 63/2.003, de 30 de diciembre*, de medidas fiscales, administrativas, y del orden social, que introduce en su artículo 129 la modificación del Texto Refundido de la Ley de Aguas, aprobado por *Real Decreto Legislativo 1/2.001, de 20 de julio*. La DMA implica la necesidad de que los estados garanticen la aplicación de una política de precios que estimule a los consumidores a utilizar este recurso de manera más eficaz y que los diferentes sectores económicos contribuyan adecuadamente a la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el uso del agua, incluidos los costes medioambientales y de los recursos.

En la primera redacción de la Ley de Haciendas Locales (Ley 39/1988, de 28 de diciembre) las tarifas por la distribución y suministro de agua se encuadraban dentro de la categoría de los precios públicos, por lo que para su liquidación, gestión y exacción se acudía a procedimientos de valoración de costes, sin operar la limitación máxima de los ingresos obtenidos en referencia a los costes soportados.

[709] ALCANTARILLADO Y DEPURACIÓN DE AGUAS RESIDUALES.

La **Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos**, modificada por la **Ley 25/1998, de 13 de julio**, modificó sustancialmente el contenido del artículo 20 de la Ley 39/1988, incluyendo el servicio de distribución de agua dentro de los servicios susceptibles de contraprestación mediante tasa. Tras el advenimiento de la Ley General Tributaria del 17 de diciembre de 2.003, tal como se expuso en diferentes ocasiones, quedo claro que de mediar una concesión administrativa como forma indirecta de prestación del servicio, la titularidad sigue siendo del Ayuntamiento, por lo que la contraprestación por parte de los usuarios tiene la consideración de tasa. Después de 2.011, y la Ley 4/2011, que modifico el artículo 2.2.a) de la LGT, la cuestión ya no es tan clara.

En el presente caso de gestión indirecta de servicio lo habitual es que las tarifas sean gestionadas y recaudadas por el concesionario del servicio. No obstante su fijación y modificación están sujetas a acuerdo del órgano competente de la entidad local, a través de la ordenanza fiscal reguladora de la tasa. La gestión y recaudación de la tasa por abastecimiento de agua por una empresa privada es asunto muy controvertido, cuestión que ha producido abundante doctrina jurisprudencial, siendo significativas la *STS de 31/10/1987 y 10/05/1988*, ambas previas a la entrada en vigor de la Ley 39/88.

Ya con la Ley 39/1988 en vigor, las sentencias del Tribunal Supremo de 29/01/1998 y 04/03/1998 se han pronunciado sobre el mismo tema. Pero, en cualquier caso, ***la línea jurisprudencial dominante no ha cuestionado la posibilidad de que las tarifas puedan ser recaudadas por la empresa concesionaria***, sino que ha incidido en el tratamiento administrativo y jurídico del procedimiento, llegando a afirmar que la actuación de cobro por parte del concesionario no tiene la consideración de acto administrativo. En consecuencia, se precisa de un ámbito previo de actuación administrativa cual es la aprobación del padrón de la tasa por el órgano municipal.

En España el suministro de agua potable es una competencia municipal, tal y como se deduce del artículo 25. 2.l) de la **Ley 7/1985, de 2 de abril**. No obstante la ley de aguas estatal establece que el recurso pertenece al dominio público estatal, cuyo aprovechamiento está sujeto a concesión administrativa. Tal dualidad ha sido resuelta por la doctrina interpretando que los municipios ocupan una posición preferente en la obtención de la concesión por parte del Estado.[710].

[710]**MESTRE DELGADO**, "El servicio público de distribución de aguas", Tratado de Derecho Municipal. Tomo II. Civitas, Madrid, 1988.

En relación a anteriores referencias efectuadas, doctrina y jurisprudencia han discutido ampliamente sobre cuál es la naturaleza jurídica de la contraprestación. La diferencia entre tarifas y tasas, o en otro orden, entre potestad tributaria y potestad tarifaria, se encuadra dentro del marco de si tal diferencia debe estar vinculada o no a la forma de gestión del servicio (directa o indirecta).

La incidencia de la jurisprudencia constitucional, así como de los cambios operados en el derecho positivo, suponen que de acuerdo a la nueva Ley General Tributaria de 2.003, el ámbito de la tasa, comprende todos los servicios públicos de recepción obligatoria cualquiera que sea la forma de gestión directa o indirecta, de los mismos[711].

II.-OTRO ASPECTO DE INTERÉS ES LA RELACIÓN ENTRE LA TASA DE ABASTECIMIENTO DE AGUA Y OTRAS TASAS O TRIBUTOS RELACIONADOS CON EL CICLO HÍDRICO:

Tal sea el supuesto de la tasa de saneamiento como la de depuración de aguas residuales. No existe impedimento real de orden legal para que coexistan todas ellas en ejercicio de una misma potestad tributaria, pero siempre que exista una perfecta delimitación económica en las determinaciones de los costes que servirán para fijar las tarifas en cada supuesto de hecho imponible.

En efecto los costes estimados para el supuesto de fijación y determinación de las tarifas de abastecimiento de agua potable a domicilio no podrán ser tenidos en cuenta para la operativa similar en el supuesto de una tasa de depuración. Tal cuestión ha sido reflejada y recogida por la jurisprudencia en *STS de 15 de diciembre de 1992*[712]

III.-OTRA CUESTIÓN ES LA RELATIVA A SI SE PUEDE O NO SUSPENDER EL SUMINISTRO DE AGUA POTABLE EN CASO DE IMPAGO:

Se trataría de verificar si es de aplicación al suministro de agua la sistemática en caso de impago que se habilito para el sector eléctrico por *Decreto del 12 de marzo de 1954*, que inicialmente se extendió al suministro de gas y agua por la *Orden de 28 de febrero de 1955*.

[711]**FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R:** "La Tasa como contraprestación de los servicios públicos locales a la luz de la nueva Ley General Tributaria".

[712] En esta sentencia se admite que los costes de depuración puedan incrementar la tarifa del suministro de agua potable, pero ello sólo podrá operar respecto de los usuarios que estén en disposición presente y futura de beneficiarse de tal servicio de depuración de agua potable.

No obstante la entrada en vigor del Real *Decreto 1725/1984*, de 18 de julio, planteó la duda sobre si existe o no extensión de esta medida coercitiva.

Alguna línea jurisprudencial autorizó la extensión por aplicación del anterior Reglamento (*STS de 21 de junio de 1.999*), sin embargo la jurisprudencia no ha sido pacífica al respecto. La **STS de 3 de octubre de 2.003**, enmarca esa posibilidad dentro de las facultades de regular el servicio por parte de los Ayuntamientos, ya que a estos le impone la Ley la obligatoriedad de prestar el servicio, por lo cual podrán adoptar las medidas pertinentes tendentes a su viabilización.

En cuanto a la doctrina existe diversidad de opiniones. Para unos se trata de asunto que requiere reserva de Ley[713].

Esta es la opinión que debe prevalecer, a mi entender.

IV.-ASPECTOS GENERALES DE LA IMPOSICIÓN LOCAL DE LAS TASAS DEL SERVICIO HÍDRICO LOCAL

1º.-TITULARIDAD DE LA INSTALACIÓN Y DE LOS SERVICIOS DEL CICLO DEL AGUA: Es importante verificar que las instalaciones asociadas a los servicios, integran el dominio público afecto al uso público, del que sea titular la administración territorial que exacciona el tributo afecto a servicio público (de titularidad local). Si la administración exaccionadora es un ente local, ello es esencial para poder determinar la aplicación de una tasa por prestación de servicio hídrico conforme se definen en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Debe constar como algo indubitado. Este hecho, es de especial relevancia, en la lo que respecta a la tasa depuración de aguas residuales, pero de igual forma en lo que respecta al tratamiento del agua en alta o en captación.

Por otra parte se precisa la efectividad del servicio, y no una mera titularidad. Es el denominado **principio de subsidiariedad** de la tasa respecto de la prestación del servicio. Por lo tanto se precisa titularidad de las infraestructuras, en el sentido dominical o de cesión, del servicio (en el sentido competencial), y la efectividad de la prestación. Solamente en este sentido se puede hablar de una justificación de la imposición basada en el denominado

[713]**CATALAN SENDER, J:** "El corte en el suministro de agua potable, la actividad material de la policía local y otros actos y hechos que puedan generar responsabilidad penal por coacciones". El Consultor, nº 5, 1998, pagina 690.

principio de suficiencia financiera de las entidades locales, para la prestación de servicios, que ha sentado como jurisprudencia el Tribunal Constitucional en diferentes pronunciamientos[714]

2º.-HECHO IMPONIBLE DE LA TASAS DEL CICLO DEL AGUA: Por lo tanto a los efectos de entender aplicable el artículo 20 del Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo (LHL), debemos verificar que el dominio público hídrico es de titularidad municipal y por lo tanto esta incorporado al dominio público local afecto a servicio público.

Si esto se verifica nos encontramos ante la producción del hecho imponible de los servicios hídricos tal como los define la Ley de Haciendas Locales y por lo tanto es susceptible de establecerse una TASA, previo los acuerdos de imposición y ordenación, mediante la correspondiente ordenanza fiscal.

En este sentido se manifiesta lo que se denomina como el principio de subsidiariedad de la tasa respecto de la prestación efectiva del servicio que se grava, para lo cual es preciso detentar la titularidad o cesión de los elementos del inmovilizado afectos.

De facto, cuando las instalaciones son de titularidad de una administración pública o de un ente público, de un nivel territorial superior al local, y su uso no es objeto de cesión, de acuerdo a las normas jurídicas patrimoniales del derecho público, será dicho ente el que proceda a exigir el tributo a los usuarios, tal como se mencionó en diferentes ocasiones a lo largo de esta exposición.

3º.-SUPUESTOS DE IMPOSICIÓN: En los servicios hídricos de competencia municipal se conjugan los supuestos del artículo 20.1.B. a) y 20.1.B. b); por lo tanto es pertinente el establecimiento de una TASA. Técnicamente diríamos de la imposición de una TASA, que configura una tipología de tributos y por lo tanto diferenciar el régimen del precio público.

4º.-TIPIFICACIÓN DE LA TASA ESPECÍFICA: Además de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 20.4 del texto citado (RDL 2/2004 de 5 de marzo o LHL), dentro del nomenclador que tiene el carácter de "numerus apertus", podemos encontrar la tipología específica de servicio público por el cual se desea imponer la correspondiente TASA, en concreto. Así, por ejemplo,

[714]**STC 96/1990, de 24 de mayo**: el Tribunal Constitucional ha señalado que el art. 142 CE, al señalar que las *"Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la Ley atribuye a las Corporaciones respectivas", no "garantiza a las Corporaciones locales autonomía económico-financiera en el sentido de que dispongan de medios propios –patrimoniales y tributarios– suficientes para el cumplimiento de sus funciones, sino que lo que dispone es únicamente la suficiencia de aquellos medios"*

en la letra "r" del susodicho artículo la Ley nos cita específicamente: "*Servicios de alcantarillado, así como de tratamiento y depuración de aguas residuales, incluida la vigilancia especial de alcantarillas particulares*".

5º.-NO SUJECIÓN: Los servicios hídricos no implican supuestos de no sujeción tributaria del artículo 21 de la LHL.

6º.-SUJETOS PASIVOS: De acuerdo al artículo 23 de la LHL, serán sujetos pasivos de las tasas por los servicios hídricos todos aquellos que disfruten del servicio por ser titulares de un derecho real inherente al inmueble (generalmente el propietario), en todas aquellas zonas donde el servicio de suministro de agua a domicilio, alcantarillado y depuración de aguas residuales sean efectivos por existir red general, y conexión a esta por una acometida particular. Serán sustitutos del contribuyente los establecidos en el artículo 23.2.a).

7º.-CUOTA TRIBUTARIA: En las tasas por prestación de servicios hídricos de competencia local, y de acuerdo al artículo 24.2 de la Ley de Haciendas Locales, se deberá determinar la cuota tributaria, atendiendo al coste real o previsible del servicio.

8º.-ESTUDIO DE COSTES: Las cuotas de estas tasas, se deberán fijar teniendo en cuenta el coste total o global de cada servicio en cuestión, tomando como una base el número de contribuyentes y los consumos que se produzcan por estos de los caudales de agua, de tal forma que aplicándoles a estos la cuota tributaria, el producto resultante no exceda del coste total de cada servicio singular. Para ello es imprescindible que a cada tasa del servicio hídrico se acompañe un estudio económico financiero que ponga de manifiesto estos extremos. A los efectos, tal como se expuso en el capítulo II, se deberán o podrán tener en cuenta todos los costes directos (personal…) e indirectos (consumibles…); fijos o variables, y pudiendo incluir los financieros, y los de amortización del inmovilizado[715]

9º.-GESTIÓN DEL SERVICIO: Tal como se mencionó al principio de este epígrafe 3.1.1, en las tasas del servicio hídrico, para la determinación de los costes y en consecuencia de la base imponible y de la cuota tributaria, se deben tener en cuenta la forma de gestión, y en especial si la misma es directa o indirecta.

Se debe pues diferenciar si la gestión es directa o indirecta *(por ejemplo, por una concesión administrativa, gestión interesada….)* o bien, se trate de una explotación por gestión directa

[715] Este concepto ya fue analizado con anterioridad en este epígrafe 3.1.1.

pero diferida a un ente público de ámbito territorial superior al del municipio mediante convenio, consorcio u otra figura jurídica análoga, por ejemplo para poder gestionar los servicios hídricos por un ente de derecho público diferente del titular *(Conferencia Hidrográfica...)*.En cualquier caso lo esencial es que el servicio sea de titularidad municipal y esto conste indubitadamente.

Si se trata de gestión indirecta se tomarán como costes los parámetros de explotación incluyendo el beneficio del concesionario pero sin considerar el *IVA (impuesto sobre el valor añadido)* que este pueda girar a la Administración concedente, en su caso, en forma de canon facturado. Ello dependerá de la forma de retribución de este.

Tal cuestión se deduce del artículo 25 de la LHL cuando refiere:

"*Los acuerdos de establecimiento de tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, o para financiar total o parcialmente los nuevos servicios, deberán adoptarse a la vista de informes técnico-económicos en los que se ponga de manifiesto el valor de mercado o la previsible cobertura del coste de aquéllos, respectivamente*."

10.-LAS TARIFAS: El artículo 20.3 de la LHL menciona que las tarifas de las tasas en general, y en consecuencia en las tasas del ciclo del agua, podrá consistir en una tarifa (resultante de aplicar un elemento de cuantificación a la base imponible), una cuantía fija o una combinación de ambas magnitudes. Por lo tanto podemos escoger la que no nos sea más conveniente.

Es decir podemos optar indiferentemente por establecer una cuantía fija o un coeficiente a aplicar a una magnitud que constituya la base imponible (por ejemplo los metros cúbicos consumidos de agua suministrada a domicilio).

En este último supuesto se trata de una presunción legal perfectamente aplicable *(que los metros cúbicos de agua abastecida al sujeto pasivo son susceptibles de evacuación y depuración).*

También podemos optar por combinar ambas magnitudes *(establecer una cantidad fija y un coeficiente adicional según metros cúbicos consumidos).*

Sea cual sea la solución por la que se opte se debe tener muy en cuenta lo siguiente:

1º.-Respeto al límite máximo del producto fiscal: En el estudio económico financiero que debe acompañar al expediente de la ordenanza fiscal correspondiente debe quedar claro que el producto liquidatorio o previsión de los derechos liquidados no excederá del coste total del servicio.

2º.-Observancia de los Principios tributarios: En la fijación de las cuotas tributarias de las tasas municipales del ciclo hídrico se deberá salvaguardar **el principio de proporcionalidad y el de justicia tributaria.**

Desde este punto de vista se deberá diferenciar como mínimo entre viviendas residenciales, establecimientos comerciales, establecimientos de producción agrícola, ganadera o forestal y establecimientos industriales. Si se opta por una cuantía fija estos deberían ser los elementos tributarios diferenciadores como mínimo. Si se opta por una cuantía variable según la aplicación de un coeficiente al consumo de metros cúbicos de agua consumida se debería diferenciar igualmente estas tipologías de uso para mantener **el principio de capacidad contributiva**, que además cumple una función extrafiscal medioambiental, en base a una presunción legal de carga contaminante existente, especialmente aplicable al supuesto de los vertidos. Si se opta por una combinación *(una cantidad fija mínima para todos y una variable según el consumo),* con mayor abundamiento o igualmente se debe mantener el mencionado principio de capacidad tributaria. Tal cuestión se deduce claramente de la legislación general *(Ley General Tributaria),* pero también de nuestra legislación especial hacendística (LHL) cuando refiere el artículo 24.4 lo siguiente: "*Para la determinación de la cuantía de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas.*"

13º.-DEVENGO Y PERÍODO IMPOSITIVO: El devengo de estas tasas municipales del ciclo del agua se regula en el artículo 26 y deberemos que entender que se produce con la efectividad del servicio a la primera conexión de cada sujeto pasivo a la red general. Con posterioridad se producirá el devengo en cada inicio de un nuevo período impositivo.

En cuanto al período impositivo este podrá ser anual, semestral, cuatrimestral, trimestral o mensual, según determine la correspondiente ordenanza fiscal (ver artículo 26.2 de la LHL).

Efectivamente, en el supuesto de las tasas del ciclo hídrico local, al no estar definido el período impositivo en la Ley, podrán los Ayuntamientos determinar este pudiendo ser mensual, bimensual, trimestral, cuatrimestral, semestral, o también anual. Igualmente podríamos decir, respecto de las tasas que gravan el aprovechamiento especial del dominio público, que se manifiesta desde la primera solicitud autorizada y hasta en tanto no se cancele esta por el interesado.

Sin embargo las tasas asociadas a formas de contraprestación de servicios no obligatorios sino de solicitud voluntaria, suelen ser tributos de contracción directa, que se liquidan cada vez que

se produzca la solitud del servicio y su uso. Igualmente sucede con la solicitud de un aprovechamiento especial o uso privativo del dominio público local, que no tenga vocación de permanencia en el tiempo sino que sea ocasional.

En cuanto a las contribuciones especiales, constituyen tributos de exacción directa y por lo tanto no son tributos periódicos en los que se pueda hablar de un período impositivo.

Por devengo entendemos el momento en que nace la obligación tributaria, al haberse realizado el hecho imponible.

En los tributos periódicos, el devengo se produce al comienzo de cada uno de estos períodos, tal como sucede en las tasas del ciclo del agua cuando el servicio es efectivo y continuo. Por lo tanto si el mismo es anual, generalmente el devengo se produce a 1 de enero de cada uno de los ejercicios fiscales, a salvo que una norma legal, expresa y excepcionalmente autorice un devengo posterior para determinados supuestos, como es el caso de la alta de vehículos de tracción mecánica, ejemplo obviamente no aplicable a las tasas del agua.

Por el contrario, en los tributos no periódicos o directos el devengo se produce generalmente al momento de ser solicitado y autorizado el servicio público o aprovechamiento especial de que se trate, o en el momento de la misma producción del hecho imponible.

El devengo se define en el artículo 21 de la LGT.

La producción del acuerdo de imposición y de ordenación de los tributos deben regular el período impositivo y al devengo, de tal forma que para que se pueda producir la entrada en vigor del tributo o de la modificación de este en un determinado momento, la Ordenanza Fiscal reguladora debe estar aprobada antes del inicio del período impositivo y de su devengo, siendo que en caso contrario deberá esperar para su entrada en vigor al inicio del período impositivo siguiente.

Si el tributo es directo solamente podrá afectar a los hechos imponibles puntuales que se produzcan una vez producida su aprobación definitiva y no por lo tanto a los anteriores, ya que no pueden tener efecto retroactivo. A ello se refiere expresamente el artículo 10 de la LGT.

Solamente se podrá excepcionar lo anterior, si lo autoriza de forma excepcional una norma legal estatal expresa. Por lo tanto los Ayuntamientos no podrán en modo alguno, aprobar definitivamente una ordenanza fiscal que afecte a un período impositivo ya iniciado, cuyo devengo ya se ha producido.

Carece de potestad para ello, y no hay forma de sortear este hecho jurídico. *Solamente se podría sortear este hecho si lo autoriza una norma legal expresa, como por ejemplo la Ley de Presupuestos Generales del Estado, para un tributo determinado y en supuestos excepcionales que se deben determinar en la norma legal.* No existen antecedentes de esta posibilidad en lo que a las tasas del ciclo del agua concierne.

14º.-ORDENACIÓN E IMPOSICIÓN: Las tasas municipales del ciclo hídrico, están sujetas al mismo régimen de acuerdos de ordenación e imposición que las tasas locales, en general. Por otra parte le son aplicables los principios generales de imposición que refiere la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, y la Ley General Tributaria como norma básica de aplicación.[716]

Como se mencionó en otros apartados las tasas del ciclo hídrico en el ámbito local, se imponen en el ejercicio de una potestad tributaria derivada[717].

Para una mejor explicación de la ordenación e imposición de estas tasas, es conveniente una pequeña referencia introductoria:

El sistema tributario local está regulado en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LHL). Ello en consonancia con la Constitución y la Ley General Tributaria, así como la Ley 7/1985, de 2 de abril.

Los Ayuntamientos y/o entidades locales podrán imponer y ordenar impuestos, tasas y contribuciones especiales; además existen otros recursos como las participaciones en los ingresos del Estado, y otros ingresos de derecho público de naturaleza no tributaria, cuales son

[716] **Ley 58/2003, de 17 de diciembre, artículo 3. Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario** 1.La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.

2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

[717] **Ley 58/2003, de 17 de diciembre, artículo 4. Potestad tributaria** 1.La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley.

2. Las Comunidades Autónomas y las entidades locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.

3. Las demás entidades de derecho público podrán exigir tributos cuando una ley así lo determine.

las multas, los precios públicos, así como los rendimientos de su patrimonio o ingresos de derecho privado (vienen relacionados en el artículo 2 de la LHL).

En cuanto a los tributos (regulados en el capítulo III del Título I), la LHL distingue impuestos, tasas y contribuciones especiales. A su vez y en cuanto a los impuestos, se diferencian los llamados obligatorios que deben exigirse indefectiblemente en todos los ayuntamientos, y que no precisan ni de acuerdo de imposición ni de ordenación fiscal, a salvo que el ayuntamiento en cuestión, desee hacer uso de las facultades potestativas que le ofrece la LHL, caso contrario estos impuestos se exigen en virtud de la propia Ley y de forma obligatoria para todos los ayuntamientos.; se trata del IBI (impuesto de bienes inmuebles), el IAE (impuesto de actividades económicas) y el IVTM (impuesto de vehículos de tracción mecánica).

Por otra parte, existen otros impuestos que son voluntarios, es decir, cada ayuntamiento debe decidir si se imponen o no en su territorio municipal, y para ello es preciso un acuerdo de imposición y de ordenación fiscal, aprobando la correspondiente ordenanza fiscal con respeto a los límites y principios señalados en la LHL *(potestad tributaria derivada)*; se trata del impuesto de construcciones, instalaciones y obras, y del impuesto del incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. En consecuencia para la válida imposición de un tributo, sea cual sea este, es preciso el ejercicio de una potestad reglamentaria, que se plasma en un acuerdo de imposición y simultáneamente en un acuerdo de ordenación, consistente en reglamentar en el ámbito de una Ordenanza Fiscal los elementos tributarios básicos del tributo en cuestión, tales como el objeto tributario, el hecho imponible, la base imponible, el sujeto pasivo y demás obligados tributarios, el tipo de gravamen o tarifas, la determinación de la cuota tributaria, las normas de gestión, y la disposición sobre la fecha de previsión de entrada en vigor de la correspondiente Ordenanza, una vez que se tramite de acuerdo a derecho. En el caso de los municipios y los entes locales, se trata de una potestad tributaria derivada, ya que debe efectuarse en los términos que habilite una norma de rango legal, que corresponde emanar al Estado en el marco de la potestad tributaria originaria, y por supuesto del ámbito competencial establecido por la Constitución Española.

A ello se refiere además el artículo 8º de la Ley General Tributaria[718], que es norma tributaria básica.

A lo expuesto hacen referencia los artículos 15 y siguientes de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, con la salvedad para los impuestos obligatorios, donde no es preciso el

[718] Principio de reserva de Ley. Artículo 8º L.G.T 2.003. Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

ejercicio de la potestad reglamentaria, a salvo que se decida la alteración de los elementos tributarios en el marco permitido por la Ley.

Además de los elementos tributarios citados, las Ordenanzas fiscales deben hacer referencia al período impositivo y al devengo o nacimiento de la obligación tributaria. A ello hace referencia el artículo 16 de la Ley de Haciendas Locales de una forma expresa.

Por período impositivo entendemos el tiempo en que se manifiesta el hecho imponible, para la determinación de la correspondiente cuota tributaria. Al respecto hay que diferenciar los tributos periódicos que se exigen en diferentes y sucesivos períodos impositivos, de los de contracción o liquidación directa que se liquidan en el momento en que se produce el hecho imponible gravado.

En materia de impuestos, el IBI, IAE e IVTM, son típicos impuestos obligatorios sucesivos de período impositivo anual *(en ocasiones la propia Ley establece excepciones en puntuales)*; por el contrario los impuestos voluntarios tales como el ICIO o el IIVTNU, son impuestos de contracción directa y por lo tanto no sucesivos.

En materia de tasas, estas pueden ser tributos sucesivos o de contracción directa, dependiendo del objeto tributario. Generalmente las que están asociadas a la prestación de servicios obligatorios *(como las propias del ciclo hídrico)*, son tributos sucesivos, que se liquidan sucesiva y periódicamente.

15º-GESTIÓN TRIBUTARIA Y RECAUDATORIA: Las tasas de los servicios del ciclo del agua, pueden ser gestionadas y recaudadas por el propio municipio que acuerda su imposición, y en consecuencia es titular del servicio y de la correspondiente exacción tributaria.

No obstante la gestión tributaria de la tasa de los servicios hídricos, detenta una cierta complejidad técnica, que básicamente consiste en la verificación de los elementos técnicos de medición de los parámetros de la cuota variable, y de su lectura. Por este hecho, y con la excepción de los pequeños municipios, los municipios optan por delegar estas funciones de gestión y recaudación a un operador privado, que al mismo tiempo lo es del servicio (*al margen de la discusión sobre la naturaleza jurídica de la contraprestación exigida por estos al usuario, relativa a si se trata de una tasa o de una tarifa autorizada por la administración*).

Otra opción es que los municipios deleguen las funciones de gestión y recaudación en otras administraciones públicas.

Por lo tanto solamente existen dos posibilidades de que un ingreso de derecho público, sea o no de naturaleza jurídica tributaria, pueda ser recaudado por un tercero.

1ª.-Una consiste en que el tercero sea un ente público, con el que se tenga convenido el correspondiente acuerdo de delegación de las funciones de recaudación, o bien que se trata de un agente recaudador.

2ª.-Otra consiste en que se trate de un servicio público gestionado de forma indirecta mediante la forma de concesión administrativa, con independencia de la discusión sobre la conversión de la naturaleza jurídica de la tasa, en este supuesto, en tarifa o precio privado. Más allá de estas dos posibilidades existe una interdicción o prohibición general, de que la *función de gestión recaudatoria (que es una función pública que supone el ejercicio de autoridad)*, sea realizado por terceros.

A tal efecto el *Real Decreto Legislativo 781/1986*, *de disposiciones vigentes de Régimen Local*, preveía una autorización provisional de mantenimiento de la relación con agentes recaudadores privados, que ya no es aplicable pues a nuevas situaciones[719]

A.-PRIMERA OPCIÓN: Respecto de la primera opción mencionada, la posibilidad de firmar o suscribir convenios entre los Ayuntamientos, y otras Administraciones Públicas se regula con carácter general en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de Noviembre). Son en especial de aplicación los artículos 8 y 9 como regulación supletoria[720]

[719]**Real Decreto Legislativo 781/1986, DT Novena**: "Los actuales recaudadores contratados podrán continuar en el ejercicio de sus funciones de agentes ejecutivos durante la vigencia de los contratos establecidos, los cuales podrán ser prorrogados, de mutuo acuerdo, en tanto las Entidades locales no tengan establecido el servicio con arreglo a lo previsto en esta Ley, o bien, tratándose de Municipios, Mancomunidades u otras Entidades locales o Consorcios, no lo tenga establecido la Diputación como forma de cooperación al ejercicio de las funciones municipales."

[720] **Ley 30/1992, de 26 de noviembre:**

"**Artículo 8. Efectos de los convenios**: 1. Los convenios de Conferencia sectorial y los convenios de colaboración en ningún caso suponen la renuncia a las competencias propias de las Administraciones intervinientes.

2. Los convenios de Conferencia sectorial y los convenios de colaboración celebrados obligarán a las Administraciones intervinientes desde el momento de su firma, salvo que en ellos se establezca otra cosa.
Tanto los convenios de Conferencia sectorial como los convenios de colaboración serán comunicados al Senado.
Ambos tipos de convenios deberán publicarse en el «Boletín Oficial del Estado» y en el

ESTOS CONVENIOS SE REGULAN EN LA LEGISLACIÓN ESPECIAL POR RAZÓN DE LA MATERIA:

1º.-Conforme la Ley General Tributaria: la actividad recaudadora se regula específicamente en los artículos 160 y siguientes, pero la Ley se remite al desarrollo reglamentario contenido en el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

2º.-Conforme el Reglamento General de Recaudación: Es de aplicación lo dispuesto en su artículo 8º[721].

3º.-Conforme la Ley Reguladora de las Haciendas locales: Igualmente se regula en la legislación especial por razón del ámbito territorial público. Al efecto es esencial lo dispuesto en el *artículo 7º del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo* por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales[722]

«Diario Oficial» de la Comunidad Autónoma respectiva.
3. Las cuestiones litigiosas que puedan surgir en su interpretación y cumplimiento, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 6.3, serán de conocimiento y competencia del Orden Jurisdiccional de lo Contencioso-Administrativo y, en su caso, de la competencia del Tribunal Constitucional".

"Artículo 9. Relaciones con la Administración Local: Las relaciones entre la Administración General del Estado o la Administración de la Comunidad Autónoma con las Entidades que integran la Administración Local, se regirán por la legislación básica en materia de Régimen Local, aplicándose supletoriamente lo dispuesto en el presente Título."

[721]**Reglamento General de Recaudación de 2005. Real Decreto 939/2005, de 29 de julio. RCL 2005\1770**: "Artículo 8. Recaudación de la Hacienda pública de las entidades locales y de sus organismos autónomos: Corresponde a las entidades locales y a sus organismos autónomos la recaudación de las deudas cuya gestión tengan atribuida y se llevará a cabo:
a) Directamente por las entidades locales y sus organismos autónomos, de acuerdo con lo establecido en sus normas de atribución de competencias.
b) Por otros entes territoriales a cuyo ámbito pertenezcan cuando así se haya establecido legalmente, cuando con ellos se haya formalizado el correspondiente convenio o cuando se haya delegado esta facultad en ellos, con la distribución de competencias que en su caso se haya establecido entre la entidad local titular del crédito y el ente territorial que desarrolle la gestión recaudatoria.
c) Por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando así se acuerde mediante la suscripción de un convenio para la recaudación."

[722]**Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, artículo 7. Delegación:** 1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 106.3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, las entidades locales podrán delegar en la Comunidad Autónoma **o en otras entidades locales** en cuyo territorio estén integradas, las facultades de gestión, liquidación, inspección y **recaudación tributarias** que esta Ley les atribuye.

Asimismo, las entidades locales podrán delegar en la Comunidad Autónoma o en otras entidades locales en cuyo territorio estén integradas, las facultades de gestión,

De la normativa anteriormente examinada es evidente que las entidades locales municipales pueden delegar en otras Administraciones Públicas territoriales las funciones de gestión tributaria.

4º.-Por lo tanto se puede delegar la recaudación de ingresos de derecho público: Se puede delegar por parte de un municipio las funciones de recaudación tributaria en la Diputación Provincial, en una Mancomunidad, o en la Comunidad Autónoma…*La norma habilitante es el artículo 7º de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, anteriormente reproducido, del que destacaremos las siguientes cuestiones:*

A.-La competencia de la delegación corresponde al Pleno de la Corporación. Se supone que en el presente caso se ha cumplimentado tal extremo, es decir, que la delegación se ha efectuado por el órgano de gobierno competente, que por mandato de esta Ley especial es el Pleno de la Corporación.

B.-El acuerdo de delegación al que se refiere este artículo esta en íntima relación con el artículo 8º del Reglamento General de Recaudación (RGR), que nos señala el convenio entre Administraciones como una de las formas de plasmar el acuerdo de delegación, lo que es al parecer el caso presente.

---

liquidación, inspección y recaudación de los restantes ingresos de Derecho público que les correspondan.
2. El acuerdo que adopte el Pleno de la corporación habrá de fijar el alcance y contenido de la referida delegación y se publicará, una vez aceptada por el órgano correspondiente de gobierno, referido siempre al Pleno, en el supuesto de Entidades Locales en cuyo territorio estén integradas en los «Boletines Oficiales de la Provincia y de la comunidad Autónoma», para general conocimiento.
3. El ejercicio de las facultades delegadas habrá de ajustarse a los procedimientos, trámites y medidas en general, jurídicas o técnicas, relativas a la gestión tributaria que establece esta Ley y, supletoriamente, a las que prevé la Ley General Tributaria. Los actos de gestión que se realicen en el ejercicio de dicha delegación serán impugnables con arreglo al procedimiento que corresponda al ente gestor, y, en último término, ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.
Las facultades delegadas serán ejercidas por el órgano de la entidad delegada que proceda conforme a las normas internas de distribución de competencias propias de dicha entidad.
4. Las entidades que al amparo de lo previsto en este artículo hayan asumido por delegación de una entidad local todas o algunas de las facultades de gestión, liquidación, inspección y recaudación de todos o algunos de los tributos o recursos de derecho público de dicha entidad local, podrán ejercer tales facultades delegadas en todo su ámbito territorial e incluso en el de otras entidades locales que no le hayan delegado tales facultades."

C.-Esta posibilidad se establece claramente en el artículo 8.b) del RGR *(antes citado)*, que menciona tres posibles formas alternativas de derivación de la función recaudadora municipal en otros entes públicos territoriales:

A. Por mandato legal,
B. Mediante convenio de colaboración,
C. Mediante acuerdo singular de delegación.

Estas tres formas son alternativas y disyuntivas; y pueden ser concurrentes, es decir, un acuerdo de delegación de las funciones de recaudación se puede plasmar en convenio.

5º.-Al ser la forma de plasmación un convenio de colaboración, es de aplicación supletoria y subsidiaria, las menciones a estos convenios de la Ley 30/1992, de lo que se deducen las siguientes cuestiones:

A.-Los convenios obligan desde su firma a las Administraciones suscribientes o signatarias.

B.-Las controversias jurídicas en relación a estos convenios inter administrativos, corresponden al ámbito jurisdiccional de lo contencioso administrativo.

C.-Esta delegación de la función recaudatoria da origen a una obligación contable, que pasamos a discernir sintéticamente a continuación:

Deberemos diferenciar si nos encontramos ante un supuesto de delegación de la gestión tributaria en todas sus fases o exclusivamente de la función de recaudación.

En el primer supuesto el ente público titular de los derechos no tiene ni debe llevar una contabilidad auxiliar de recaudación de sus propios recursos ya que la misma se efectúa por otro ente público en el cual se han delegado las funciones públicas de gestión tributaria que incluyen las de recaudación. No debe pues reconocer los derechos en el presupuesto de ingresos sino hasta que se efectúan las entregas por parte el ente gestor, sean estás efectuadas en una liquidación final, o tratase de entregas a cuenta.

No obstante puede reconocerse a fin de ejercicio el saldo pendiente de cobro deducido de las diferencias entre el cargo neto del ingreso conjuntivo por recibo que se trate *(sin exenciones, etc.)* y el ingreso operado. Posteriormente los ingresos sucesivos con identidad objetiva y temporal se aplicarían a ese saldo de derechos pendientes de cobro.

Por el contrario si solo se trata de un supuesto de delegación de las funciones de recaudación el ente delegante o titular de los derechos deberá haber contraído previamente los correspondientes derechos reconocidos cuya recaudación es delegada. Todo ello conforme nos ilustra la IC de 1990 como manual contable. Esto afecta tanto a ingresos por recibo como a ingresos directos de contraído previo.

El ente que detenta la delegación de gestión tributaria y recaudatoria de otros entes públicos está obligado a llevar una contabilización financiera específica de los ingresos obtenidos de dicha gestión.

B.-SEGUNDA OPCIÓN: La concesión administrativa es una forma de prestación del servicio, cuya titularidad sigue perteneciendo al Ayuntamiento, por lo que la contraprestación por parte de los usuarios tiene la consideración de tasa. Lo habitual es que las tarifas sean gestionadas y recaudadas por el concesionario del servicio. No obstante su fijación y modificación están sujetas a acuerdo del órgano competente de la entidad local, a través de la ordenanza fiscal reguladora de la tasa.

Se deberá volver a reiterar en este apartado, lo ya expuesto en diferentes ocasiones, a lo largo de los capítulos precedentes sobre el renacimiento de la polémica sobre la naturaleza jurídica de las prestaciones, una vez modificada la LGT de 2.003 en el año 2.011: Es preciso reconocer lo controvertido de la gestión y recaudación de la tasa (o ingresos de derecho público en general) por una empresa privada, cuestión que ha producido abundante doctrina jurisprudencial, siendo significativas la STS de 31/10/1987 y 10/05/1988, a pesar de haberse producido con anterioridad a la LRHL de 1988. A esta controversia no del todo resuelta, se ha dedicado un epígrafe de la exposición en el capítulo I y II, en relación a la controvertida supresión del último párrafo del artículo 2.2.a) de la LGT de 2.003, por la Ley 4/2011, de Economía Sostenible.

Ya con la Ley 39/1988 en vigor, las sentencias del Tribunal Supremo de 29/01/1998 y 04/03/1998 se han pronunciado sobre el tema. Pero, en cualquier caso, la línea jurisprudencial no ha cuestionado la posibilidad de que las tarifas puedan ser recaudadas por la empresa concesionaria, sino que se ha referido al tratamiento administrativo y jurídico que de tal procedimiento se deriva, llegando a afirmar que la actuación de cobro por parte del concesionario no tiene la consideración de acto administrativo. En consecuencia, los efectos se entienden surtidos por el acto administrativo anterior al cobro, cual es la aprobación del padrón de la tasa por el órgano municipal. Cuestión que ahora cobra de nueva especial relieve, y que todavía está pendiente de una solución legal definitiva, tal como antes se expuso.

El artículo 129 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, aprobado por Decreto de 17 de junio de 1955, establece, refiriéndose a la concesión de la gestión de un servicio público, que el concesionario percibirá, como retribución:

-Las contribuciones especiales que se devengarán por el establecimiento del servicio, salvo cláusula en contrario, y

-Las tasas a cargo de los usuarios, con arreglo a tarifa aprobada en la forma dispuesta por el artículo 179 de la Ley.

En consecuencia, desde la perspectiva de esta norma jurídica sería perfectamente posible y ajustado a derecho que la empresa concesionaria realice la recaudación de las tarifas, de acuerdo con las condiciones estipuladas en el Pliego de Cláusulas y con lo establecido, en su caso, en la ordenanza fiscal reguladora de la tasa; pero ello no es admitido de forma unánime, sobre todo después de la modificación operada en la LGT de 2.003, siendo la opinión mayoritaria, que este supuesto nos encontramos ante un precio privado.

Resumen de condicionantes para la imposición de tasas por servicios del ciclo del agua:

1º.-Se debe aseverar la titularidad de la instalación o el servicio para imponer la tasa. Si esta es municipal se puede imponer la tasa en todo caso.

2º.-Es indiferente si la gestión es directa o mediante gestión indirecta, o por colaboración con otros entes de derecho público diferentes del titular del servicio *(se puede acordar la imposición en cualquier caso).*Este asunto no está resuelto de una forma definitiva en sede legal, reglamentaria, doctrinal o jurisprudencial, para los supuestos de gestión directa por operador mercantil e indirecta por operador privado; mi opinión es que en aras de la seguridad jurídica, en imprescindible un acuerdo de imposición y ordenación, aunque después la forma de gestión imponga o no la necesidad de arbitrar un pecio privado autorizado, que podrá coincidir o no con la cuta tributaria de la tasa.

3º.-En los servicios hídricos de competencia municipal es procedente imponer una tasa, no procede el precio público al no tener cabida el servicio en los supuestos del artículo 41 de la LHL.

4º.-Se puede establecer una cuota consistente en una cantidad fija, variable o combinación de ambas.

Las tasas del ciclo del agua suelen combinar ambos elementos de cuantificación en su base imponible, de forma que se determina una cuota mínima, denominada como consumos mínimos del servicio, y una cantidad variable, en función del agua consumida.

5º.-Se debe salvaguardar el principio de proporcionalidad, justicia tributaria y capacidad contributiva, según lo expuesto en las consideraciones jurídicas.

6º.-Se deberá poner de manifiesto en el estudio económico financiero que la capacidad de liquidación de la tasa no supera el coste total del servicio. Puede no obstante ser deficitaria.

7º.-El estudio económico financiero debe acompañar inexcusablemente al expediente de la ordenanza fiscal. Sin tal requisito la misma es nula de pleno derecho.

8º.-Lo más procedente, a los efectos de salvaguardar los principios tributarios referidos *(de obligada observancia)* es determinar las cuotas estas tasas del ciclo del agua, sea mediante una cuota variable según los metros cúbicos de agua consumidos, sea mediante una combinación de esta cuota variable con una cuota mínima fija *(para esta se deberá diferenciar vivienda, establecimiento comercial, agrícola y similar e industrial).*

9º.-Entre estas diferenciaciones, bien sea en los coeficientes a aplicar a los metros cúbicos consumidos o bien sea a las cantidades fijas (en su caso), se debe guardar la suficiente proporcionalidad debiéndose justificar este extremo según la técnica de presunciones legales

(Ej.: a.- vivienda unifamiliar cuota 10, b.- establecimiento comercial 10 * 2 = cuota 20, c.- establecimiento agrícola, pecuario forestal o industrial 10 * 3 = cuota 30; a (unidad base de utilidad), b (duplicada), c (triplicada).)

3.1.2.1.-EL COSTE EN LAS TASAS POR SERVICIOS DEL AGUA EN LOS MUNICIPIOS.

Esta cuestión ya fue abordada con carácter general en el capítulo II, debiéndose insistir en que el coste de las tasas es esencial, para la determinación del importe de las cuotas tributarias en la tasas, ya que es un requisito legal imprescindible, cuando menos en el ámbito legal, visto lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

El coste del servicio del agua por todos los conceptos se establece como un límite a la fijación de las tarifas, y en consecuencia del producto recaudatorio.

Pero la previa determinación de costes, que es igualmente requisito en materia de precios públicos, cobra también su importancia en materia del ejercicio de la política tarifaria, si

finalmente es el ejercicio de esta por la administración, aquella, en virtud de la cual el gestor privado se retribuye directamente de los usuarios. Lo relativo al estudio de costes en las tasas, ya ha sido analizado, en el capítulo II, sección 2ª, Subsección 2.1, apartado 2.1.4, por lo que ahora en este apartado, se llevará a cabo un visión particular del estudio de costes en materia del servicio de aguas[723].

Decíamos en el anterior apartado, que las tarifas o tipos de gravamen de las tasas deben estar sujetas a una determinación previa de costes de los servicios que son causa de su imposición, mediante la elaboración de estudios económico financieros que los pongan de manifiesto, determinándose generalmente un concepto de coste medio unitario y de una tarifa media, con el fin de deducir un umbral de rentabilidad no superable, que es precisamente el coste del servicio, y a partir de ahí la establecer posibilidad de garantizar la sostenibilidad económica mediante la financiación parcial del servicio asociado a la tasa con otros ingresos de derecho públicos, en especial impuestos[724].

Existen diferentes criterios para la clasificación de los costes asociados al ciclo del agua.

El Instituto de Estudios Fiscales, siguiendo a determinados autores, entre los que podremos citar a RENZETTI, KUHSNER y otros, establece una clasificación, de acuerdo a una perspectiva social, y en un artículo publicado por el IEF, del que son autores RAMÓN BARBERAN ORTÍ, ALICIA COSTA TODA, y ALFONSO ALEGRE VAL de la Universidad de Zaragoza, relaciona las siguiente tipologías de costes:

---

[723] En tal sentido se cita la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, en su sentencia 1039/2004, de fecha 30 de septiembre**, que establece: En cuanto se refiere al cálculo del importe de las tasas el artículo 24 de la Ley de las Haciendas Locales (RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851)establece muy detallada y minuciosamente en el apartado 2 del referido artículo 24 un límite a las tasas consistente en que «el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida. Para la determinación de dicho importe se tomarán en consideración los costes directos e indirectos, inclusive los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa, todo ello con independencia del presupuesto u organismo que lo satisfaga. El mantenimiento y desarrollo razonable del servicio o actividad de que se trate, se calculará con arreglo al presupuesto y proyecto aprobados por el órgano competente».

[724]**La STS de 1 julio 2003**, establece sobre lo que respecta al principio retributivo de las tasas *que "la idea clave, a modo de conclusión, es que en la tasa existe una solicitud de prestación del servicio por parte de los particulares, los cuales se mueven por su interés particular, es decir, reciben algo que les beneficia, y éste es el fundamento del tributo-tasa, no la capacidad de pago. Obviamente, el ente público presta el servicio porque afecta y promueve el interés público general".*

1.-Costes de operación y mantenimiento: Consistirían en los costes prototípicos de explotación,

2.-Costes de capital/inversión: Consistirían en los costes de implementación de las inversiones del ciclo hídrico, según o conforme las técnicas contables de amortización del inmovilizado, expuestas en el capítulo I.

3.-Costes de oportunidad del capital: Vendría a coincidir, en cierta forma, con la denominada tasa interna de Retorno (TIR). Mide en consecuencia, el coste de un uso alternativo de la financiación precisa para asumir la financiación hidráulica precisa para la prestación del servicio.

4.-Costes de oportunidad del recurso agua: Consistirían, en el coste teórico derivado de la discriminación del uso de agua para unas determinadas tipologías, respeto de otras más rentables.

5.-Costes ambientales o externalidades negativas: Son los asociados a los efectos contaminantes del uso del agua, en especial los derivados de las captaciones de agua en origen, y los vertidos.

Opinan estos autores que estos costes sociales, deberían integrar todos ellos, sin exclusión la tarifa del agua, con el fin de obtener lo que se denomina un precio completo del agua o **FULL COST ACCOUNTING**.

Obviamente estos elementos sociales del coste, en modo alguno se aplican, con carácter general en la tributación local, como no sea parcialmente, por lo que para aseverar su realidad, deberíamos incidir en una absorción de estos costes por el ciclo integral de tributación, o dicho de otra forma, por la estructura de costes conjuntiva de toda la tributación asociada al agua, impuesto por odas las administraciones públicas territoriales.

Por lo tanto en las tasas locales, las estructuras de costes obedecen en mayor medida al estructura señalada en el Capítulo II, dejando para la tributación autonómica y estatal, la imputación de los costes sociales y medioambientales, cuando menos de forma directa y cuantificada. Por otra parte los instrumentos de planificación hidráulica utilizan una metodología específica para la determinación de los costes asociados al ciclo del agua, en aplicación del

mencionado principio de recuperación de costes. A los efectos se define el llamado índice de recuperación de costes[725].

La estructura de costes más habitual en las tasas locales son los siguientes:

A.-TASA DEL AGUA:

A1.-Costes fijos:

-Personal: incluye los gastos salariales y sociales de todo el los recursos humanos utilizados en el servicio.

-Medios materiales: incluye la utilización de recursos materiales en forma, generalmente, de contratos externalizados, o de utilización de medios compartidos.

-Amortización del inmovilizado: incluye una traslación al tiempo de vida útil, de recuperación del coste inicial asumido para implementar las inversiones precisas.

-Conservación y mantenimiento: incluye los costes en gastos corrientes, asociados al mantenimiento de todo el inmovilizado afecto al servicio, que no incremente su potencialidad o vida útil.

-Análisis: incluye el coste de las operaciones bioquímica de laboratorio, para determinar la calidad del agua.

-Administración: incluye los costes en la administración general del servicio hídrico. En este apartado se suelen incluir los costes variables de este apartado.

A2.-Costes variables:

-Suministros eléctricos: Es el prototípico coste variable, consistente en los consumos de los sistemas de bombeos del agua, cuando estos existan, por no ser posible realizar las conducciones por gravedad.

[725] Plan Hidrológico de la Demarcación del Cantábrico publicado por el Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente: Él **Índice de Recuperación de Costes (IRC)** se determina dividiendo los ingresos totales de los servicios de agua urbanos (ingresos de los servicios de agua urbanos más ingresos de "Canon de Saneamiento") entre los costes totales imputables de los servicios de agua urbanos, es decir el sumatorio de los costes de explotación, de los costes de inversión imputables y de los costes generados por el "Canon de Saneamiento".

-**Tratamientos de caudales**: Cuando estos sean precisos para garantizar una determinada calidad del agua, con operaciones de tratamiento adicionales, respecto de los obtenidos en alta.

-Compra de agua: Generalmente los municipios, sea a través de una gestión directa, o sea a través de un gestor indirecto, y en especial, cuando no disponen de caudales propios aptos para el suministro del agua potable, deben adquirir los caudales precisos en alta.

El suministro de agua potable en alta, ha originado no pocos conflictos entre administraciones, en especial, en el ámbito local, pero a ello nos referiremos con posterioridad, en el presente capítulo y en el capítulo V.

-Gastos generales: Cuando el servicio se gestiona por operador privado, a la suma de los costes fijos y los costes variables, se suele añadir un porcentual, que suele ser del 10% en concepto de gastos generales, o indiferenciados, según se definen en la óptica del derecho contractual; por ejemplo en el **artículo 131 del Reglamento de Contratación de 2.001**: "…*Gastos generales de estructura que inciden sobre el contrato, cifrados en los siguientes porcentajes aplicados sobre el presupuesto de ejecución material: Del 13 al 17 por 100, a fijar por cada Departamento ministerial, a la vista de las circunstancias concurrentes, en concepto de gastos generales de la empresa, gastos financieros, cargas fiscales, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, tasas de la Administración legalmente establecidas, que inciden sobre el costo de las obras y demás derivados de las obligaciones del contrato. Se excluirán asimismo los impuestos que graven la renta de las personas físicas o jurídicas".*

-Canon revertible: Cuando el servicio se gestiona por operador privado, y ha enunciado a un mayor margen de posible beneficio, se suele incluir en la estructura de costes, tanto la amortización de las inversiones inicialmente ejecutadas por el gestor indirecto al comienzo del contrato de gestión del servicio, como la reversión de parte del producto de la tarifa exigida a los usuarios al ente público concedente.

Se trata, obviamente, de elementos discutibles, que ofrecen no pocos problemas de clasificación como costes reales, pero es una praxis, guste o no, generalizada, cuando menos en los pequeños y medianos municipios, que carecen de órganos técnicos propios para la prestación de los servicios del agua.

La justificación de estos costes, que son ingresos para la administración, directos o diferidos, y de tracto sucesivo (en lo que concierne a las cantidades dinerarias), es que se trata en realidad de una renuncia a un margen de beneficio, que por una optimización de los medios de producción asociados empleados por el operador privado, respecto de los previstos por la

administración para un supuesto de gestión directa de los servicios, revertiendo ese beneficio, total o parcialmente a la administración titular.

El considerarlos como coste estructural, supondría entrar en colisión abierta con los principios de determinación de las tasas, siempre que la cuantía de la tarifa percibida por el gestor indirecto, coincida con esta.

B.-COSTES ADICIONALES DE LA TASA DE SANEAMIENTO Y DEPURACIÓN: Además de los elementos de costes relacionados en el apartado A, las tasas de saneamiento y depuración, tienen unos elementos de costes específicos, que a modo de relación no exhaustiva pueden ser los siguientes:

I. Tratamiento de residuos: Se incluyen todos aquellos costes de adquisición de productos químicos, para el tratamiento de las aguas residuales, así como otros similares.

II. Traslado de fangos: Se incluyen los derivados del transporte de los fangos resultantes en las estaciones de depuradoras, a gestores autorizados, de acuerdo a la normativa comunitaria. En la realidad estos transportes a gestor autorizado, obedecen a tres producciones de resultado del procedo de depuración, y que son los siguientes:

A. Producción de sólidos de desbaste.
B. Producción de arenas.
C. Producción de fangos.

3.1.2.1.1.-LA HOMOGENIZACIÓN ESTATAL DE COSTES. LA ORDEN HAP/2075/2014, DE 5 DE NOVIEMBRE, Y LA RESOLUCIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA DE 23 DE JUNIO DE 2015.

EL NUEVO MARCO DE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA, que surge tras la modificación del artículo 135 de la Constitución Española de 1.978, y la entrada en vigor de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, así como la profunda modificación de la Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local, operada por la Ley de Racionalización y Sostenibilidad del régimen local de 2.013, han tenido como consecuencia la homogenización de los criterios de coste para los servicios públicos locales y por lo tanto los asociados al ciclo hídrico, dado que cada municipio establecía parámetros de elementos de coste, que aunque parecidos eran dispares, y heterogéneos.

A tal efecto el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, publico la **Orden Ministerial HAP/2075/2014, de 6 de noviembre**, con la finalidad de establecer unos criterios homogéneos para el cálculo del coste de los servicios, conforme la siguiente operativa:

I.-El objeto de la norma jurídica citada es la regulación de los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios locales en desarrollo de lo previsto en el artículo 116 ter de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.

II.-Los preceptos de la norma se aplican a las Entidades Locales que deberán calcular, de acuerdo a los criterios de la norma, los costes efectivos de todos los servicios que presten directamente o a través de entidades y organismos vinculados o dependientes de conformidad con lo previsto en la Ley 7/1985, de 2 de abril, y la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local.

III.-El coste efectivo de los servicios públicos locales se realizará, diferenciando costes directos e indirectos, cuyos componentes cuantitativos se obtendrán de la información de ejecución presupuestaria, tal como se regula en el artículo 3º de la Orden Ministerial[726]

IV.-Los gastos directos referidos en el artículo 4º de la Orden, se calcularán de forma agregada conforme los criterios de clasificación presupuestaria, derivados de la **Orden HAP/419/2014, de 14 de marzo**[727] y son los siguientes:

A.-Para las entidades locales, y organismos y entidades dependientes o vinculados sujetos a un presupuesto limitativo se calcularán para cada servicio el gasto directo mediante la agregación de los importes que les sean directamente imputables en los siguientes términos[728]:

---

[726]**Orden Ministerial HAP/2075/2014, de 6 de noviembre** El coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales es el resultado, para cada uno de ellos, de la aplicación de los criterios contenidos en la presente Orden, y vendrá determinado por la agregación de dos componentes: costes directos, exclusivamente asociados a cada servicio, y costes indirectos determinados con arreglo a los criterios de imputación establecidos en la presente norma.

Los costes directos e indirectos se identificarán con las obligaciones reconocidas, incluyendo también las obligaciones pendientes de aplicación a presupuestos, conforme a los datos de ejecución de gasto de los presupuestos generales de las entidades locales, y, en su caso, con las cuentas anuales aprobadas de las entidades y organismos vinculados o dependientes, correspondientes al ejercicio inmediato anterior a aquel en el que el coste efectivo se vaya a calcular, comunicar y publicar. A estos efectos se aplicará el nivel de desagregación de la clasificación por programas contenido en la Orden HAP/419/2014, de 14 de marzo, por la que se modifica la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre (RCL 2008, 2060), por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales.

[727] Orden Ministerial que modifica la estructura presupuestaria para las entidades locales, regulada por la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre.

a) Gastos de personal: artículos 10, en lo que se refiera a personal directivo, 11, 12, 13, 14, 15 y 16 de la clasificación económica del gasto, aprobada por la **Orden EHA/3565/2008.**

b) Gastos corrientes en bienes y servicios: artículos 20, 21, 22, 23, 24, 25 y 26 de la clasificación económica del gasto, aprobada por la Orden EHA/3565/2008.

c) Gastos derivados de la amortización de la inversión realizada en el ejercicio y en los anteriores: los gastos incluidos en los artículos 60 y 62 de la clasificación económica, aprobada por la **Orden EHA/3565/2008**, por lo que se refiere a las inversiones nuevas, y los incluidos en los artículos 61 y 63 de la misma clasificación por lo que se refiere a la inversión de reposición, se periodificarán por el número de anualidades al que se extienda la vida útil de los inmovilizados correspondientes, y, en su caso, se tendrán en cuenta los criterios que se apliquen por la entidad local de acuerdo con la normativa contable que resulte de aplicación. A las infraestructuras y los bienes del patrimonio de la entidad local que tengan una vida útil ilimitada, no se les aplicará el criterio de periodificación antes citado. Asimismo, se incluirán los gastos derivados de la amortización de inmovilizado inmaterial o intangible directamente relacionados con la prestación del servicio, a los que se refiere el artículo 64 de la clasificación económica citada, excepto el concepto 648 de la misma.

d) En los casos de existencia de operaciones de arrendamiento financiero, se considerará el gasto reflejado en el concepto 648, en cuanto a las cuotas netas de intereses, de la clasificación económica del gasto, aprobada por la **Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre.**

e) Gastos en transferencias corrientes y de capital contenidos en los artículos 48 y 78 de la clasificación económica de los presupuestos de las entidades locales, siempre que estén directamente relacionados con la prestación de los servicios cuyo coste es objeto de cálculo, y no estén recogidos en otros conceptos de gasto de los considerados para dicho cálculo.

f) Cualquier otro gasto no financiero no señalado anteriormente que tenga relación con la prestación del servicio.

B.-En los casos de las entidades dependientes o vinculadas a las entidades locales que apliquen el plan general de contabilidad de la empresa tendrán en cuenta los gastos de explotación incluidos en la cuenta de pérdidas y ganancias recogidos en las partidas 4,

[728] La Orden Ministerial adopta para la agregación la calificación presupuestaria por categorías económicas, que define, homogéneamente con la del Estado, la Orden Ministerial antes citada en la anterior cita.

«Aprovisionamientos»; 6, «Gastos de personal»; 7, «Otros gastos de explotación», y 8, «Amortización del inmovilizado», así como cualquier otro gasto no financiero no señalado anteriormente que tenga relación con la prestación del servicio.

V.-Los gastos indirectos se regulan en el artículo 5º de la Orden Ministerial: Estos consisten en imputar a cada servicio la parte que les corresponda de los gastos generales de la administración general. Los gastos recogidos en los grupos de programas[729] relativos a la Administración General de las políticas de gasto se imputarán proporcionalmente a cada grupo de programas o programa atendiendo a su volumen de gasto. Si en la liquidación del presupuesto se recoge información agregada correspondiente a varios servicios, el gasto total se imputará a cada uno de ellos proporcionalmente de conformidad con lo recogido en el párrafo anterior.

VI.-La Orden Ministerial, regula el concepto de coste en el supuesto de la gestión de los servicios por gestor indirecto, cuestión de gran importancia en lo que se refiere a la fiscalidad de los servicios por el criterio de la naturaleza jurídica del operador, regulando dichos coste en el artículo 6º[730].

SE DIFERENCIAN PUES LOS SUPUESTOS EN LOS QUE EL OPERADOR SE RETRIBUYE DIRECTAMENTE DEL ENTE PÚBLICO CONCEDENTE, DEL SUPUESTO EN QUE EL OPERADOR SE RETRIBUYE DIRECTAMENTE DE LOS USUARIOS MEDIANTE UNA TARIFA, CON O SIN UN CANON COMPLEMENTARIO.

[729] La clasificación por programas se define en el artículo 4º de la **Orden EHA/3565/2008**, de la siguiente forma: 1. Los créditos se ordenarán según su finalidad y los objetivos que con ellos se proponga conseguir, con arreglo a la clasificación por áreas de gasto, políticas de gasto y grupos de programas

[730]**Orden Ministerial HAP/2075/2014, de 6 de noviembre, artículo 6. Gastos en los casos de gestión indirecta de los servicios:** En los casos de gestión indirecta, mediante las distintas formas previstas para el contrato de gestión de servicios públicos en el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público (RCL 2007, 1964) , aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre (RCL 2011, 2050 y RCL 2012, 106) , *el coste efectivo vendrá determinado por la totalidad de las contraprestaciones económicas que abone la entidad local al contratista, incluidas las contraprestaciones en concepto de precio del contrato, así como, en su caso, las subvenciones de explotación o de cobertura del precio del servicio.*
En los casos de gestión indirecta en los que la retribución del contratista se perciba directamente por éste de los usuarios, el coste efectivo vendrá determinado por los ingresos derivados de las tarifas que aquellos abonen, así como, en su caso, por las subvenciones de cobertura del precio del servicio que pudieran corresponder a la entidad local a la que corresponde la titularidad del servicio.

Por último se regula la obligación del suministro de información al Ministerio de los costes agregados, tal como se refirió con anterioridad y su publicación.

LA RESOLUCIÓN DE 23 DE JUNIO DE 2.015: Esta noma hace referencia, a la necesidad de proceder a informar por parte del ente prestador del servicio de determinadas unidades físicas, relativos a servicios de carácter obligatorio (entre ellos los del ciclo hídrico), que son las siguientes:

Descripción	Grupo de programa/Programa	Unidades físicas de referencia (1)
Abastecimiento domiciliario de agua potable.	**161**	**Longitud de la red: metros lineales, y número de viviendas conectadas y no conectadas.**
Alcantarillado.	**160**	**Longitud del tramo: metros lineales. Nº viviendas con servicio.**

Las unidades físicas que deberá acompañar al estudio de costes, son pues la longitud de las redes de abastecimiento y evacuación, así como el número de unidades de contribución conectadas al sistema de abastecimiento y de evacuación de aguas residuales.

A los efectos de esta exposición, y parea una mejor compresión, los programas de la estructura presupuestaria referentes al servicio de abastecimiento del agua, son los siguientes[731]:

Política de gasto 16. Bienestar comunitario: *"Comprende todos los gastos relativos a actuaciones y servicios cuya finalidad es la mejora de la calidad de vida en general. Se imputarán a ella los derivados de la construcción, mantenimiento, conservación y funcionamiento de los servicios de alcantarillado, abastecimiento domiciliario de agua potable; recogida, eliminación o tratamiento de basuras; limpieza viaria; cementerios y servicios funerarios; y otros servicios de bienestar comunitario. Se tipifican seis grupos de programas:*

160. Alcantarillado.
161. Abastecimiento domiciliario de agua potable.

[731] Según definiciones de la Orden Ministerial HAP/419/2014, de 14 de marzo.

No se define un programa específico para el tratamiento de aguas residuales, que deberá disponer del suyo propio, o bien de un subprograma dentro del programa 160.

A los efectos de esta exposición, y parea una mejor compresión de la clasificación por categorías económicas, el Anexo III de la Orden Ministerial HAP/3565/2008 de 3 de diciembre, establece las siguientes clasificaciones:

1º.-Se distinguen las operaciones no financieras (capítulos de gasto 1 a 7) de las financieras (capítulos de gasto 8 y 9), subdividiéndose las primeras en operaciones corrientes (capítulos de gasto 1 a 4) y de capital (capítulos 6 y 7).

Como sistemática final de la elaboración de un estudio de costes aplicable a las tasas del ciclo del agua se podría establecer la siguiente:

El artículo 24.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, establece, una lista de los conceptos que integran el importe de la tasa. Así, tal precepto señala que para la determinación de dicho importe se tomarán en consideración:

1º.-Los costes directos e indirectos del servicio o actividad, inclusive los de carácter financiero.
2º.-La amortización del inmovilizado.
3º.-En su caso, los costes necesarios para garantizar el mantenimiento y desarrollo razonable del servicio o actividad por *cuya prestación o realización se exige la tasa.*

En el momento de elaborar el estudio de costes habrá que tratar de identificar con el mayor detalle posible todos los costes que inciden en la prestación del servicio o la realización de la actividad administrativa pro cuya prestación vaya a exigirse una tasa.

El proceso para determinar el coste de los servicios será el siguiente:

1º.-Investigación y obtención de la información necesaria para la determinación de los distintos gastos clasificados en función de su naturaleza económica (gastos de personal, aprovisionamientos de bienes y servicios, etc.).
2º.-Identificación de los centros de coste (intermedios y finales).
3º.-Determinación de los consumos producidos en cada centro de coste.
4º.-Reparto de los costes imputables a los centros intermedios entre los centros finales (costes indirectos).
5º.-Determinación del coste final de cada servicio.
6º.-Determinación del coste unitario.

1º.-INVESTIGACIÓN Y OBTENCIÓN DE LA INFORMACIÓN NECESARIA PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS DISTINTOS GASTOS CLASIFICADOS EN FUNCIÓN DE SU NATURALEZA ECONÓMICA. Todos los consumos registrados durante el período se clasificarán, según su naturaleza económica, como sigue:

A.-Costes presupuestarios:

-Costes de personal.

-Aprovisionamientos: Compras corrientes de bienes y servicios.

-Gastos financieros: intereses.

-Transferencias corrientes.

-Imputación de los costes de los centros intermedios.

-Costes de recaudación y de tesorería.

B.-Costes extrapresupuestarios:

-Amortizaciones técnicas de los bienes de inmovilizado material.

2º.- **IDENTIFICACIÓN DE LOS CENTROS DE COSTE (INTERMEDIOS Y FINALES):**

En ausencia de una contabilidad analítica habrá que usar para identificar correctamente los centros de coste la información proporcionada por la clasificación por programas de los gastos desglosada hasta el nivel de los servicios. Estos servicios serán los centros de coste que se van a utilizar. Existen algunos servicios de las Entidades Locales que tienen por objeto la prestación de servicios y la realización de actividades administrativas de carácter local que van a ser ofrecidos directamente a los ciudadanos (Recogida de basuras, alcantarillado, etc.). Estos servicios constituyen centros de coste que la doctrina denomina centros finales y sus costes tienen el carácter de costes directos.

Otros servicios, en cambio, no tienen por objeto la prestación de servicios y la realización de actividades, administrativas de carácter local que van a ser ofrecidos directamente a los ciudadanos, sino que realizan actividades que son necesarias para el correcto funcionamiento de los restantes servicios de la Entidad local. Estos servicios incurren en su funcionamiento en determinados costes que no pueden imputarse directamente a ningún servicio concreto, sino que su importe habrá de ser repartido entre todos los demás servicios a cuyo funcionamiento responden. Estos centros se denominan centros de coste intermedios y sus costes tienen el carácter de costes indirectos que han de ser objeto de reparto del modo en que posteriormente se analizará.

3º.- **DETERMINACIÓN DE LOS CONSUMOS PRODUCIDOS EN CADA CENTRO DE COSTE**:

Una vez que se dispone, por una parte, de toda la información sobre los consumos efectuados durante el último ejercicio y, por otra, de la identificación de los distintos centros de coste, el paso siguiente es proceder a su atribución a los distintos centros de coste. En la primera fase ya se habían clasificado los costes según su naturaleza económica. Ahora se reclasificarán imputándolos a sus respectivos centros de coste de tal modo que en algunos casos podrá identificarse inmediatamente el centro de coste final al que corresponde un determinado consumo (coste del personal adscrito al servicio de retirada de basuras, por ejemplo), pero en otras ocasiones no será posible esta adscripción automática. En tal caso su importe habrá de distribuirse utilizando los criterios que en cada caso procedan.

Así en función de la clasificación de consumos registrados durante el periodo según su naturaleza económica habrá que recoger los siguientes:

1. Costes Presupuestarios: Para cada servicio, y siguiendo la propia estructura presupuestaria, habrá que recoger los siguientes costes:

1.1.-Costes de personal. Deberán recogerse todas las personas directamente relacionadas con el servicio y detallar el coste en que cada una de ellas incurre considerando las siguientes partidas:

-Retribuciones brutas por todos los conceptos: retribuciones básicas, retribuciones complementarias, ayuda familiar, remuneraciones en especie.

-Retribuciones del personal no funcionario.
-Seguros sociales a cargo de la Entidad Local.
-Clases pasivas.
-Otros conceptos: otras remuneraciones no incluidas en los puntos anteriores, tales como asistencia *médica, farmacéutica, indemnizaciones, etc.*

En el caso de que el personal no se destine íntegramente a un único servicio, habrá que fijar el porcentaje en que cada persona se encuentra destinada a cada servicio con el fin de poder realizar una correcta distribución e imputación del coste en el que incurre cada servicio. Es decir, en el caso de aquellos funcionarios que hayan repartido su tiempo de trabajo entre varios servicios, sólo debe considerarse la parte del coste correspondiente al nivel de dedicación atribuido a este servicio. Si no se puede concretar la persona o personas que realizan el servicio, habrá que tomar la retribución de la categoría del puesto de trabajo y aplicar la parte correspondiente según la dedicación horaria.

Como en el resto de los costes presupuestarios, habrá que considerar los previstos para el ejercicio en el que se presta el servicio y, por lo tanto, especificar las estimaciones de los incrementos o variaciones que se estén considerando sobre los costes presentes.

1.2.-Aprovisionamientos: Compras corrientes de bienes y servicios. Habrá que recoger todos los gastos de esta naturaleza que sean imputables al servicio, ya vengan recogidos en partidas específicas, o ya vengan recogidos en partidas genéricas.

A tal efecto será muy importante contar con los justificantes acreditativos de las entregas de bienes y servicios realizadas a cada servicio para poder cifrar adecuadamente los consumos efectuados. Es conveniente descender al máximo detalle posible en la determinación de los gastos con el fin de poder justificar en cada momento la naturaleza y la razón de ser de cada gasto. En el caso de consumos compartidos (gas, electricidad, calefacción, etc.) se repartirán con arreglo a los elementos técnicos más característicos, tales como superficie del local, coste de personal, módulos de calefacción, potencia instalada, etc.

Cuando la prestación del servicio haya sido contratada con una sociedad mercantil (ej. Suministro de agua, retirada de vehículos indebidamente estacionados), deberá incluirse en este apartado el importe total facturado.

1.3.-Gastos financieros: intereses. Deberán incluirse todos los intereses y gastos de todo tipo de préstamos, empréstitos y depósitos recibidos cuyos importes hayan sido utilizados o empleados en este servicio. Asimismo, se considerará como coste directamente imputable al servicio la parte de los intereses satisfechos derivados de créditos que han servido para financiar las inversiones requeridas por el servicio.

En el caso de que no se pudiera imputar a cada inversión la parte de los intereses que le corresponde tal y como se ha señalado, se podría considerar que el reparto de los intereses entre las inversiones se hiciera de manera proporcional al importe de cada una de ellas sin tener en cuenta si cada inversión concreta se ha financiado con crédito o recurriendo a otras fuentes de financiación. En este caso, el coste financiero de los intereses vendría a ser un elemento más en el momento de calcular los gastos generales y se repercutiría en cada servicio según la distribución e imputación que se hiciese de los gastos generales.

1.4.-Transferencias Corrientes. En el caso en que el servicio de que se trate lleve aparejado la concesión de transferencias corrientes, deberán detallarse todas ellas, con la relación adjunta de sus beneficiarios, como una partida más de los costes necesarios para prestar el servicio.

1.5.-Costes de Recaudación y Tesorería. Deberán computarse por separado los costes de recaudación y de tesorería imputables al servicio con el fin de poder distinguir con claridad el coste de la prestación del servicio del coste de la gestión administrativa de la tasa. Estos costes de recaudación y de tesorería imputables al servicio podrán obtenerse a partir de los costes totales de la Recaudación y Tesorería, imputándolos a este servicio en la misma proporción que la recaudación de la tasa guarda con respecto a los ingresos del Capítulo correspondiente del presupuesto municipal.

2.-Costes no Presupuestarios. Están constituidos esencialmente por las amortizaciones técnicas de los bienes del inmovilizado material adscritos a cada servicio. Estos bienes sufren un desgaste por su utilización y una depreciación por el transcurso del tiempo. Así, es conveniente ir dotando un fondo de amortización que permita, en su momento, poder reponer el bien de que se trate. Los coeficientes de amortización aplicables a cada bien deben estar calculados en función de la vida útil del bien de manera realista y aplicando siempre el principio de prudencia.

4º.-REPARTO DE LOS COSTES IMPUTABLES A LOS CENTROS INTERMEDIOS ENTRE LOS CENTROS FINALES (COSTES INDIRECTOS): En la realización del reparto de los costes imputables a los centros intermedios entre los centros finales cabe señalar la existencia de dos fases diferenciadas:

1ª. En primer lugar, los gastos generales de funcionamiento de la Entidad local deberán repartirse en el porcentaje correspondiente entre las distintas funciones, de las que dependen los centros de coste finales. Así, los centros cuyo coste hay que repartir, son los comprendidos en la función de Administración general. Estos costes son los siguientes:

-Coste de los Órganos de Gobierno de la Entidad Local.
-Costes de la Administración Financiera, excepto los de Recaudación y Tesorería.
-Servicios generales.

A la hora de efectuar este reparto de los gastos generales de funcionamiento en el porcentaje correspondiente entre los distintos centros de coste finales puede optarse por seguir el criterio más sencillo de efectuar dicho reparto en proporción a los costes directos de las demás funciones. Sin embargo, resulta técnicamente más correcto repartir el coste de cada uno de estos centros de coste intermedios con arreglo a las características del servicio que preste. Así, parece adecuado repartir el coste de las funciones desarrolladas por Órganos de Gobierno de la Entidad Local y por los Servicios Generales en proporción al coste del personal.

El coste de las funciones de recaudación y tesorería se podrán imputar a cada servicio, como se ha señalado en el apartado anterior, en la misma proporción que la recaudación de la tasa guarda con respecto a los ingresos del Capítulo correspondiente del presupuesto municipal.

2ª. En segundo lugar, deberá procederse al reparto de los programas que no tienen por objeto la prestación de servicios y la realización de actividades administrativas de carácter local que van a ser ofrecidos directamente a los ciudadanos, sino que realizan actividades que son necesarias para el correcto funcionamiento de los restantes servicios de la Entidad Local.

Los costes necesarios para el funcionamiento de estos servicios no pueden imputarse directamente a ningún servicio concreto. Por ello, una vez efectuado el reparto señalado en la fase anterior, el coste acumulado entre las distintas funciones se reparte entre los distintos servicios finales adscritos a las mismas.

5º. DETERMINACIÓN DEL COSTE FINAL DE CADA SERVICIO: El resultado final podría resumirse en el siguiente cuadro:

COSTES PRESUPUESTARIOS:

1.-Costes de Personal.

-Retribuciones brutas por todos los conceptos: retribuciones básicas, retribuciones complementarias, ayuda familiar, remuneraciones en especie.

-Retribuciones del personal funcionario.

-Seguros sociales a cargo de la Entidad Local.

-Clases pasivas.

-Otros conceptos, otras remuneraciones no incluidas en los puntos anteriores, tales como asistencia médica, farmacéutica, *indemnizaciones. Etc.*

2.-Aprovisionamientos de bienes corrientes y servicios.

3.-Gastos financieros: intereses y otros gastos de deudas.

4.-Transferencias corrientes.

5.-Imputación de los costes de los centros intermedios.

6.-Costes de recaudación y tesorería.

COSTES NO PRESUPUESTARIOS.-Amortizaciones técnicas

COSTE TOTAL: Este proceso de reparto es un proceso reiterativo en el que se van repartiendo una y otra vez los costes indirectos acumulados en los centros de coste intermedios en los centros de coste finales con arreglo a los criterios previamente establecidos.

Este proceso se repetirá tantas veces como sea necesario hasta que las cantidades pendientes de reparto desde los centros de coste intermedios hasta los finales sean irrelevantes.

Tal vez convenga ilustrar este proceso reiterativo de reparto mediante el siguiente ejemplo: Sea un servicio prestado por una Entidad Local que va a ser financiado mediante la exigencia de una tasa.

En primer lugar se ha procedido a realizar la oportuna investigación y obtención de la información necesario para la determinación de los distintos gastos clasificados en función de su naturaleza económica *(gastos de personal, aprovisionamientos de bienes y servicios, etc.).*

A continuación se han identificado los centros de coste (intermedios y finales), de forma tal que resultan tres centros de coste intermedios y dos centros de coste finales.

Así, y tras haber determinado los consumos producidos en cada centro de coste, se han establecido los siguientes coeficientes de reparto de los costes imputables a los centros intermedios entre los centros finales (costes indirectos):

	C. INTERMEDIO 1	C. INTERMEDIO 2	C. INTERMEDIO 3	C. FINAL 1	C. FINAL 2
C. Intermedio 1	10 %	15 %	0 %	15 %	20 %
C. Intermedio 2	0 %	0 %	15 %	10 %	10 %
C. Intermedio 3	15 %	10 %	0 %	20 %	5 %

Otra parte del coste de los centros intermedios correspondería a servicios que no se financian mediante tasas o previos públicos (por ejemplo, agua en fuentes públicas).

Debe prescindirse de este coste, motivo por el cual la suma de los porcentajes por filas no totaliza el 100%.Suponiendo que, tras pasar por las fases anteriormente enunciadas, el coste

de los centros intermedios se ha cifrado en 20.000, 15.000 y 10.000 unidades monetarias respectivamente, se procederá a aplicar un proceso repetitivo mediante el cual se van repartiendo una y otra vez los costes que a cada centro de coste intermedio le fueron imputados por los demás en la fase inmediatamente anterior. Así, se podrá obtener el siguiente reparto:

Primer reparto

	A REPARTIR	C. I. 1	C. I. 2	C. I. 3	C. F. 1	C.F.2
C.Intermedio 1	20.000,00	2.000,00	3.000,00	0,00	3.000,00	**4.000,00**
C.Intermedio.2	15.000,00	0,00	0,00	2.250,00	1.500,00	**1.500,00**
C.Intermedio.3	10.000,00	1.500,00	1.000,00	0,00	2.000,00	**500,00**
		3.500,00	4.000,00	2.250,00	6.500,00	6.000,00

Segundo reparto

	A REPARTIR	C. I. 1	C. I. 2	C. I. 3	C. F. 1	C. F. 2
C. Intermedio 1	3.500,00	350,00	525,00	0,00	525,00	700,00
C. Intermedio.2	4.000,00	0,00	0,00	600,00	400,00	400,00
C. Intermedio.3	2.250,00	337,50	225,00	0,00	450,00	112,50
		687,50	**750,00**	**600,00**	**1.375,00**	**1.212,50**

Tercer reparto

	A REPARTIR	C. I. 1	C. I. 2	C. I. 3	C. F. 1	C. F. 2
C. Intermedio 1	685,50	68,75	103,12	0,00	103,12	137,50
C. Intermedio.2	750,00	0,00	0,00	112,50	75,00	75,00
C. Intermedio.3	600,00	90,00	60,00	0,00	120,00	30,00
		158,75	**163,12**	**112,50**	**298,12**	**242,50**

Este proceso continuará hasta que se considera que las cantidades pendientes de reparto entre los centros intermedios sean irrelevantes. Despreciando los decimales, se obtendrán los siguientes importes de coste acumulados en los centros de coste finales:

Centro de costes finales 1= 6.500 + 1.375 + 298= 8.173
Centro de costes finales 2= 6.000 + 1.212 + 242= 7.454

Por tanto, después de completar este proceso, se ha acumulado en los centros de coste finales el importe de los distintos parciales que ya componen el coste final del servicio.

FIJACIÓN DE LA CUANTÍA DE LAS TARIFAS: Una vez determinado el coste del servicio o actividad, deberá procederse a fijar la cuantía de las tarifas de la tasa, de forma tal que con la recaudación previsible no se supere el importe resultante del estudio de costes.

Si la tasa en cuestión es de devengo periódico, se podrá estimar la recaudación a partir del padrón fiscal del ejercicio anterior con las nuevas tarifas. Así, por ejemplo, en el caso del servicio de recogida de basuras, habrá que considerar el número de alojamientos, locales o establecimientos, laboratorios u Hospitales existentes en el término municipal. Si no fuera así, la recaudación podría estimarse en función de la recaudación obtenida por los mismos conceptos en los ejercicios pasados. Así, por ejemplo, en cuanto al suministro de agua, gas y electricidad, el número de metros cúbicos, o Kw/H suministrados.

Según el artículo 24.3 del TRLHL, la cuota tributaria consistirá en:

-La cantidad resultante de aplicar una tarifa.

-Una cantidad fija señalada al efecto, o la cantidad resultante de la aplicación conjunta de ambos procedimientos.

La libertad que permite la legislación implica necesariamente que la relación entre el coste del servicio y el importe de la tasa que la entidad local establece por su prestación, debe hacerse desde una perspectiva global y no considerando el servicio prestado a cada ciudadano en particular.

Por último, cabe señalar que la Entidad Local, en el momento de fijar la cuantía de las tasas, puede aplicar criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos pasivos, tal y como permite el artículo 24.4 del TRLHL.

3.1.2.2.-LA TASA MUNICIPAL DEL SERVICIO DE SUMINISTRO DE AGUA POTABLE A DOMICILIO.

La tasa de abastecimiento de agua grava el consumo de este recurso hídrico suministrado generalmente por los municipios a los usuarios; no obstante se deben diferenciar dos usos diferenciados, uno en origen de los recursos hídricos que prestan las administraciones hidráulicas o formas asociativas de municipios o en ocasiones de forma unilateral determinados Ayuntamientos en cuyo territorio radican las instalaciones de tratamiento y potabilización del agua en alta para su suministro a las redes secundarias del propio municipio o de una pluralidad de municipios limítrofes, y por otra parte el suministro en baja a través de un sed secundaria de distribución, a cada usuario final.

A esta problemática me referiré en diferentes ocasiones a lo largo de esta tesis, en especial, la relativa a la imposición unilateral por determinados municipios.

3.1.2.2.1.-SUMINISTRO DE AGUA EN ALTA Y EN BAJA.

A lo largo de esta exposición diferenciaremos, de una parte el supuesto del suministro del agua en alta efectuada a través de la denominada red primaria por el que se suministra agua directamente del caudal de origen, previo tratamiento en una estación de agua potable, a usuarios intermedios y el suministro en baja que se realiza través de la red secundaria directamente al consumidor. Son muchas las ordenanzas municipales que diferencian en su hecho imponible, en su base imponible y en consecuencia en sus cuotas tributarias y tipos de gravamen ambas prestaciones, ya que detentan la titularidad de ambos suministros al disponer de caudales propios autos gestionados.

En otras ocasiones que se analizarán, los sujetos pasivos son Ayuntamientos limítrofes y partícipes respecto de un ente público impositor, que puede ser una Mancomunidad, un Consorcio. Igualmente se produce la casuística de que otro Ayuntamiento ejerza la titularidad del suministro del agua en alta por subrogación de la posición que correspondería a la administración hidráulica, lo que ha provocado no pocas controvertidas y conflictos de todo género que serán analizadas en el capítulo V; no solo la procedencia sino si se produce o no el hecho imponible y si la naturaleza jurídica de la contraprestación debería ser un precio público en vez de una tasa.

3.1.2.2.2.-ASPECTOS GENERALES.

Como se comentó el suministro de agua potable a domicilio o en baja, es una competencia municipal que además puede ser ejercida en régimen de monopolio en el caso específico del régimen local español. La declaración de esta actividad pública como servicio público se estableció por el Real Decreto de 12 de abril de 1.924[732], reconociendo la existencia de una potestad administrativa para cobrar tarifas a los usuarios. **Algunos aspectos ya comentados en esta sección respecto de las tasas del ciclo del agua, son de especial relevancia, pudiéndose destacar las siguientes:**

1ª.-La tasa del servicio de suministro de agua potable a domicilio, requieren de una efectiva prestación del servicio, que por otra parte es de carácter obligatorio para todos los municipios con independencia de su población. Por lo tanto para este tributo rige **el principio de subsidiariedad** respecto del servicio[733]

2ª.-Con carácter previo surgiría la cuestión de si la contraprestación que satisfacen los usuarios finalistas del agua es un ingreso de derecho público *(hecho jurídico indubitado)*, de carácter tributario o no. Cuestión no baladí, ya que en la primera aplicación efectiva, del nuevo marco normativo hacendístico local derivado de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales de 1.988, se considero dicha contraprestación como un precio público, y así fue acordado por muchos Ayuntamientos, sino por la inmensa mayoría, hasta que sobrevino el famoso pronunciamiento del Tribunal Constitucional en su sentencia 185/1995, de 14 de diciembre, referida con posterioridad en numerosos pronunciamientos jurisdiccionales, como a título de ejemplo el fundamento de la Sentencia número 1039/2004 de 30 de septiembre del Tribunal Superior de Justicia de Asturias.[734]

---

[732] Publicado en la Gaceta Oficial del Estado del 15 de abril de 1924.

[733]**SIMÓN ACOSTA, R:** "*Las Tasas y los Precios Públicos en las entidades locales*", Lex Nova, Tomo I, páginas 123 y siguientes.

[734]**Sentencia número 1039/2004 de 30 de septiembre del Tribunal Superior de Justicia de Asturias:**

"....exigencias previstas en el apartado 1 del referido artículo 20 de la Ley de Haciendas Locales en tanto que tal servicio no es de solicitud o recepción voluntaria para los administrados tal como lo entiende la Ley, es decir, tal «servicio o actividad requeridos son imprescindibles para la vida privada o social del solicitante». Y, por ejemplo, así lo explicó la referida sentencia 185/1995, de 14 de diciembre (RTC 1995, 185) , el Tribunal Constitucional al referirse a la naturaleza de las tasas y considerar «coactivamente impuestas no sólo aquellas prestaciones en las que la realización del supuesto de hecho o la constitución de la obligación es obligatoria, sino también aquellas en las que el bien, la actividad o el servicio

3.1.2.2.3.-ESPECIALIDADES DE LOS ELEMENTOS TRIBUTARIOS

1º.-El hecho imponible de la tasa es la prestación de un servicio público; en concreto del servicio de suministro de agua potable a través de la red de distribución municipal.

2º.-Existen las siguientes especialidades de tarifas[735]:

1. Puede existir una tarifa especial y reducida a favor de los organismos municipales y estatales (Sentencias del Tribunal Supremo de fechas 24 de mayo de 1985 y 5 de julio de 1986).

2. No es posible establecer diferentes tarifas en función de la radicación del inmueble dentro del término municipal. (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de fecha 19 de abril de 1.991).

3. Puede existir una diversidad de tarifas según la tipología de consumos (domésticos, industriales, y de otro género). (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 12 de mayo de 1.993).

---

requerido es objetivamente indispensable para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares de acuerdo con las circunstancias sociales de cada momento y lugar o, dicho, con otras palabras, cuando la renuncia a estos bienes, servicios o actividades priva al particular de aspectos esenciales de su vida privada o social».

Pero, además, la sujeción del suministro de agua potable a una tasa encaja en los supuestos especificados en el apartado 4 del mismo artículo 20, cuya letra t) se refiere a las actividades de «Distribución de agua, gas, electricidad y otros abastecimientos públicos incluidos los derechos de enganche de líneas y colocación y utilización de contadores e instalaciones análogas, cuando tales servicios o suministros sean prestados por Entidades locales»; y que tiene una redacción que es prácticamente idéntica a la configuración del hecho imponible contenido en el artículo 2 de la Ordenanza fiscal núm. 109 que se refiere a la «prestación de los servicios de distribución de agua, incluidos los derechos de enganche, colocación y utilización de contadores e instalaciones análogas».

Por eso, expresamente, aplicando la doctrina constitucional y la claridad de la nueva regulación legal se pronunció el Tribunal Supremo en su sentencia de 22 de diciembre de 2001 (Sala 3ª, Sección 2ª, recurso núm. 5759/1996 [RJ 2002, 1139] , ponente: Gota Losada): «De acuerdo con la nueva redacción de los artículos 20, apartado 1, de definición de las Tasas Locales y 41 de definición de los Precios Públicos locales, de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre (RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851) , de Haciendas Locales, dada por la Ley 25/1998, de 13 de julio (RCL 1998, 1737 y 2423) , citada y, en especial el artículo 20, apartado 4, letras r) y t), es incuestionable que el servicio de distribución de agua, prestado por los Entes Locales y los servicios de alcantarillado y tratamiento y depuración de aguas constituyen hechos imponibles de las correspondientes tasas».

[735]**MORENO GONZÁLEZ, S., "***La Tasas por el servicio de abastecimiento de agua: aspectos conflictivos"*, ed. Revista de Tributos Locales, nº 83, 2008, pág. 39.

4. Determinados pronunciamientos judiciales han sentado la viabilidad de girar diferentes tarifas a la primera vivienda o vivienda habitual y a la vivienda residencial, en función de ser elemento indiciario de una mayor capacidad económica (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 2 de marzo de 2.001).

5. No es admisible imponer diferentes tarifas a residentes y no residentes, y tomar como elemento determinante de beneficio fiscal el hecho del empadronamiento.

6. Una lógica aplicación de los principios constitucionales de igualdad recogidos en el artículo 14 de la Constitución Española, inciden en la necesidad de que el precio este en función del consumo que cada usuario efectúe. Este consumo se deberá medir en términos homogéneos. También en base a este mismo principio no se permite que se penalicen consumos excesivos derivados de la existencia de un amplio número de inquilinos en un inmueble concreto.

Este hecho desvirtúa en la práctica cualquier posibilidad real de gravar los consumos excesivos en viviendas residenciales, pues supondría desplegar una actividad inspectora imposible. El referir un consumo prototípico por residente que conste en la hoja de empadronamiento tampoco sería funcional, pues inhabilitaría el libre uso del domicilio.

Creemos pues que el gravar en mayor medida los consumos excesivos debería ser materia reservada a Ley y en su base concretada por las disposiciones reglamentarias. Otra cuestión de interés es si el contenido de la tasa puede ser constitutivo de una cantidad fija o de una cantidad fija más un componente variable, o bien sólo de un componente variable.

Entendemos que sólo es posible proceder a una tarifa mixta o variable pero no a una fija, pues ello supondría una vulneración de los principios de contribución equitativa y capacidad económica, además de una ruptura evidente del principio de igualdad.

No tiene sentido que page lo mismo quien consume 20 metros cúbicos, que quien consume 20.000 metros cúbicos.

Necesariamente la tarifa debe estar indefectiblemente unida al factor consumo. No obstante no son pocos los entes públicos que tienen establecida una tarifa única.

Con independencia de la casuística particular derivada de lo que establezcan los estudios económicos financieros, posiblemente nos encontraríamos ante supuestos que se deberían catalogar como diferentes de un servicio de distribución de agua, y la pregunta sería pues, cual

es en realidad el hecho gravado *(¿la mera efectividad del servicio, autorización o habilitación del servicio, la mera depuración, la conservación de ciertas instalaciones…?).*

Este hecho no sólo es de relieve en cuanto a la tasa en si misma considerada sino que tiene efectos en otros ámbitos fiscales.

Por ejemplo sería discutible que un servicio así gravado estuviese encuadrado dentro del Anexo I de la sexta directiva, y en consecuencia la pregunta es si podría ser de aplicación la no sujeción subjetiva plena que en la transposición del derecho interno español regula el artículo 7.8ª de la LIVA.[736]

3.1.2.2.3.1.-CONSUMO MÍNIMO.

Este apartado ya mencionado dentro del epígrafe raíz, obedece a la siguiente cuestión**: ¿Puede existir tasa por distribución o suministro de agua, sin tener en cuenta el consumo de agua que se realiza por el sujeto pasivo?** Llegados a este extremo un aspecto importante a dilucidar es el relativo a la viabilidad legal de establecer unos mínimos de facturación **con el fin de cubrir los costes básicos derivados de la simple prestación del servicio con independencia de cuál sea la intensidad del uso efectuado.**

A fin de admitir tal posibilidad la doctrina estima que se debe considerar tal cuestión como un factor estructural de la tarifa[737]y que para ello no deben concurrir diferentes factores de tal naturaleza (*plurinomia*)[738], sino por el contrario operar una "*monomia"*[739], consistente en determinarse las cuotas por el exclusivo factor del volumen de agua consumida, pero con

[736]**PAGÉS i GALTÉS, J.,** ***"Tributos sobre las aguas".*** **Marcial Pons, 2005**: Este autor defiende la diferenciación ente unos factores estructurales (que integran especialmente la prestación del servicio) y no estructurales (conceptos de la tasa por el servicio de agua, que están vinculados directa o realmente al propio servicio, por ejemplo la acometida de agua) y establece la existencia de tarifas de estructura monomia y de tarifas de estructura plurinomia. En el primer caso existe un solo factor y en el segundo caso dos o más factores (normalmente dos, bionomía). Un factor podría ser, a título de ejemplo, la cuota de conservación de instalaciones, otro el consumo efectivo de agua.

[737]**PAGES I GALTÉS, J: "*Tributos sobre las aguas*".** Ed. Marcial Pons, Madrid, 2.005: Aquellos que se refieren a conceptos que obedecen a servicios o actividades económicas precisas para la prestación del servicio.

[738]**PAGES I GALTÉS, J: "*Tributos sobre las ag*uas".** Ed. Marcial Pons, Madrid, 2.005: tarifas del agua que incorporan diferentes factores de cuantificación, por ejemplo el consumo, el mantenimiento del servicio etc.

[739]**PAGES I GALTÉS, J: "*Tributos sobre las aguas*"**. Ed. Marcial Pons, Madrid, 2.005: Tarifas del agua que incorporan un solo factor que sería el consumo del agua.

adopción de medidas para garantizar la prestación del servicio con independencia de las intensidades de consumo particulares.[740]

Para evitar la plurinomia no se debería producir la concurrencia de otros factores estructurales en la tarifa tales como la lectura de contadores, emisión de recibos, almacenamiento y depósitos de aguas, etc. La plurinomia implica la existencia de factores no estructurales en las tarifas del agua.

Inclusión de factores no estructurales en las cuotas tributarias de la tasa: este hecho genera algunas dificultades de inmersión en diferentes normas tributarias.

Frente a los factores estructurales analizados, podríamos considerar la categoría de los factores no estructurales[741], que obedecen a elementos que propiamente no constituyen el servicio de abastecimiento de agua potable a domicilio. Tales pueden ser los de acometidas particulares a las redes generales de suministro.

No obstante lo que es más discutible es que tales factores no estructurales puedan tener la condición de tributo. No cabe duda alguna sobre el carácter obligatorio del servicio de suministro de agua potable y la reserva para la prestación en régimen de monopolio por los poderes públicos.

Ahora bien tal obligatoriedad y tal exclusividad deberán atender a lo que es propiamente el servicio de abastecimiento de agua potable y no a los elementos conexos pero diferentes, con independencia de que requieran una autorización previa, y una ulterior verificación técnica por parte de la administración.

Por lo tanto se deberá diferenciar de la potestad tributaria el ejercicio de la potestad reglamentaria de la Administración, estableciendo los requisitos técnicos aplicables a las obras de acometida e instalación de contadores, a cuyo tenor se deberán sujetar los usuarios, con la posibilidad de que estos requieran la prestación técnica efectiva de cualquier operador privado en la materia, sin poder exigírsele que obligatoriamente tal prestación de obra la realice la administración o el ente público instrumental de que se trate o el gestor privado en el marco de

[740]**PAGES I GALTÉS, J: "*Tributos sobre las aguas*"**. Ed. Marcial Pons, Madrid, 2.005

[741]**PAGES I GALTÉS, J: "*Tributos sobre las aguas*"**. Ed. Marcial Pons, Madrid, 2.005: Aquellos factores de la tarifa que no están directamente vinculados al servicio, como los propios de la ejecución de acometidas particulares, o dicho de otra forma aquellos factores que pueden ser desarrollados de forma independiente, y previa por los sujetos pasivos, aunque requieran la autorización y verificación del ente gestor dels servicio..

una gestión indirecta. Por lo tanto este ámbito descrito debe estar fuera del ejercicio de la potestad tributaria y dentro del ejercicio de la potestad reglamentaria. Solamente sería viable que la administración concedente titular concediese autorización al concesionario u operador privado, en el marco del contrato de gestión de servicios públicos, para una política de tarifas por tales actividades pero dentro de un marco de libre competencia.

3.1.2.2.3.2.-FACTORES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES DEL SERVICIO DEL AGUA.

Para evitar la *plurinomia* no se debería producir la concurrencia de otros factores estructurales en la tarifa tales como la lectura de contadores, emisión de recibos, almacenamiento y depósitos de aguas, etc.

La doctrina distingue en los elementos de la cuota tributaria de la tasa del agua los factores estructurales de los no estructurales.

Este hecho genera algunas dificultades de inmersión en diferentes normas tributarias: Frente a los factores estructurales, se puede considerar la categoría de los *factores no estructurales*, que obedecen a elementos que propiamente no constituyen el servicio de abastecimiento de agua potable a domicilio. Tales pueden ser los de acometidas particulares a las redes generales de suministro. No obstante lo que es más discutible es que tales *factores no estructurales* puedan tener la condición de tributo.

No cabe duda alguna sobre el carácter obligatorio del servicio de suministro de agua potable y su reserva para la prestación en régimen de monopolio por los poderes públicos, ahora bien tal obligatoriedad y tal exclusividad deberán atender a lo que es propiamente el servicio de abastecimiento de agua potable y no a los elementos conexos pero diferentes. Por lo tanto se deberá diferenciar de la potestad tributaria del ejercicio de la potestad reglamentaria de la Administración, estableciendo los requisitos técnicos aplicables a las obras de acometida e instalación de contadores, a cuyo tenor se deberán sujetar los usuarios, con la posibilidad de que estos requieran la prestación técnica efectiva de cualquier operador privado en la materia, sin poder exigírsele que obligatoriamente tal prestación de obra la realice la administración o el ente público instrumental de que se trate o el gestor privado en gestión indirecta.

En consecuencia este campo de actuación de verificación técnica debe quedar fuera del ejercicio de la potestad tributaria y dentro del ejercicio de la potestad reglamentaria. Solamente sería viable que la administración concedente titular concediese autorización al concesionario u

operador privado, en el marco del contrato de gestión de servicios públicos, para una política de tarifas por tales actividades pero dentro de un marco de libre competencia.

3.1.2.2.3.3.-LA LECTURA DE CONTADORES.

Especial mención requiere la lectura de contadores, ya que pueden darse alteraciones en los procesos de control de medida, que inciden de forma especial sobre la cuota tributaria resultante, o sobre el importe final de la tasa o precio, según se considere la naturaleza jurídica.

En definitiva al calcularse la base imponible sobre el parámetro del volumen de agua consumido, la existencia de estos aparatos medidores de caudal, son esenciales para la operatividad de los servicios del ciclo del agua.

Generalmente los aspectos relativos a los contadores que como elementos de medición son esenciales para la estimación directa del consumo por el volumen de agua, en lo que al componente variable de la base o del precio se refiere, se contemplan en los reglamentos del servicio.

No obstante existen determinados pronunciamientos jurisdiccionales, al respecto que son de interés, como los siguientes:

1º.-**Principio de importancia relativa**: Por el que un error de medición que tenga consecuencias de escasa importancia relativa, no deben ser tenidos en cuenta[742].

2º.-**Principio de estimación objetiva subsidiaria**: Por el que un error de medición que tenga una repercusión de importancia efectiva, cual puede ser el derivado de una avería, dará ligar a que se pueda efectuar una estimación objetivo por el consumo promedio de los períodos anteriores a producirse dicho fallo mecánico[743].

La regulación prototípica de los contadores y de su lectura es la siguiente:

1º.-Los contadores o medidores de caudales de suministro de agua potable deberán adaptarse a las condiciones técnicas aprobadas y verificadas por las Delegaciones de Industria u Organismos competentes.

[742]**Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de mayo de 1.999, nº 8340/1991.**

[743]**Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de mayo de 1.999, nº 8130/1991**.

2º.El operador del servicio deberá mantener unas existencias de contadores adecuadas a las necesidades y caudales de suministro, para su venta a los abonados que lo soliciten.

La venta de dichos contadores se realizará de conformidad con las tarifas o precios autorizados por el ente titular del servicio, y no forman parte del hecho imponible de la tasa. Aprobadas. Son pues precios privados de venta que en modo alguno, puede efectuarse en régimen de monopolio sino de efectiva concurrencia con el sector privado que podrá suministrar al usuario los mencionados contadores, según las características técnicas exigida, así como proceder a su instalación.

3º.-Generalmente en los reglamentos del servicio del agua, se establece una obligación del usuario de proceder a una conservación en buen estado del aparato de medida y del recinto en que se aloja, así como del acceso al mismo.

4º.-Los Reglamentos del servicio si bien no pueden establecer un régimen de monopolio para la venta e instalación de estos aparatos de medida, si que pueden establecer medidas de exclusividad para las operaciones de conexión y desconexión de los contadores, utilizándose para ello los precintos que como garantía llevan colocados los contadores.

5º.-Muchas ordenanzas fiscales establecen un factor no estructuras en la tasa consistente en una de cuota de conservación de contadores, que incluye la sustitución o reparación de los inutilizados o averiados por su normal uso o antigüedad. Son muchos los gestores indirectos que desean que se considere la exclusividad de estas prestaciones en su beneficio, como un elemento adicional de facturación garantizada a su favor, pero al respecto, se debe decir ya aseverar, que tales previsiones chocan frontalmente con los principios de libre concurrencia en el mercado y la distorsionan plenamente, además de no poder ser obligatorias, ya que cada usuario deberá decidir si quiere o no pagar tal cuota, por ello la sustitución o reparación de los contadores inutilizados o averiados, sea por el mero paso del tiempo y sus normal uso, o sea por otras razones diferentes a las de su uso normal (heladas, actos vandálicos, etc.,) deberá ser asumida por el usuario, pero este, sujetándose a las exigidas prescripciones técnicas, podrá requerir cualquier operador de su elección para tales tareas.

6º.-Es posible la existencia de contadores secundarios de medida de volumen de agua consumido en determinados ámbitos del inmueble que no esté en régimen de propiedad horizontal, pero ello no será relevante para la determinación de la base imponible del tributo, para que solamente se tomará como referencia el contador principal.

7º.- Los contadores deben instalarse en relación a las unidades de contribuyentes, y por ello debe contar con uno cada vivienda unifamiliar, piso o local comercial

No obstante en el supuesto de viviendas colectivas o en régimen de propiedad horizontal, puede existir un único contador general para todo el inmueble, o contadores diferenciados para cada vivienda y/o local, proveyéndose, en todo caso, que la tarifa fija por consumo mínimo será la resultante de la suma de tantos mínimos y cuotas como número de viviendas o locales constituyan la comunidad.

8º.-Se suele otorgar un plazo para la sustitución de los contadores dañados, que se fija en tono a los quince días, procediéndose en ese intervalo a una medición por estimación objetiva, en equivalencia al detectado o medido en el período impositivo anterior del anterior ejercicio anual.

9º.-De existir diferentes usos de los previstos en el cuadro de tarifas en un mismo inmueble, se deberán instalar diferentes contadores del volumen del agua, para cada uno de ellos; caso que no fuese posible técnicamente, se girará la cuota por la tarifa superior en su totalidad.

10º.-Los contadores no pueden afectar a más de un inmueble, aunque sea contiguo y de la misma titularidad.

11º.-Los contadores deben instalarse en un lugar asequible para su fácil lectura, garantizando el libre acceso a los mismos, proveyéndose para las viviendas colectivas un sistema de instalación en batería o sistema similar, que permita la lectura de todos los contadores.

12º.-Generalmente los reglamentos del servicio, regula la tarea de lectura de los contadores, estableciendo a los efectos, unos horarios y períodos de lectura, y regulando la obligación del usuario de facilitar a los operarios encargados de la lectura el acceso a los contadores.

13º.-Para los supuestos de imposibilidad de lectura por el operario, se prevé la posibilidad de que sea el usuario quien efectúe la misma, poniéndola en comunicación del operador, en la forma que en cada caso se determine.

14º.-Los usuarios podrán solicitar la verificación de la lectura, de estar en desacuerdo con la misma, pudiéndose producir el siguiente resultado:

A. Si se probara que el funcionamiento del contador es correcto, se podrá factura al usuario una tarifa de comprobación, con o sin exigencia previa de fianza. Si el funcionamiento del contador fuera incorrecto, se devolverá al abonado, en su caso, la cantidad depositada como fianza, resultando los gastos de verificación a cargo del operador del servicio.

B. Las tolerancias para verificación de contadores serán las que fije, en cada caso, el Centro Nacional de Metrología u Organismo equivalente.

C. En caso de verificación de funcionamiento incorrecto, y exclusivamente para aquellos casos en los que el proponente sea el abonado, el concesionario procederá a rehacer las liquidaciones por consumo de agua, corregidas en los porcentajes de desviación detectados, correspondientes a los tres meses anteriores al momento de la petición de verificación por el abonado.

D. Si el usuario no estuviese de acuerdo con la comprobación realizada por el concesionario podrá solicitar de la Delegación de Industria la verificación correspondiente.

3.1.2.2.3.4.-COMPATIBILIDAD DE LA TASA DEL AGUA.

Otro aspecto de interés es la relación entre la tasa de abastecimiento de agua y otras tasas o tributos relacionados con el ciclo hídrico, tal sea el supuesto de la tasa de saneamiento como la de depuración de aguas residuales. No existe impedimento real de orden legal para que coexistan todas ellas en el ejercicio de una misma potestad tributaria, pero siempre que exista una perfecta delimitación económica en las determinaciones de los costes que servirán para fijar las tarifas en cada supuesto de hecho imponible.

En efecto los costes estimados para el supuesto de fijación y determinación de las tarifas de abastecimiento de agua potable a domicilio no podrán ser tenidos en cuenta para la operativa similar en el supuesto de una tasa de depuración. Tal cuestión ha sido reflejada y recogida por la jurisprudencia en STS de 15 de diciembre de 1992[744]

En cualquier caso se produce una efectiva compatibilidad con las contribuciones especiales, por expresa mención legal del artículo 22 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales[745].

Otros ámbitos de la compatibilidad tributaria, desde la perspectiva jurisdiccional, es el relativo a las diferentes tasas del ciclo del agua entre ellas mismas: [STSJ de Castilla y León de 27-5-

[744] En esta sentencia se admite que los costes de depuración puedan incrementar la tarifa del suministro de agua potable, pero ello sólo podrá operar respecto de los usuarios que estén en disposición presente y futura de beneficiarse de tal servicio de depuración de agua potable.

[745]**Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, artículo 22. Compatibilidad con las contribuciones especiales**: Las tasas por la prestación de servicios no excluyen la exacción de contribuciones especiales por el establecimiento o ampliación de aquéllos**.**

2005 (JT 2005, 701): sobre la compatibilidad entre la tasa por depuración de aguas y la utilización del alcantarillado.]

3.1.2.2.3.5.-SUSPENSIÓN DELA PRESTACIÓN DEL SERVICIO.

Otra cuestión es la relativa a si se puede o no suspender el suministro de agua potable en caso de impago.

Se trataría de verificar si es de aplicación al suministro de agua la sistemática que se habilito para el sector eléctrico por Decreto del 12 de marzo de 1954, que inicialmente se extendió al suministro de gas y agua por la Orden de 28 de febrero de 1955.

No obstante la entrada en vigor del Real Decreto 1725/1984, de 18 de julio planteó la duda sobre si existe o no extensión de esta medida coercitiva. Alguna línea jurisprudencial autorizó la extensión por aplicación del anterior Reglamento *(STS de 21 de junio de 1.999)*, sin embargo la jurisprudencia no ha sido pacífica al respecto.

La **STS de 3 de octubre de 2.003** enmarca esa posibilidad dentro de las facultades de regular el servicio por parte de los Ayuntamientos, ya que a estos le impone la Ley la obligatoriedad de prestar el servicio, por lo cual podrán adoptar las medidas pertinentes tendentes a su viabilización. **En cuanto a la doctrina existe diversidad de opiniones**: Para unos autores se trata de asunto de reserva de Ley que requiere una norma legal habilitante[746],

Pagés i Galtés, en su obra "*Tributos sobre las aguas*" considera que existe una habilitación legal implícita derivada de una cláusula general de orden público, que consiste el impedir el abuso de derecho que implica utilizar un servicio sin satisfacer sus tarifas, con evidente peligro para su viabilidad, esta opinión es compartida por otros miembros de la doctrina[747]

En la realidad esta praxis del corte de suministro por impago es habitual y generalizada en la gestión indirecta, y en la gestión directa por órgano técnico diferenciado, y el hecho de su generalización ha sido utilizado como un argumento más para defender la naturaleza jurídica de la contraprestación como propia de un precio público sujeto a la autorización de la potestad

[746]**CATALAN SENDER, J.,** *El corte en el suministro de agua potable, la actividad material de la policía local y otros actos y hechos que puedan generar responsabilidad penal por coacciones"*, ed. EL CONSULTOR. n º5, 1998, pág. 690.

[747]**EMBID IRUJO, A,** "*La actividad de gobierno de las entidades locales y su control jurisdiccional*", Revista de estudios de la administración local y autonómica, nº 258, 1993.

tarifaria, en vez de una tasa, al ser evidente que el operador privado carece de la posibilidad de ejercer la poetada pública recaudatoria de apremio.

3.1.2.2.3.6.-SERVICIO DE PRESTACIÓN OBLIGATORIA.

El servicio de abastecimiento de agua potable a domicilio, en su integridad, es un servicio de prestación obligatoria para todas las entidades locales, y en consecuencia de recepción obligatoria por parte de los usuarios. Tal de deduce claramente de lo expuesto en el artículo 26 de la Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local[748].

3.1.2.2.4.-RESERVA LEGAL.

Por otra parte se trata de un servicio para el cual se declara la reserva legal a favor de las entidades locales.

En consecuencia estas podrán y deberán ejecutar este servicio en régimen de monopolio sin poder concurrir la iniciativa privada.

Cuestión diferente es que puedan existir, operativamente hablando, formas de gestión indirecta, por ejemplo una concesión administrativa.

El artículo 86 de la Ley de régimen local establece al efecto el mecanismo de reserva de servicios en régimen de monopolio a favor de las entidades locales[749].

3.1.2.2.5.-CONTRAPRESTACIÓN TRIBUTARIA.

De todo ello se deduce que en el presente servicio se dan los supuestos establecidos en el

[748]**Ley 7/1985, de 2 de abril, artículo 26: "**1. Los Municipios por sí o asociados deberán prestar, en todo caso, los servicios siguientes: a) En todos los Municipios: Alumbrado público, cementerio, recogida de residuos, limpieza viaria, **abastecimiento domiciliario de agua potable**, alcantarillado, acceso a los núcleos de población, pavimentación de las vías públicas y control de alimentos y bebidas.

[749]**Ley 7/1985, de 2 de abril, artículo 86**: "1. Las Entidades locales, mediante expediente acreditativo de la conveniencia y oportunidad de la medida, podrán ejercer la iniciativa pública para el ejercicio de actividades económicas conforme al artículo 128.2 de la Constitución.
2. Cuando el ejercicio de la actividad se haga en régimen de libre concurrencia, la aprobación definitiva corresponderá al Pleno de la Corporación, que determinará la forma concreta de gestión del servicio.
3. Se declara la reserva en favor de las Entidades locales de las siguientes actividades o servicios esenciales: abastecimientos y depuración de aguas;…….La efectiva ejecución de estas actividades en régimen de monopolio requiere, además de lo dispuesto en el número 2 de este artículo, la aprobación por el órgano de gobierno de la Comunidad Autónoma."

artículo 20.1.B)de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales para el establecimiento de una tasa, al definir el hecho imponible[750].

3.1.2.2.5.1-PERTINENCIA DE LA IMPOSICIÓN DE UNA TASA.

El presente servicio es de recepción obligatoria, tanto en lo que se refiere al abastecimiento de agua potable, como a la evacuación de las residuales resultantes y su tratamiento, en virtud de lo dispuesto en el artículo 26.1.a) de la Ley 7/1985.

Esta prestación y recepción obligatoria está, por lo tanto, establecida por disposiciones legales. Producida esta circunstancia ya se produciría la necesidad de imponer y ordenar una tasa, no procediendo en consecuencia, el establecimiento de un precio público. Recordemos que la Ley de Haciendas locales establece la expresión *"...Cualquiera de las circunstancias siguientes"*, por lo tanto no es precisa que se den las dos conjuntivamente. Todo ello con independencia de lo mencionado anteriormente en referencia a la reserva del artículo 86.3 de la Ley de bases.

Sigue en plena vigencia el artículo 6 de la Ley de Tasas y Precios Públicos, en su versión modificada introducida por la Ley 58/2003, General Tributaria[751].

---

[750]**Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, artículo 20.1.B): "**1. Las entidades locales, en los términos previstos en esta Ley, podrán establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos.

En todo caso, tendrán la consideración de tasas las prestaciones patrimoniales que establezcan las entidades locales por:
B) La prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa en régimen de derecho público de competencia local que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes:
a) Que no sean de solicitud o recepción voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud o la recepción por parte de los administrados:
A.1.-Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.
A.2.-Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.
b) Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente."

[751]**Ley General Tributaria, (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), artículo 6. Concepto**: "Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado."

Esta mención legal es aplicable al suministro de agua potable a domicilio, tanto antes como después de la entrada en vigor de la Ley de Economía Sostenible.

Esta tasa conlleva la sujeción a IVA con independencia de cuál sea la forma de gestión, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 37/1992 del IVA.

En este apartado en Tribunal Supremo en **sentencia del 10 de julio de 2.004**,en su fundamento de derecho tercero, afirma que *"el hecho imponible del precio por suministro de agua potable a domicilio, no es tanto la contraprestación del agua en sí misma, cuando la puesta a disposición a pie de finca en determinadas condiciones, y el servicio de suministro se presta permanentemente a todos los abonados al margen de que a estos convenga hacer, en cada momento, por razones ajenas al servicio, un uso mayor o menor* ".

Con esta referencia jurisprudencial, se puede referir la existencia de una parte de la tarifa fija que no depende los consumos efectivamente realizados, sino del mero hecho de la efectividad del servicio, y su posibilidad de uso por parte del sujeto pasivo. Es lo que en la praxis de regulación fiscal se denomina como CONSUMOS MINIMOS.

3.1.2.2.6.-ELEMENTOS TARIFARIOS DE LA TASA.

El acuerdo de imposición de la tasa, así como de su modificación requiere de un acuerdo de ordenación *(aprobación de una ordenanza fiscal, que se ha de tramitar conforme dispone el artículo 19 de la misma Ley de Haciendas Locales)*, y es en ese proceso de ordenación del tributo, donde se debe proceder a elaborar un estudio de costes en los términos legalmente establecidos.

En la regulación legal de este estudio de costes se cita expresamente que el límite máximo de las tarifas será su potencial liquidador de derechos que iguale al efectivo coste del servicio[752].

Pues bien, precisamente la expresión referida en este artículo 25, ["o la previsible cobertura del coste de aquellos"], significa que las tarifas podrán ser calculadas de tal forma que su potencial

[752]**Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, artículo 25. Acuerdos de establecimiento de tasas.- informe técnico-económico: "**Los acuerdos de establecimiento de tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, o para financiar total o parcialmente los nuevos servicios, deberán adoptarse a la vista de informes técnico-económicos en los que se ponga de manifiesto el valor de mercado o la previsible cobertura del coste de aquéllos, respectivamente."

recaudador iguale el coste del servicio de que se trate. Se trata de un límite máximo.

No obstante una mejor referencia legal la encontramos en el artículo 24.2 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales:

24.2: "*En general, y con arreglo a lo previsto en el párrafo siguiente, el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida.*

Tal como se comentó con anterioridad en este epígrafe, para la determinación de dicho importe se tomarán en consideración los costes directos e indirectos, inclusive los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa, todo ello con independencia del presupuesto u organismo que lo satisfaga. El mantenimiento y desarrollo razonable del servicio o actividad de que se trate se calculará con arreglo al presupuesto y proyecto aprobados por el órgano competente."

3.1.2.2.7.-MODIFICACIÓN DE LA TASA.

Las ordenanzas fiscales deben de tramitarse, aprobarse y MODIFICARSE *(en especial cuando la modificación afecte a las tarifas)*, previo un estudio económico financiero en los términos del artículo 25 del Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo (LHL).

Los estudios económico financieros se deberán realizar igualmente cuando se produce la modificación de las Ordenanzas Fiscales, y esta modificación afecta, en especial, al tipo de gravamen de la tasa o a las tarifas.

La modificación del tipo de gravamen no sólo es predicable de criterios de interés general volitiva o voluntariamente adoptados, sino que en ocasiones puede resultar obligatoria si como consecuencia de la evolución de los costes del servicio y los ingresos asociados a la Tasa se produce un superávit que se debería corregir a la baja, mediante la consecuente corrección de las tarifas (ver artículo 24 de la LHL).

Recordemos que la vigente Instrucción de Contabilidad establece la necesidad de adjuntar a la memoria de la Cuenta General, una memoria específica del coste de los servicios públicos y su rendimiento.

Sólo es aplicable a los municipios que superen determinada población (50.000 habitantes); no

obstante los demás municipios deberán llevar el debido control del nivel del rendimiento de los servicios públicos.

3.1.2.2.8.-PRINCIPIOS RECTORES BÁSICOS DEL ÁMBITO TARIFARIO DE LA TASA POR SUMINISTRO DE AGUA.

Examinaremos las principales líneas rectoras aplicables a las tarifas de la tasa del agua, sentadas por los diferentes pronunciamientos jurisprudenciales que se han producido en los últimos tiempos:

1º.-No es posible establecer diferentes tarifas en función de la radicación del inmueble dentro del término municipal. Por ejemplo gravando en exceso a los residentes al casco urbano con respecto a la periferia (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de fecha 19 de abril de 1.991).

2º.-Puede existir una diversidad de tarifas según la tipología de consumos: domésticos, industriales, y de otro género (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 12 de mayo de 1.993). Cuestión por otra parte que está en perfecta sintonía con los principios inspiradores de la Directiva del Agua, que deben asumir los Estados de la Unión en sus ordenamientos jurídicos internos.

3º.-Determinados pronunciamientos judiciales han sentado la viabilidad de girar diferentes tarifas a la primera vivienda o vivienda habitual y a la vivienda residencial, en función de ser elemento indiciario de una mayor capacidad económica *(Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 2 de marzo de 2.001).*

4º.-No es admisible imponer diferentes tarifas a residentes y no residentes, y tomar como elemento determinante de beneficio fiscal el hecho del empadronamiento, conforme sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2.006, ya que ello supondría una vulneración, del artículo 150 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales[753].

[753] **Decreto de 17 de junio de 1.955, por el que se aprueba el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, artículo 150. [Igualdad en la aplicación de las tarifas. Establecimiento de tarifas reducidas]**1. La tarifa de cada servicio público de la Corporación será igual para todos los que recibieren las mismas prestaciones y en iguales circunstancias.

2. No obstante, podrán establecerse tarifas reducidas en beneficio de sectores personales económicamente débiles. Derogado en lo que se oponga por disp. derogatoria. única.1 f) de Real Decreto 1098/2001, de 12 octubre RCL\2001\2594.

Pero inclusive del artículo 14 de la Constitución, en relación con el artículo 19, dado establecer un elemento distorsionador del gravamen que no atiende a la capacidad económica, sino al mero hecho de la residencia.

Cuestión que además está en perfecta sintonía con los principios generales de tributación de las entidades locales que establecen la imposibilidad de establecer elementos tributarios que afecten a la libertad de circulación y residencia de todos los ciudadanos en el conjunto del término municipal, de acuerdo a lo establecido en el artículo 6 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales[754].

5º.-Una lógica aplicación de los principios constitucionales de igualdad recogidos en el artículo 14 de la Constitución Española, inciden en la necesidad de que el precio este en función del consumo que cada usuario efectúe.

Este consumo se deberá medir en términos homogéneos. También en base a este mismo principio la jurisprudencia se ha pronunciado al respecto de no permitir que se penalicen consumos excesivos derivados de la existencia de un amplio número de inquilinos en un inmueble concreto. Se pude citar a la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 15 de enero de 1997**, cuestión que ha sido abordada por la **sentencia del Tribunal Supremo de 28 de diciembre de 200**2, en un recurso promovido por la asociación de familias numerosas de Zaragoza, al estimar que dado que las tarifas del agua tienen una componente fija y otra variable, se convierte en una exacción dotada de una doble función recaudatoria, pero además de otra no fiscal que tiene como finalidad el promover un uso eficiente del agua, por lo que la existencia de un mayor número de miembros de una unidad familiar, en concepto de familia numerosa, no implica un excesivo consumo, sino una suma algebraica de consumos mínimos indispensables para las personas, que aparentemente pueden hacer suponer que se trata de un consumo excesivo, cuando por lo antedicho no lo es.

[754]**Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, artículo 6:** Los tributos que establezcan las entidades locales al amparo de lo dispuesto en el artículo 106.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, respetarán, en todo caso, los siguientes principios:

"c) No implicar obstáculo alguno para la libre circulación de personas, mercancías o servicios y capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de la residencia de las personas o la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, sin que ello obste para que las entidades locales puedan instrumentar la ordenación urbanística de su territorio".

6º.-Este hecho desvirtúa en la práctica cualquier posibilidad real de gravar los consumos excesivos en viviendas residenciales, pues supondría desplegar una actividad inspectora imposible.

El referir un consumo prototípico por residente que conste en la hoja de empadronamiento tampoco sería funcional, pues inhabilitaría el libre uso del domicilio. Por lo tanto el gravar en mayor medida los consumos excesivos debería ser materia reservada a Ley y en su base concretada por las disposiciones reglamentarias.

7º.-Otra cuestión de interés ya tratada con anterioridad es si el contenido de la tasa puede ser constitutivo de una cantidad fija o de una cantidad fija más un componente variable, o bien sólo de un componente variable.

8º.-Sería posible proceder a una tarifa mixta o variable pero no a una fija, pues ello supondría una vulneración de los principios de contribución equitativa y capacidad económica, además de una ruptura evidente del principio de igualdad.

No tiene sentido que page lo mismo quien consume 20 metros cúbicos, que quien consume 20.000 metros cúbicos. Necesariamente la tarifa debe estar indefectiblemente unida al factor consumo.

9º.-No obstante no son pocos los entes públicos que tienen establecida una tarifa única.

Con independencia de la casuística particular derivada de lo que establezcan los estudios económicos financieros, posiblemente nos encontraríamos ante supuestos que se deberían catalogar como diferentes de un servicio de distribución de agua, y la pregunta sería pues, cual es en realidad el hecho gravado *(¿la mera efectividad del servicio, autorización o habilitación del servicio, la mera depuración, la conservación de ciertas instalaciones…?).*

10º.-Este hecho no sólo es de relieve en cuanto a la tasa en si misma considerada sino que tiene efectos en otros ámbitos fiscales.

Por ejemplo sería discutible que un servicio así gravado estuviese encuadrado dentro del Anexo I de la sexta directiva, y en consecuencia la pregunta es si podría ser de aplicación la no sujeción subjetiva plena que en la transposición del derecho interno español regula el artículo 7.8ª de la LIVA.[755]

11º.- ¿Puede existir tasa por distribución o suministro de agua, sin tener en cuenta el consumo de agua que se realiza por el sujeto pasivo?: No, ya que la tasa no sería equitativa al disociarse enteramente del consumo que realiza cada cual, y ser este consume medible y verificable.

3.1.1.1.9.-EL ESTUDIO ECÓNOMICO FINANCIERO EN LA FIJACIÓN DE LAS TASAS POR SUMINISTRO DE AGUA POTABLE A DOMICILIO

3.1.1.1.9.1.-LÍMITES LEGALES PARA LA FIJACIÓN DE LAS TARIFAS DEDUCIDAS DEL ESTUDIO ECONÓMICO FINANCIERO.

Resumiremos en este subapartado los aspectos más genéricos, al ser tratado el asunto con amplitud en apartados anteriores de este epígrafe.

Establece la Ley hacendística local lo siguiente: *"2. En general, y con arreglo a lo previsto en el párrafo siguiente, el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida".*

Para la determinación de dicho importe se tomarán en consideración los costes directos e indirectos, inclusive los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa, todo ello con independencia del presupuesto u organismo que lo satisfaga.

El mantenimiento y desarrollo razonable del servicio o actividad de que se trate se calculará con arreglo al presupuesto y proyecto aprobados por el órgano competente.

3. La cuota tributaria consistirá, según disponga la correspondiente ordenanza fiscal, en:

a) La cantidad resultante de aplicar una tarifa,

b) Una cantidad fija señalada al efecto, o

c) La cantidad resultante de la aplicación conjunta de ambos procedimientos.

4. Para la determinación de la cuantía de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas."

El artículo 24.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo, anteriormente citado, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, establece lo siguiente:

- El producto liquidado acumulativo de las tasas por prestación de servicios no debe exceder del coste total del servicio o actividad administrativa de que se trate.

- A los efectos se trata de determinar apriorísticamente un coste previsible, que debe tomar como base los antecedentes contables de que se disponga.

- Se deberán tomar como referencia los costes directos e indirectos.

- Se incluyen los gastos financieros.

- Se incluyen los gastos de amortización técnica del inmovilizado.

- Se incluyen los gastos normales de mantenimiento afectos al servicio o actividad administrativa de que se trate.

En consecuencia de esta disposición legal queda claro que el estudio de costes económico financiero es imprescindible para la eficacia jurídica del correspondiente acuerdo de imposición y ordenación de la tasa correspondiente.

Tal cuestión se expone claramente por el artículo 25 de la Ley de Haciendas Locales.

La ausencia del estudio supone un claro supuesto de nulidad radical.

3.1.1.1.9.1.1.-EL PRINCIPIO DE EQUIVALENCIA

Esta limitación de las tarifas respecto del coste del servicio, o también referido como límite del producto recaudatorio, es lo que se denomina como principio de equivalencia que se ha sido objeto de un extenso desarrollo jurisdiccional y jurisprudencial. El **principio de equivalencia** exige que se produzca una paridad cuantificada y deducida objetivamente, el importe de las tasas y el coste del servicio prestado y se regula recogido en el art. 24.2 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y en el art. 7 de la Ley de Tasas y Precios Públicos, como norma estatal de carácter supletorio.

Establecen las normas jurídicas anteriormente citadas, que el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida

No obstante, este principio de equivalencia, puede detentar un cierto margen de flexibilidad dada la redacción del precepto legal que lo contiene, y debe entenderse como una exigencia de máximos y no de mínimos, por lo que el producto recaudatorio, si bien no deberá exceder del coste, podrá ser inferior a este. A estos efectos el artículo 24.2 citado expresa un cierto orden tendencial no exhaustivo, al expresar literalmente:

«En general... el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida». Este sentido de exigencia tendencial a la cobertura del coste, como límite máximo, se expresa el legislador en la redacción dada al artículo 7 de la Ley de Tasas y Precios Públicos, con la expresión legal siguiente: *«tenderán a cubrir el coste del servicio o actividad que constituya su hecho imponible».* El TS ha referido y desarrollado en numerosas ocasiones que el llamado principio de equivalencia, estableciendo el mismo como inherente a la figura tributaria de las tasas[756].

[756]**Pudiéndose citar las siguientes:**

1.-**Sentencia de 21 de marzo de 2007** (RJ 2007, 4597) (rec. cas. núm. 492/2002), FD Tercero], en su fundamento tercero asevera que el importe total de la recaudación estimada de dicho tributo no debería superar el coste real o previsible global o en su conjunto del servicio público o actividad de que se trate; y **En igual sentido las siguientes sentencias**:

2.-**Sentenciade 19 de junio de 1997** (RJ 1997, 4833) (rec. apelación. núm. 10175/1991), FD Segundo.

3.-**Sentencia de 7 de mayo de 1998** (RJ 1998, 3945) (rec. apelación. núm. 9258/1992), FD Tercero.
4.-**Sentencia de 22 de mayo de 1998** (RJ 1998, 4302) (rec. apelación. núm. 6694/1992), FD Tercero.
5.-**Sentencia de 21 de marzo de 1998** (RJ 1998, 2278) (rec. apelación. núm. 8243/1992), FD Quinto.

6.-**Sentencia de 6 de marzo de 1999** (RJ 1999, 2514) (rec. casación. núm. 950/1994), FD Tercero.

7.-**Sentencia de 11 de marzo de 2002** (rec. cas. núm. 3225/1998), FD Cuarto A); de 18 de diciembre de 2000 (RJ 2000, 9502) (rec.cas. núm. 3114/995), FD Quinto.

8.-**Sentencia de 30 de noviembre de 2002** (RJ 2003, 363) (rec. cas. núm. 3848/1997), FD Tercero.

9.-**Sentencia de 14 de febrero de 2004** (RJ 2005, 1977) (rec. cas. en interés de ley núm. 41/2003), FD Tercero.

10.-**Sentencia de 23 de enero de 2006** (RJ 2006, 1107) (rec. ordinario núm. 66/2003), FD Primero.

11.-**Sentencia de 18 de septiembre de 2007**, cit., FD Quinto; Sobre la cuestión relevante de cómo oponerse al incumplimiento de este principio de equivalencia, el TS ha establecido lo siguiente, en relación al aspecto probatorio: *"Principio de equivalencia, con el contenido matizado que al mismo le ha venido dando esta Sección [véanse, por todas, las cinco Sentencias de 20 de febrero de 2009 (RJ 2009, 3302), rec. Cas. núms.4678/2006 (FD Decimotercero), 4480/2006 (RJ 2009, 3304) (FD Duodécimo), 3949/2006 (FD Duodécimo), 3966/2006 ((RJ 2009, 3301) (FD Decimotercero) y 5110/2006 (RJ 2009, 3305) (FD Decimotercero)]; y (c) que, como hemos comprobado, el Tribunal de instancia considera que el citado informe técnico- económico establece con la suficiente precisión los costes -estimados- del servicio de alcantarillado en el término municipal de Deiá, así como el criterio del reparto de los mismos.*

Y ya hemos tenido ocasión de señalar que en estos casos nos hallamos ante una cuestión de valoración probatoria que, en principio, salvo en los supuestos tasados señalados por este Tribunal (ninguno de los cuales se ha invocado), no podría ser objeto de revisión en vía casacional [entre muchas otras, Sentencias de esta Sala de 25 de marzo de 2002 (RJ 2002, 4392) (rec. núm. 9171/1996), FD Primero; de 9 de julio de 2007 (rec. núm. 4449/2004), FD Cuarto; de 14 de marzo de 2008 (RJ 2008, 2325) (rec. cas. núm. 1629/2007, FD Tercero); de 21 de mayo de 2008 (RJ 2008, 2853) (rec. cas. núm. 8380/2004), FD Cuarto; de 18 de junio de 2008 (RJ 2008, 4213) (rec. cas. núm. 11399/2004), FD Cuarto; de 9 de julio de 2008 (RJ 2008, 6128) (rec. cas. núm. 4341/2004); y de 8 de octubre de 2008 (RJ 2008, 5637) (rec. cas. núm. 6220/2004), FD Cuarto].

Concretamente, hemos afirmado que es esta una «cuestión relativa a la prueba de esa correlación entre coste del servicio e importe de las tasas cuya valoración es de la exclusiva competencia de la Sala de instancia, sin que, por tanto, pueda ser combatida en casación» [Sentencia de 15 de noviembre de 1999 (RJ 1999, 8652) (rec. cas. núm. 476/1994), FD Segundo, in fine; en el mismo sentido, entre otras, todas ellas en relación al examen de la Memoria efectuada por el Tribunal de instancia, Sentencias de 19 de mayo de 2000, cit., FD Tercero; de 14 de abril de 2001 (RJ 2001, 5339) (rec. cas. núm. 126/1996), FD Tercero; de 27 de noviembre de 2001 (RJ 2002, 162) (rec. cas. núm. 4100/1996), FD Cuarto B); de 9 de abril de 2003 (RJ 2003, 5231) (rec. cas. núm. 7180/1997), FD Tercero D); de 11 de marzo de 2003, cit., FD Cuarto C); de 1 de julio de 2003, cit., FD Tercero A); de 19 de diciembre de 2007 (RJ 2008, 1734) (rec. cas. núm. 600/2003), FD Quinto, in fine; véase también la Sentencia de 10 de abril de 2001 (RJ 2001, 5338) (rec. cas. núm. 9505/1995), FD Sexto B), en relación con precios públicos].

El principio de equivalencia debe ser entendido de acuerdo a los siguientes elementos:

1.-El carácter potestativo de las tasas, que en lo que se refiere al ciclo hídrico no sería de aplicación por recepción de los principios inspiradores de la Directiva del Agua (DMA).

2.-El carácter global del límite máximo fijado por el art. 24.2 de la LHL: el límite del coste real o previsto se aplica al conjunto de los ingresos derivados de la aplicación de la tasa y no sobre cada una de las prestaciones individualmente consideradas.

En este sentido se han pronunciado las siguientes resoluciones judiciales:

-STS 4335/1997 de 19 de junio [RJ 1997, 4833]
-STS 7513/1998 de 12 de enero [RJ 1998, 783]
-STS 3366/1998 de 23 de mayo [RJ 1998, 4303]
-STS 1542/1999 de 6 de marzo [RJ 1999, 2514].
-STS 2150/2002 de 23 de marzo [RJ 2002, 2439].

En definitiva del examen de estas sentencias, y a modo resumen se puede tomar como referencia la expresión una de ellas, que en literalidad establece: *«No son los términos de comparación utilizables para determinarlas, en cuanto a cuantía, los costes y liquidaciones concretas, sino los reales o previsibles que "globalmente" pueda representar para cada corporación la prestación de esos servicios o la realización de esas actividades».*

C.-Generalmente, salvo en los supuestos donde la cuantificación de los costes no admitiría un grado de variabilidad, el límite del producto tarifario se establece sobre una previsión de costes o estimación de los mismos; en esta forma se expresa el legislador cuando en el artículo. 24.2, se refiere la expresión de coste real o previsible del servicio.

Si sucede que los ingresos efectivamente recaudados superan a los previstos y por ello a los costes del servicio, se debería producir una revisión de la tarifas para el siguiente período impositivo, sin proceder a devoluciones de ingresos indebidos en lo que respecta a la recaudación ya efectuada, cuando, obviamente, se halla basado en un acuerdo de imposición previo, que tuviese en cuenta este principio, y hubiese estimado correctamente, la previsión de costes, y no de forma injustificada o disparatada

.

3.1.1.1.9.1.2.-PRINCIPIO DE ESTIMACIÓN RAZONABLE:

En este sentido la jurisprudencia ha desarrollado en **principio de estimación razonable** expuesto en la STS 4335/1997 de 19 de junio, en relación a un supuesto de recaudación derivada de las licencias de obras municipales que rebaso los costes totales previstos en más de un 300%, admitiéndose el argumento de la que se expuso en el siguiente sentido:*«...las previsiones habían sido hechas de modo razonable y que el incremento experimentado en la recaudación del ejercicio 1990 se debió al hecho extraordinario de la aprobación definitiva del Plan General de Ordenación Urbana del Municipio y al aumento de la actividad constructora que ello determinó».*

En materia de tasas del ciclo del agua este principio de estimación razonable, tal como antes se comentó, debería tener un límite temporal de afectación en exclusiva al periodo impositivo, en que se manifieste, y proceder en consecuencia a la corrección de las tarifas a la baja de darse una evaluación de que la causa de la alteración alcista del producto recaudatorio, no es ocasional, sino estructural, lo que es lo más habitual en el caso o supuesto de las tasas del ciclo del agua, por el contrario al supuesto examinado en la resolución anteriormente citada, respecto de la tasa de licencia de obras.

3.1.1.1.9.2.-SISTEMÁTICA DE FIJACIÓN DE LAS TARIFAS DEPENDIENDO DE LAS FORMAS DE GESTIÓN.

Para proceder a una óptima sistemática del cálculo de costes y teniendo en cuenta que la normativa examinada no diferencia ninguna discriminación en razón de la población de un municipio concreto, deberemos examinar con carácter previo la forma de gestión del servicio.

Se deberá diferenciar si el servicio se gestiona directamente o de forma indirecta con traslación al gestor indirecto de la potestad de girar la tasa al usuario. Si se trata de una gestión directa, es decir prestación del servicio sea por la propia entidad local, o por ente público diferenciado dotado de personalidad jurídica. Si se trata de una gestión indirecta, a través de cualquiera de los institutos jurídicos que establece la normativa contractual al efecto, o bien el propio Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales en lo que está en vigor.

Esencialmente en este supuesto lo habitual es encontrarse ante la figura de una concesión administrativa de servicio público.

3.1.1.1.9.2.1.-EL BENEFICIO INDUSTRIAL DEL GESTOR PRIVADO:

Se ha discutido sobre si el beneficio industrial y los gastos generales, que pueden aparecer en los estudios de costes de los servicios del agua prestados por tal modalidad, son elementos que exceden del real coste de explotación del servicio, en cuyo caso deberían ser sufragados como un canon unidireccional a favor del gestor indirecto financiado con recursos indiferenciados del presupuesto público, y no con el producto recaudatorio de la tasa.

Al respecto no parece ser que exista problema de asunción de este beneficio empresarial cuando se mantiene que la naturaleza jurídica de la contraprestación que gira directamente el concesionario al usuario es la propia de un precio privado autorizado pero surgieron importantes dudas cuando se considera que se trata de una tasa exaccionada está por el ente concedente o por el concesionario que realiza funciones estrictamente de gestión recaudatoria en período voluntario.

Con independencia de quien recaude la contraprestación, sea el ente concedente o sea el concesionario, y asumiendo que se realice por la administración no existiendo dudas pues sobre que la naturaleza jurídica es la de una tasa, algunos autores de la doctrina opinan que incluir este concepto de beneficio industrial generaría problemas de inseguridad jurídica, pues no existe una definición legal clara sobre los parámetros porcentuales en que se debe mover este elemento de coste[757].

Sin embargo otros autores consideran que no existe problema de considerar este beneficio industrial como un elemento adicional de coste, ya que el mismo es indispensable desde la perspectiva de la intervención de un operador privado o empresa privada[758]. Para RUIZ GARIJO, M, la empresa que gestiona el servicio debe obtener un margen razonable de beneficio empresarial que debe ser tenido en cuenta a la hora de cuantificar el coste del servicio. En la realidad este beneficio industrial así como los gastos generales, se suelen mover dentro de los porcentuales que señala el reglamento de contratación ya que si los superasen excesivamente, podría implicar que la tasa pasaría a sufragar otros elementos diferentes a los propios del coste del servicio, introduciendo otros que podrían obedecer a otras

[757] Es de esa opinión **GOMAR SÁNCHEZ, J.L**, en "*¿Se pueden cobrar tasas y precios públicos en la prestación de servicios públicos por empresas mixtas?*, Quincena fiscal, nº 14, 1997.

[758] Es de esa opinión **PAGÉS I GALTÉS**, en "*Las tarifas de los servicios públicos prestados en régimen de derecho privado; su consideración como tasas, precios públicos o precios privados*", Revista de derecho financiero y Hacienda pública, nº 252, 1.999.

finalidades, como la de financiación diferida de la ejecución de obras municipales que en muchas ocasiones no tienen que ver directamente con el servicio.

Esta es una praxis habitual en las concesiones administrativa del ciclo hídrico de los últimos treinta años donde ha existido una fuerte competencia del sector privado por acaparar mercado de gestión, ofreciendo en sus ofertas obras de mejoras, en muchas ocasiones desconexionadas del servicio concreto, lo que fue asumido por las administraciones concedentes como una financiación adicional para la ejecución de infraestructuras municipales. Este hecho controvertido solamente sería admisible cuando el gestor indirecto no incremente en su oferta, las tarifas previamente vigentes, ya que en este supuesto se podría considerar tal oferta de mejora como una renuncia del operador privado a un mayor margen de beneficio que se podría reembolsar por la optimización de costes que su gestión pueda conseguir con respecto a los costes previstos por la administración, cuestión derivada de su propia ordenación de medios de producción. La realidad es que este hecho ha sido generalizado en el ámbito concesional de los servicios del agua, convirtiéndose de facto en un elemento decisivo en los procesos de licitación pública, con mayor relevancia que la propia calidad de gestión ofertada.

3.1.1.1.10.-BENEFICIOS FISCALES.

Una cuestión relevante es la relativa a si sería posible establecer determinados beneficios fiscales en materia de la tasas por suministro de agua potable a domicilio:

PRIMER CRITERIO: Un primer criterio genérico donde la tarifa tiene un componente variable que está en relación al consumo efectuado, con el fin de premiar el menor consumo, y que sería aplicable a las viviendas, comercios etc. Es perfectamente posible en derecho.

Se ha admitido jurisprudencialmente que se apliquen tarifas superiores a los consumos excesivos o que superen determinado índice de consumo, al entender que tal medida tributaria es compatible con los principios de capacidad económica y de protección del medio ambiente. Estos dos principios amparan esta discriminación tarifaria. Ahora bien, es preciso que esta discriminación tarifaria que no tiene fines fiscales, no provoque situaciones de desigualdad, que se producirían por ejemplo, en el supuesto de familias numerosas que aunque realicen un consumo por encima del normal para una vivienda no es desproporcionado sino adecuado al número de miembros que integran la unidad familiar.

En tal sentido se pronuncio el *Tribunal Supremo*, en recurso de casación por infracción de la Ley ante la *Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón*, en *STS de 28 de diciembre de 2.007(REC 3332/2005)*:

"*…es evidente que la tarifa cuestionada , al contener una parte fija y una variable, se convierte en una exacción dotada, de un lado, de una finalidad recaudatoria evidente, y además, de una finalidad no fiscal, dirigida a reducir el consumo de agua, al tratarse de un bien escaso, por lo que en principio estaría justificada esa parte variable de la misma que eleva el precio del agua en la medida en que comienza a ser excesivo en relación con el considerado como normal. Pero ese distinto tratamiento fiscal al que nada hay que reprochar, si vulnera el principio de igualdad, por omisión, cuando grava en mayor medida a quienes no incurren en el exceso de consumo" "…..donde la Administración al no tener en cuenta para su cálculo, en la parte variable, el número de personas que habitan en el domicilio……".*

Concluyendo el Alto Tribunal que tal omisión vulnera el *artículo 14 de la Constitución Española*, recordando al efecto la **Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 20 de febrero** respecto de la tributación de las familias numerosas.

SEGUNDO CRITERIO: Un segundo criterio restringido, aplicable solamente al riego agrícola donde existe una sola tarifa, que se aplica al consumo efectivo sin discriminación por un menor o mayor consumo.

Es una medida perfectamente posible ya que la discriminación tarifaria por razón del mayor consumo es una finalidad no fiscal y aunque es factible no está impuesta legalmente.

Además en este supuesto puede darse una justificación objetiva que debería quedar acreditada en el expediente. Por lo tanto no creemos que se trate de un supuesto de bonificación o beneficio fiscal encubierto.

3.1.2.3.-LA TASA POR EL SERVICIO DE SANEAMIENTO O EVACUACIÓN DE AGUAS RESIDUALES.

Su hecho imponible consiste en el vertido de aguas residuales particulares de un colector particular a un colector general, para su conducción a aliviaderos de las mismas, sea a plantas de tratamiento de depuración de aguas residuales, sea a emisarios (cuestión hoy en día suprimida desde el punto de vista legal).Participan de las características propias de las tasas, tal como se expuso en el apartado 3.1.1, de las tasas municipales del servicio hídrico, y está en una situación de íntima relación con la tasa de depuración de aguas residuales, que se expondrá a continuación, ya que en ambos casos y salvo excepciones en los que para determinados vertidos se exige la existencia de caudalímetros*(por ejemplo aguas residuales procedentes de establecimientos fabriles),* la base imponible se determina en relación al volumen de agua consumida.

De facto en cada vez más municipios, la tasa de los servicios de saneamiento y de depuración, se refunden en una sola, cuestión que tiene su lógica, dada la obligatoriedad de implantación de los sistemas de tratamiento de las aguas residuales en el conjunto de la Unión Europea.

El organismo de cuenca de la Demarcación hidrográfica de MIÑO-SIL, las define de la siguiente forma: *"La Tarifa de Alcantarillado es una tasa (ingreso de naturaleza tributaria) y su aprobación la realiza el pleno municipal. Por ello, ni los niveles de la tasa ni su aplicación en cada uno de los municipios tienen carácter homogéneo. Estamos ante una casuística similar a la de las tarifas de agua".*

"El objeto de esta tasa es la prestación del servicio de evacuación de excretas, aguas pluviales, negras y residuales, a través de la red de alcantarillado municipal. En caso de no existir una figura específica para cobrar por el servicio de depuración, la tasa de alcantarillado recogería entonces las exacciones por la prestación del servicio de tratamiento y depuración de las aguas evacuadas.

Al igual que sucede con el servicio de distribución urbana de agua, la obligación de pago nace al devengarse el servicio. Los períodos de facturación suelen comprender idéntico espacio temporal que el servicio de distribución urbana de agua. En cuanto a su estructura, la tasa de alcantarillado puede ser de una sola parte o, al igual que las tarifas de suministro, tener dos componentes. Incluso puede presentar la misma estructura de bloques que los de la tarifa de distribución de agua potable, aunque con diferentes niveles de precios en cada tramo.

Para la elaboración de este anejo se han evaluado las ordenanzas municipales correspondientes a la tarificación de abastecimiento, alcantarillado, y depuración de todos los municipios de la DHMS, analizando las 182 ordenanzas municipales de abastecimiento, 65 de alcantarillado y 32 de depuración".

UN ANALÍSIS DE UN CASO CONCRETO. EL AYUNTAMIENTO DE MIJAS: A los efectos mencionados podemos poner como ejemplo el caso del Ayuntamiento de Mijas (Málaga), donde se define una única ordenanza, con un solo hecho imponible común para los supuestos de saneamiento o evacuación de aguas residuales y de su depuración, aunque dividido en apartados:

HECHO IMPONIBLE.

CONSTITUYE EL HECHO IMPONIBLE DE LA TASA:

a) La actividad del Operador del Servicio de Alcantarillado, técnica y administrativa, tendente a verificar si se dan las condiciones necesarias para autorizar la acometida y/o vertido a las Redes de Alcantarillado municipal.

b) La prestación de los servicios de evacuación de excretas, aguas pluviales, negras, residuales, freáticas, siendo ésta relación de carácter enunciativo y no limitativo, a través de las redes públicas de alcantarillado y saneamiento y el tratamiento para depurarlas, cualquiera que sea su origen, incluso si no proceden de la red de suministro de agua municipal.

c) La inspección y control de vertidos a las redes públicas municipales de saneamiento.

d) La vigilancia, inspección y mantenimiento de acometidas, redes y demás elementos singulares que constituyen el sistema municipal de alcantarillado.

e) Otras prestaciones específicas relacionadas con los servicios de alcantarillado y depuración que se soliciten expresamente por los abonados y que, siendo viables, a juicio del Operador del Sistema de Alcantarillado, se acepte por ésta su realización, tales como vaciado de pozos ciegos/negros, realización material de acometidas, etc.

En el caso examinado, se definen las cuotas tributarias de forma conjunta y en base a elementos comunes, si bien diferenciando la fase de saneamiento de la de depuración.

En relación a este hecho jurídico, se definen las bases imponibles de cada servicio pero de forma conjunta, coincidiendo las bases imponibles con las bases liquidables, de forma que el contenido de las mismas, es en cada caso de tarifación binómica, cuantificando por una parte la disponibilidad de los servicios, y por otra parte la utilización efectiva de los mismos.

Esta regulación normativa de la base imponible, si se refiriese al uso del servicio no conjugaría bien con el denominado principio de subsidiariedad, consistente en que las tasas por prestación de servicios requieren un efectivo uso de los mismos y supone una forma de imponer una tributación mínima, con independencia del uso que se produzca del servicio hídrico, lo que, al margen del principio de subsidiariedad, podría tener su justificación en el principio de recuperación de costes y de aplicación de un efecto de protección medioambiental a las tasas, por el mero hecho de la viabilidad y técnica del uso del servicio.

En el caso analizado se deduce este componente de la base imponible denominándolo como **CUOTA FIJA PERIÓDICA O CUOTA DE SERVICIO**, que se abona por la mera disponibilidad del servicio.

Por otra parte en el caso examinado, existe un componente previo de disponibilidad que se refiere a la mera conexión al servicio, determinado una cuota que se satisface por una sola vez al momento de la solicitud de conexión al servicio municipal de alcantarillado, del que deriva el de depuración de las aguas residuales producidas.

La estructura de esta CUOTA DE DISPONIBILIDAD, es a su vez, igualmente, binómica según la siguiente ecuación: *La cuota única a satisfacer por este concepto tendrá estructura binómica, según la expresión:* C = A + B.q

En la que:"A" corresponde al presupuesto de ejecución física de la acometida en base a las unidades de obra realmente ejecutadas y conforme a la tabla de precios aprobada por el Ayuntamiento para cada una de las unidades de obra con incremento en el porcentaje de Gastos Generales y Beneficio Industrial que se determina en el artículo 6 I) de esta ordenanza.

"q": Es el caudal total instalado o a instalar, en l/seg., en el inmueble, local o finca para el que se solicita la acometida de alcantarillado, entendiéndose por tal la suma de los caudales instalados en los distintos suministros.

"B": parámetro a fijar en tarifa según ordenanza fiscal. Deberá contener el coste medio, por l/seg., instalado, de las ampliaciones, modificaciones, mejoras y refuerzos que el Operador del Sistema de Alcantarillado realice anualmente en la red de alcantarillado como consecuencia directa de la atención a los vertidos que endicho período lleve a cabo.

Por último para cada uso efectivo de los servicios de alcantarillado y depuración, se define una cuota fija, y una cuota variable según consumo de agua, diferenciando tipologías de usuarios.

En cuanto a si esta tasa está sujeta o no a IVA, diríamos lo siguiente:

A.-La norma general es que cuando un Ayuntamiento ejercita funciones públicas que suponen ejercicio de autoridad, no está sujeto al IVA y por lo tanto no debe repercutir este impuesto a terceros.

B.-Se entenderá que el ente público local ejerce funciones públicas cuando las actividades y servicios son obligatorios de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases de régimen local. Tal es el supuesto del servicio de alcantarillado y evacuación de aguas residuales.

C.-En estos supuestos y con la sola excepción del servicio de suministro de agua *(porque así lo establece la Directiva 2006/112/CE sobre el IVA y la Ley 37/1992),* no existe sujeción a IVA y por lo tanto los Ayuntamientos ni deben facturar ni por lo tanto repercutir el IVA a terceros.

Pero esta excepción no es extensiva a la tasa de alcantarillado, o de saneamiento o de evacuación de aguas residuales, con independencia del sistema o componentes de la tarifa.

Para un mejor entendimiento del alcance de la no sujeción deberemos diferenciar las repercusiones económicas respecto de los receptores de la actividad pública:

Existe un ámbito de actividad pública de los entes públicos, regulada por el derecho público en ejercicio de potestades públicas, pero que implica la percepción por el ente público de una contraprestación económica por parte del usuario o destinatario de su actividad prestacional. Se produce este hecho cuando los Ayuntamientos prestan servicios públicos y perciben un rendimiento económico por la prestación de los mismos *(es decir, tasas que satisfacen los usuarios).Por lo tanto en este supuesto para que opere la regla de no sujeción es preciso que la contraprestación sea una tasa, es decir, un tributo.*

La actual normativa de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, (Ley 37/1992), regula una regla general de no sujeción al IVA para las Administraciones Públicas, pero que no es de alcance universal sino que sólo se produce cuando la Administración actúe investida de sus potestades de derecho público, ejerciendo funciones de autoridad otorgadas por el derecho público, y percibiendo contraprestaciones de los usuarios de los servicios o actividades administrativas de que se trate, siempre que estas sean de naturaleza tributaria, es decir tasas, o bien sin existir contraprestación alguna.

En efecto el artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE, establece un supuesto general de no sujeción al IVA de los poderes públicos cuando actúen como autoridades públicas.

Esta norma comunitaria ha tenido la debida recepción en el ordenamiento jurídico interno en la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, que regula una norma de no sujeción en el artículo 7º, apartado 8º y una exención en el artículo 20.

Como se menciono, tal regla de no sujeción a IVA, se regula en el artículo 7.8º de la Ley 37/1992, de 26 de noviembre:

Por lo tanto la norma general de no sujeción al IVA consiste en que cuando un Ayuntamiento ejercita funciones públicas que suponen ejercicio de autoridad, no está sujeto y por lo tanto no debe repercutir este impuesto a terceros.

Se entenderá que se ejerce funciones públicas cuando las actividades y servicios son obligatorios de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases de régimen local. En estos supuestos y *con la sola excepción del servicio de suministro de agua (porque así lo establece la Directiva 2006/112/CE sobre el IVA y la Ley 37/1992)*, no existe sujeción a IVA y por lo tanto los Ayuntamientos ni deben facturar ni por lo tanto repercutir el IVA a terceros.

En lo que respecta a la tasa de saneamiento o alcantarillado, se aplicarán las normas generales, es decir, deberemos distinguir dos supuestos:

1º.-Si se gestiona el servicio directamente por el Ayuntamiento, no se producirá sujeción alguna al IVA; en ningún supuesto.

2º.-Por el contrario, si se gestiona el servicio indirecta mediante cualquier modalidad de gestión indirecta, con traslación de potestades públicas administrativas al gestor indirecto (normalmente concesionario), se devengará el IVA correspondiente al usuario, siendo la base imponible la tarifa correspondiente. Por otra parte la facturación que gire, en su caso, el concesionario o gestor indirecto a la Administración titular del servicio también estará sujeta a IVA. Este IVA repercutido al Ayuntamiento por el gestor indirecto no es susceptible de compensación o deducción.

EXCLUSIÓN DE LA NORMA GENERAL

El artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE (sobre el IVA), establece la excepción a la no sujeción cuando se produzcan graves distorsiones a la libre competencia.

Se trata de un concepto jurídico indeterminado.

Por otra parte en el Anexo I de dicha Directiva se encuentra un nomenclátor de actividades que en todo caso estarán sujetas a IVA; este anexo prácticamente reproduce el previo "Anexo D" de la Sexta Directiva *(primera que regula in extenso el IVA)*.

La recepción en el ordenamiento jurídico interno, se produce mediante la Ley 37/1992, que en su artículo 7.8º establece la regla general de no sujeción, con las excepciones referidas, que no afectan al servicio de alcantarillado.

EN DEFINITIVA

La tasa de alcantarillado tiene autonomía funcional propia, y no se puede considerar en modo alguno, como una actividad accesoria del suministro de agua potable, por lo tanto no le es de aplicación la excepción mencionada a la no sujeción y por ello, esta tasa no está sujeta a IVA.

Ello con independencia de que las tarifas de esta tasa tengan una componente variable según consumo de metros cúbicos de agua. Este componente variable no implica que nos encontremos ante una actividad adicional o accesoria del suministro de agua potable a domicilio.

3.1.2.4.-LA TASA POR EL SERVICIO DE DEPURACIÓN DE AGUAS RESIDUALES.

Consiste en una tasa cuyo hecho imponible es la depuración de las aguas residuales producidas por el sujeto pasivo, y cuantificadas por una presunción legal de producción total según el volumen de agua previamente consumida por el contribuyente *(a salvo la existencia excepcional de caudalímetros de medición de residuales u otros medios de determinación objetiva o por estimación legal)*

Como se pudo observar en el caso anteriormente analizado del Ayuntamiento de Mijas, esta tasa puede ser regulada en una Ordenanza Fiscal independiente o por el contrario estar regulada en una misma norma reglamentaria conjunta con la tasa de alcantarillado.

Las características y elementos esenciales de la TASA DE DEPURACIÓN DE AGUAS RESIDUALES, que se comparten en gran medida con las ya expuestas para las tasas como categoría general tributaria asociada al ciclo hídrico, son las siguientes:

Primera.-TITULARIDAD DE LA INSTALACIÓN Y DEL SERVICIO: Es preciso verificar, a los efectos de una válida imposición local, que las instalaciones afectas a este servicio *(fundamentalmente las estaciones de depuración de aguas residuales)* integran el dominio público local afecto a servicio público *(son de titularidad local).*

Ello es esencial para poder determinar la aplicación de una tasa por prestación de servicio conforme se definen en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Debe constar como algo indubitado.

Segunda.- HECHO IMPONIBLE DE LA TASA: Por lo tanto a los efectos de entender aplicable el artículo 20 del Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo (LHL), se debe verificar que las instalaciones son municipales y por lo tanto incorporadas al dominio público local afecto a servicio público. Si esto se verifica nos encontramos ante la producción del hecho imponible tal como lo define la Ley de Haciendas Locales y por lo tanto es susceptible de establecerse una TASA, previo los acuerdos de imposición y ordenación, mediante la correspondiente ordenanza fiscal.

Tercera.- SUPUESTOS DE IMPOSICIÓN: En el supuesto del servicio de depuración de aguas residuales, se dan pues los supuestos del artículo 20.1.B. a) y 20.1.B. b) *(ambos de la norma jurídica citada con anterioridad);* por lo tanto es pertinente el establecimiento de una TASA. Técnicamente diríamos de la imposición de una TASA, que configura una tipología de tributos y por lo tanto diferenciar el régimen del precio público.

Cuarta.-TIPIFICACIÓN DE LA TASA ESPECÍFICA: Además de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 20.4 del texto citado (RDL 2/2004 de 5 de marzo o LHL), dentro del nomenclador que tiene el carácter de "numerus apertus", podemos encontrar la tipología específica de servicio público por el cual se desea imponer la correspondiente TASA, en concreto. Así en la letra "r" del susodicho artículo la Ley nos cita específicamente: "*Servicios de alcantarillado, así como de tratamiento y depuración de aguas residuales, incluida la vigilancia especial de alcantarillas particulares"*.

Quinta.-NO SUJECCIÓN: El servicio en cuestión no entra pues dentro de los supuestos de no sujeción del artículo 21 de la LHL.

Sexta.-SUJETOS PASIVOS: De acuerdo al artículo 23 de la LHL, serán sujetos pasivos todos aquellos que disfruten del servicio por ser titulares de derecho real inherente de inmueble en todas aquellas zonas donde el servicio de alcantarillado y depuración de aguas residuales sea efectiva por existir red general. Serán sustitutos del contribuyente los establecidos en el artículo 23.2.a).

Séptima.-CUOTA TRIBUTARIA: De acuerdo al artículo 24.2 de la Ley de Haciendas Locales, se deberá determinar la cuota tributaria, atendiendo al coste real o previsible del servicio.

Octava.-ESTUDIO DE COSTES: En este supuesto legal las cuotas se deberán fijar teniendo en cuenta el número de contribuyentes, de tal forma que aplicándoles a estos la cuota tributaria, el producto resultante no exceda del coste total del servicio.

Para ello es imprescindible que a la tasa se acompañe un estudio económico financiero que ponga de manifiesto estos extremos. A los efectos se deberán o podrán tener en cuenta todos los costes directos (personal…) e indirectos (consumibles…). Si el único coste es el canon a satisfacer a la Conferencia Hidrográfica se tomare este exclusivamente.

En el caso de la tasa de depuración de aguas residuales y para la determinación de la existencia de una tasa como naturaleza jurídica de la contraprestación es indiferente si la gestión del servicio es directa o indirecta *(por ejemplo, por una concesión administrativa, gestión interesada….)* o bien que se trate de una explotación diferida mediante convenio, consorcio u otra figura jurídica análoga, a efectuar por un ente de derecho público diferente del titular (Conferencia Hidrográfica...), lo esencial es que el servicio sea de titularidad municipal y esto conste indubitadamente.

Si se trata de gestión indirecta se tomarán como costes los parámetros de explotación

incluyendo el beneficio del concesionario pero sin considerar el IVA *(impuesto sobre el valor añadido)* que este pueda girar a la Administración concedente, en su caso. Ello dependerá de la forma de retribución de este. Tal cuestión lo exige el artículo 25 de la LHL cuando nos refiere: "*Los acuerdos de establecimiento de tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, o para financiar total o parcialmente los nuevos servicios, deberán adoptarse a la vista de informes técnico-económicos en los que se ponga de manifiesto el valor de mercado o la previsible cobertura del coste de aquéllos, respectivamente*."

Novena.-LAS TARIFAS: El artículo 20.3 de la LHL nos menciona que las tarifas de las tasas podrá consistir en una tarifa *(resultante de aplicar un elemento de cuantificación a la base imponible),* una cuantía fija o una combinación de ambas magnitudes.

Esta determinación legal es aplicable al supuesto de la tasa de depuración de aguas residuales.

Por lo se puede optar indiferentemente por establecer una cuantía fija o un coeficiente a aplicar a una magnitud que constituya la base imponible *(por ejemplo los metros cúbicos consumidos de agua suministrada a domicilio).* En este último supuesto se trata de una presunción legal perfectamente aplicable *(que los metros cúbicos de agua abastecida al sujeto pasivo son susceptibles de evacuación y depuración).*

También podemos optar por combinar ambas magnitudes *(establecer una cantidad fija y un coeficiente adicional según metros cúbicos consumidos).* Sea cual sea la solución por la que se opte en el acuerdo de imposición, se debe tener en cuenta los siguientes requisitos y principios:

1.-PRODUCTO FISCAL: En la tasa de depuración de aguas residuales el estudio económico financiero que debe acompañar al expediente de la ordenanza fiscal correspondiente debe manifestar que el producto liquidatorio o previsión de derechos liquidados no excederá del coste total del servicio.

2.-PRINCIPIOS TRIBUTARIOS: En la ordenación e imposición de la tasa de depuración de aguas residuales se deberá salvaguardar el principio de proporcionalidad y el de justicia tributaria. Desde este punto de vista se deberá diferenciar como mínimo entre viviendas residenciales, establecimientos comerciales, establecimientos de producción agrícola, ganadera o forestal y establecimientos industriales.

Si se opta por una cuantía fija estos deberían ser los elementos tributarios diferenciadores como mínimo. Si se opta por una cuantía variable según la aplicación de un coeficiente al consumo de metros cúbicos de agua consumida se debería diferenciar igualmente estas tipologías de uso para mantener el principio de capacidad contributiva. Si se opta por una combinación (una cantidad fija mínima para todos y una variable según el consumo, con mayor abundamiento o igualmente).

Tal se deduce claramente de la legislación general (Ley General Tributaria), pero también de la legislación especial hacendística (LHL) cuando refiere el artículo 24.4 lo siguiente: "*Para la determinación de la cuantía de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas.*"

Décima.- DEVENGO Y PERÍODO IMPOSITIVO: En la tasa de depuración de aguas residuales el devengo se deriva a la regulación del artículo 26 de la Ley de Haciendas Locales y deberemos que entender que se produce con la efectividad del servicio a la primera conexión de cada sujeto pasivo a la red general.

Con posterioridad se producirá el devengo en cada inicio de un nuevo período impositivo.

En cuanto al período impositivo este podrá ser anual, semestral, cuatrimestral, trimestral o mensual, según determine la correspondiente ordenanza fiscal (ver artículo 26.2 de la LHL).

De estas características se deduce lo siguiente: El hecho imponible de esta tasa de depuración de aguas residuales, es el vertido de las aguas residuales, procedentes del colector singular de saneamiento a los colectores generales de saneamiento, a una planta de tratamiento (EDAR), donde se procede a su tratamiento según las prescripciones, anteriormente referidas, de la normativa comunitaria y del derecho interno.

No existe una forma de determinación directa de la base imponible al depurarse las aguas en planta procedentes de colectores generales de saneamiento de ámbito municipal, por lo que la misma está asociada con el volumen de agua consumida por el usuario, de forma que se deduce la presunción legal de que toda el agua consumida es objeto ulterior de depuración. Desde esta perspectiva, esta tasa está asociada directamente con el principio de recuperación de costes, pero también con la incidencia de políticas medioambientales, reflejadas en el adagio de quien contamina paga.

Por lo tanto la base imponible se desvincula, en el supuesto de usos domésticos y comerciales, al igual que sucede con la tasa de saneamiento, del caudal particular vertido en el colector

general por el usuario, el cual no es objeto de medición. No obstante en el supuesto de usos industriales dela gua, cada vez se exige en mayor medida un sistema de estimación directa de la base, para ambas tasas referida, para lo cual es preciso que el sujeto pasivo instale unos instrumentos de medición, denominados caudalímetros, por lo que el cálculo de la base se efectúa por el volumen de agua, efectivamente vertido a la red saneamiento.

En este apartado, y asimismo en igual sistemática que lo establecido para las tasas de saneamiento, se procede a una cuantificación en la base imponible, de los caudales de consumo particular procedentes de fuentes privadas *(generalmente pozos de aguas subterráneas).* Proceso de cuantificación que podrá ser de estimación directa mediante instalación de contadores, o de estimación objetiva en virtud de potencialidad de uso por caudal y tiempo de extracción, según previas declaraciones del sujeto pasivo o consumidor e inspección de los servicios técnicos municipales.

Obviamente en muchas ocasiones, no es posible detectar estas fuentes alternativas de consumo de agua, ni se realizan serias inspecciones de las mismas, lo que se justifica en el hecho de que las mismas ni tan siguiera están registradas, en el registro del agua, muy en especial cuando son *subterráneas (ver apartado relativo al Registro del agua, en el capítulo III).*

LA RELACIÓN DE LA TASA DE DEPURACIÓN CON EL IVA. La **tasa de depuración de aguas residuales** tiene autonomía funcional propia, y no se puede considerar, en modo alguno, como una actividad accesoria del suministro de agua potable, por lo tanto no le es de aplicación la excepción y no está sujeta a IVA. Ello con independencia de que las tarifas de esta tasa tengan una componente variable según consumo de metros cúbicos de agua.

Este componente variable no implica que nos encontremos ante una actividad adicional o accesoria del suministro de agua potable a domicilio. Por lo tanto esta tasa no está sujeta a IVA, siempre que se exaccione por el propio ayuntamiento a los usuarios, o vecinos, o ciudadanos contribuyentes.

3.1.2.5.-LA RELACIÓN ENTRE LA TASA, LA TARIFA Y LOS PRECIOS.

Esta cuestión ya ha sido referida y analizada, en diferentes capítulos, secciones, y epígrafes, remitiéndome al epígrafe 3.1.41 del capítulo I, y al epígrafe 2.1.2.1 del Capítulo II.

No obstante, se realizarán algunas consideraciones finales sobre este asunto en la sección 4ª de este capítulo.

3.1.2.6.-ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS SISTEMAS DE FACTURACIÓN.

En este apartado se analizarán diferentes sistemas de tarifación de los servicios del ciclo hídrico en España, como resumen práctico de todo lo expuesto con anterioridad, y en especial de la asociación a dichas tarifas de los principios inspiradores del coste de los servicios hídricos, ya expuestos.

1º.-SUPUESTO DE LA CIUDAD DE BARCELONA: En la ciudad condal el servicio del agua se presta por la SOCIEDAD GENERAL DE AGUAS DE BARCELONA, que hoy en día está conformado por un gran grupo empresarial, con más de 10 años de antigüedad, constituyendo un holding de más de 128 empresas, que da cobertura de los servicios del ciclo dela gua a cerca de veinte y cinco millones de personas.

En lo que respecta a las tarifas del agua en Barcelona se caracterizan por lo siguiente:

A.-Existe un contrato de alta de suministro de 54,50 € (IVA incluido).

B.-La tarifa de uso doméstico, aplica los principios de uso eficiente del agua, y se divide por tipologías de viviendas, según el caudal de consumo asignado a cada una.

C.-Las tarifas son crecientes y penalizan el uso excesivo del agua.

Existen dos componentes, a saber:

A. Una cuota fija del servicio.

B. Una cuota variable por consumos, denominada tramos de consumo.

Se diferencias tres tramos de precios unitarios según consumo, de forma que el primer tramo premia el uso eficiente del agua, y se aplica a los consumos de hasta 6 metros cúbicos de agua al mes; el segundo tramo se aplica a partir del exceso del tramo anterior hasta los 12

metros cúbicos y el tercer tramo se aplica a los consumos que exceden de los 12 metros cúbicos, penalizando el consumo excesivo.

Para las familias numerosas los límites de los tramos: 1º y 2º varían al alza dependiendo del número de miembros de la unidad familiar.

C.-Las tarifas de uso industrial y comercial, también se estructuran por tramos de consumos.

D.-Los conceptos impositivos de la factura del agua son los siguientes:

1. El canon del agua.
2. La tarifa de alcantarillado.
3. La tasa metropolitana de gestión de residuos sólidos urbanos y su tratamiento (en este caso se actúa como agente recaudador).
4. El IVA.

2.-SUPUESTO DE LA CIUDAD DE VIGO: En el caso de esta ciudad gallega el servicio se presta a través del servicio municipal de aguas, que dispone de un contrato de gestión de servicios, en modalidad de concesión administrativa con un operador privado.

Las tarifas, aplican igualmente el criterio o principio del uso eficiente del agua, y se estructuran por tramos de consumo.

A. Se establece una cuota fija de consumo mínimo de 15 €/m3 por mes.
B. Se establece una cuota de abono y una de alquiler del contador (factores no estructurales del agua).
C. El período de facturación es bimensual; se factura cada dos meses a los usuarios.

3º.-SUPUESTO DE LA CIUDAD DE SEVILLA: En Sevilla el servicio del ciclo del agua se presta por una sociedad pública municipal, denominada Empresa Metropolitana de abastecimiento y saneamiento de Aguas de Sevilla. (EMASESA).

-**CUOTA DE CONEXIÓN O ABONO**: El esquema de tarifas de abastecimiento de uso doméstico, vigentes en el ejercicio de 2.011, detentan la característica de estructurarse en tramos de acuerdo al diámetro de los contadores del agua, en relación a la potencialidad del consumo.

-**CUOTA DE CONSUMO**: Existe un componente fijo y otro variable.

*Se define una cuota fija de disponibilidad del servicio en función del calibre del contador, y la duración del período o caudal permanente, expresado en metros cúbicos/hora, definido en:

*Para los consumos domésticos se estructuras tres bloques o tramos según el consumo por metros cúbicos consumidos por habitante y mes (1º hasta 4m3/h/mes, 2º se factura el 5m3/h/mes, por habitante si se acredita el numero de inquilinos, o caso contrario por vivienda; 3º a partir de 5m3/h/mes). Los precios de cada tramo para 2.011, eran de 0,477; 0,807; y 1.535 €/m3. El tramo especial de bonificación por uso responsable, se factura a 0.353 €/m3.

*Como novedad se establece un tramo especial de bonificación por uso eficiente dela gua, cuando no se supere los 3 m3/h/mes.

-**CANON DE INFRAESTRUCTURA**: Como novedad se definen en el precio del agua, unos cánones municipales de infraestructuras aplicables y estructurados por dos bloques de consumos y uno especial de bonificación por uso eficiente; e igualmente un canon provincial, denominada "canon mejora Boja". Los precios oscilan entre 0,096 y 0,153 €/m3.

-**CANON DE MEJORA DE ABASTECIMIENTO O DOMÉSTICO**: Se define un canon asociado a la mejora de las infraestructuras de 0.096 €/m3.

-**CUOTAS DE SANEAMIENTO Y DEPURACIÓN**: Para usos domésticos existe una cuota fija para cada servicio de 1,075 €/vivienda/mes. Para usos no domésticos se gira una cuota fija dependiente del calibre del contador. Se define además para ambos servicios una cuota variable, diferenciada por tramos, de forma similar a lo expuesto para el supuesto del abastecimiento.

4º.-SUPUESTO DE LA CIUDAD DE VALENCIA

En Valencia los servicios del agua se prestan a través de un operador privado con forma de empresa mixta denominada Empresa mixta Valenciana de Aguas, SA (EMIVASA).

Las tarifas del agua, disponen de una cuota fija, otra variable, y un componente de "otras tarifas" por inversiones y mejoras, según el siguiente esquema:

CUOTA DE SERVICIO (€/MES)
Contador de 7 mm 1,723
Contador de 10 mm 2,602

Contador de 13 mm 3,464
Contador de 15 mm 5,271
Contador de 20 mm 8,787
Contador de 25 mm 12,310
Contador de 30 mm 17,586
Contador de 40 mm 35,160
Contador de 50 mm 52,551
Contador de 65 mm 105,505
Contador de 80 mm 158,254
Contador de 100 mm 211,001
Contador de 125 mm 316,482
Contador de 150 mm 457,171
Contador de 200 mm 843,983
2. CUOTA DE CONSUMO
A) Tarifa base de consumo 0,1680
B) Para consumos municipales
(Sin cuota servicio, bonificación: 37%) 0,1059
C) Para contador de 7, 10, 13 y 15 mm
Consumos hasta 12 m³/bimestre (bonificación: 46%) 0,0907
C.1. Para suministros de baja presión 0,0907
C.2. Para consumos municipales baja presión 0,0571
D) Para familias numerosas general (3 o 4 hijos)
Consumos hasta 40 m³/bimestre (bonificación 55%) 0,0756
E) Para familias numerosas especial (5 o más hijos)

Consumos hasta 120 m³/bimestre (bonificación 100%) 0,0000
3. OTRAS TARIFAS
3. A. Cuota reposición servicio (€/Ud.) 92,777
3. B. Canon por bocas de incendio (€/Ud.) 5,800
3. C. Tarifa inversiones ayuntamiento (€/mes contador hasta 15 mm) 0,83. Aplicable a consumos A, C, C.1, C.2, D y E del punto 2
3. D. Tarifa transporte, regulación, control, inversiones y GG EMSHI 0,327737
3. E. Tarifa inversión en plantas (€/m³) 0,0500. Tarifas 3.D y 3.E aplicables a los consumos A, B, C, C.1, C.2. D y E del punto 2
3. G. Canon Confederación Hidrográfica del Júcar. Aplicable a consumos A, C, C.1, C.2, D y E del punto 2 0,020011
Sobre las presentes tarifas se aplicará el IVA, de acuerdo con lo establecido en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre.

5º.-SUPUESTO DE LA CIUDAD DE BILBAO

En Bilbao, los servicios del agua se prestan a través de la figura de un Consorcio, denominado Consorcio de Aguas de Bilbao Bizkaia.

Las tarifas del agua disponen de un componente fijo y otro variable, dividido en tres tramos de consumo. Se define una tarifa para usos domésticos, otra para instalaciones deportivas de cualquier tipología, y otro para usos no domésticos.

3.1.3.-INTERFERENCIA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN EL RÉGIMEN FISCAL DE LAS TASAS LOCALES.

3.1.3.1.-EL CASO DE CASTILLA LA MANCHA.

En lo relativo a la imposición y ordenación de las tasas locales, se produce en ocasiones una interferencia, de la regulación legal en materia de aguas de las comunidades autónomas, que asumen, sin excepción competencias en materia de régimen local, con el límite del debido respeto a la legislación básica del Estado que es de competencia exclusiva de este. Esta interferencia implica una regulación general de determinados requisitos a los que se deben sujetar las tasas locales, pudiéndose citar a título de ejemplo, la regulación establecida en la

comunidad autónoma de Castilla La Mancha, en el artículo 38 de la **Ley 12/2002, de regulación del ciclo del agua**, estableciéndose los siguientes límites generales a la imposición local[759].:

1º.-Se exige que en el estudio económico financiero de las tasas, se establezca un apartado obligatorio relativo a la amortización del inmovilizado (concepto jurídico expuesto en el capítulo II en el apartado 2.1.4.4).

Cuestión que por otra parte tiene reflejo previo en el artículo 24.2 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales[760]

[759]**Ley 12/2002, de regulación del ciclo del agua**, Castilla La Mancha, **artículo 38**. Régimen económico-financiero de la prestación del servicio de competencia local Ap. 4 modificado por disp. Final 1.10 de Ley núm. 6/2009, de 17 de diciembre. LCLM\2009\451.

1. Los precios y tasas que aprueben las Administraciones locales para la financiación de los costes económicos del servicio de abastecimiento de agua y de saneamiento y depuración de aguas residuales que a ellas corresponda gestionar habrán de calcularse de forma que permitan cubrir los costes de amortización del porcentaje de inversión municipal, los de explotación, mantenimiento y conservación de las instalaciones a su cargo, así como los de reposición de la obra civil y equipos existentes.

2. Dichos precios y tasas podrán diversificarse en función de los diferentes usos del agua.

3. Los precios y tarifas que sean aprobados para financiar los costes de la prestación del servicio de abastecimiento en relación con los usuarios domésticos podrán incorporar coeficientes correctores en función del número de miembros de la unidad familiar.

SUJECIÓN DE LAS TASAS A LA PREVIA AUTORIZACIÓN AUTONÓMICA: 4. El procedimiento para la aprobación de las tasas correspondientes será el establecido en la vigente Ley de Haciendas Locales (RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851). Para la aprobación de las tarifas y precios, las Administraciones locales de Castilla-La Mancha deberán recabar con carácter previo y preceptivo el oportuno informe de la Comisión Regional de Precios. En uno y otro caso, las Administraciones locales deberán informar a la Agencia del Agua de Castilla-La Mancha de la aprobación de dichos precios y tasas.

DESTINO EXTRAFISCAL DE LOS EXCEDENTES DE RECAUDACIÓN: 5. Si por la gestión de los servicios de abastecimiento y distribución de agua, y de saneamiento y depuración de aguas residuales, las Administraciones locales obtuvieran unos recursos económicos superiores a los costes especificados en el apartado primero, deberán aplicar el exceso a actuaciones de mejora de la infraestructura o de la prestación del servicio, dando cuenta a Aguas de Castilla-La Mancha

[760]**Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, artículo 24:** "2. En general, y con arreglo a lo previsto en el párrafo siguiente, el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida.

Para la determinación de dicho importe se tomarán en consideración los costes directos e

No obstante, no se establece ningún mecanismo de control de esta exigencia, como no sea la sujeción a control jurisdiccional, de las correspondientes ordenanzas fiscales reguladoras.

2º.-Se establece la posibilidad de fragmentar las cuotas por tipologías de usos, lo que por otra parte no es ninguna novedad.

3º.-Los usos del agua doméstica podrán detentar la especialidad, consistente en que las tarifas introduzcan de forma optativa un coeficiente corrector en función del número de miembros de la unidad familiar; cuestión que por otra parte entra en perfecta sintonía con lo que ya es una mención estatal genérica sobre la posibilidad de establecer beneficios fiscales en las tasas, tal como se refiere en el artículo 24.4 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales: *"4. Para la determinación de la cuantía de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas".*

4º.-De especial relevancia es la diferencia que establece la Ley Autonómica citada, entre tasas, y precios o tarifas, estableciendo que los segundos se deberán sujetar a previa autorización de la Comisión de Precios.

Obviamente la primera pregunta que surge, es sobre si esta autorización es precisa cuando la tarifa exigida por el gestor indirecto al usuario coincide con el importe de la tasas fijado por la administración local titular. Al respecto existen antecedentes jurisdiccionales que podrían servir de soporte de una opinión contraria.

5º.-Por último esta Ley Autonómica, si que establece una mención de calado especial, y es la relativa al destino de que debe tener el producto excedente de la tasa de suministro de agua, o de cualesquiera otra asociada al ciclo hídrico respecto de la cuantificación del coste de explotación del servicio, el cual se deberá aplicar de forma finalista a la financiación de las infraestructuras hidráulicas.

Esta medida legal, en cierta medida, podría dar lugar a entender que introduce un elemento diferente al de la amortización técnica del inmovilizado (como se entiende en el sentido contable), y que por lo tanto podría contradecir el límite máximo del producto recaudatorio a la

---

indirectos, inclusive los de carácter financiero, **amortización del inmovilizado** y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa, todo ello con independencia del presupuesto u organismo que lo satisfaga. El mantenimiento y desarrollo razonable del servicio o actividad de que se trate se calculará con arreglo al presupuesto y proyecto aprobados por el órgano competente".

que se deben sujetar las tasas (coste de explotación del servicio), e implica que la misma pasa a detentar una categoría similar a la de un impuesto con finalidad específica, cuando menos parcialmente. Solamente podría tener justificación tal destino, si ese excedente, evaluado a fin de un período anual completo, fuese coyuntural y originase una revisión a la baja de las tarifas para el siguiente período anual; pero también podría destinarse a una deflación de las tarifas equivalente aplicado al próximo ejercicio anual.

Si esta fuese la interpretación correcta, lo que verdaderamente debería suceder en este supuesto, sería la bajada de los tipos de gravamen para el próximo período impositivo.

No obstante, en la praxis, las tasas locales el ciclo del agua, optan cada vez en mayor medida, por introducir una tarifa específica (un elemento de la cuota tributaria) relativa a la recuperación de costes de las infraestructuras hidráulicas financiadas inicialmente por el municipio, como se analizará con posterioridad en el análisis de las tasas locales[761].

Lo que sucede a mi entender, es que estas menciones de las legislaciones autonómicas en la materia, así como las regulaciones fiscales de la tasa en muchos supuestos examinados en el subepígrafe anterior, confunden el concepto contable de amortización técnica del inmovilizado, que puede ser tenido en cuenta como un elemento más del coste asociado al servicio, con el de la amortización de las inversiones, desde la perspectiva de la asunción de los costes de primer establecimiento, cualesquiera que sea la fuente de financiación.

De facto el artículo 24.2 de la LHL se refiere al coste real o previsible del servicio, que se debería entender como el propio de la explotación y no el de la implementación. La cuestión es si, en consecuencia, la tasa del agua puede configurarse en el presupuesto municipal como un recurso tributario que financie no solamente el coste de explotación del servicio, sino también el de la ejecución de las inversiones nuevas asociadas al servicio.

Se trata a mi entender de un asunto no resuelto satisfactoriamente en el texto legal, ya que la amortización técnica del inmovilizado no tiene efectos práctico en el ámbito local, al estar exento del impuesto de sociedades, y ello cuando el servicio se gestiona de forma directa por ente sujeto al régimen jurídico administrativo, por el contrario si podría tener sentido en la prestación del servicio cuando se gestiona de forma directa por entes sujetos al derecho privado en su funcionamiento.

[761] Tal como se puede comprobar en el análisis comparativo de tarifas del agua de diferentes ciudades españolas efectuada en el subepígrafe anterior.

Pero la Ley de Haciendas Locales no realiza ninguna diferenciación al respecto, con lo cual la cuestión sería discernir qué se debe entender por la expresión legal de amortización del inmovilizado, y si ello obligaría a crear un fondo de contingencia para reposiciones del inmovilizado o asunción de nuevas inversiones. Se trata de un asunto sin solucionar de una forma clara.

Además esta posibilidad genera una inseguridad jurídica para el usuario, que no sabrá a qué costes se deben referir los estudios económico financieros, si a los de mera explotación, deducidos por la suma de los gastos fijos, variables, financieros, y técnicos, o por el contrario a los de financiación de obras de inversiones.

Y por otra parte la inseguridad aumenta al no existir una definición clara de cuáles deben ser esas inversiones que financien las tasas, y cuál es el adecuado tratamiento presupuestario, así como los mecanismos para detectar cuando existe un beneficio general indiferenciado o un beneficio especial susceptible de provocar un aumento del valor de los bienes de determinados sujetos pasivos, lo que justificaría la fijación de contribuciones especiales, evitando que todos los usuarios, sin excepción, financiasen dichas obras.

A mi humilde entender, al momento actual y mientras no se modifique la Ley de Haciendas Locales, el concepto de amortización del inmovilizado al que se refiere el artículo 24.2, debe referirse a una amortización técnica cuyo objeto *(no puede ser el de generar un gasto de explotación deducible a efectos del impuesto de sociedades)* es el de sufragar meros gastos de mantenimiento, reparación y de inversiones de sustitución o reposición cuando fuese necesario, pero no el de recuperar los costes de la inversión inicial, lo que si sería posible cuando las inversiones se asumiesen en el marco de un contrato de gestión de servicio público, como forma de colaboración público privada *(sea una concesión administrativa, una sociedad de economía mixta, un contrato de concesión de obra pública),* y posiblemente cuando se asumiesen por una sociedad pública o una entidad pública empresarial.

En definitiva el principio de recuperación de costes, no puede ser asumido, a cambio de la lesión de la seguridad jurídica.

3.2.-LAS CONTRIBUCIONES ASOCIADAS A LOS SERVICIOS PÚBLICOS DEL CICLO HÍDRICO

ASPECTOS GENERALES: Las contribuciones especiales, entre otras finalidades extrafiscales que le son propias, pueden estar habitualmente asociadas al ciclo hídrico para obtener la necesaria dotación de infraestructuras que la prestación de los servicios asociados requiere. Esta necesidad de implementación de infraestructuras genera una necesidad de financiación, que aboca a los entes públicos a la imposición de tributos tales como las contribuciones especiales. Se ha analizado previamente determinadas figuras tributarias estatales asociadas al ciclo del agua, que detentan esta naturaleza jurídica, de una forma más o menos clara, y los municipios pueden utilizar esta figura tributaria genérica para financiar parcialmente (hasta un máximo del 90% del coste efectivo), la ejecución de obras hidráulicas para el establecimiento o ampliación de los servicios asociados al ciclo del agua. A esta cuestión se dedico un extenso análisis en el capítulo II, en la Subsección 2.3.

Los aspectos genéricos de estos tributos son los siguientes:

La contribución especial se configura como un tributo de giro por cupo, asentado sobre la confluencia de la capacidad económica del sujeto pasivo y la generación de costes asociada a la implementación de servicios públicos, entre ellos los asociados al ciclo hídrico.

Por lo tanto es preciso que confluya una actividad de fomento, de la que se derive un gasto público, determinado, cierto, evaluable, y presupuestado que tenga como finalidad una obra pública o implementación de un servicio público, y que de ello se deduzca una presunción legal **IURIS ET DE IURE**, de enriquecimiento especial de determinados sujetos pasivos, que serán los propios del tributo.

Las contribuciones especiales se usan esporádicamente, y de forma no homogénea en el territorio, dado el fuerte rechazo que provocan y el hecho de que las autoridades no desean soportar los conflictos que la imposición de las mismas genera. Po otra parte su imposición, y exacción, están sujetas, habitualmente, a una fuerte contenciosidad e interposición de masivas acciones judiciales por parte de los sujetos pasivos.

La Ley General Tributaria de 1.963 definía las contribuciones especiales como *«aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos».*

Definición del derecho histórico tributario de la que se deducen o extraen tres elementos básicos de esta tributación, y que son los siguientes:

-la realización de obra pública o el establecimiento y ampliación de servicios públicos;

-la determinación por presunción legal de un beneficio especial para el sujeto pasivo, que consiste en presumir un incremento de valor de los inmuebles de los que es titular.

-una determinada forma de deducir las cuotas tributaria que consiste en provocar un reparto de la base imponible constituida sobre el coste implementación de la obra o servicio, respecto del numero de sujetos pasivos, y adoptando a los efectos, unos criterios de reparto.

Históricamente existían diferentes tipologías de contribuciones especiales, hoy en día ya no operativas, pudiéndose citar la diferenciación que la doctrina administrativa realizaba entre contribuciones «de mejora» y las contribuciones especiales por la obtención de un beneficio especial diferente del aumento de valor de los bienes.

Por otra parte con anterioridad a la reforma hacendística local de 1.988, se mantenía una diferenciación, basada en la voluntariedad u obligatoriedad de la exacción de estos tributos[762].Detentan la condición de tributos afectados, por lo que el producto de su recaudación, solamente se podrá destinar a las obras públicas o de implementación de los servicios de los que se trate, de acuerdo al principio de especialidad de los créditos presupuestarios, basándose tal afirmación en lo que dispone el artículo 29.3 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

[762]Título VIII, del Real Decreto legislativo 781/1986, derogado por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre.

Régimen legal común:

La potestad de imposición y exacción de las contribuciones especiales: Los sujetos activos de estos tributos son los municipios y las provincias, pero al mismo tiempo pueden actuar como tales los entes supramunicipales, conforme disponga la legislación de cada comunidad autónoma respecto de estos entes públicos de asociación intermunicipal.

En cuanto a las entidades locales supramunicipales hemos de estar a las previsiones contenidas en el TRLHL, así como a lo que pueda resultar de su regulación por parte de las CCAA.

Pero estos tributos son aplicables, desde el punto de vista activo, a otros entes territoriales de ámbito superior al estrictamente municipal, pudiéndose citar a título de ejemplo, los siguientes:

1º.-Las comarcas que podrán establecerlas y exigirlas de conformidad con lo previsto en sus respectivas normas de creación y de acuerdo a la normativa hacendística local.

2º.-Las áreas metropolitanas, que podrán efectuar su imposición siempre que se contemple este aspecto en la Ley habilitante de las mismas (art. 153.2 LHL).

3º.-Las mancomunidades y demás entidades municipales asociativas creadas conforme a la legislación autonómica podrán exigirlas conforme lo dispuesto en los artículos 154 y 152 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales.

4º.-Las entidades locales de ámbito territorial inferior al municipio, están en la misma situación de habilitación pero en dependencia de la regulación por cada comunidad autónoma específica, respecto de estas entidades infra municipales.

La regulación legal de las contribuciones especiales municipales, se produce en la ley especial hacendística local, cuya versión actual es el texto refundido de 2.004, dedicándole a esta figura tributaria los artículos 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36 y 37 La regulación legal se complementa con las correspondientes normas jurídicas municipales, que pueden tratarse de una Ordenanza general y acuerdos de imposición singulares, o de una ordenanza específica para cada caso.

3.2.1.-Para obras pública hidráulicas

Por su especificidad tipológica expondremos esta tipicidad de las contribuciones especiales, con ocasión de su análisis en los parágrafos posteriores; en especial en el Capítulo V, Subsección 4.4.

3.2.2.-Para ampliación y establecimiento de servicios

Se pueden citar los siguientes casos prácticos, con referencia jurisprudencial:

1º.-El TSJ de Cataluña, en sentencia del 18 de marzo de 2005, establece claramente, la procedencia de las contribuciones especiales para la financiación de las obras de renovación y adecuación de la red de alcantarillado que no pueden calificarse de simple conservación y mantenimiento.

Como se puede observar, la exacción de las contribuciones especiales, se vincula a los siguientes hechos objetivos:

A.-En primer lugar que se produzca una acción inversora o de fomento, financiada, con cargo a los presupuestos públicos, y de forma parcial con recursos indiferenciados o no finalistas *(que precisamente se constituyen por las propias contribuciones especiales)*

B.-No son susceptibles de financiación mediante contribuciones especiales los gastos corrientes de mantenimiento, que no incrementen la vida útil del bien.

C.-En mi opinión, sería inclusive dudoso, que los gastos de inversión de reposición, que aumentasen la calidad técnica de instalaciones preexistentes, o aumentase su vida útil, pudiesen financiarse con tales recursos tributarios específicos; ya que es obligación de la administración prestar los servicios de forma adecuada y operativa, en los que se denomina el principio de subsidiariedad de la tasa respecto del servicio gravado, siendo muy difícil discernir cual acción de reposición podría ser objeto de gravamen y cual no, mediante contribuciones especiales.

No obstante el pronunciamiento jurisprudencial citado es favorable a este supuesto de reposición.

Por ello, se entiende, fundamentada que la imposición de contribuciones especiales, puede producirse *(potestativamente por la administración titular del servicio),* cuando se den los supuestos de una inversión nueva asociada al funcionamiento operativo de los servicios, de

forma dudosa cuando se trata de una inversión de reposición, y nunca en el supuesto de mero gasto corriente o de mantenimiento.

3.2.3.-FIGURAS TRIBUTARIAS ESTATALES CON NATURALEZA JURÍDICA DE CONTRIBUCIONES ESPECIALES. EL CANON DE REGULACIÓN DEL AGUA.

Se trata de un canon estatal que deberán satisfacer aquellos sujetos pasivos que sean directamente beneficiados por las obras de mejora financiadas por el Estado de las obras en el dominio público hidráulico, trátese de aguas en superficie o de aguas subterráneas.

Se regulan en el artículo 114.1 del TRLA.[763].Como ya se expuso al inicio de este capítulo IV, se diferencia con la figura tributaria que se expondrá a continuación por el objeto del tributo, en cuanto al destino de la acción inversora del Estado de carácter hidráulico. De tal forma que si se trata de obras en el dominio público hidráulico que afecten a la mejora de la regulación de los caudales hídricos o instalaciones de cualquier género que los potencien o beneficien, estaremos a hablar del canon de regulación, y si se trata de otra tipología de obras hidráulicas que no afecten a ese demanio de los caudales sea cuales sean estas, y cuyo objeto sea favorecer el aprovechamiento del agua y su disponibilidad a favor de los sujetos pasivos, se estará en el supuesto de la tarifa de la regulación del agua.

Se regula en detalle en el Reglamento del dominio hidráulico aprobado por el Real Decreto849/1986, de 11 de abril, que dedica a su regulación específica los artículos 297 y siguientes[764].

---

[763]**RDL 1/2001, de 20 de julio. Ley de Aguas. Artículo 114. Canon de regulación y tarifa de utilización del agua:** Ap. 7 modificado por **art. 1.7** de **Ley núm. 11/2012, de 19 de diciembre. RCL\2012\1710**.1. Los beneficiados por las obras de regulación de las aguas superficiales o subterráneas, financiadas total o parcialmente con cargo al Estado, satisfarán un canon de regulación destinado a compensar los costes de la inversión que soporte la Administración estatal y atender los gastos de explotación y conservación de tales obras.

2. Los beneficiados por otras obras hidráulicas específicas financiadas total o parcialmente a cargo del Estado, incluidas las de corrección del deterioro del dominio público hidráulico, derivado de su utilización, satisfarán por la disponibilidad o uso del agua una exacción denominada «tarifa de utilización del agua», destinada a compensar los costes de inversión que soporte la Administración estatal y a atender a los gastos de explotación y conservación de tales obras.

[763] RD 849/1986. **Artículo 297.** El canon que se establece en el artículo 106.1 de la Ley de Aguas se denominará «canon de regulación» y son objeto del mismo las mejoras producidas por la regulación de los caudales de agua sobre los regadíos, abastecimientos de poblaciones, aprovechamientos industriales o usos e instalaciones de cualquier tipo que utilicen los caudales que resulten beneficiados o mejorados por dichas obras hidráulicas de regulación

En cuanto a su naturaleza jurídica, se deben realizar las siguientes observaciones:

Su naturaleza jurídica es la propia de una contribución especial, dado que su exacción tiene como fundamento los beneficios especiales derivados de las obras de regulación de aguas superficiales o subterráneas realizadas por el Estado[765]. Por lo tanto su objetivo es compensar los costes de la inversión que realiza el Estado a través de los organismos de la administración hidráulica, para poder compensar el gasto de financiación de la ejecución de tales obras, además de asumir los gastos de explotación y conservación de las obras de regulación, siendo los sujetos activos de imposición las Confederaciones hidrográficas.

La base imponible se cuantifica en base al sumatorio de las siguientes magnitudes:

"El cuatro por ciento de las inversiones realizadas por el Estado, el importe total previsto de los gastos de funcionamiento y conservación de las obras realizadas en relación con esta regulación, y los gastos de administración del organismo gestor, imputables asimismo a esta regulación".

La cuota tributaria se halla mediante la aplicación de unos coeficientes de reparto del coste inversor de las obras hídricas, entre los beneficiarios actuales y previsibles que se configuran como sujetos pasivos del tributo.

No obstante lo anteriormente expuesto, los gastos de funcionamiento y conservación, así como los gastos de gestión del ente hídrico actuante solamente son imputables a los beneficiarios actuales entre los que se efectúa el reparto de la cuota.

Como forma de aplicación de los coeficientes de reparto entre los beneficiados de las obras hidráulicas se utilizan diferentes elementos para la obtención de las cuotas individuales, pidiéndose citar las siguientes[766]:

---

[765]**PAGÉS I GALTÉS, J: "*Fiscalidad de las aguas*", en artículo publicado en el libro Derecho del medio ambiente y administración local, 2006, de ESTEVE PARDO, J, publicado por la Fundación Democracia y Gobierno Local, Madrid 2006; opina que:**

"*Se trata de auténticos tributos que presentan notas características de las tasas y de las contribuciones especiales, si bien la doctrina y la jurisprudencia mayoritarias se inclinan por encuadrarlos dentro de la categoría de las contribuciones especiales lo cual, si nos atenemos estrictamente a su hecho imponible, resulta perfectamente lógico. Por otro lado, se trata de unos tributos parafiscales, en la medida que tienen una afectación específica y que su gestión corresponde a órganos ajenos a la Administración financiera"*

[766]**REAL DECRETO 849/1986, de 11 de abril: Artículo 301**. A los efectos de cálculo, las cantidades resultantes de los apartados a) y b) del artículo anterior se repartirán entre la totalidad de usuarios o beneficiarios actuales obligados al pago del canon de regulación,

-unidades de superficie cultivable, el consumo de agua.

-el consumo de energía.

-cualquier otro elemento de cuantificación que pueda considerarse trascendente económicamente hablando.

Se trata de un canon que deberán satisfacer aquellos que sean directamente beneficiados por los obras de mejora financiadas por el Estado en el dominio público hidráulico, trátese de aguas en superficie o de aguas subterráneas. Se regulan en el artículo 114.1 del TRLA.

3.2.4.-La tarifa de regulación del agua.

Este tributo detenta una naturaleza jurídica propia de la contribución especial, pero al mismo tiempo participan como figura mixta, de ciertas características de la tasa[767].

aunque podrá establecerse un régimen transitorio cuando la puesta en servicio se efectúe gradualmente.

Las cantidades resultantes del apartado c) del artículo anterior se repartirán entre los usuarios o beneficiarios actuales y previsibles de las obras de regulación existentes.

*Los citados repartos se harán equitativamente en razón a la participación en los beneficios o mejoras producidas por las obras. El valor unitario de aplicación individual a cada sujeto obligado vendrá dado en unidades de superficie cultivable, caudal, consumo de agua, energía o cualquier otro tipo de unidad adecuada al uso de que se trate, estableciendo el Ministerio de Obras Públicas y Urbanismo, a propuesta del Organismo de cuenca, oídos los órganos representativos de los usuarios o beneficiarios existentes en su seno las equivalencias necesaria*s.

[767]**PAGÉS I GALTÉS, J: "*Fiscalidad de las aguas*", artículo publicado en el libro *Derecho del medio ambiente y administración local*, 2006, de ESTEVE PARDO, J, publicado por la Fundación Democracia y Gobierno Local, Madrid 2006**; establece que: *"Se trata de auténticos tributos que presentan notas características de las tasas y de las contribuciones especiales, si bien la doctrina y la jurisprudencia mayoritarias se inclinan por encuadrarlos dentro de la categoría de las contribuciones especiales,[4] lo cual, si nos atenemos estrictamente a su hecho imponible, resulta perfectamente lógico. Por otro lado, se trata de unos tributos parafiscales, en la medida que tienen una afectación específica y que su gestión corresponde a órganos ajenos a la Administración financiera".*

Para la determinación del hecho imponible es precisa la realización de acciones de gasto público por parte del Estado, consistentes en obras hidráulicas cuyo destino sea la accesibilidad al uso de los recursos hídricos, incluyendo las reposiciones del dominio público que sean precisas derivadas de su deterioro por el uso del agua[768].

La finalidad que persigue este tributo es obtener una compensación económica de las inversiones efectuadas o de los costes de la inversión que asume de forma inicial el presupuesto público, así como la posterior financiación de los gastos de explotación y conservación de dichas obras hidráulicas. La determinación de la cuota tributaria de la cuota se efectúa por derrama, al igual que en el supuesto del canon de regulación. No obstante existe una diferencia en el plazo de amortización de las obras, que en este supuesto es del cuatro por ciento anual con un plazo de 25 años. Estos dos cánones tienen su fundamento en la política medioambiental. Por una parte el canon de vertidos vincula la tarifa a los efectos contaminantes, en aplicación del principio medioambiental de que *quien contamina paga*, y en lo que respecta al canon de regulación y la tarifa de utilización del agua se persiguen objetivos ambientales al tener como finalidad un uso eficiente del agua.

Determinados miembros de la doctrina, opinan no obstante, que los objetivos o finalidades primarias de estos tributos, consisten en la obtención de una financiación secundaria, antes que los de persecución de objetivos medioambientales. Por otra parte estas figuras detentan un marcado carácter parafiscal por lo que su producto no se destina, de una manera directa a políticas medioambientales, tal como se ha puesto de manifestó por autorizados miembros de la doctrina hacendística.[769].

---

[768]**PAGÉS I GALTÉS, J: "*Fiscalidad de las aguas*", artículo publicado en el libro *Derecho del medio ambiente y administración local*, 2006, de ESTEVE PARDO, J, publicado por la Fundación Democracia y Gobierno Local, Madrid 2006**; establece que: "*La tarifa de utilización del agua tiene por objeto los especiales beneficios derivados del aprovechamiento o disponibilidad del agua hecho posible por otras obras hidráulicas específicas financiadas total o parcialmente a cargo del Estado. Se trata, en suma, de que el Estado financia ciertas obras hidráulicas que, aun cuando beneficien a toda la colectividad, son susceptibles de beneficiar especialmente a ciertos sujetos, de los que el Estado se resarce exigiéndoles el pago del canon o de la tarifa aludidos".*

[769]**ROSEMBUJ, T. (1995). *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995**.*En lo que respecta a la parafiscalidad, establece al efecto, Tulio Raúl Rosembuj Erujimovich (catedrático de Derecho Financiero y Tributario, de la Universidad de Barcelona)[769], que la parafiscalidad marca un territorio muy poco propicio para la finalidad ambiental, fomentando "impulsos corporativos" difícilmente controlables y que pueden desentenderse de los objetivos de la política general. Pero también añaden dificultades en el terreno de la eficacia recaudatoria, puesto que supone renunciar al importantísimo apoyo de las estructuras centrales de control y gestión, algo que en nuestro país ha sido una constante desde el momento mismo de su aplicación.*

3.2.5.-FIGURAS TRIBUTARIAS ESTATALES CON NATURALEZA JURÍDICA DE CONTRIBUCIONES ESPECIALES. ASPECTOS COMUNES A AMBAS EXACCIONES DE DERECHO PÚBLICO

REGULACIÓN NORMATIVA: Se regulan en el artículo 114 de la Ley de Aguas *(modificado el apartado 7º, por la Ley 11/2012, de 19 de diciembre)*, además en el ámbito reglamentario se regulan en el Reglamento del Dominio Público Hidráulico, aprobado por el Real Decreto 849/1986, de 11 de abril (artículos 296 y siguientes).

ELEMENTOS TRIBUTARIOS.-Sus elementos tributarios básicos los siguientes:

OBJETO TRIBUTARIO Y HECHO IMPONIBLE: Se define en el artículo 114 de la Ley de Aguas (TRELA), así como en el artículo 296 del Reglamento del Dominio Hidráulico: *"Los beneficiados por las obras de regulación de las aguas superficiales o subterráneas, financiadas total o parcialmente con cargo al Estado, satisfarán* ***un canon de regulación*** *destinado a compensar los costes de la inversión que soporte la Administración estatal y atender los gastos de explotación y conservación de tales obras.*

*Los beneficiados por otras obras hidráulicas específicas financiadas total o parcialmente a cargo del Estado, incluidas las de corrección del deterioro del dominio público hidráulico, derivado de su utilización, satisfarán por la disponibilidad o uso del agua una exacción denominada «****tarifa de utilización del agua****», destinada a compensar los costes de inversión que soporte la Administración estatal y a atender a los gastos de explotación y conservación de tales obras".*[770]

CUOTA TRIBUTARIA.-Se define en la Ley de Aguas en el artículo 114[771]:

---

[770]**PAGÉS I GALTÉS, J: "Fiscalidad de las aguas", artículo publicado en el libro *Derecho del medio ambiente y administración local,* 2006, de ESTEVE PARDO, J, publicado por la Fundación Democracia y Gobierno Local, Madrid 2006**; establece que *"Según el artículo 114.2 del Texto refundido de la Ley de aguas, el hecho imponible de la tarifa de utilización del agua es la realización total o parcialmente a cargo del Estado de obras hidráulicas específicas que beneficien al sujeto pasivo permitiéndole la disponibilidad o uso del agua. A destacar que: a) basta con "una regulación de caudales", sin que sea necesario un aumento de los mismos, y b) basta con la participación del Estado en las obras causantes del beneficio, sin que sea necesario que sean realizadas total o parcialmente por éste".*

[771] 3. La cuantía de cada una de las exacciones se fijará, para cada ejercicio presupuestario, sumando las siguientes cantidades:

a) El total previsto de gastos de funcionamiento y conservación de las obras realizadas.

b) Los gastos de administración del organismo gestor imputables a dichas obras.

1º.-La cuota es el resultado de la suma de diferentes factores, como son los gastos de explotación de las obras hidráulicas, los gastos de administración del organismo de cuenca que gestiona dichas obras, y un porcentual de las inversiones efectuadas por el Estado, actualizando su valor de acuerdo a la sistemática de la amortización técnica del inmovilizado, conforme se expuso en el capítulo I.

2º.-La distribución de la cuota entre los sujetos pasivos que serán los beneficiados por las obras hidráulicas, se efectuará conforme a criterios de reparto que tendrán en cuenta los principios extrafiscales de protección del medioambiente, incidiendo en especial en un uso racional y eficiente del agua.

3º.-La gestión tributaria corresponderá a los organismos de cuenca, en el supuesto de que las obras hidráulicas afecten a cuencas intercomunitarias, que podrá suscribir convenios de colaboración con la Administración Tributaria del Estado[772].

4º.-El organismo de cuenca deberá introducir en las cuotas un factor de corrección del importe que tendrá en cuenta el grado o volumen de consumo del sujeto pasivo o usuario del agua, temándose como referencia los valores establecidos en los planes hidrológicos, o en la normativa sectorial.

El factor de corrección consistirá en un coeficiente corrector sobre la liquidación resultante comprendido en una banda de entre 0,5 y 2. **Se trata de una manifestación de la extrafiscalidad[773]**.

---

c) El 4 por 100 del valor de las inversiones realizadas por el Estado, debidamente actualizado, teniendo en cuenta la amortización técnica de las obras e instalaciones y la depreciación de la moneda, en la forma que reglamentariamente se determine.

[772]**Real Decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas estatal, artículo 114.5**. *"En el supuesto de cuencas intercomunitarias las exacciones previstas en este artículo serán gestionadas y recaudadas por el Organismo de cuenca o bien por la Administración Tributaria del Estado, en virtud de convenio con aquél. En este segundo caso, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria recibirá del Organismo de cuenca los datos y censos pertinentes que faciliten su gestión, e informará periódicamente a éste en la forma que se determine por vía reglamentaria. El canon recaudado será puesto a disposición del Organismo de cuenca correspondiente".*

[773]**Real Decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas estatal, artículo 114.6**. *"El organismo liquidador de los cánones y exacciones introducirá un factor corrector del importe a satisfacer, según el beneficiado por la obra hidráulica consuma en cantidades superiores o inferiores a las dotaciones de referencia fijadas en los Planes Hidrológicos de cuenca o, en su caso, en la normativa que regule la respectiva planificación sectorial, en especial en materia de regadíos u otros usos agrarios. Este factor corrector consistirá en un coeficiente a aplicar sobre la*

Pagés i Galtés, los define como un tributo de cupo en el que el importe que se debe repartir entre los contribuyentes se integra por las diferentes magnitudes de acuerdo a lo dispuesto en el **artículo 300 del RDPH**:

1º.-gastos de funcionamiento y conservación de las obras realizadas.

2º.-gastos del organismo de cuenta que gestiona dichas obras.

3º.-el 4% del coste de las inversiones realizadas por el Estado. Su cuantificación se regula por el Reglamento del Dominio Público Hidráulico, aprobado por Real Decreto 849/1986, de 11 de abril, en los artículos 300 y 307[774]

Estas magnitudes se integran por los gastos de imputación presupuestaria, deducidos de los presupuestos públicos.

De acuerdo a la sistemática legal, los gastos incluirán los siguientes apartados:

A.-CALCULO DEL COSTE DELAS INVERSIONES: El importe de las inversiones incluirá los gastos motivados por la redacción de los proyectos, la construcción de las obras principales y las complementarias, las expropiaciones o indemnizaciones necesarias y, en general, todos los gastos de inversión sean o no de primer establecimiento.

B.-DEDUCIÓN DE COSTES: Serán deducibles de dicho importe de las inversiones la parte correspondiente a la reposición de los servicios afectados que constituya una mejora de los mismos.

liquidación, que no podrá ser superior a 2 ni inferior a 0,5, conforme a las reglas que se determinen reglamentariamente.

7. El organismo de cuenca, de acuerdo con lo establecido en este artículo, determinará las cuantías del canon de regulación y de la tarifa de utilización del agua del año en curso, emitiendo las liquidaciones correspondientes antes del último día del mismo año".

[774]**Artículo 300 del Reglamento del Dominio Público Hidráulico**: El cálculo de las cantidades que han de sumarse para obtener la cuantía del canon para cada ejercicio presupuestario se efectuará con arreglo a los siguientes criterios:

a) El total previsto de los gastos de funcionamiento y conservación de las obras realizadas referentes a la regulación.

b) Los gastos de administración del Organismo gestor imputables a las obras de regulación.

c) El 4 por 100 de las inversiones realizadas por el Estado.

C.-AMORTIZACIÓN TÉCNICA DE LAS INVERSIONES: El período total de amortización técnica para las inversiones de regulación se fija en cincuenta años, durante los cuales persiste la obligación del pago del tributo.

D.-CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE: La base imponible se obtendrá restando de la inversión total la amortización técnica lineal durante dicho período.

La base imponible del año "n" se ha de actualizar mediante la aplicación sucesiva a esta base de los incrementos monetarios experimentados cada año, desde el primero, estimándose estos incrementos porcentuales en el exceso sobre el 6 por 100 del interés legal del dinero que tuvo vigencia en cada anualidad transcurrida, resultando así la base imponible definitiva del año n.

E.-PERIODO PENDIENTE DE PAGO PARA OBRAS PREVIAS A LA LEY DE AGUAS ACTUAL: Para las obras de regulación de aguas superficiales o subterráneas, realizadas o total o parcialmente a cargo del Estado y con un régimen económico de aportación al coste de las obras regulado por la normativa anterior a la entrada en vigor de la Ley de Aguas, el período pendiente de pago será el resultante del régimen fijado en su día para la financiación de las obras. Las anualidades restantes por satisfacer serán las correspondientes a dicho régimen de financiación, pero sujetas a una actualización porcentual acumulativa, teniendo en cuenta la amortización técnica y depreciación de la moneda a partir de la entrada en vigor de la Ley de Aguas.

COMENTARIOS: Según diferentes autores, entre los que destaca JOAN PAGÉS I GALTÉS, catedrático de la Universidad ROVIRA y VIRGILI, se trata de dos tributos, que aunque similares, son en realidad distintos.[775]/[776]

Siguiendo a Pagés i Galtés, se asevera la diferenciación jurídica de estos tributos de la siguiente forma: *"En realidad estamos ante dos tributos similares pero distintos: el "canon de regulación" y la "tarifa de utilización del agua". Ambas figuras fueron reguladas por el artículo 106 de la Ley 29/1985, de 2 de agosto, de aguas (BOE de 8 de agosto), desarrollado por los artículos 296 a 313 del Real decreto 849/1986, de 11 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del dominio público hidráulico (BOE de 30 de abril).*

---

[775] **PAGÉS I GALTÉS, J: "*Fiscalidad de las aguas*",** artículo publicado en el libro "*Derecho del medio ambiente y administración local"*, 2006, de ESTEVE PARDO, J, publicado por la Fundación Democracia y Gobierno Local, Madrid 2006.

[776] **PAGÉS I GALTÉS, J: *Fiscalidad de las Aguas*, Derecho del medio Ambiente y Administración Local. Fundación Democracia y Gobierno Local, 2006:**

El citado artículo 106 de la Ley de aguas fue modificado por el artículo 42 de la Ley 46/1999, de 13 de diciembre, cuyo redactado ha pasado al artículo 114 del vigente del Texto refundido de la Ley de aguas, aprobado por el Real decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio (BOE de 24 de julio)."

Objeto. *El canon de regulación tiene por objeto los especiales beneficios que producen las obras de regulación financiadas, total o parcialmente, a cargo del Estado. La tarifa de utilización del agua tiene por objeto los especiales beneficios derivados del aprovechamiento o disponibilidad del agua hecho posible por otras obras hidráulicas específicas financiadas total o parcialmente a cargo del Estado. Se trata, en suma, de que el Estado financia ciertas obras hidráulicas que, aun cuando beneficien a toda la colectividad, son susceptibles de beneficiar especialmente a ciertos sujetos, de los que el Estado se resarce exigiéndoles el pago del canon o de la tarifa aludidos.*

Naturaleza. *Se trata de auténticos tributos que presentan notas características de las tasas y de las contribuciones especiales, si bien la doctrina y la jurisprudencia mayoritarias se inclinan por encuadrarlos dentro de la categoría de las contribuciones especiales, lo cual, si nos atenemos estrictamente a su hecho imponible, resulta perfectamente lógico. Por otro lado, se trata de unos tributos parafiscales, en la medida que tienen una afectación específica y que su gestión corresponde a órganos ajenos a la Administración financiera"*

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

3.2.6.-LA FISCALIDAD DE LAS OBRAS HIDRÁULICAS POR GESTOR INDIRECTO

3.2.6.1.-LA FISCALIDAD EN EL CONTRATO DE CONCESIÓN DE OBRA PÚBLICA EN EL SECTOR HÍDRICO.

No existen especialidades significativas respecto del régimen fiscal descrito en el apartado 1.2.1.2, del Capítulo II en lo que respecta al contrato de concesión de obra pública, por lo que se produce una remisión a las consideraciones de dicho apartado, por otra parte concomitantes con las del parágrafo o epígrafe posterior. La fiscalidad pasiva respecto del IVA, ya ha sido expuesta en el capítulo II.

En este apartado, se citará en lo que respecta a la fiscalidad activa que renace plenamente la polémica sobre la naturaleza jurídica de las contraprestaciones que percibe el operador privado que financia, gestiona, y explota infraestructuras hidráulicas, tras la reforma operada en el artículo 2.2 de la LGT de 2.003 por la Ley 4/2011, que se ha mencionado ya en diferentes ocasiones a lo largo de esta tesis.

Ya con anterioridad a la mencionada reforma legarse deducía de la opinión determinados autores como la de ALMUDÍ CID, José Manuel, en su artículo *"La Tributación del contrato de concesión de obras públicas a la luz de la Ley 30/2007, de contratos del sector público",* que los precios percibidos por el concesionario de obra pública no pueden considerarse como ingresos de derecho público dado que los percibe un operador privado que no actúa como intermediario de un pago que tendrá como destinatario final a un ente público.[777]

No obstante esta opinión, aun siendo la de respaldo mayoritario hoy en día, no aborda el hecho de que si bien no existe tal intermediación del operador privado a favor del ente público titular de la obra pública como si de una gestión recaudatoria se tratase, sí que es cierto que actúa como consecuencia de una habilitación contractual del poder público y en vez de esta, y que

[777] **ALMUDÍ CID, J, en su artículo "*La Tributación del contrato de concesión de obras públicas a la luz de la Ley 30/2007, de contratos del sector público, y de la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos*", publicado el documento nº 12/08 de 2.001 del Instituto de Estudios Fiscales:**

"*Tras la incorporación de la citada enmienda al texto de la LGT, es posible apreciar una contradicción entre las definiciones de tributo y tasa que, errónea e inútilmente, incorpora en su artículo 2, habida cuenta de que las tasas, una vez que ha sido trasladada la explotación de una infraestructura o la gestión de un servicio público a manos privadas, darán lugar a ingresos que no podrán reputarse públicos, al percibirse directamente de los usuarios por un operador privado que, en este caso, no actúa como mero intermediario de un pago que tendrá como destinatario final a un ente público"*

los tarifas exigidas revisten connotaciones muy similares a las existentes para las tasas en especial, y para los ingresos de derecho público en general, así como de facto lo que sucede es que el operador privado obtiene la financiación del usuario, cuando podría obtenerla de la administración exigiendo esta el mismo precio a estos pero con naturaleza de ingreso de derecho público, debiéndose respetar para el ciudadano un cierto principio de neutralidad, si se acude a esta figura de intervención del sector privado por el principio de eficiencia, y de búsqueda de una financiación del sector privado, que le es más óptima que recurrir a una financiación fiscal o ajena en forma de endeudamiento.

Sea como sea, por este principio de neutralidad no se debería provocar el efecto de que sean los usuarios del servicio los que soporten un mayor coste con respecto al que satisfarían en un supuesto de gestión directa, lo que nos lleva de nueva a la cuestión de si en realidad no estaremos ante un conflicto de naturaleza eminentemente terminológica, y de encorsetamiento de la figura de la tasa a una serie de principios clásicos del derecho tributario respecto del sujeto activo de la imposición, que en realidad la conviertan en irrelevante, siempre que se respete el susodicho principio de neutralidad de coste al usuario, tal como se mencionó con anterioridad.

3.2.6.2.-LA FISCALIDAD EN EL CONTRATO DE COLABORACIÓN PÚBLICA PRIVADA.

No existen especialidades significativas respecto del régimen fiscal descrito en el apartado 1.2.1.3 del Capítulo II para esta figura contractual. No obstante en este apartado se debe mencionar nuevamente a las empresas estatales o sociedades públicas del agua, que son los entes que en mayor medida recurren en sus actuaciones inversoras a los sistemas de financiación previstos para esta tipología contractual de colaboración público privada, recabando la participación del sector público o privado en los proyectos inversores asociados al ciclo del agua.

Ejemplo de ello son los convenios de colaboración que se celebran con los municipios para la financiación de obras hidráulicas, que se referirán en el capítulo V en la Subsección 4.5.

Mencionar ahora que las sociedades públicas del agua fueron creadas por habilitación expresa del artículo 158.5 de la Ley 13/1996, de medidas fiscales, que posteriormente fue derogado por el Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio.

Estas sociedades suscriben convenios de colaboración con el Ministerio de Medio Ambiente y con el resto de las administraciones públicas territoriales, percibiendo parcialmente fondos con cargo a los presupuestos públicos.

4.-LA NATURALEZA JURÍDICA DEL PRECIO DEL AGUA EN EL REINO DE ESPAÑA.

Se analizarán en esta sección 4ª del Capítulo IV las incidencias del precio del agua, según la modalidad de gestión adoptada por el sector público.

4.1.-INTRODUCCIÓN

4.1.1.-Hitos jurídicos

Con carácter previo se destacaran en este apartado los siguientes hitos relativos a los antecedentes legislativos más importantes o trascendentes, del recorrido que ha operado, en la praxis, la naturaleza jurídica del precio del agua*(en especial desde la perspectiva del régimen local al detentar los municipios las competencias básicas de prestación*); y ello desde la perspectiva del conjunto de los servicios del ciclo hídrico, extensible pues a los servicios de alcantarillado y de depuración de aguas residuales.

4.1.1.1.-EL REGLAMENTO DE SERVICIOS DE 17 DE JUNIO DE 1.955

El Reglamento de servicios de las Corporaciones locales, establecía tres diferentes naturalezas jurídicas, a saber:

-La tasas que era la aplicable a las formas de gestión directa del servicio público por la propia administración a través de su estructura indiferenciada que sin embargo, incluía la gestión indirecta por concesión administrativa. Esta supuesta incongruencia, fue resuelta por este texto legal, en el sentido de que al contrario que lo que sucedía en el arrendamiento o en el concierto, en la concesión el operador privado no sustituía a la administración en la prestación del servicio, sino que se colocaba en su posición jurídica mediante un título habilitante contractual.

-El precio o merced, que era la naturaleza jurídica aplicable, cuando se gestionaba el servicio de acuerdo a criterios del derecho privado, a través del arrendamiento o el concierto.

Veinte años después el Decreto Ley 12/1973, de 30 de noviembre[778], sobre control de precios, clasifico los precios privados, en precios libres, precios comunicados y precios autorizados,

[778]**BOE del 1 de diciembre de 1973, establecía en su artículo 1º**: **Artículo uno** A partir de la publicación del presente Decreto-ley, y hasta el treinta y uno de diciembre de mil novecientos setenta y cuatro, los incrementos en los precios de bienes y servicios se ajustarán a las normas siguientes:

a) Quedan sujetos a los regímenes de precios autorizados y de vigilancia especial los bienes y

reservando esta última categoría para los precios del servicio del suministro de agua potable a domicilio.

Con anterioridad el Tribunal Supremo en su Sentencia de 12 de noviembre de 1.970, considero que la contraprestación percibida por el Ayuntamiento de San Sebastián por el servicio de suministro de agua potable a domicilio, era un precio y no una tasa.

4.1.1.2.-LA LEY REGULADORA DE LAS HACIENDAS LOCALES DE 28 DE DICIEMBRE DE 1.988

La Ley Reguladora de las Haciendas Locales, de 28 diciembre de 1.988, dio lugar a considerar la contraprestación del servicio de suministro de agua potable como precio público, siendo que la casi totalidad de los Ayuntamientos a partir de 1.989, consideraron dicho servicio como un supuesto de contraprestación consistente en tal figura jurídica, redactando las correspondientes ordenanzas reguladoras.

La base para tal consideración la ofrecía el artículo 41 de dicho texto legal[779].

---

servicios que respectivamente figuran en los anexos uno y dos (SE INCLUIA EL ABASTECIMIENTO DE AGUA POTABLE EN EL ANEXO I, EPÍGRAFE 76).

b) Cuando las circunstancias lo aconsejen, el Gobierno podrá modificar por Decreto las relaciones a que hace referencia la disposición anterior, mediante la inclusión de nuevos bienes o servicios o la exclusión de los que en ellas figuran.

[779]**Ley 39/1988, de 28 diciembre. RCL 1988\2607. Artículo 41. [Precios públicos].** Las Entidades locales podrán establecer precios públicos por la prestación de servicios o la realización de actividades de la competencia de la Entidad local, siempre que no concurra ninguna de las circunstancias especificadas en la letra B), del artículo 20.1 de esta Ley.

Artículo 20.1.B): La prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa en régimen de derecho público de competencia local que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes:

a) Que no sean de solicitud o recepción voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud o la recepción por parte de los administrados:

Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.
Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.
b) Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

4.1.2.3.-LA LEY DE TASAS Y PRECIOS PÚBLICOS DE 1.989

Esta Ley procede a regular el precio público de una forma extensa, y se constituye como fundamento de tal figura jurídica económica en el conjunto del ordenamiento jurídico español.

4.1.2.4.-LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE 14 DE DICIEMBRE DE 1.995

La Sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de diciembre de 1.995, declaro inconstitucional determinados preceptos de la Ley de Tasas y Precios Públicos de 1.989, lo que motivó la reforma del artículo 20 de la mencionada Ley 39/1988, de 28 de diciembre, cuestión que se efectuó por la Ley 25/1998, de 13 de julio, por el que se modifico el régimen legal de las tasa estatales y locales, y de reordenación de prestaciones patrimoniales[780].

Dicho artículo establecía tres requisitos para considerar a la contraprestación como tasa, bastando que solo se diese uno de ellos, siendo aplicable al supuesto del suministro de agua potable a domicilio el regulado en el apartado B. a) del mencionado artículo 20 modificado, por el artículo 66 de esta Ley.

---

[780] «**Artículo 20. 1. Las Entidades locales, en los términos previstos en esta Ley, podrán establecer tasas por la Utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos.** En todo caso, tendrán la consideración de tasas las prestaciones patrimoniales que establezcan las Entidades locales por:

A) La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local.

B) La prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa en régimen de derecho público de competencia local que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes:

a) Que no sean de solicitud o recepción voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud o la recepción por parte de los administrados:

Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.

Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.

b) Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

2. Se entenderá que la actividad administrativa o servicio afecta o se refiere al sujeto pasivo cuando haya sido motivado directa o indirectamente por el mismo en razón de que sus actuaciones u omisiones obliguen a las Entidades locales a realizar de oficio actividades o a prestar servicios por razones de seguridad, salubridad, de abastecimiento de la población de orden urbanístico, o cualesquiera otras.

A partir de este hecho legal, la mayoría de los Ayuntamientos adoptan un proceso de conversión del precio público del **agua** en tasa, a pesar de la controversia mantenida en el ámbito doctrinal. Esta es por otra parte la realidad actual mayoritaria con independencia de la forma de gestión, pese a la modificación del artículo 2.2 de la LGT de 2.003, operada por la Ley de Economía Sostenible.

POTESTAD TRIBUTARIA Y POTESTAD TARIFARIA: Actualmente como conclusión mayoritaria de la doctrina científica en derecho tributario se acepta que:

1) Las tarifas percibidas por las Corporaciones Locales por la gestión directa del servicio, con o sin órgano de administración, o a través de un organismo autónomo o Entidad Pública empresarial deben ser conceptuadas como tasas. Se trataría pues de cuotas tributarias.

2) Las tarifas percibidas por una sociedad privada municipal a la que se encomienda la gestión directa del servicio no tienen la condición de tasas ni de precios públicos, debiendo ser simplemente conceptuadas como precios.

3) Las tarifas percibidas por una sociedad concesionaria en gestión indirecta o por una empresa mixta son igualmente precios, sujetos a la potestad tarifaria.

A esta dualidad de potestades de derecho público y naturalezas jurídicas del precio del agua, se han dedicado diferentes epígrafes en el capítulo I (3.1.4.1), II (2.1.2.1) e igualmente en el presente, el epígrafe 3.1.1. Como se comentó la crítica de un sector importante de la doctrina, pero en especial de los Ayuntamientos ha sido y es reacia a esta medida de diferenciar tasa de precio por la forma de gestión adoptada, y la praxis de la imposición y ordenación de las tasas del ciclo hídrico se aleja casi globalmente de la realidad jurídica actual

4.2.-LA NATURALEZA JURÍDICA DEL PRECIO DEL AGUA EN LAS FORMAS DE GESTIÓN DIRECTA

En este epígrafe o Subsección se analizará la fiscalidad desde la óptica de la gestión directa, haciendo hincapié inicial en que una gestión directa de forma indiferenciada carece de fiscalidad pasiva, a excepción del hecho de sujeción a IVA de los recibos girados a los usuarios de los servicios del ciclo del agua, tal como se mencionó con anterioridad a lo largo de este trabajo.

4.2.1.-LA NATURALEZA JURÍDICA DEL PRECIO DEL AGUA EN LAS FORMAS DE GESTIÓN DIRECTA POR EMPRESA PÚBLICA

La opinión dominante hasta la reforma operada por la Ley 4/2011, en el artículo 2.2.a) de la Ley General Tributaria, era que en estos supuestos, la empresa pública, enteramente dependiente de un ente público territorial o no territorial, actuaba como gestor directo, y que en consecuencia las tarifas que gira a los usuarios del agua debían detentar la condición de tasas, dado que se produce, en realidad, un ejercicio de las facultades de gestión tributaria, de inspección y recaudación por el ente instrumental, el cual además no puede derivar fuera del sector público los recursos obtenidos, beneficios incluidos, ya que inclusive, estos últimos revertirían en forma de reservas o reparto de beneficios al ente público titular de los servicios. No obstante y como se ha expuesto en el apartado 3.1.4.1 del capítulo I, y en el apartado 2.1.2 del capítulo II, actualmente es predominante la opinión de que el producto recaudatorio de los servicios del ciclo del agua, cuando se perciben por un ente instrumental de la administración con forma mercantil, y con sujeción al derecho privado ostentan la condición de precio privado y no de tasa, dada la interacción del ente instrumental con los usuarios de acuerdo a las normas del derecho privado o mercantil.

Llegado a este punto se analizará un supuesto de encomienda de gestión o convenio de colaboración con empresa pública de otro subsector público: Es destacable en este apartado las consecuencias económicas derivadas de la prestación del servicio municipal de alcantarillado mediante un convenio de colaboración con un ente autonómico *(generalmente una sociedad pública)*, al que se le efectúa una encomienda de gestión.

Se trata de una praxis muy habitual respecto de los entes públicos, o sociedades públicas autonómicas gestoras de servicios de competencia municipal, que reciben la encomienda de los municipios para la prestación de estos servicios; muy en especial en la Comunidad Autónoma de Madrid, siendo ente encomendado la sociedad pública **CANAL ISABEL II**, debiéndose destacar los siguientes hechos:

-El ente público que recibe la encomienda gira la tasa del servicio hídrico a los usuarios.

-El ente público que recibe la encomienda ingresa unas cantidades económicas el ente público titular encomendante del servicio.

La cuestión es la justificación de tales ingresos que percibe el ente titular del servicio, si los mismos son factibles en derecho *(dado el límite existente para el producto líquido recaudatorio de las tasas, respecto del coste del servicio),* y cuál es la naturaleza jurídica respecto de los

ingresos trasladados por el ente gestor al ente titular, siendo ambos pertenecientes al sector público, aunque a diferentes subsectores (local y autonómico):

RESPECTO DE LA PRIMERA CUESTIÓN SE PODRÍAN EFECTUAR LAS SIGUIENTES CONSIDERACIONES:

1ª.-Es difícilmente justificable que un ente público gestor de un servicio público que lo presta por concesión del ente público titular, mediante la figura del convenio de colaboración o de la encomienda de gestión, obtenga como consecuencia de girar una tasa a los usuarios del servicio, un beneficio, que total o parcialmente revierte al ente titular. Este hecho podría colisionar con el principio limitador del importe global de recaudación de la tasa, que es el del propio coste del servicio.

RESPECTO DE LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, SE PODRÍAN EFECTUAR LAS SIGUIENTES CONSIDERACIONES:

1ª.-Los ingresos que percibe el ente titular encomendante son ingresos de derecho público, de forma indubitada, encuadrables en el artículo 2.h) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

2ª.-Los entes públicos de base territorial, en especial del subsector local, en cuanto que administraciones públicas, pueden actuar con una doble potestad. Una potestad de derecho privado en iguales condiciones que los demás sujetos, y por lo tanto con sujeción al derecho privado, y una potestad de derecho público.

Esta última potestad deriva del ejercicio de funciones públicas, y conlleva la detentación de potestades exorbitantes que coloca a la administración en una posición de superioridad en la relación jurídica con respecto a la normal posición en las relaciones jurídicas estrictamente sujetas al derecho privado. Entre estas potestades exorbitantes, podemos citar a título de mero ejemplo la expropiatoria, la recaudatoria de los ingresos de derecho público, la de protección de oficio de sus propios bienes, por citar algunas de las más resaltables.

Por ello en cuanto que administraciones públicas, realizan una actividad económica que se plasma tanto en la obtención de ingresos como en la realización de gastos. Desde la perspectiva del ingreso, su clasificación está íntimamente vinculada al ejercicio de las potestades anteriormente referidas. Cuando la Administración actúa ejercitando funciones públicas que le son inherentes y que se encuadran en su marco competencial, los ingresos

obtenidos tendrán la naturaleza de ingresos de derecho público; por otra parte cuando gestionan su patrimonio privado, no sujeto o vinculado directamente por afectación a sus funciones públicas, obtiene ingresos de derecho privado.

En el supuesto de la suscripción de convenios de colaboración entre administraciones públicas, se debe considerar aplicable el primer supuesto del párrafo anterior.

De esta clasificación de los ingresos, derivan importantes consecuencias jurídicas, siendo quizás la más importante la posibilidad de proceder a recaudar sus ingresos de derecho público mediante el ejercicio de potestades de derecho público conforme dispone la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Recaudación, o bien, tratándose de ingresos de derecho privado, sujetándose a las normas estrictas de derecho privado, contenidas básicamente en los vigentes códigos civil y mercantil, y las correspondientes normas procesales, tal como si fuese el Ayuntamiento una persona jurídico privada.

A esta dualidad de los ingresos atiende la clasificación del vigente artículo 2º del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Como podemos observar las potestades exorbitantes solamente son aplicables a los ingresos de derecho público, tal como establece el artículo 2.2 de la Ley de Haciendas Locales[781].

[781]**Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, artículo 2. Enumeración de los recursos de las entidades locales**.-"1. La hacienda de las entidades locales estará constituida por los siguientes recursos:

a) *Los ingresos procedentes de su patrimonio y demás de derecho privado.*
b) *Los tributos propios clasificados en tasas*, contribuciones especiales e impuestos y los recargos exigibles sobre los impuestos de las Comunidades Autónomas o de otras entidades locales.
c) Las participaciones en los tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas.
d) Las subvenciones.
e) *Los percibidos en concepto de precios públicos*.
f) El producto de las operaciones de crédito.
g) El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias.
h) Las demás prestaciones de derecho público.
2. Para la cobranza de los tributos y de las cantidades que como ingresos de derecho público, tales como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, precios públicos, y multas y sanciones pecuniarias, debe percibir la hacienda de las entidades locales de conformidad con lo previsto en el apartado anterior, dicha Hacienda ostentará las prerrogativas establecidas legalmente para la hacienda del Estado, y actuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes."

DE TODO LO EXPUESTO SE DEDUCE:

1º.-En el presente caso nos encontramos ante un ingreso de derecho público *(artículo 2.1.h) de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales)* procedente de un convenio de colaboración (al que se refiere tanto la Ley 7/1985, de 2 de abril, como la Ley 30/1992, de 26 de noviembre) entre Administraciones Públicas, para la explotación del servicio de alcantarillado.

II.-Se debe considerar ese ingreso revertido como un ingreso de derecho público no tributario (*en el subsector local debería contabilizarse en el capítulo III del estado de ingresos, conforme las prescripciones de la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre; se debería imputar preferentemente al concepto 39 (concepto 399)),* y por el contrario no debe considerarse como un ingreso derivado de la tasa de alcantarillado: dada la especificidad de que este ingreso deriva de un convenio entre Administraciones y no de la exacción directa de una tasa por parte del ente titular.

Por último en lo que respecta a la naturaleza jurídica de las contraprestaciones exigidas al usuario por el ente encomendado, tras la reforma operada en el artículo 2.2.a) de la LGT de 2.003, la opinión mayoritaria de la doctrina, es que se trata de precios privados autorizados, si el encomendado detenta la naturaleza jurídica de sociedad pública, lo que entre en perfecta sintonía con la modificación operada en el artículo 7.8 de la Ley 37/1992, operada por la Ley 28/2014.

4.2.2.-LA NATURALEZA JURÍDICA DEL PRECIO DEL AGUA EN LAS FORMAS DE GESTIÓN DIRECTA POR CONSORCIO.

Los consorcios son entes instrumentales de derecho público de naturaleza no mercantil y por lo tanto constituyen unidades administrativas. Están dotados, en consecuencia, de capacidad de establecer recursos propios, incluyendo los de naturaleza tributaria. Ahora bien, generalmente, estos consorcios proceden a la imposición de sus propias tasas con respeto a las que los entes consorciados puedan imponer en su ámbito de acción funcional de los servicios, lo que tiene una especial incidencia en el supuesto del suministro de agua potable, donde estos entes instrumentales proceden, pueden, estar en una de estas tres situaciones jurídico tributarias:

1.-Aprobar una Ordenanza de gestión del suministro de agua en alta, donde los sujetos pasivos son los propios entes consorciados. Puede no obstante, girar un canon, como ingreso de derecho público no tributario.
2.-Aprobar una Ordenanza de gestión del suministro en baja o en red secundaria, si ha asumido tal competencia en sus estatutos.

3.-Gestionar en este último supuesto las ordenanzas que cada Ayuntamiento tenga acordadas para su correspondiente territorio, cuando le corresponde al ente instrumental la gestión del servicio.
4.-Girar un canon o aportación los entes consorciados, por el suministro de agua en baja, si lo gestiona. Se trataría de un ingreso de derecho público no tributario.

Desde esta perspectiva, los consorcios pueden aprobar Ordenanzas Fiscales, y cuando sus integrantes son en exclusiva administraciones públicas o entes dependientes de estas cuyo funcionamiento se regula por el derecho administrativo, las contraprestaciones que exijan a los usuarios del agua serán tasas.

En lo que respecta a la fiscalidad pasiva por imposición directa e indirecta, me remito a lo analizado en el capítulo II, estando exentos del impuesto de sociedades, y no sujetos a IVA, de darse la condición subjetiva anteriormente referida.

4.3.-LA NATURALEZA JURÍDICA DEL PRECIO DEL AGUA EN LAS FORMAS DE GESTIÓN INDIRECTA

Antes de proceder al desarrollo de este apartado 4.2, debemos recordar la controversia originada por la supresión del último párrafo del artículo 2.2.a) de la LGT de 2.003, como hemos expuesto en diferentes ocasiones en esta exposición, en concreto en los epígrafes 3.1.4.1 del capítulo I, y en el epígrafe 2.1.2 del capítulo II

Al respecto, en el apartado 2.1.2 del capítulo II, he anticipado mi opinión al respecto de la siguiente forma:*"…..Con todo respeto a estas opiniones mucho más autorizadas, mantengo una discrepancia, ya que la dicción del párrafo 3º del artículo 155 del RSCL, es para mí suficientemente clarificador, cuando reserva la naturaleza de tasa para aquellos servicios prestados, aun que sea por operador privado, cuando se ejerzan en régimen monopolio (recuérdese la reserva de ejercicio de que disponen legalmente los entes locales, para la prestación de determinados servicios), o de forma coactiva u obligatoria, lo que debe diferenciarse de aquellas prestaciones accesorias asociadas a los servicios públicos, que el usuario podría obtener de cualquier empresa privada, y por lo tanto del gestor privado, que serían un precio privado, llamase así, o merced en la terminología del RSCCLL, aunque sujetos a autorización previa de la administración concedente, en el marco de la potestad tarifaria, tal como anteriormente se ha expuesto.*

Por lo tanto, puede ser este un criterio diferenciador que pudiese clarificar el régimen o naturaleza jurídica de las prestaciones, efectuadas por operador privado, o por operador

público en forma mercantil, y por lo tanto con sujeción al derecho privado (recuérdese que los contratos que celebran las sociedades públicas, tienen la consideración de contratos privados, cuando son clasificadas como unidades productoras de mercado del sector público, por el artículo 20.1 del TRLCAP):

-Cuando el operador sujeto al derecho privado, repercuta las tasas aprobadas por la Administración, en su correspondiente Ordenanza Fiscal, por haberse optado por esta modalidad retributiva en el contrato, mantendrían tal carácter y naturaleza jurídica, ya que caso contrario, se daría la circunstancia de que el municipio no tendría ni porque aprobar una ordenanza fiscal, con la obvia indefensión de los usuarios finales.

Recordemos además que en los estudios económico financieros de las tasas, el beneficio razonable del operador privado, puede ser considerado como un coste, que entre dentro del ámbito limitativo del producto recaudatorio, que como sabemos es el coste global del servicio. En este sentido existen determinadas autorizadas opiniones doctrinales como la del profesor RAMALLO MASSANET, que opina que la naturaleza jurídica debe ser fijada desde la perspectiva del usuario o del ciudadano y no desde la perspectiva del operador, que además implica una opción, justificada, pero libre de los entes de derecho público, que pueden acudir a cualquier forma de gestión.

-Cuando el operador privado, ofrezca prestaciones a los usuarios, accesorias, del servicio público, y que aún con previa autorización o supervisión técnica, de normas generales de aplicación (reglamentos de servicios), el usuario podría recabar de cualquier empresa privada con actuación en el mercado, en el área que se trate; las contraprestaciones, ya no serían tasas, sino meros precios privados, aunque autorizados por la administración en el marco de la potestad tarifaria, que debería sujetarse a las condiciones del contrato pactado, y en especial, de los pliegos de condiciones, si se trata de un contrato de gestión de servicio público, sujeto a licitación. Por ejemplo en un servicio público de instalaciones deportivas, o de uso de piscina pública, el gestor privado, podría, de forma simultánea, exigir la tasa fijada por la administración, cuando esta le ceda el ejercicio de su potestad recaudatoria, con la exigencia de precios privados, al usuario por prestaciones accesorias, y no coactivas, como por ejemplo la venta de elementos precisos para el disfrute, o servicios análogos pero diferenciados, y ello en el marco de una autorización administrativa previa.

Desde esta perspectiva, podrían convivir ambas contraprestaciones, después de la reforma operada en la LGT por la Ley 4/2011, además en un sentido de concordancia con el espíritu de esta Ley que es precisamente la de obtener mayores recursos financieros del sector privado

para una prestación sostenible de los servicios públicos, lo que puede ser más factible, si los operadores privados, tienen la perspectiva de obtener recursos adicionales, a los previstos para la mera cobertura del servicio, en la forma de preciso privados, aunque ello sea, en régimen de previa autorización administrativa (política tarifaria) y de concurrencia efectiva en el mercado.

Sea como sea, la discrepancia y el debate están más abiertos que nunca, después de la supresión del susodicho párrafo del artículo 2º de la LGT de 2.003, en espera de la nueva Ley General Tributaria, tal como se expuso en el apartado 3.1.4.1 del capítulo I..."

Ampliando el argumentarlo anterior es posible defender, a mi juicio, que no exista una incompatibilidad plena entre la naturaleza jurídica de la contraprestación como tasa y el hecho de que el gestor tributario no pueda ejercitar la potestad recaudatoria de ingresos de derecho público, en especial en su versión de recaudación ejecutiva y de apremio, utilizándose otros medios coactivos como la suspensión del servicio o suministro de agua; y ello por una razón de especialidad que puede tener dos vertientes:

1º.- El gestor indirecto podría solicitar de la administración, el cobro por procedimiento ejecutivo de los impagos producidos en período voluntario en las formas previstas en la correspondiente ordenanza fiscal.

2º.-Si la gestión fuese directa por ente sujeto al derecho administrativo podría efectuar de igual forma el corte del suministro, a pesar de disponer de los mecanismos de la potestad recaudatoria.

Por otra parte desligar o desvincular enteramente, la retribución percibida por el gestor indirecto de la tasa del agua o de los servicios del agua, provocaría una mayor confusión, entre los elementos económicos asociados a la mera prestación del servicio, con otros como los de obtener financiación para la ejecución de obras públicas de ampliación, mejora o primer establecimiento, lo que supondría desvirtuar las características de la contribución especial, que sería el tributo adecuado para estas finalidades, a salvo que no exista un beneficio especial para un determinado número de contribuyentes o usuarios del servicio.

De facto en la praxis concesional en materia de aguas, la inmensa mayoría de los contratos conllevan la ejecución de obras de mejora a cuenta del concesionario, como parte de su oferta que se integra como obligación contractual en las cláusulas del contrato, siendo susceptible de entender las mismas, como un cálculo apriorístico del licitador relativo a que manteniéndose las tarifas aprobadas por la administración en forma de tasas, dada su capacidad organizativa

empresarial de optimización de los costes, le permite ofertar tales mejoras, renunciando a obtener un mayor margen de beneficio, desde la perspectiva del principio contractual de riesgo y ventura.

En cualquier caso, la exigencia de tales implementaciones inversoras en la licitación del contrato, es decir, en los pliegos que lo rigen, debe tener asociada una forma retributiva diferente de la propia cuantía de prestación del servicio, previamente calculada por la administración conforme la sistemática del cálculo del coste de los servicios públicos, y eso si que podría ser objeto, sin duda alguna, de una retribución tarifaria como precio privado, siempre que esté plenamente justificada en criterios de interés general y no se invada el ámbito de imposición de la contribución especial, es decir, que no exista un beneficio especial para un determinado número de usuarios, respecto del conjunto. Igual podríamos decir respecto de tareas o prestaciones, que se pudiesen encomendar al gestor indirecto, diferentes del contenido principal del servicio público, en régimen de concurrencia efectiva en el mercado, y previa consideración del interés público a fin de evitar la arbitrariedad en la actuación administrativa.

De cualquier forma, la diferencia entre tasa y tarifa en lo que respecta a los servicios asociados al ciclo del agua puede ser meramente nominal, tal como se expondrá en el apartado siguiente cuando se trate, en exclusiva de la gestión de cobro del producto de la tasa, y no de otros elementos retributivos que puedan ir asociados al contrato, por prestaciones accesorias, o complementarias, que se podrán obtener en régimen de concurrencia efectiva en el mercado:

Sobre la naturaleza jurídica de las tarifas gestionadas por el gestor indirecto, han surgido no pocas controversias, y pronunciamientos jurisdiccionales, que en realidad, detentan poca trascendencia práctica, ya que aunque se consideren como precios privados del gestor indirecto, los mismos no pueden ser más que un reflejo de las tasas aprobadas e impuestas desde la potestad tributaria derivada del ente público concedente.

Respecto de esta controversia, y del renacimiento de la figura de la tarifa, ya han existido pronunciamientos jurisprudenciales al respecto[782]

[782] 1ª.-**Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias**, **de fecha 13 de marzo de 2.012**, en su fundamento jurídico tercero, en el sentido de que la reforma de la Ley 4/2011, promueve la consideración de la contraprestación exigida directamente a los usuarios por el gestor indirecto como tarifa, ya que dicha reforma implica:

A.-El renacimiento de la figura de la tarifa y de la potestad tarifaria:

El Tribunal considera que la reforma ha vuelto a renacer la clásica diferencia entre tasa y tarifa, que para algunos autores, se debe considerar como diferencia entre tasa y precio privado, siendo la expresión tarifa aplicable al conjunto de las dos contraprestaciones, una de derecho público tributario, y otra de derecho privado, realizando las siguientes consideraciones:

"Ha abierto paso a la continuidad de la distinción entre tasa y tarifa como formas de retribución del concesionario de un servicio público y, por ende, a la rehabilitación de la tarifa, que si bien ha de estar sujeta a la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el alcance de las prestaciones patrimoniales de carácter público (prestaciones coactivas que se vinculan al acceso de carácter público a un servicio de carácter vital para el ciudadano o al uso del dominio público) y , por tanto, a una reserva de Ley flexible, no puede, sin embargo, obviarse que al no imponer dicha doctrina de forma clara y determinante la identificación de los conceptos de prestación patrimonial de carácter público y de tributo, debe entenderse que de la misma forma que el legislador de 2003 pretendió identificar prestación patrimonial de carácter público con tributo, e incluyó a las tarifas dentro de la figura de la tasa, insertando al efecto el párrafo segundo del art. 2.2 a) de la Ley 58/2003, ha sido ahora el mismo legislador quien con la Ley 2/2011, de Economía Sostenible, ha corregido aquella decisión, recuperando la tarifa como medio de retribución de los servicios gestionados de forma indirecta…"

B.-El mantenimiento de la naturaleza tributaria de las percepciones del gestor indirecto al concesionario, provoca disfuncionalidades: Para el Tribunal el concepto de tarifa (o precio privado), permite a las administraciones titulares del servicio disponer de una adecuada forma jurídica para que se puedan remunerar u obtener rendimientos sus sociedades públicas gestoras o los operadores privados con contrato de gestión de servicio público. Incidiendo en que esta figura de la tarifa dispone de muchas más ventajas que la de la tasa, cuando el operador del servicio es una empresa, ya que:

-el operador mercantil no tendrá que remunerarse directamente de los presupuestos públicos sino mediante el cobro de una tarifa a los usuarios del servicio del agua.

-el operador privado que no puede detentar potestades de derecho público en materia recaudatoria, podrá sin embargo operar con otras potestades regladas en el ordenamiento jurídico, como el corte del suministro de agua por impago.

A los efectos refiere la sentencia mencionada lo siguiente: "…bien entendido que esta figura de la tarifa posibilita que las Administraciones titulares de los servicios públicos se valgan de ella como forma de remuneración de sus empresas públicas y concesionarios, sin perjuicio de que aquéllas puedan libremente seguir optando por la tasa, al no imponérseles coactivamente la tarifa, la cual constituye, por otra parte, un instrumento legal que al responder a la determinación del precio que debe percibir un ente privado que gestione un servicio público por cuenta de la Administración titular del mismo, ofrece más ventajas prácticas que la sujeción de la retribución del concesionario aun régimen tributario propio de las tasas, cuyas consecuencias son claramente disfuncionales, toda vez que en el sistema de la tasa surgen dos tipos de relaciones jurídicas, una tributaria, entre el usuario del servicio y la Administración, siendo, pues, los elementos disfuncionales de la tasa que el gestor deja de cobrar directamente del usuario y su remuneración pasa a depender del pago que lleve a cabo la Administración a partir de los ingresos que existan en su presupuesto (certus an incertus guando), con las resultas de que habrá de cobrar del presupuesto público mediante la correspondiente factura -sujeta al pago de IVA (...)- y que la Administración deberá abonar conforme a las reglas que, para el pago del precio, establece la legislación de contratos públicos, con la singularidad, además, de que en el ámbito de una relación tributaria, el impago de la tasa solo podrá exigirse mediante el preceptivo procedimiento de apremio y sin poder proceder a la no prestación del servicio o suspensión del suministro (abastecimiento de agua), al tener el gestor que continuar prestando el servicio sin que exista el pago del mismo, disfuncionalidades todas ellas que, por el contrario, no se dibujan en la figura de la tarifa, donde al haber una relación privada entre usuario y concesionario, la cuantía de la tarifa permite identificar los dos elementos propios del precio de un servicio prestado por un particular, su coste y el legítimo beneficio industrial, y posibilita, a la vez, la adaptación a la evolución del coste del servicio, con mantenimiento del equilibrio económico inicial y la buena marcha de la prestación ante las alteraciones del coste

por circunstancias imprevisibles, sin olvidar tampoco que el gestor, en una relación privada, puede dejar de prestar el servicio de acuerdo con lo establecido en el reglamento del servicio y a través del respeto a las garantías procedimentales establecidas".

2º.-LaSentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2.012, parece que ha abierto la posibilidad de reconsiderar lo sentado al respecto, anteriormente, tras la entrada en vigor de la Ley 4/2011, ya que después de reiterar los anteriores pronunciamientos del alto tribunal sobre la polémica se pronuncia de la siguiente forma:

"Parece claro, que la supresión del segundo párrafo del artículo 2.2.a), llevado a cabo en 2011 por la Ley de Economía Sostenible, abre un panorama diferente, sobre el que no nos toca pronunciarnos para zanjar el actual supuesto".

En esta sentencia se realiza una amplia referencia al proceso de fijación de la naturaleza jurídica de la contraprestación del gestor indirecto, que percibe del usuario del servicio a lo largo del tiempo:"La cuestión debatida no ha sido pacífica, como pone de manifiesto la jurisprudencia de esta Sala, debido esencialmente a los vaivenes y a los cambios normativos que se han ido produciendo con el transcurso de los años, entre otras razones, para ajustarse a la doctrina del Tribunal Constitucional. Por ello, no está demás que demos un repaso a esa jurisprudencia, para clarificar y explicar por qué se han dado diferentes soluciones tributarias para el mismo problema de fondo.

(A) Hay pronunciamientos que consideraron tal retribución del gestor indirecto como un precio privado,

(B) otros le otorgaron la naturaleza de precio público y, en fin,

(C) otro grupo de decisiones estimaron que se trataba de una tasa.

(A) En un primer grupo encontramos, pues, sentencias en las que esta Sala ha considerado **que la retribución de las empresas concesionarias que prestan el servicio municipal de abastecimiento domiciliario de agua potable constituye un precio privado**. Son pronunciamientos que abordan supuestos de hecho anteriores a la sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995 (RTC 1995, 185) y a sus secuelas legislativas

a.1.-El Tribunal Supremo razonó que la contraprestación dineraria que el usuario satisfacía por el suministro del agua no era un ingreso público, ni tasa ni precio. Se trataba de una renta de derecho privado («La contraprestación del usuario, y las condiciones de prestación del servicio, por muy intervenidos que estén administrativamente, constituyen la "renta" o beneficio más importante de la Empresa concesionaria»).

Para el Tribunal Supremo, la «"tarifa de derecho público" hace referencia no a tarifa aprobada administrativamente, como ocurre con los precios del agua cuando la compañía concesionaria es una entidad privada que lo percibe como contraprestación del usuario por el suministro y pasa a engrosar su propia tesorería, sino a ingreso de derecho público, que, como tal, ha de pertenecer por fuerza a una Administración, nunca a una entidad privada».

Nótese que, pese a la clara dicción de los artículos 26.a) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre (RCL 1963, 2490) , General Tributaria (BOE de 31 de diciembre), 199.b) y 212.21 del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local (RCL 1986, 1238 , 2271 y 3551) , aprobado por Real Decreto legislativo 781/1986, de 18 de abril (BOE de 22 de abril), y 155, apartado 3, del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales (RCL 1956, 85) , aprobado por Decreto de 17 de junio de 1955 (BOE de 15 de julio), vigentes a la sazón, **el Tribunal Supremo no consideró tasa las tarifas correspondientes a un servicio de recepción obligatoria como el del suministro de agua potable.**

a.2.-Más rotunda fue la sentencia de 27 de septiembre de 1997 (RJ 1997, 8484), Aguas Potables de Barbastro (apelación 9964/91, FJ 5º). Esta resolución declaró que, cuando el servicio municipal de agua potable, de prestación obligatoria, se suministra de forma indirecta mediante concesión, **las cantidades que la entidad concesionaria percibe de los usuarios constituyen precios privados, intervenidos y autorizados administrativamente, nunca**

tasas ni precios públicos.

a.3.-Con tales precedentes, la sentencia de 12 de noviembre de 1998 (RJ 1998, 10200) , Mancomunidad intermunicipal de Moguer-Palos de la Frontera (apelación 635/93 , FFJJ 3º a 5º), abordando el suministro de agua potable en dicha entidad local, constató que en parte el servicio era prestado directamente por la Mancomunidad y en parte mediante una concesión otorgada a la Compañía Inmobiliaria y de Parcelaciones y Construcciones, S.A., y concluyó que en ambos casos la potestad tarifaria pertenecía a la entidad local, a quien competía revisar las tarifas, sin perjuicio de la correspondiente autorización de la Comunidad Autónoma, limitada a controlar su ajuste a la política de precios y sin capacidad de incidir en el modelo tarifario elegido por la corporación local ni de decretar incrementos mayores a los acordados por esta última. Este pronunciamiento se sitúa, pues, en la misma línea:

Las cantidades percibidas por la empresa concesionaria del servicio público municipal de suministro domiciliario de agua potable constituyen precios privados, intervenidos y autorizados administrativamente. La doctrina de esta sentencia será seguida con posterioridad, sin necesidad en realidad de cuestionarse la naturaleza de tasa o de precio privado de la remuneración del concesionario, en la sentencia de 5 de febrero de 2009 (RJ 2009, 2831), Empresa Municipal de Aguas de Córdoba (casación 3454/05, FJ 6°).

a.4.-La sentencia de 21 de abril de 1999 (RJ 1999, 3586) , Ayuntamiento de Valencia (casación 1490/94 , FJ. 2°), declaró, por su parte, con toda rotundidad que **la tarifa general exigida por la Sociedad Aguas de Valencia, S.A., concesionaria del servicio en dicho Ayuntamiento, es un precio privado, aunque por virtud de la potestad tarifaria que tiene atribuida (artículos 115 , 116 y 127 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales) corresponda al ente local su aprobación**. Esta sentencia extiende tal caracterización a una tarifa especial por metro cúbico consumido para financiar las obras de ampliación de la red: se trata de un «precio privado, percibido por la concesionaria de los usuarios, que revierte al Ayuntamiento por virtud del título concesional».

C.1.- Un salto cualitativo viene constituido por la sentencia de 20 de julio de 2009 (RJ 2010, 675) , Ayuntamiento de Ávila (casación 4089/03 , FJ 5º), que, enjuiciando un acuerdo adoptado el 22 de diciembre de 2000 por la corporación municipal, en virtud del que aprobó la modificación de las ordenanzas sobre precios públicos para el ejercicio 2001 de determinados servicios, entre ellos el de suministro de agua, y reproduciendo la doctrina de la sentencia de 22 de diciembre de 2001 , Ayuntamiento de Zaragoza, ya citada, declara sin ambages que **«el servicio de suministro y distribución de agua potable debe ser objeto de una tasa (...) Poco importa que (...) sea prestado mediante concesión administrativa. Las contraprestaciones que satisface el usuario (...) deben ser calificadas como tasas, con independencia de la modalidad de gestión empleada (...) La forma de gestión no afecta a la naturaleza de la prestación, siempre que su titularidad siga siendo pública, como sucede en los supuestos de concesión».** Concluye el Tribunal Supremo que el establecimiento de precios públicos en 2001 por el suministro de agua potable es contrario a los artículos 20 y 41 de la Ley 39/1988 y a los artículos 6 y 24 de la Ley 8/1989.

C.2.-La doctrina se reitera en la sentencia de 12 de noviembre de 2009 (RJ 2010, 1738), Ayuntamiento de Alicante (casación 9304/03, FJ 4º), **para la remuneración que satisface el usuario del servicio de alcantarillado prestado en dicho municipio por una empresa concesionaria.** En fin, la sentencia de 14 de diciembre de 2011 (PROV 2012, 171450), Ayuntamiento de la Villa de Orotava (casación 1438/09), se sitúa en la misma línea.

CONCLUYE EL TRIBUNAL SUPREMO: "Pese al aparente "desorden", la jurisprudencia ofrece un cuadro nítido y una evolución coherente. En relación con el mencionado servicio público municipal, aun reconociendo que hubo un periodo (entre la entrada en vigor de la Ley 39/1988 (RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851) y la de la Ley 25/1998) en que podía financiarse mediante precios públicos [nunca se le ha planteado un supuesto tal], considera que partir de esa segunda Ley, y también bajo la vigencia de la Ley General Tributaria de 2003 (RCL 2003, 2945) (artículo 2.2 .) y del Texto Refundido de la Ley reguladora de Haciendas Locales, aprobado en 2004 [artículo 20.1.B)], los usuarios han de sufragarlo a través de una

4.3.1.-LA NATURALEZA JURÍDICA DEL PRECIO DEL AGUA EN LA FORMA DE GESTIÓN INDIRECTA POR CONCESIÓN ADMINISTRATIVA.

En este supuesto o forma de gestión, deberemos diferenciar si el régimen retributivo lo obtiene, total o parcialmente, el gestor indirecto del ente público concedente o por el contrario directamente de los usuarios.

A.-Cuando el gestor indirecto se financia mediante un canon trasladado desde el ente concedente, no exista controversia alguna, ya que lo que sucede es que percibe el precio conforme lo estipulado en el contrato.

B.-No obstante, cuando el gestor indirecto, se retribuye directamente del usuario de los servicios hídricos, facturándoles a estos, las tarifas aprobadas por el ente público titular, en forma de tasas, surgen importantes discrepancias sobre la naturaleza que pasan a detentar tales tarifas.

La realidad mayoritaria en los ayuntamientos que han optado por la gestión indirecta por concesión administrativa, es la siguiente:

1ª.-En la mayor parte de los pequeños y medianos municipios que gestionan los servicios del agua por gestor indirecto, la realidad actual es de plena confusión ya que la mayoría de los mismos consideran que su gestor indirecto está cobrando su tasa a los usuarios, que ellos modifican a los efectos, según se requiera, de acuerdo a los principios de ordenación e imposición tributarias.

2ª.-La distribución de agua es uno de los servicios por lo que la entidad local puede establecer una tasa, según se dispone en el artículo 20.4,t) del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL).

---

tasa que pasa a engrosar la partida de ingresos del presupuesto local, con independencia de la forma en que se gestione, ya que siempre se trata de servicios municipales de recepción obligatoria [artículo 25.2.l) de la Ley reguladora de las Bases del Régimen Local **].**

Lo expuesto, como hemos dicho al inicio del anterior fundamento, es consecuencia de la interpretación que del régimen jurídico vigente en cada caso ha hecho esta Sala.

Parece claro, que la supresión del segundo párrafo del artículo 2.2.a), llevado a cabo en 2011 por la Ley de Economía Sostenible, abre un panorama diferente, sobre el que no nos toca pronunciarnos para zanjar el actual supuesto".

En la primera redacción de la Ley de Haciendas Locales las tarifas por la distribución y suministro de agua se encuadraba dentro de los precios públicos, por cuanto para su liquidación, gestión y exacción se acudía a los procedimientos de valoración típicos de la actividad privada, no constituyendo, además un servicio de obligatoria recepción.

La Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, modificada por la Ley 25/1998, de 13 de julio, modificó sustancialmente el contenido del artículo 20 de la ley 39/1988, incluyendo el servicio de distribución de agua en los servicios objeto de contraprestación mediante tasa, siempre que se preste por la entidad local. La concesión administrativa es una forma de prestación del servicio, cuya titularidad sigue perteneciendo al Ayuntamiento, por lo que la contraprestación por parte de los usuarios tiene la consideración de tasa. Lo habitual es que las tarifas sean gestionadas y recaudadas por el concesionario del servicio.

No obstante su fijación y modificación están sujetas a acuerdo del órgano competente de la entidad local, a través de la ordenanza fiscal reguladora de la tasa.

No dejamos de reconocer lo controvertido de la gestión y recaudación de la tasa por abastecimiento de agua por una empresa privada, cuestión que ha producido abundante doctrina jurisprudencial, siendo significativas la STS de 31/10/1987 y 10/05/1988, a pesar de haberse producido con anterioridad a la LRHL de 1988.

Actualmente, ya se ha referido en el capítulo II, que ha renacido con fuerza la discusión sobre la naturaleza jurídica de la prestación económica exigida por el concesionario, de forma directa, al usuario, siendo opinión mayoritaria que se trata de un precio privado, sujeto a la denominada potestad tarifaria.

Ya con la Ley 39/1988 en vigor, las sentencias del Tribunal Supremo de 29/01/1998 y 04/03/1998 se han pronunciado sobre el tema. Pero, en cualquier caso, la línea jurisprudencial no ha cuestionado la posibilidad de que las tarifas puedan ser recaudadas por la empresa concesionaria, sino que se ha referido al tratamiento administrativo y jurídico que de tal procedimiento se deriva, llegando a afirmar que la actuación de cobro por parte del concesionario no tiene la consideración de acto administrativo.

En consecuencia, la precisa intervención pública de control se entiende según los casos, o bien evacuada por el acto administrativo anterior al cobro, cual es la aprobación del padrón de la tasa por el órgano municipal, o bien mediante la sujeción a previa autorización administrativa de las tarifas exigidas por el operador privado.

Esta dualidad de posiciones, se justifica, en que son muchos los Ayuntamientos que en la práctica siguen manteniendo la posición de que trasladan al concesionario la potestad recaudatoria de la tasa, y que por lo tanto la contraprestación exigida por este al usuario, detenta tal naturaleza.

Los efectos de homogeneización del tratamiento de la naturaleza jurídica de dichas percepciones distan de ser homogéneas, al momento presente, después de la reforma operada en la Ley General Tributaria por la Ley 4/2011, de Economía Sostenible.

Como refuerzo normativo de aquellos entes públicos locales que permanecen en la visión de otorgar la naturaleza de tasa a la percepción exigida por el gestor indirecto a los usuarios, se debe destacar el artículo 129 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, aprobado por Decreto de 17 de junio de 1955, nos dice, refiriéndose a la concesión de la gestión de un servicio público, que el concesionario percibirá, como retribución:

-Las contribuciones especiales que se devengarán por el establecimiento del servicio, salvo cláusula en contrario, y las tasas a cargo de los usuarios, con arreglo a tarifa aprobada en la forma dispuesta por el artículo 179 de la Ley (vigente en 1.955).

En consecuencia es perfectamente posible y ajustado a derecho que la empresa concesionaria realice la recaudación de las tarifas, de acuerdo con las condiciones estipuladas en el Pliego de Cláusulas y con lo establecido, en su caso, en la ordenanza fiscal reguladora de la tasa con independencia de la naturaleza jurídica que detenten, según unos u otros entes públicos titulares o concedentes del servicio.

Esta polémica interminable, está fundamentada en que los servicios de abastecimiento de agua, requieren una gestión financiera adecuada, que desde el punto de vista de la determinación de la contraprestación a recibir de los usuarios requiere del desarrollo de tareas técnicas de medición de los volúmenes de agua consumidos por los usuarios. Desde esta perspectiva en la mayor parte de los municipios de mediano y pequeño tamaño, se opta por trasladar al concesionario las facultades de girar directamente al usuario la tarifa derivada de la tasa vigente de los servicios hídricos, sin que ello tenga una incidencia respecto al impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta a la tasa del suministro de agua potable a domicilio ya que de por sí misma está sujeta a IVA por excepción de la directiva reguladora, pero sí que cobra trascendencia respecto a este impuesto indirecto en las tasas de saneamiento y de depuración de aguas residuales.

Sobre la naturaleza jurídica de las tarifas gestionadas por el gestor indirecto han surgido no pocas controversias y pronunciamientos jurisdiccionales que en realidad, detentan poca trascendencia práctica ya que aunque se consideren como precios privados del gestor indirecto, los mismos no pueden ser más que un reflejo de las tasas aprobadas e impuestas desde la potestad tributaria derivada del ente público concedente.

Esta polémica ha sido expuesta en el capítulo II, apartado 2.1.2, en los términos ya expuestos, pareciendo que prevalece, al momento presente la consistente en que ha renacido en toda su intensidad la diferenciación entre política tarifaria, y tributaria, y que la contraprestación exigida al usuario del agua por el gestor privado, es indudablemente un precio privado sujeto a autorización previa, en ejercicio de la denominada potestad tarifaria de la administración pública.

OTROS ASPECTOS DE INTERÉS RELACIONADOS. LA PROBLEMÁTICA DEL CANON REVERTIBLE: Aunque ya fue abordado este asunto en el capítulo II, se debería citar ahora la posibilidad de que el concesionario anticipe un canon a la administración concedente al inicio de la vida de la concesión del agua, que es una praxis muy habitual en los expedientes de concesión administrativa del servicio municipal de aguas y que tiene una relación directa, en la práctica, con la fiscalidad asociada; al respecto se pueden efectuar las siguientes consideraciones:

PRIMERA.-POSIBILIDAD DE VERIFICARSE ESTE CANON: En el caso que nos ocupa es de especial importancia lo dispuesto en el artículo 114.8º del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales que mantiene su vigencia en virtud de lo dispuesto en la disposición derogatoria única del Real Decreto 1098/2001 del 12 de octubre *(no entra en contradicción con este).*

SEGUNDA.- OFERTA DEL CANON: En consecuencia es posible que en los términos de un contrato de gestión de servicio público el contratista deba diferir un canon a favor de la administración. Esto puede ser tanto por ofertarlo el concesionario a su riesgo y ventura, como por haber sido establecido como condición jurídica en el plan de explotación del expediente de contratación (preferible lo primero).

TERCERA.-DETERMINACIÓN DEL CANON: En uno y otro supuesto sobre este canon late una misma justificación, y esta es que se deriva una tarifa media superior en su cuantía acumulada al coste unitario del servicio. Al integrarse los gastos generales y el beneficio

industrial en los costes del servicio, se resuelve el desequilibrio mediante la reversión del diferencial a la Administración mediante canon.

Se podría entender como una renuncia del concesionario, a un margen de beneficio estimado, por aplicación de las tarifas aprobadas para la gestión, y conforme sus medios propios de prestación o de aplicación de una estructura productiva y de costes propios, que le permita considerar tal optimización, siendo que lo revierte a la administración concedente, generalmente como mejora de su oferta en los procesos contractuales de licitación.

CUARTA.-REFERENCIAS LEGALES Y CONTRACTUALES: Este canon revertido a la Administración, que como se comento tiene su respaldo normativo básico en el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, debe venir deducido, tal como se expuso anteriormente, o bien por oferta del contratista con lo cual se debe deducir los parámetros económicos que lo determinan de su oferta o bien del propio expediente de contratación en cuyo caso se debe deducir previamente del llamado equilibrio económico de la concesión. Es decir debe integrarse en el pliego de condiciones económico administrativas una cláusula en la que se fije los parámetros sobre los que se determinará este equilibrio. Esta cláusula es básica pues de la misma se deducirá toda la vida económica futura del contrato, lo que es de trascendental importancia en un contrato de duración extendida en el tiempo (por ejemplo 25 años). No obstante con carácter previo a la introducción de esta cláusula en los pliegos de condiciones, se debe proceder a determinar los parámetros económicos en el proyecto de explotación.

Estos parámetros básicamente serán los siguientes:

a) costes fijos no financieros del servicio objeto de la concesión.
b) costes variables no financieros.
c) costes financieros.
d) costes de amortización técnica del inmovilizado
e) gastos generales.
f) beneficio industrial.
g) imposición de aplicación.

Coste unitario (CU): Dividir los costes totales (fijos + variables + gastos generales + beneficio Industrial + imposición estatal y/o autonómica) entre los metros cúbicos a suministrar.

Tarifa media (TM): Dividir la facturación total entre los metros cúbicos suministrados/facturados *(se pueden tomar los últimos datos disponibles)*

RELACIÓN CU Y TM*:* En una situación óptima se debe deducir la ecuación de que el coste unitario debe ser igual a la tarifa media. Si el coste unitario es superior, obviamente el servicio resulta deficitario y la Administración debería revertir un canon a favor del concesionario a mayores del importe del ingreso de derecho público de naturaleza tributario asociado *(tasa de abastecimiento de agua potable a domicilio + tasa de saneamiento de aguas residuales +……).*Por el contrario si el coste unitario es inferior a la tarifa media el servicio tiene superávit y este debe ser corregido bien sea mediante reducción de tarifas o bien mediante la reversión de un canon a favor de la Administración.

¿QUÉ ES LO MÁS ACONSEJABLEEN EL SUPUESTO DE LA EXISTENCIA DE TAL CANON REVERTIBLE? Lo más aconsejable es que la Administración establezca o determine un equilibrio económico en su proyecto de explotación, o bien una situación de déficit *(que deberá corregirse mediante los parámetros que el propio pliego determine, sean estos una asunción por el contratista a riesgo y ventura, propuesta de subida de tarifas, propuesta de canon adicional).*

En consecuencia que sean los licitadores los que oferten en virtud de los principios de eficiencia económica, buena gestión etc., un canon a favor de la Administración.

Deducido el canon a revertir a la Administración o bien ofertado por el contratista, y siendo esta de base anual, existe la posibilidad de que el contratista anticipe a su costa el total del canon correspondiente a los N años de vida del contrato al año 1 de la concesión administrativa. Esta práctica que ha sido más que habitual generalizada, en los últimos 30 años de experiencia de la gestión indirecta por concesión administrativa, supone un ingreso interesante para la Administración con el fin de poder cubrir gastos de cualquier género de su competencia obviamente. No puede implicar en cualquier caso un gasto financiero desembolsado o compensado.

¿Por qué?: Bueno si la Administración determina apriorísticamente un canon a revertir a la Administración en una situación financiera donde el concesionario se retribuye mediante la adscripción de la exacción del tributo asociado*(sea como tasa, sea como tarifa)*, alguien podría argumentar y solicitar que se rebajasen las tarifas vigentes, por el contrario si lo oferta el concesionario no es operativo este argumento pues tal reversión económica obedece a su exclusiva oferta y su optimización de medios de producción no suponiendo una alteración de los costes calculados por la Administración.

QUINTA.- ¿CÓMO SE CALCULA ESTE CANON ANTICIPADO?: Este canon se suele calcular mediante un sistema de ecuaciones de matemática financiera consistente en el descuento comercial o renta anticipada compuesta a un tipo de interés de descuento. El contratista debe establecer claramente cual es este tipo de descuento para que la Administración pueda sopesar si le es o no de interés. Para que sea interesante no debe nunca superar el tipo medio de mercado del crédito a largo plazo, es decir del crédito hipotecario de referencia de bancos y cajas, o mejor todavía el referencial más al uso en el mercado crediticio (Euribor) con el menor adicional posible (no superior al medio del mercado) o mejor aún sin adicional. Este tipo de descuento sí que es interesante que se pueda contemplar como un criterio de adjudicación en los pliegos de condiciones de valoración matemática, es decir, valorar el tipo de descuento que se oferta para un hipotético anticipo del canon al año a al año uno, pues caso contrario no se sabe si la cantidad figurada contempla tipo de descuento o no.

Es decir el contratista en su oferta debe valorar un canon anual inicial a ofertar a la Administración (por ejemplo un tanto por ciento de la facturación anual, una cantidad por metro cúbico suministrado y/o facturado), que puede ser objeto de valoración en los pliegos de condiciones (criterios de adjudicación) y a su vez ofertar los siguientes parámetros de devengo y actualización:

-Ese canon se mantendrá fijo o se incrementará interanualmente según se determine (por ejemplo el IPC interanual referido a 31 de diciembre de cada año).

-El canon se hará efectivo con efectos del 1 de enero del año siguiente al de la facturación concluida (por ejemplo).

-Posibilidad de anticipar el canon correspondiente a los N años de la concesión al año 1º, en las siguientes condiciones financieras: Tipo de interés VAN "0", Euribor, Euribor + adicional,……., interés fijo, interés actual del dinero,….. *(Esto es esencial ya que si no se determina puede ser que la Administración engatusada por un dinero inmediato ostente no obstante a largo plazo una importante pérdida económica, con respecto al resultado de ingresar el canon anual año a año; ello se produce si el tipo de interés de descuento VAN es muy alto con respecto al actual del mercado)*.

Es importante tener en cuenta que este tipo de interés de descuento es radicalmente diferente a un interés que debiese hipotéticamente satisfacer la Administración al contratista que sería del todo irregular.

Veamos los parámetros esenciales de esta dinámica de matemática financiera: A los efectos previstos se debe determinar el cálculo inverso de la operación financiera de la capitalización compuesta, consistente en la que los intereses se acumulan al capital al final de cada período, siendo el montante así formado el capital productor de nuevos interés.

En consecuencia se establece un sistema de descuento compuesto consistente en la sustitución de un capital futuro por otro con vencimiento presente, mediante la aplicación de la Ley financiera de descuento compuesto. Es una operación inversa a la de capitalización compuesta.

En este sentido se aplican los elementos (D) como descuento o rebaja que sufre la cantidad por el hecho de su anticipo a la fecha o anualidad de su producción. [(Cn): Nominal o cantidad que se debe pagar. (Co): efectivo o cantidad realmente pagada].

La fórmula base es pues: (D= Cn – Co).

El descuento racional compuesto, es pues Drc = Cn [1-1(1+i)-n (pot)] (pot es la potencia a la que se eleva el número n)-(n es el tipo de interés).El descuento comercial compuesto, Dcc = Cn [1-1- (1-d)n (pot)]

Valor actual del capital: Co = Cn/ (1+i)n (pot).

De esta forma sabremos como un capital final acumulado que se produce y genera año a año a los largo de N años, se convierte en un capital actual anticipado al aplicarle un tipo de descuento, y ver si interesa o no.

Los parámetros sobre los que versa la mencionada contraprestación o canon a revertir a la Administración en régimen anticipado son los siguientes (aconsejable incluir esta posibilidad en la cláusula del pliego de condiciones económico administrativas particulares relativas al equilibrio económico de la concesión, o cuando menos en el contrato administrativo si efectivamente se oferta este canon y su anticipo):

A.-La empresa concesionaria anticipa la totalidad del canon previsto para los años de la concesión (Co+C1+C2+……..+ Cfinal = Cn), al primero de su vigencia (Co), con o sin consideración de un tipo de interés de descuento comercial.

B.-Tal anticipo se establece sin ningún género de coste financiero inicial para el Ayuntamiento, a riesgo y ventura.

C.-No existe afectación de tarifas, y es independiente del contenido obligacional del contrato que se mantiene inalterable.

D.-El concesionario, renuncia pues, a un margen de beneficio, constitutivo de su ventura contractual, a su riesgo el no materializarse, y lo revierte a la Administración, en la sola consideración de su oferta, de acuerdo taxativamente discrecional, una vez justificada su motivación.

E.- El concesionario determina este canon a revertir a la Administración de los siguientes conceptos:

1. Ingresos de Facturación previstos (N años).

2. Margen bruto como diferencia entra los ingresos previstos y los costes variables (MB).

3. Beneficio antes de impuestos (BAI), resultante de la diferencia entre el margen bruto y los costes fijos.

4. Beneficio después de impuestos (BDI), restando al BDI los impuestos.

5. CASH FLOW operativo previsto (beneficio después de impuestos + amortizaciones financieras)= [BDI-amortizaciones técnicas del inmovilizado que no suponen salidas de flujos de tesorería o caja].

6. CASH FLOW extra operativo previsto (N años).

7. Cálculo del valor ganado (VAN) (ganancia prevista del desembolso asumido en la inversión) y de la Tasa interna de rendimiento (TIR) (Tasa de rentabilidad de la inversión efectuada cuando VAN=0).

8. Período de recuperación o de retorno (en qué año de la concesión se recuperan las inversiones y desembolsos iniciales.

9. Gastos fijos estimados de cada año (N).

10. Gastos variables estimados de cada año (N).

*(Estos parámetros se pueden reducir, simplificar, establecer otros alternativos pero en la práctica se realiza una mínima valoración financiera previa y posterior a la licitación).

¿Cuál es el supuesto más habitual en el que se aplica este canon revertido y anticipado?

Sin duda alguna, esta es una praxis muy habitual, en los Ayuntamientos que llegado el vencimiento del contrato, optan por una prórroga del mismo, en el ejercicio de una potestad voluntaria, discrecional aunque justificada.

¿Cuál es el problema más importante que puede causar este canon anticipado en la praxis contractual?

Sin duda alguna, el evento que causaría mayores problemas en este canon anticipado, sería la de una resolución del contrato de forma previa al vencimiento del contrato inicial, o de su prórroga, en cuyo caso se podría producir lo siguiente: De producirse un canon revertido a la Administración concedente en el momento inicial del contrato, en los términos previstos en las bases económicas del concurso de la concesión administrativa, el concesionario cuyo contrato ha sido resuelto, tendrá derecho a que se le devuelva la parte proporcional correspondiente al período de tiempo que excede del de la efectiva prestación del servicio de forma indirecta; es decir, la Administración concedente deberá consolidar la parte del canon que corresponda al período de tiempo comprendido entre el inicio de la prestación y la resolución del contrato, y devolver el exceso.

Esto es predicable, ya que este canon es una participación de la administración en los beneficios de la explotación del servicio concedido, que deriva de sus propias tarifas o tasas autorizadas, por lo que no tiene sentido que perciba un exceso de participación en los beneficios que no han sido ni percibidos ni consolidados por el concesionario, dado haber sido resuelto el contrato, sino sólo la proporción correspondiente al tiempo efectivo de explotación del servicio por concesión administrativa, vigente el contrato y antes pues de su resolución.

II.-Aunque este tema ya fue abordado en el capítulo II, se debería citar ahora, la posibilidad de que el concesionario solicite una revisión de las tasas o de las tarifas *(según se considere una u otra naturaleza jurídica, a la prestación exigida por este a los usuarios)*; al respecto se pueden efectuar las siguientes consideraciones:

Primera.-La concesión administrativa es una de las formas de gestión indirecta de los servicios públicos locales, que contempla la legislación contractual vigente.

Dicha legislación en los términos temporales del contrato citado es la *Ley de Contratos del Sector Público (Ley 30/2007, de 30 de octubre)*, actualmente refundida en el *Real Decreto Legislativo 3/2011*, de 14 de noviembre. En virtud de la concesión el concesionario gestiona una actividad reservada a la Administración.

En el ámbito local esta figura o modalidad contractual de gestión indirecta de los servicios públicos, fue ampliamente desarrollada por el Decreto de 17 de junio de 1.955, por el que se aprueba el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales *(en especial los artículos 114 y siguientes)*.

Segunda.-Los términos de la concesión derivan además de las prescripciones legales en los textos normativos anteriormente citados, de las contenidas en los pliegos particulares de condiciones económicas-administrativas-facultativas, en el proyecto del servicio, en las cláusulas del contrato, y en las condiciones mejorables que deriven de la oferta del contratista.

Se debe atender pues a lo que se determina en el marco civilista como las *"bases del negocio*", que se integran por estos diferentes elementos anteriormente referidos.

Tercera.-No obstante los términos de la concesión pueden ser alterados en virtud de un modificado del contrato, y a tal efecto se distinguen dos mecanismos de alteración esenciales, que son los siguientes:

1º.-IUS VARIANDI:

Consiste en que la Administración impone una variación en el contenido del contrato u omite el cumplimiento de las obligaciones que inicialmente asumió como ente concedente.

Estos hechos suponen la obligación de *reponer el equilibrio económico de la concesión*, siempre que las alteraciones impuestas por la administración al concesionario superen los términos previstos en el pliego de condiciones particulares, en el proyecto del servicio y por lo tanto en los parámetros del equilibrio económico inicial del contrato.

2º.-FACTUM PRINCIPIS:

Consiste en el surgimiento de obligaciones adicionales derivadas no de la voluntad del ente concedente sino de la imposición de un *nuevo marco legal de obligado cumplimiento*.

También obliga a la reposición del equilibrio económico inicial de la concesión siempre que se superen las previsiones inicialmente consideradas en el mismo.

Ahora bien determinados hechos económicos nuevos aunque deriven de normativa jurídica no suponen que entre en acción el *factum principis*, por ejemplo las subidas del salario mínimo interprofesional, de las cuotas a la Seguridad Social, de los tipos impositivos, ya que estos hechos debieron ser tenidos en cuenta por el contratista a la hora de formular su oferta, ya que implican una normal evolución previsible de los términos económicos iniciales del contrato.

Serían circunstancias PREVISIBLES, que debieron ser tenidas en cuenta por el concesionario a la hora de formular su oferta. Solamente serían causa de reposición cuando fuesen de tal calibre, que hiciesen totalmente antieconómico el contrato o también que anulasen por completo el beneficio del contratista de acuerdo a las bases iniciales del contrato *(por ejemplo que los costes salariales o sociales aumentasen desproporcionadamente a lo normal en un histórico evolutivo discernible)*.

Además aunque no exista una previa modificación del contrato, pueden originarse modificaciones que impongan la necesidad de reposición del equilibrio económico de la concesión:

1º.-EL RIESGO IMPREVISIBLE: Por otra parte es menester tener en cuenta las circunstancias ajenas a las partes contratantes pero que alteran las circunstancias PREVISIBLES inicialmente; aquí entra en juego la teoría del *rebus sic stantibus* y del *riego previsible*.

A esta realidad jurídica se refiere el Reglamento de Servicios en su *artículo 127.2.b)*.Se debe tratar de circunstancias sobrevenidas no predecibles o previsibles a la hora de concertar el contrato.

Fuera de estos dos supuestos entra en juego el principio de riesgo y ventura contractual por lo que el concesionario no podrá invocar una reposición del equilibrio económico inicial de la concesión.

Tercera.-EL EQUILIBRIO ECONÓMICO DEL CONTRATO DE CONCESIÓN Y SU MANTENIMIENTO: El *Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales*, se refiere

ampliamente al mantenimiento del equilibrio económico de la concesión, concretamente en sus *artículos 126, 127 y 128*. En concreto el *artículo 129.5* declara nulas las clausulas que establezcan la irreversibilidad de las tarifas o precio del contrato a lo largo de la vida de la concesión, con el fin de poder actualizarlas.

Al mantenimiento del equilibrio económico de la concesión se refiere amplia jurisprudencia entre la que podremos citar a las *Sentencias del Tribunal Supremo de 20 de mayo de 1.999 y de 2 de octubre del año 2.000*.

La justificación jurisprudencial de esta obligación del mantenimiento del equilibrio económico de la concesión se basa en la necesidad de *mantener la continuidad de la prestación del servicio*, para lo cual es preciso *viabilizar sus términos económicos*.

Por lo tanto la necesidad de reposición del equilibrio económico de la concesión, más allá de la mera fórmula de actualización de precios prevista en el contrato, procederá:

1º.-Cuando se impongan obligaciones adicionales al concesionario en virtud del ejercicio del IUS VARIANDI. Supone un modificado del contrato. Igualmente cuando modificaciones de la normativa vigente establezcan nuevas obligaciones adicionales, que operaran como modificado del contrato de obligado cumplimiento.

2º.-Cuando se produzca la efectividad de nuevas circunstancias derivadas de un riesgo imprevisible, para lo cual es preciso:

-Que surjan circunstancias que no por su naturaleza no pudieron ser PREVISTAS a la hora de establecer las bases económicas del contrato, y en consecuencia al momento de efectuar el concesionario su oferta, previo los cálculos económicos pertinentes *(que si debieron tener en cuenta la posible evolución de los riesgos previsibles y predeterminados)*.

-Que esas circunstancias imprevisibles produzcan una *quiebra sustancial del equilibrio económico*. No es suficiente pues una mera alteración de dicho equilibrio, sino que este altere los términos normales de alteración económica previstos en el contrato.

Efectivamente una cuestión es la *reposición del equilibrio económico del contrato*, y otra bien distinta una *compensación de pérdidas*, conforme establece *(entre otras)* la jurisprudencia del Tribunal Supremo recogida en la *sentencia de 14 de marzo de 1.985*. En definitiva la necesidad de reposición no debe ser tan amplia que enerve o elimine el *alea normal del contrato*, y en consecuencia el riesgo derivado de la prestación contractual.

El Tribunal Supremo establece en su Sentencia de 24 de abril de 1.985, *que "hay que dejar a cargo del concesionario lo que se ha llamado el alea normal del contrato, es decir la pérdida o beneficio que hubiera podido preverse normalmente….".*

El Tribunal Supremo sienta claramente que el equilibrio económico del contrato, es una *fórmula excepcional* que debe coordinarse con el *principio de riesgo y ventura*, y no convertirse en una fórmula ordinaria de garantizar los intereses del concesionario, que es lo que a nuestro entender acontece en el presente caso. Es decir lo que pretende el concesionario es una suerte de *seguro gratuito que cubra todos los riesgos de la empresa trasladándolos a la hacienda pública*.

CONCLUSIONES:

1ª.-En la concesión administrativa no rige el *Principio de Compensación Integral de Pérdidas*, es decir no debe excluirse el alea normal del contrato, o la pérdida que hubiere podido preverse normalmente[783].

Si se trata de una circunstancia perfectamente previsible que el contratista debió tener en cuenta las variaciones que se produzcan en el devenir del contrato, en su oferta o a la hora de efectuar sus cálculos económicos[784].

Si la variación es de tal naturaleza que suponga que el contrato deviene en antieconómico, el concesionario deberá asumir la carga de la prueba, y demostrar que hechos "no previsibles"

[783]**STS DE 12 DE FEBRERO DE 1.998, RJ \1998\1208**: El margen del 10% de alteración, previsto en un Pliego aceptado por la concesionaria, no resulta desproporcionado ni ajeno al contenido natural de una revisión de precios. La técnica de la revisión de precios, salvo que -a diferencia de lo que aquí ocurre- resulte pactada otra cosa, responde al principio de cubrir, pro futuro, el riesgo que para el sinalagma contractual tienen las alteraciones en los precios. Una vez producidas las alteraciones es cuando la cláusula de revisión opera para restablecer un equilibrio económico alterado, ya que, en caso de automatismo, el contratista goza de una garantía que, como un seguro gratuito, le protege de todos los riesgos, trasladándolos a la Administración, mientras que de lo que se trata es de una asunción normal de riesgos, corregibles por la revisión de precios cuando los aumentos superan una cuantía crítica de desequilibrio, tal y como ha afirmado la Sentencia de 22 diciembre 1980 (RJ 1980\5128).

[784]**STS. Tribunal Supremo. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) Sentencia de 22 diciembre 1980**: "….ya que, en definitiva, y como conclusión, debe dejarse sentado, que la aplicación de las fórmulas polinómicas, y a fin de actualizar la revisión ya abierta, opera continuamente una vez producidos los aumentos superiores al 10 por 100 del precio de licitación que viniera satisfaciendo el contratista, ya que aquel límite porcentual, determina que hasta su superación la asunción de los riesgos por aumentos de precios corresponden al contratista, aplicación continuada y sucesiva de la revisión de precios en los diferentes certificaciones de obras giradas con posterioridad al aumento porcentual referido, que vendrá determinada en cada caso, por la resultante de tanto por ciento de aumento que en cada momento se produzca, una vez superado, insistimos, el aludido 10 por 100".

originaron tales incrementos del gasto soportado. Esta prueba debe resultar totalmente indubitada, y caso que ello así no acontezca el ente público podrá oponerse a la reposición del equilibrio económico solicitada, quedando expedita la vía judicial de reclamación por parte del concesionario, que no tiene visos de prosperar vista la jurisprudencia sentada al respecto.

2ª.-Efectivamente todos los elementos que integren la inicial determinación de precios del contrato, no justificarán un incremento adicional del precio, sino solamente en aquellos supuestos en que se acredite de forma indubitada su imprevisibilidad.

Por ejemplo no es imprevisible el incremento de los gastos de personal que se produzcan siempre que *no se haya producido un aumento de obligaciones derivadas de un previo modificado del contrato*.

Tampoco el incremento del precio del suministro de agua potable en alta siempre que no se hayan modificado sustancialmente los precios por nuevas formas de prestación que se introduzcan en la correspondiente determinación de tarifas, lo que no incluye la mera tendencia al equilibrio o umbral de rentabilidad de las tarifas, ya que esto pudo ser previsto por el concesionario en sus cálculos, y no lo hizo a él le es imputable dicha falta de previsión.

Por ejemplo si al momento del contrato las taridas del suministro del agua en alta eran deficitarias en un 50%, el concesionario puedo haber previsto que el ente gestor en alta incrementase las tarifas para disminuir tal déficit.

En definitiva como establece el **TS en sentencias del23 de febrero de 2.001 *y* 1 de julio de 1.992**, los incrementos de costos de mano de obra, no siempre suponen una alteración del equilibrio económico del contrato, ya que determinadas variaciones pueden ser perfectamente previsibles, tales como los incrementos derivados de la negociación colectiva, y es preciso determinar en cada caso concreto si la circunstancia de incremento no pudo ser prevista razonablemente, en una normal diligencia a la hora de efectuarse los cálculos económicos de la empresa.

4.3.2.-LA NATURALEZA JURÍDICA DEL PRECIO DEL AGUA EN LA FORMA DE GESTIÓN INDIRECTA POR SOCIEDAD DE ECONOMÍA MIXTA.

En este supuesto de gestión, existe en realidad un doble proceso. Uno primario de creación del ente instrumental, en el que el poder público, puede detentar o no una posición mayoritaria, y otro secundario consistente en un contrato de gestión o explotación del servicio. Desde esta perspectiva, a la empresa mixta, al margen de la obtención de fondos de origen privado, le es

de aplicación, enteramente, el régimen propio de la concesión administrativa, con la diferencia, de que el ente público titular participa activamente en la gestión del ente instrumental, al participar en su capital social.

4.3.3.-LA NATURALEZA JURÍDICA DEL PRECIO DEL AGUA EN LA FORMA DE GESTIÓN INDIRECTA POR OTRAS MODALIDADES.

Les sería básicamente de aplicación las mismas reflexiones anteriormente expuestas, pidiéndose citar, al respecto, los contratos de concesión de obra pública, las iniciativas público privadas*(ya referidas),* el concierto, y la gestión interesada.

4.3.4.-UNA OPCIÓN CLARA AL RESPECTO DEL LEGISLADOR AUTONÓMICO A FAVOR DEL CONCEPTO DE PRECIO

El Departamento del Territorio y Sostenibilidad de la Generalitat de Cataluña, en un documento informativo publicado en el año 2.014, no alberga dudas al respecto de la naturaleza jurídica actual de la contraprestación exigida por el gestor indirecto, ya que menciona expresamente:

"Las tarifas de los servicios públicos, tienen la consideración de tasa, salvo los servicios gestionados por una empresa, en cuyos casos, suelen tener la consideración de precios, sujetos a las especificaciones civiles y mercantiles"

"Las tarifas del agua, deben ser autorizadas por la comisión de precios de la Generalitat de Cataluña"

No obstante, se denota, que todavía existe una cierta cautela, en suprimir el concepto de tasa y de establecer la de precio privado, con toda rotundidad, como da a denotar la utilización de la expresión "*suelen tener*". Por lo tanto, todo parece dar a entender, que la cuestión no es de modo alguna pacífica al momento presente.

Recordemos que la supresión del último párrafo del artículo 2.2.a) de la LGT de 2.003, se produjo a instancia de una enmienda transaccional del grupo catalán en el Congreso de Diputados, por lo que en lo que respecta a la comunidad autónoma Catalana, parece ser que la opción es clara.

Por otra parte es menester destacar que la Generalitat de Cataluña opta por la existencia de un concepto global de tarifa, que a su vez pude subdividirse en tasa *(si la tarifa la exige*

directamente la administración pública territorial), y en precio cuando es una empresa quien exige dicha tarifa, sea esta una sociedad pública, sea una empresa privada.

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

CAPITULO V.-LA FISCALIDAD DEL CICLO DEL AGUA EN GALICIA

1.-LA FISCALIDAD DEL CICLO HÍDRICO EN GALICIA. INTRODUCCIÓN

En este capítulo procederemos a una valoración de la situación del ciclo hídrico en Galicia, y sus diferentes formas de gestión. Galicia es una comunidad o territorio con unos recursos hídricos abundantes, pero que al mismo tiempo participa de las características generales hasta ahora expuestas en los capítulos anteriores, en lo relativo a las diferentes formas de gestión y los aspectos fundamentales de fiscalidades asociadas, que ahora desarrollaremos en el presente capítulo.

2.-ENTES PÚBLICOS GESTORES DEL CICLO HÍDRICO EN GALICIA

2.1.-LAS CONFERENCIAS HIDROGRÁFICAS.

En Galicia se dispone de territorio hídrico integrado en cuencas hidrográficas de ámbito estatal, y en consecuencia gestionadas por el Estado, y de una cuenca hidrográfica enteramente propia, cuyo territorio de gestión se encuentra íntegramente incluido en su ámbito territorial, y que se denomina GALICIA-COSTA. Esta cuenca es de competencia exclusiva de la Comunidad Autónoma conforme dispone el artículo 27.12 del Estatuto de Autonomía de Galicia[785]. Por otra parte y de acuerdo a lo que dispone el artículo 28 de la norma estatutaria, la Comunidad Autónoma dispone de competencias para la autorregulación de sus estructuras administrativas[786].

[785] **ESTATUTO DE AUTOMÍA DE GALICIA. Artículo 27. [Competencias exclusivas atribuidas en el Estatuto]** En el marco del presente Estatuto corresponde a la Comunidad Autónoma gallega la competencia exclusiva de las siguientes materias:

12. Aprovechamientos hidráulicos, canales y regadíos cuando las aguas discurran íntegramente dentro del territorio de la Comunidad, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 149.1.22, de la Constitución.

[786] **ESTATUTO DE AUTONOMÍA DE GALICIA. Artículo 28. [Desarrollo legislativo y ejecución. Materias]** Es competencia de la Comunidad Autónoma gallega el desarrollo legislativo y la ejecución de la legislación del Estado en los términos que la misma establezca, de las siguientes materias:

1. Régimen Jurídico de la Administración Pública de Galicia, y régimen estatutario de sus funcionarios.

Debiéndose mencionar igualmente las habilitaciones de los artículos 39 y 44 del mencionado estatuto de autonomía[787]; este último en lo que respecta al régimen económico financiero.

En este marco referido las demarcaciones hidrográficas de Galicia se regulan en el artículo 6 de la Ley 9/2010, de 4 de noviembre, de aguas de Galicia[788]

[787]**Ley 9/2010, de 4 de noviembre, de aguas de Galicia:**

Artículo 39. [Administración pública] Corresponde a la Comunidad Autónoma la creación y estructuración de su propia Administración pública, dentro de los principios generales y normas básicas del Estado.

Artículo 44. [Hacienda] La hacienda de la Comunidad Autónoma se constituye con:

1. Los rendimientos de los impuestos que establezca la Comunidad Autónoma.

2. Los rendimientos de los impuestos cedidos por el Estado a que se refiere la disposición adicional primera y de todos aquellos cuya cesión sea aprobada por las Cortes Generales.

3. Un porcentaje de participación en la recaudación total del Estado por impuestos directos e indirectos, incluidos los monopolios fiscales.

4. El rendimiento de sus propias tasas por aprovechamientos especiales y por la prestación de servicios directos de la Comunidad Autónoma, sean de propia creación o como consecuencia de traspasos de servicios estatales.

5. Las contribuciones especiales que establezca la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias.

6. Los recargos sobre impuestos estatales.

7. En su caso, los ingresos procedentes del Fondo de Compensación Interterritorial.

8. Otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.

9. La emisión de deuda y el recurso al crédito.

10. Los rendimientos del patrimonio de la Comunidad Autónoma.

11. Ingresos de derecho privado, legados y donaciones; subvenciones.

12. Multas y sanciones en el ámbito de sus competencias.

[788]**Ley 9/2010, de 4 de noviembre, de aguas de Galicia**, artículo 6.1. A los efectos de la presente ley, el territorio de Galicia se divide en:

a) La Demarcación Hidrográfica de Galicia-Costa, que incluye las cuencas hidrográficas de los ríos que discurren en su totalidad por el territorio de Galicia.

b) La parte gallega de la Demarcación Hidrográfica del Miño-Sil, que incluye el territorio gallego de las cuencas hidrográficas de los ríos Miño y Sil.
c) La parte gallega de la Demarcación Hidrográfica del Duero, que comprende la parte gallega de la cuenca del río Támega.
d) La parte gallega de la Demarcación Hidrográfica del Cantábrico.

La distribución de las demarcaciones hidrográficas de Galicia es la siguiente:

FUENTE: documento de síntesis del Plan Hidrológico Galicia-Costa. Aguas de Galicia. Xunta de Galicia.

2. La Demarcación Hidrográfica de Galicia-Costa incluye todas las aguas subterráneas situadas bajo los límites definidos por las divisorias de las cuencas, las correspondientes aguas de transición y las aguas costeras delimitadas de acuerdo con lo que indica la normativa vigente. En el plan hidrológico de esta demarcación hidrográfica, netamente gallega, se ha efectuado una definición de la política tarifaria, en lo que a los servicios del agua se refiere, clasificando los costes de la siguiente forma:

1. Costes financieros, incluyendo los de explotación del servicio, y los de amortización del inmovilizado.

2. Costes ambientales, representativos de los daños ocasionados al medio ambiente.

3. Costes de oportunidad, referentes a los usos alternativos de los recursos hídricos que pudiesen ser más eficientes desde el puto de vista económico, derivados de la escasez de estos recursos que impide un uso ilimitado de los mismos.

2.1.1.-LA DEMARCACIÓN HIDROGRÁFICAMIÑO-SIL.

Parte de la provincia Ourense y Lugo, en encuadran dentro del ámbito del territorio de la demarcación hidrográfica MIÑO-SIL, anteriormente encuadrada, a su vez, en la demarcación del NORTE. Se trata de una demarcación intercomunitaria y en consecuencia gestionada por la administración hidráulica del Estado.

Su Plan hidrológico (PHDC), define los servicios del agua desde la perspectiva del principio de recuperación de costes y en consecuencia de la fiscalidad activa. En la definición de los principios rectores de su planificación hidrológica se establecen las pautas generales, por las que se desarrolla la política de precios del agua.

Por lo tanto el marco normativo de la recuperación de costes, ya referida en el capítulo precedente, y que por otra parte es común a la totalidad de la planificación hidrológica es la siguiente:

1. La Directiva Marco del Agua (2006/60/CE).

2. El Texto Refundido de la Ley de Aguas (RDL 1/2001 y sucesivas modificaciones)

3. El Reglamento de Planificación Hidrológica (RD 907/2007).

4. La Instrucción de Planificación Hidrológica (Orden ARM/2656/2008) que detalla los contenidos y define su ubicación dentro de los planes hidrológicos de cuenca.

En el caso concreto de la CCAA de Galicia también se debe tener en cuenta la Ley 8/1993, de 23 de junio, reguladora de la Administración Hidráulica de Galicia, que establece el Canon de Saneamiento en esta Comunidad, posteriormente sustituido por el canon del agua impuesto por la Ley 9/2010, de 4 de noviembre de Aguas de Galicia que además crea una nueva figura tributaria que es el canon de vertido.

En el sentido ya analizado en el Capítulo III, el plan hidrológico clasifica los servicios del agua, desde la perspectiva de la fiscalidad activa según se deduzca la necesidad de aplicar el principio de recuperación de costes o de que dicha repercusión no sea obligatoria, estableciéndose la siguiente clasificación:

A.-Servicios susceptibles de recuperación de costes:

1. Suministro de agua en alta[789]. La recuperación de costes se lleva a cabo a través de las dos figuras tributarias estatales, ya analizadas en el capítulo IV, que son:

I.-El canon de regulación.

II.-La Tasa de utilización del agua.

Servicios de agua para regadío[790]

Servicios de agua urbanos: Estos servicios incluyen a su vez los servicios de abastecimiento de agua en alta, en baja, el saneamiento o evacuación de aguas residuales y su depuración. Todos ellos servicios de competencia municipal, estableciendo al efecto el Plan Hidrológico lo siguiente:*"La prestación de los servicios de suministro de agua en alta, la protección contra inundaciones, la protección del medioambiente hídrico y la administración del agua, son competencia de la Confederación Hidrográfica Miño-Sil, mientras que los servicios de agua urbanos, incluyendo el abastecimiento (tratamiento y distribución de agua potable) y el saneamiento (alcantarillado y depuración de aguas residuales), son de competencia municipal, según la normativa básica de régimen local, pudiendo estos adoptar diferentes formas de gestión, que pueden clasificarse en gestión directa o indirecta, según la normativa de contratos de derecho público"*

B.-Servicios no susceptibles de recuperación de costes:

-Protección contra inundaciones

-Protección medioambiental

---

[789] **PHDC**: se entiende el conjunto de infraestructuras que permiten la captación y distribución del agua, así como todos los elementos de tratamiento y/o distribución que conducen la misma desde los puntos de toma hasta el punto de entrega a los diferentes usuarios de la misma, que son gestionados por la Confederación Hidrográfica del Miño Sil (CHMS). Existen diversas infraestructuras de regulación y de conducción de agua a lo largo de toda la DHMS pero en el análisis del suministro de agua en alta solo se tienen en cuenta las que gestiona de forma directa la CHMS. El resto de las infraestructuras entran dentro del análisis de recuperación de costes de los Servicios de Agua Urbanos.

[790] **PHDC**: Se refieren a los servicios que prestan los colectivos de riego u otros organismos en relación con el empleo del agua para riego en la agricultura. Incluyen la conducción del agua a partir del punto de entrega del suministro en alta y su distribución dentro de la zona regable. Puede incluir también la extracción de aguas subterráneas, cuando la realiza un colectivo de riego y el drenaje de las aguas sobrantes. En la DHMS el servicio del agua para regadío es relevante en las comarcas del Bierzo (León), en el Valle de Lemos y Terra Cha (Lugo) y en la comarca de la Limia (Ourense), tanto por la superficie regada, agua utilizada y gestión individualizada o privada de los mismos.

El resto de regadíos existentes corresponden mayoritariamente a particulares (riego de huertas familiares y regadíos de praderas para forraje, principalmente) y cuentan, con la respectiva autorización de la CHMS para el aprovechamiento directo del recurso a través de tomas propias.

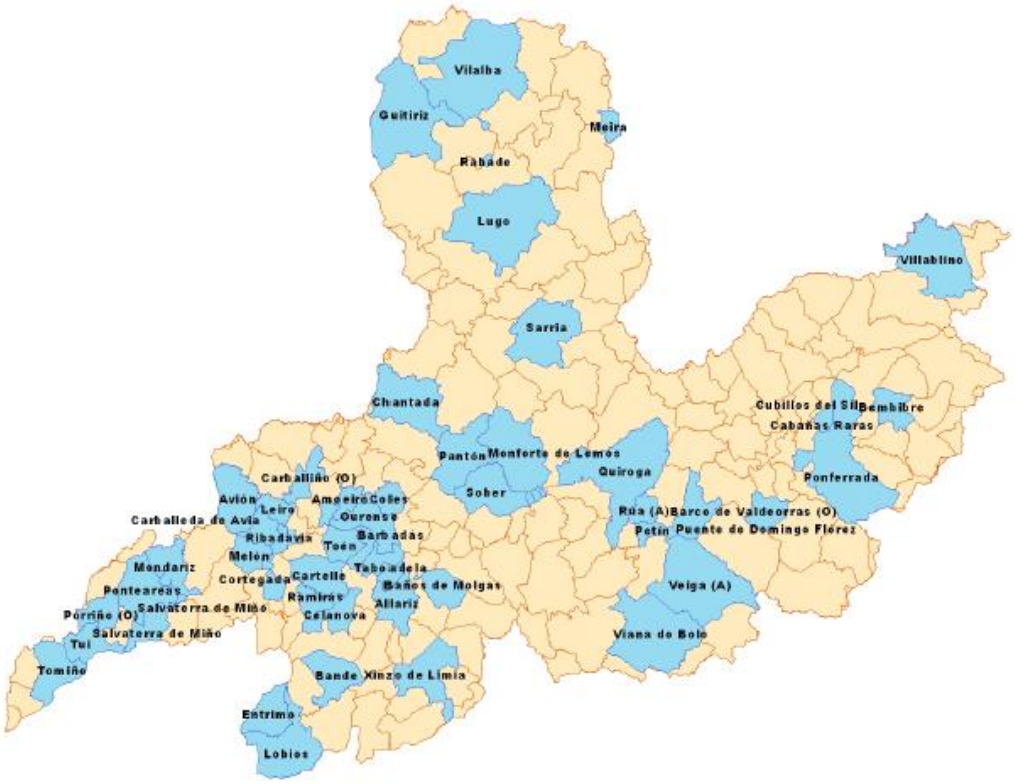
-Administración del agua en general.

En cuanto a las formas de gestión el Plan Hidrológico de esta demarcación se establece lo siguiente:

Abastecimiento: El 76% de los municipios gestionan directamente el abastecimiento mientras que el 24% lo hacen de forma indirecta, ya sea a través de una empresa privada concesionaria o a través de una entidad supramunicipal.

Alcantarillado: Al igual que en abastecimiento el 76% de los municipios gestionan directamente el servicio, mientras que el 24% lo hacen de forma indirecta.

Su área geográfica se puede observar en el siguiente mapa[791]:



La estructura de gestión de los servicios hídricos en esta demarcación hidrográfica, se observa en la siguiente tabla:

[791]**FUENTE:** Mapa de municipios analizados y encuestados sobre implementación de la política de recuperación de Costes, en el Capítulo 9 del PH de la DHMS. Análisis económico de los usos del agua.

SERVICIO	GESTORES DE LOS SERVICIOS	ORGANISMOS FINANCIADORES
Suministro de agua en alta	Confederación Hidrográfica del Miño Sil	CHMS AcuaNorte MAGRAMA
Servicios de agua urbano (tratamiento, distribución, alcantarillado y depuración)	Comunidades Autónomas Ayuntamientos Consorcios y Mancomunidades Empresas gestoras	MAGRAMA Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas CHMS AcuaNorte Comunidades Autónomas Diputaciones Provinciales Ayuntamientos

FUENTE. PH de la DHMS, Capítulo 9. Análisis económico de los usos del agua.

Donde:

1.-AuaNorte, es una sociedad pública estatal.

2.-MAGRAMA, es la sigla del Ministerio de Agricultura y medio ambiente.

3.-CHMS, es el acrónimo de la Conferencia Hidrográfica MIÑO-SIL.

En la introducción del capítulo 9, sobre el análisis económico de los usos del agua, el plan hidrológico de esta cuenca, ofrece una minuciosa exposición de los fundamentos de la política de recuperación de costes[792].

[792]**Introducción al capítulo 9, sobre análisis económico de los usos dela gua del PH de la Cuenca MIÑO-SIL**: "La Directiva Marco de Agua (DMA) en su artículo 9.1 determina que se deberán tener en cuenta el principio de recuperación de costes y el principio de quien contamina paga. En particular, la Directiva **determina que para el año 2010 los Estados Miembros deben asegurar que los precios del agua incorporen incentivos para un uso eficiente del agua y una contribución adecuada de los diferentes usos al coste de los servicios**.

Conviene señalar que la Directiva no requiere obligatoriamente que se recupere la totalidad de los costes de los servicios del agua, sino más bien que haya transparencia en relación con los costes e ingresos por los servicios del agua, y que existan unos incentivos económicos adecuados para prevenir la contaminación y fomentar un uso eficiente del agua.

Conforme al artículo 9.2 de la DMA, los planes hidrológicos de cuenca deben informar sobre las medidas adoptadas para implementar los principios señalados y sobre la contribución de los diferentes usos a la recuperación de costes. El Texto refundido de la Ley de Aguas (TRLA) y el Reglamento de Planificación Hidrológica (RPH) transponen estos requerimientos al derecho español. El capítulo 7 de la Instrucción de Planificación Hidrológica (Orden ARM/2656/2008) describe la metodología a seguir en el análisis de la recuperación de costes.

En el apartado 9.2.2 del Capítulo 9 del PH de esta Cuenca, se ofrece un claro esquema de los instrumentos del principio de recuperación de costes de los servicios públicos del ciclo del agua:

SERVICIO	MECANISMOS DE RECUPERACIÓN COSTES
Suministro de agua en alta	Canon de regulación (CR) Tarifa de utilización del agua (TUA)
Servicios de agua urbano	Tarifa de abastecimiento Tarifa de alcantarillado Tarifa de depuración "Canon de saneamento"
Servicio de agua regadío	Tarifas y derramas de los colectivos de riego[3]
Protección contra avenidas	Se considera como servicio de bien público, por lo que no se repercute a los beneficiarios.
Protección medio ambiental	Canon de control de vertidos al DPH Canon de vertidos tierra - mar (DPMT)
Administración del agua	Canon de utilización de los bienes del Dominio Público Hidráulico (DPH) Canon de ocupación y aprovechamiento del DPMT.

Tabla del capítulo 9 del PHDHMS, que establece a pie de página que las tarifas y derramas de los colectivos de riego son mecanismos para sufragar parte del coste de los servicios de suministro de agua para riego en baja, así como para cubrir los costes del canon de regulación y de la tarifa del utilización, en el caso de contar con suministro de agua en alta por parte de obras gestionadas por la Confederación.

El marco normativo para el estudio de la recuperación de costes viene definido por la Directiva Marco del Agua (2006/60/CE), incorporada al ordenamiento jurídico español mediante el Texto Refundido de la Ley de Aguas (RDL 1/2001 y sucesivas modificaciones) y el Reglamento de Planificación Hidrológica (RD 907/2007). Además, la Instrucción de Planificación Hidrológica (Orden ARM/2656/2008) detalla los contenidos y define su ubicación dentro de los planes hidrológicos de cuenca. En el caso concreto de la CCAA de Galicia también se debe tener en cuenta la Ley 8/1993, de 23 de junio, reguladora de la Administración Hidráulica de Galicia, que establece el Canon de Saneamiento en esta Comunidad".

Dicha Ley quedará derogada con la entrada en vigor de La "Ley 9/2010, de 4 de noviembre, de Aguas de Galicia", por la se creará el canon del agua, como tributo propio afecta-do a los programas de gasto de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia del ciclo del agua, como se señala en el artículo 44 de la Ley, y el coeficiente de vertido a sistemas de depuración, como tasa específica para la prestación de este servicio por parte de la Administración hidráulica de Galicia.

Es necesaria la mención de esta última ley, debido a su trascendencia futura dentro del análisis de recuperación de costes en la DHMS, aunque en este caso no va a ser de aplicación dentro del presente Plan, dado que la fecha de entrada en vigor de la misma y su posterior aplicación práctica, no afecta al horizonte temporal fijado para el análisis de la recuperación de costes del presente plan hidrológico de la DHMS.

2.1.2.-LA DEMARCACIÓN HIDROGRÁFICA DEL CANTABRICO.

Solamente una porción del territorio de la comunidad autónoma de Galicia, se encuentra incluida en la demarcación hidrográfica del CANTABRICO, a la que pertenece la práctica totalidad de la comunidad autónoma de Asturias y Cantabria. Anteriormente se encontraba englobada en la demarcación hidrográfica del norte. Su Plan hidrológico ha sido objeto de regulación y aprobación por el Real Decreto 399/2013, de 7 de julio.

2.2.-LA COMUNIDAD AUTÓNOMA. XUNTA DE GALICIA.

La comunidad autónoma de Galicia, asume competencias estatutarias en materia de gestión del ciclo del agua, y en especial en lo relativo a la gestión de la cuenca hidrográfica intracomunitaria Galicia-Costa. En un primer lugar y en virtud de la Ley 8/1993, reguladora de la Administración hidráulica de Galicia, las competencias en cuanto al ciclo hídrico, estaban detentadas por dos entes públicos diferenciados, que eran los siguientes:

-Aguas de Galicia, como organismo autónomo dependiente de la administración general de la Xunta de Galicia.
-La empresa pública de obras y servicios hidráulicos

Esta dualidad de entes gestores fue superada por la Ley 9/2010, de 4 de noviembre, de aguas de Galicia, publicada en el Diario Oficial de Galicia número 292 del 3 de diciembre de 2.010.La administración hídrica de Galicia queda configurada en esta Ley de la siguiente forma:

TÍTULO II. De la Administración hidráulica de Galicia: La Comunidad Autónoma de Galicia ejerce sus competencias y funciones en materia de agua y obras hidráulicas a través de los siguientes entes y órganos que integran su Administración hidráulica[793]:

a) El Consello de la Xunta de Galicia.
b) La consellería competente en materia de aguas.
c) La entidad Aguas de Galicia.

A la Administración hídrica o hidráulica de la Comunidad Autónoma de Galicia, le corresponden, básicamente, las siguientes funciones y competencias[794]:

[793] Artículo 7º de la **Ley 9/2010, de 4 de noviembre**, de aguas de Galicia.

[794] **Artículo 26 de la Ley 9/2010, de 4 de noviembre**, de aguas de Galicia.

1. Elaboración y planificación de los instrumentos de la planificación hídrica. Elaborar los correspondientes planes hidrológicos de Galicia.

2. La elaboración, aprobación y ejecución de los proyectos de obras hidráulicas cuando sean estos declarados como de utilidad pública o de interés por el gobierno gallego; sin perjuicio de su delegación en las entidades locales de Galicia.

3. La asunción de competencias delegadas por las entidades locales, respecto de la promoción de infraestructuras hídricas, mediante la elaboración de los correspondientes convenios de colaboración. Para ello es preciso que estas actuaciones inversoras sean de competencia legal originaria de los entes locales.

4. Elaborar normas de gestión interna en el marco de sus competencias.

5. El desarrollo de funciones de inspección sobre el conjunto de los servicios asociados al ciclo hídrico (abastecimiento, saneamiento y depuración), y muy en especial lo relativo al control de los caudales circulantes, los vertidos y los aspectos contaminantes deducidos

6. Elaboración y desarrollo de planes de sequía.

7. Gestión de situaciones especiales de contaminación medioambiental asociada.

8. Muy en especial, la gestión y recaudación de los tributos asociados al ciclo hídrico que son definidos en la propia Ley de aguas de Galicia.

9. Otras competencias que le sean expresamente atribuidas por los órganos de gobierno competentes de la Comunidad Autónoma.

2.2.1.-AGUAS DE GALICIA

La administración hidráulica de Galicia, tuvo como punto de partida la previsión legal de la creación de un ente público en forma de organismo autónomo, que se regula en la Ley 9/2010, de 4 de noviembre, cuya creación se regula en el artículo 8 y siguientes[795]. Este ente público autonómico asumió competencias plenas de gestión en materia de las cuencas intracomunitarias, de acuerdo a lo que el ordenamiento jurídico atribuye a los organismos de

[795]**Ley 9/2010, de 4 de noviembre, de aguas de Galicia, artículo 8. Creación:** Mediante la presente ley se crea y regula Aguas de Galicia, ente público de la Administración de la Comunidad Autónoma de Galicia, con personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar para el cumplimiento de sus fines y de las competencias reguladas por esta ley.

cuenca y con respecto a las demarcaciones y cuencas intercomunitarias, asumió competencias en materia de participación en la planificación hidrológica y la representación de la Comunidad autónoma de Galicia en los organismos de cuenca estatales.

Por otra parte este ente público asumió competencias, en materia de planificación, construcción y explotación de obras hidráulicas, que sean declaradas de interés general por el máximo órgano de gobierno de la Comunidad Autónoma, y la propuesta de actuación respecto de las obras hidráulicas que sean declaradas de interés general por la Administración General del Estado.

Le corresponde la participación en convenios de colaboración interadministrativa que se celebren con la administración del Estado en materia de recursos hídricos y de obras hidráulicas y en el mismo sentido convencional, la celebración de convenios de colaboración con los entes locales de Galicia para la planificación, desarrollo, ejecución y explotación de obras hidráulicas, pudiendo participar en la constitución y funcionamiento de entes consorciados con estos, como expondremos en el desarrollo de este capítulo.

Le corresponden además la planificación y elaboración de directrices generales en materia del suministro de agua y tratamiento de las aguas residuales.

En definitiva estas competencias vienen reguladas en el artículo 11 de la Ley 9/2010, de 4 de noviembre[796].

[796]**Ley 9/2010, de 4 de noviembre, de aguas de Galicia**, artículo 11.1. En el ámbito de la gestión de las cuencas intracomunitarias, las competencias que el ordenamiento jurídico vigente en materia de aguas atribuye a los organismos de cuenca, así como las que específicamente se regulen en la presente ley y el resto del ordenamiento jurídico de aplicación.

2. Con relación a las cuencas intercomunitarias, la participación en la planificación hidrológica, así como la representación de la Comunidad Autónoma de Galicia en los organismos de cuenca del Estado en la forma que fije el ordenamiento jurídico de aplicación

3. En el ámbito de las obras hidráulicas:

a) La planificación, programación, proyecto, construcción y explotación de obras hidráulicas declaradas de interés de la Comunidad Autónoma de Galicia por el Consello da Xunta.

b) La promoción ante la Administración general del Estado de la declaración de obras de interés general de éste.

c) La redacción de proyectos, construcción y explotación de obras de interés general del Estado en las condiciones que fijen los correspondientes convenios que habrán de suscribirse entre Aguas de Galicia y el órgano competente de la Administración general del Estado.

d) La participación en la construcción y explotación de las obras hidráulicas de competencia de las entidades locales gallegas en la forma regulada por la presente ley.

De este artículo, el apartado octavo es el que más relevancia tiene, en lo que a la fiscalidad se refiere, desde la perspectiva de la fiscalidad activa.

Los tributos autonómicos asociados al ciclo del **agua**, serán analizados en este capítulo V, y fundamentalmente son:

1. El canon del agua.

2. El coeficiente de vertido.

En lo que respecta a sus órganos de gobierno, este ente público dispone de una presidencia, un consejo de administración, y la dirección a la que le corresponde el gobierno ordinario y ejecución de las funciones de este ente público, desde una perspectiva clásicamente gerencial. Gestiona el patrimonio demanial hídrico, es decir, los bienes de dominio público hidráulico que se le afecten de forma expresa.

---

4. En el ámbito de la planificación territorial y urbanística, corresponde a Aguas de Galicia el ejercicio de la competencia mencionada en el artículo 39º de la presente ley.

5. En materia de abastecimiento y saneamiento de aguas:

a) La ordenación de los servicios de abastecimiento y saneamiento en alta.

b) La elaboración de los planes generales gallegos de abastecimiento y saneamiento con arreglo a lo que indique el título III de la presente ley, los cuales contendrán los criterios para la coordinación de las actuaciones de las entidades locales competentes en materia de abastecimiento y saneamiento.

c) La promoción de la constitución de consorcios y mancomunidades para la mejor prestación de los servicios de abastecimiento y saneamiento.

6. En materia de vertidos:

a) La autorización y control de los vertidos de aguas urbanas o industriales al dominio público hidráulico, así como de la eventual reutilización de los efluentes, y, en general, las demás funciones que la legislación atribuye a los organismos de cuenca.

b) La autorización de las obras e instalaciones de vertidos desde tierra a las aguas del litoral gallego y el ejercicio de las funciones de policía sobre los mismos.

7. La elaboración y propuesta a la consellería competente en materia de aguas de las normas que sean necesarias para el desarrollo de la presente ley para su posterior elevación, en su caso, al Consello de la Xunta y el ejercicio de las actuaciones que legal o reglamentariamente le sean atribuidas.

8. En materia tributaria, actuar como sujeto activo con relación a la aplicación de los tributos en materia de aguas regulados en la presente ley conforme a la normativa vigente.

En este apartado se le reconoce a este ente público autonómica la facultad de ceder el uso de los bienes constitutivos del demanio público hídrico a otras administraciones públicas gestoras, ene especial, a los entes locales.

En cuanto al régimen económico de este ente público, regulado en el artículo 20 de la Ley 9/2010, de 4 de noviembre, cobra especial relevancia la facultad de exacción, liquidación y recaudación de los tributos asociados al ciclo hídrico cuya imposición corresponde al poder legislativo de la comunidad autónoma, sean estos impuestos, o tasas.

También puede exaccionar precios públicos, así9 como otros ingresos de derecho públicos, como por ejemplo, los que deriven del ejercicio de la potestad sancionadora.

Por **Decreto 37/2012, de 12 de enero**, se dio aprobación a sus estatutos como entidad pública empresarial dependiente de la Xunta de Galicia, de acuerdo a las siguientes directrices:

Se trata de una EPM[797], sujeta en su creación al derecho administrativo, y en su funcionamiento al derecho privado, y adscrito a una Consellería de la Xunta de Galicia.

No obstante, como es típico de estas entidades dependientes, puede ejercer dualmente potestades de derecho administrativo, que estén reconocidas por la Ley habilitante, o por la norma jurídica que promueve su creación.

Estas potestades derecho público, son las siguientes[798]:

a) Los actos de ordenación y gestión del dominio público hidráulico.

b) Los actos dictados en el ejercicio de la potestad sancionadora.

c) Los actos de gestión, inspección y recaudación de los tributos sobre el agua y otros ingresos de derecho público.

d) Los actos derivados de las relaciones de Aguas de Galicia con otros órganos y entes de la Xunta y con terceros que impliquen un ejercicio de potestades públicas.

2.2.1.1.-EL CONSEJO PARA EL USO SOSTENIBLE DEL AGUA:

[797]**Entidad Pública Empresarial.**

[798]**Ley 9/2010, de 4 de noviembre, de aguas de Galicia**, artículo 10 de la Ley de Aguas de Galicia (Ley 9/2010).

Se define legalmente, además un órgano consultivo y participativo, que es el Consejo para el Uso Sostenible del Agua. Se trata de un órgano participativo en el que se integran diferentes entidades públicas y privadas con intereses y competencias en materia hídrica, estando abierto a la participación de los ciudadanos de la comunidad autónoma. Sus funciones son las de participación en la planificación hidrológica, informar las normas jurídicas con incidencia en materia hídrica, y efectuar propuestas de actuación.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

2.2.1.2.-LA DEMARCACIÓN GALICIA-COSTA.

Como cuenca hidrográfica, estrictamente gallega, abarca el siguiente territorio:

"*Galicia é unha Comunidade Autónoma que se desenvolve territorialmente entre os paralelos 43º 47´N e 41º 48´N e entre os meridianos 6º 45´W e o 9º 18´W, ocupando unha extensión territorial de 29.506 Km2. Supoñéndolle, polo tanto, ocupa-lo 5,8% do territorio nacional. A distribución interna do territorio galego está constituída por 315municipios distribuídos xeograficamente por cada unha das catro provincias do seu territorio. En liñas xerais, o clima de Galicia é húmido e cunhas temperaturas moi suaves.*

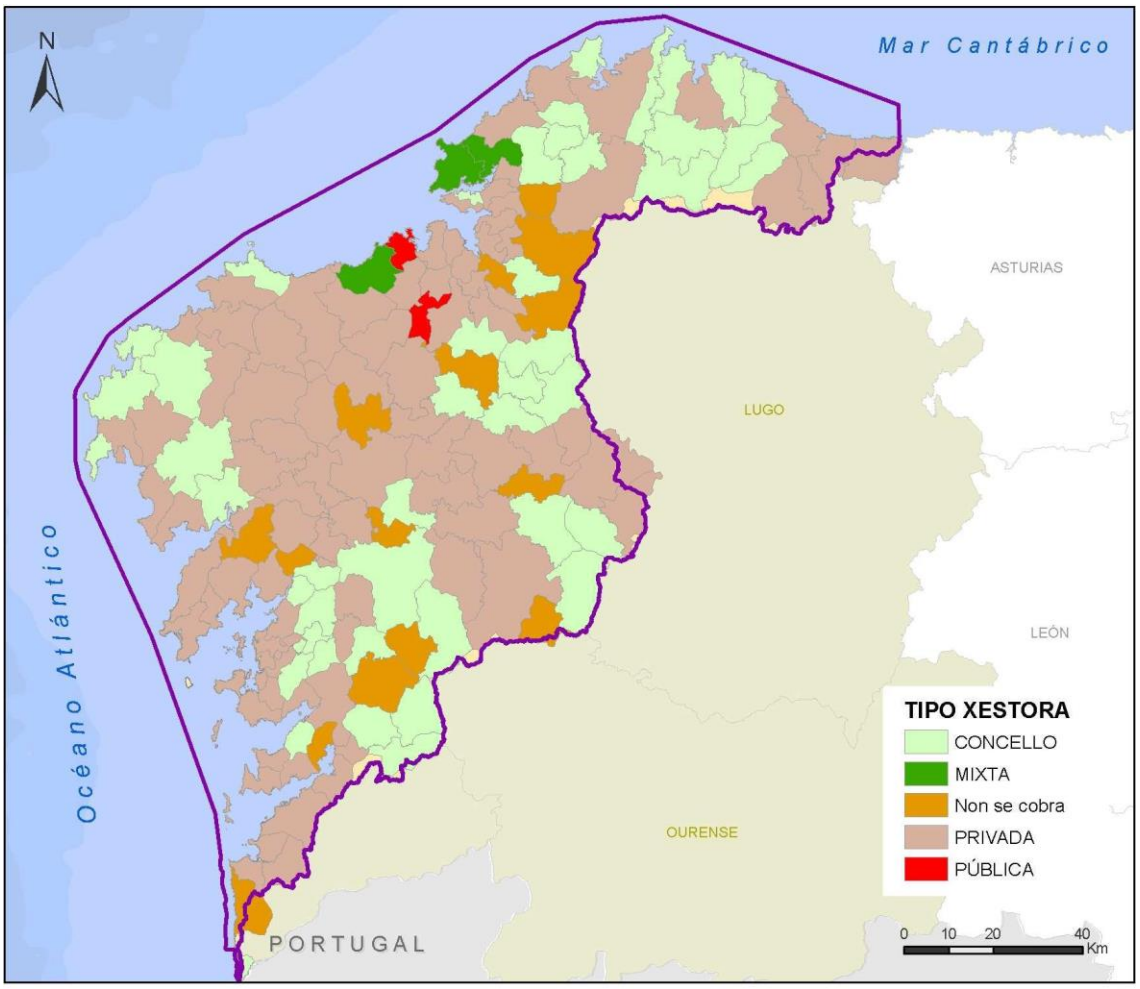
Características correspondentes a un clima de transición entre o clima mediterráneo e o oceánico. De feito, atopamos que case toda a zona costeira ten as características do clima oceánico, a meirande parte do interior presenta un clima oceánico continental, e o sur e sueste da Comunidade Autónoma posúe un clima semellante ó mediterráneo.O actual relevo galego caracterízase por presentar unha ampla extensión de superficies aplanadas na súa zona setentrional e un conxunto de serras e depresións na zona meridional. Esta distribución xera unha progresiva elevación de Oeste a Leste que inflúe no curso dos ríos galegos A participación conxunta dun relevo moi compartimentado e a influencia da dinámica atmosférica, favorecen de xeito especial que dentro da Comunidade Autónoma exista unha densa rede fluvial. Os ríos de Galicia caracterízanse por seren de curto percorrido (coa excepción do curso do río Miño, que presenta unha lonxitude de case 350 km), posúen un réxime regular con abundantes caudais propiciado polas xenerosas precipitacións".

Fuente: Plan de Saneamiento de Galicia 2005-2015. Documento de Síntesis, octubre 2.000.

CONCELLOS	Nº CONCELLOS	POBOACIÓN 2005	PROMEDIO POBOACIÓN
De 0 a 5000 habitantes	66	201.333	3.051
Máis de 5000 e ata 10000 habitantes	49	336.764	6.873
Máis de 10000 e ata 50000 habitantes	37	689.582	18.637
Máis de 50000 habitantes	5	786.520	157.304
TOTAL	**157**	**2.014.199**	**12.829**

Fuente de la tabla: Municipios integrantes de la demarcación.

Anexo IX del PLAN HIDROLÓGICO GALICIA-COSTA.



Fuente de la Imagen: Anexo IX del PLAN HIDROLÓGICO GALICIA-COSTA (tipo de gestión del suministro de agua a domicilio en baja).

Casi la mitad del territorito gallego está incluido en el ámbito de esta demarcación hidrográfica intraterritorial, cuya gestión le corresponde a la administración hidráulica de Galicia. Dicha demarcación ha sido objeto de planificación, con el correspondiente Plan Hidrológico.

Este Plan afecta a un territorio de 13.072 kilómetros cuadrados, que representa el 44,05% del territorio gallego *(el resto está incluido en cuentas intercomunitarias, dependientes de la administración hidráulica del Estado).*

La situación general de la gestión del ciclo del agua en el ámbito de la demarcación hidrográfico Galicia-Costa, según el documento ANEXO IV del Plan Hidrológico de esta cuenca es el siguiente:

XESTOR	Nº CONCELLOS	TIPO DE XESTIÓN
EMALCSA	2	PÚBLICA
AUGARSA (AQUALIA)	1	MIXTA
COSMA (AQUALIA)	1	MIXTA
EMAFESA	1	MIXTA
CANGAS DE MORRAZO U.T.E. (AQUALIA)	1	PRIVADA
AUGASERVI	1	PRIVADA
NIGRAN U.T.E. (AQUALIA)	1	PRIVADA
REDONDELA U.T.E. (AQUALIA)	1	PRIVADA
SERGESCO	1	PRIVADA
AUGAS POTABLES DE CORCUBIÓN-CEE	3	PRIVADA
GESTAGUA (GRUPO SAUR)	3	PRIVADA
AQUALIA	5	PRIVADA
ESPINA Y DELFIN, S.L.	33	PRIVADA
AQUAGEST, S.A.	42	PRIVADA
Non se cobra auga	15	-
El PROPIO CONCELLO	46	CONCELLO
TOTAL	**157**	

Fuente de la tabla: Anexo IX del PLAN HIDROLÓGICO GALICIA-COSTA

UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

2.3.-LA PLANIFICACIÓN HÍDRICA EN GALICIA.

Se definen legalmente dos instrumentos de planificación esenciales en materia hídrica, y estos son los siguientes:

1. **El Plan gallego de Abastecimiento**.

2. El Plan gallego de Saneamiento(actualmente está en vigor el correspondiente al período 2000-2015).

Ambas planificaciones se refieren expresamente en el artículo 35 de la Ley de aguas de Galicia, y su contenido se desarrolla en los artículos 36 y 37 de la citada Ley[799]

[799]**Ley 9/2010, de 4 de noviembre, de aguas de Galicia**, artículo 36. Del objeto del Plan general gallego de abastecimiento*1. El Plan general gallego de abastecimiento tendrá por objeto:*

a) Establecer los criterios generales y objetivos para garantizar adecuadamente el abastecimiento de toda la población gallega en coherencia con la legislación y planificación hidrológica de aplicación.
b) Regular los principios generales por los que han de regirse los servicios de abastecimiento en coherencia con el reglamento marco establecido en el artículo 31 de la presente ley.
c) Disponer de un programa de acciones específicas dirigidas a la racionalización de los consumos de agua y el consiguiente ahorro de recursos hídricos.
d) Contener los criterios generales, en coherencia con los planes de sequía, para la elaboración por parte de las entidades locales afectadas de sus planes de emergencia.
e) Definir el marco general de financiación de las obras y actuaciones incluidas en el plan.
f) Establecer los criterios y la organización necesaria para el seguimiento y, en su caso, revisión del plan.
g) Cuantas otras determinaciones sean necesarias a efectos de la realización de los objetivos contemplados en la presente ley.

2. Sin perjuicio de la posibilidad de revisión, el plan dividirá las actuaciones a realizar en dos períodos temporales de cinco años cada uno de ellos.

Artículo 37. Del objeto del Plan general gallego de saneamiento*1. El Plan general gallego de saneamiento tiene por objeto:*

a) Establecer los criterios generales y objetivos de calidad que han de cumplirse en coherencia con la legislación y el contenido de la planificación hidrológica de aplicación.
b) Regular los principios generales por los que han de regirse los servicios de saneamiento y depuración en coherencia con el reglamento marco establecido en el artículo 32º de la presente ley.
c) Disponer de un programa de acciones específicas dirigidas a la prevención de la contaminación.
d) Definir el marco general de la financiación de las obras y actuaciones incluidas en el plan.
e) Establecer las normas y organización para el seguimiento y revisión del plan.
f) Cuantas otras determinaciones sean necesarias a efectos de la realización de los objetivos contemplados en la presente ley.
2. El plan programará las actuaciones a desarrollar en un marco temporal que abarcará, inicialmente, hasta el año 2015.

Los planes son elaborados, y propuestos por el ente de Galicia, conforme dispone el artículo 38 de la Ley de aguas de Galicia, y su aprobación final se produce por el Consello de la Xunta de Galicia *(máximo órgano de gobierno de la Comunidad Autónoma)*, a propuesta del consejero correspondiente de área. Más específicamente la planificación hidrológica se desarrolla en el Título V de la Ley 9/2010, de 4 de noviembre, de aguas de Galicia, pudiéndose citar las siguientes connotaciones básicas:

1º.-Se impone legalmente la necesidad de la existencia de una Plan Hidrológico para la demarcación de cuenca intracomunitaria denominada GALICIA-COSTA.

2º.-El objetivo primario, es mantener el buen estado ecológico del dominio hídrico de Galicia, compatibilizando este objetivo con la satisfacción de las demandas de agua que se produzcan, para lo cual la Ley define los siguientes objetivos:

a) Evitar el deterioro adicional de las masas de aguas.

b) Dar respuesta a la demanda de agua, con criterios de racionalidad y en función de las disponibilidades reales, una vez garantizados los caudales o demandas ambientales.

c) Garantizar una gestión equilibrada e integradora del dominio público hidráulico.

d) Recuperar los sistemas en los que la presión sobre el medio hídrico haya producido un deterioro.

e) Analizar los efectos económicos, sociales, medioambientales y territoriales del uso del agua, buscando la racionalización de su uso y de los efectos de la aplicación del principio de recuperación de costes al beneficiario, así como el cumplimiento de los principios de gestión del agua legalmente establecidos.

f) Velar por la conservación y mantenimiento de las masas de agua, humedales y ecosistemas.

El órgano competente para su elaboración es el ente público AGUAS DE GALICIA.

El plan hidrológico contendrá o se compondrá de los siguientes documentos o partes diferenciadas, conforme dispone la legislación estatal de aguas:

A.-Memoria.-Se incluirán los siguientes contenidos mínimos acompañados de los correspondientes anexos:

1. Descripción general de la demarcación hidrográfica.

2. Descripción general de los usos, presiones e incidencias antrópicas significativas sobre las

aguas.

3. Identificación y mapas de zonas protegidas.

4. Las redes de control establecidas para el seguimiento del estado de las aguas superficiales, las aguas subterráneas y las zonas protegidas, y los resultados de ese control.

5. La lista de objetivos medioambientales para las aguas superficiales, las aguas subterráneas y las zonas protegidas.

6. Un resumen del análisis económico de los usos del agua.

7. Un resumen del programa de medidas.

8. Un registro de los programas y planes hidrológicos más desglosados relativos a subcuencas, sectores, cuestiones específicas y categorías de aguas, acompañado de un resumen de sus contenidos.

9. Un resumen de las medidas de información pública y de consulta tomadas, los resultados y los cambios consiguientes efectuados en el plan.

10. La lista de las autoridades competentes designadas.

11. Los puntos de contacto y procedimientos para obtener la documentación de base y la información requerida por las consultas públicas.

2.3.1.-EL PLAN HIDROLÓGICO GALICIA-COSTA.

La demarcación hidrológica de Galicia, se trata, como ya se comentó, de una cuenca intracomunitaria, que transcurre íntegramente por el territorio de la comunidad autónoma gallega.

Se aprobó por el Real Decreto 1332/2012, de 14 de septiembre, previamente aprobado por el Consello de la Xunta de Galicia, de fecha 13 de octubre de 2.011, dicho plan fue aprobado por al Consejo Nacional del Agua en sesión de fecha 28 de junio de 2.012.

En su redacción se han tenido en cuenta las normas jurídicas en la materia, comunitarias, y del ordenamiento jurídico interno, que básicamente son las siguientes:

1. El Reglamento de la Planificación Hidrológica aprobado por el Real Decreto 907/2007, de 6 de julio (RCL 2007, 1334)

2. Las prescripciones técnicas establecidas por la Orden ARM/1195/2011, de 11 de mayo, que modifica la Instrucción de Planificación Hidrológica, aprobada por Orden ARM/2656/2008, de

10 de septiembre (RCL 2008, 1632 y RCL 2009, 280) : "Las mencionadas prescripciones fueron incorporadas en nuestro ordenamiento jurídico como legislación básica, en atención al requerimiento de la Comisión Europea mediante el Dictamen de 18 de marzo de 2010 a los efectos de garantizar la correcta transposición de la Directiva 2000/60/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre (LCEur 2000, 3612) , por la que se establece un marco comunitario en el ámbito de la política de aguas".

3. La Ley 9/2006 de 28 de abril (RCL 2006, 885), sobre evaluación de los efectos de determinados planes y programas en el medio ambiente.

2.3.2.**-EL PLAN DEL AGUA DE GALICIA.**

El 14 de mayo de 2.010, el Consello de la Xunta de Galicia, aprobó el Plan del Agua de Galicia, elaborado por el ente Aguas de Galicia, cuya finalidad es promover un uso sostenible de los recursos hidráulicos ante el aumento de la demanda existente.

Siendo sus objetivos los siguientes:

1º.-Prevenir los daños medioambientales a los ecosistemas hídricos.
2º.-Promover un uso sostenible del agua.
3º.-Proteger y mejorar los recursos hídricos.
4º.-La reducción progresiva de la contaminación de los recursos hídricos, o del agua.
5º.-Prevenir y paliar los efectos de las inundaciones.
El Plan analiza una serie de alternativas vinculadas al estado de las aguas y su uso, y un proceso de selección de las óptimas para la mejor consecución de las finalidades del plan.

En lo que a la fiscalidad se refiere, el plan parte del dato de una demanda actual de 150 metros cúbicos de agua por habitante, y propone activar medidas para que los Ayuntamientos de la Comunidad Autónoma procedan a un diseño de las tarifas de las tasas del agua, que aborden la consecución de objetivos medioambientales, pudiéndose destacar a tal efecto los siguientes:

1. Incentivar a los municipios a establecer tarifas por bloques de consumos crecientes[800] y sistemas tarifarios estacionales[801].

[800]Sistema tarifario que penaliza el consumo excesivo de agua medido en metros cúbicos.

[801]Sistemas tarifarios que penalizan el consumo del agua en determinados períodos estacionales, de menor existencia de recursos hídricos (por ejemplo la estival).

2. Aplicación del "sistema rachet"[802] en casos singulares. Se supone que aquellos que generen una amplia demanda del agua, o produzcan efectos especialmente incidentes sobre el medioambiente.

3. Activar un consenso cívico para usar el precio del agua como incentivo para la eficacia en usos

4. Activar el mecanismo o sistema de "factura previa4", por el que se pueda ofrecer la mayor información posible a los usuarios.

5. Activar un tratamiento específico de las tarifas del agua en el medio rural.

La consecución de estos objetivos han sido discretos al momento presente.

Otras medidas propuestas por el Plan del Agua son las siguientes:

1º.-Promover una factura unificada para el agua en todos los municipios, con independencia de las formas de gestión adoptadas.

2º.-Promover la imposición a aquellos municipios que no tienen gravado el consumo del agua por ninguna tarifa o tributo.

3º.-Promover a los municipios a que incluyan en sus tarifas un canon para el mantenimiento de la red.

4º.-Promover la existencia de una tarifa por consumo mínimo homogénea en todos los municipios de Galicia, de en torno a una banda de: 100 metros cúbicos por habitante y día a 152.

[802] Sistema tarifario de bloques por el cual todos los precios se giran al precio del bloque más alto de consumo.

3.-LA GESTIÓN DEL SERVICIO HÍDRICO EN EL ÁMBITO LOCAL GALLEGO. FISCALIDAD ASOCIADA.

3.1.-INTRODUCCIÓN

SITUACIÓN ACTUAL: En el panorama de los servicios del agua en Galicia, existe una concurrencia competencial entre los diferentes niveles de administración que se comentará en el parágrafo posterior.

Si exceptuamos a la Comunidad Autónoma y las grandes corporaciones de las siete ciudades gallegas (no todas), el panorama predominante es el de una gestión indirecta de los servicios de abastecimiento en agua, saneamiento y depuración de aguas residuales *(a salvo cuando la explotación la asume la comunidad autónoma),* y ello generalmente mediante el contrato de gestión de servicios, consistente en la modalidad de concesión administrativa.

En lo que respecta al suministro del agua en alta se pueden establecer dos casuísticas especiales, la de gestión asociativa a través de mancomunidades intermunicipales y consorcios, y la gestión unilateral por parte de Ayuntamientos que disponen de estación de depuración de agua potable en su territorio, escogiendo a su vez fórmulas de gestión predominantemente indirectas.

Con respecto a la generalización de la gestión indirecta han surgido fuertes críticas, consistentes en que no se alcanzaron los objetivos de obtener fuentes de financiación del sector privado, y que tampoco se logro una gestión más eficiente del agua con respecto a la efectuada por el sector público.

REPARTO COMPETENCIAL ENTRE LAS DIFERENTES ADMINISTRACIONES PÚBLICAS DE GALICIA. Los contenidos esenciales del ciclo hídrico en Galicia se regulan en el Título III de la Ley 9/2010, de 4 de noviembre, que abarcan la totalidad de los servicios que expondremos a continuación en este apartado e del capítulo V. El objetivo marcado es garantizar el suministro de agua potable de calidad a todos los núcleos de población de Galicia, lo cual es un objetivo en sí mismo, encomiable, pero conseguido ya en gran medida, dada la gran dispersión de la población en Galicia distribuida en 315 municipios, 53 comarcas y cuatro provincias.

La cuestión problemática se acentúa cuando los 315 municipios señalados se subdividen territorialmente en 3.778 parroquias, que a su vez disponen de casi 30.000 núcleos de población diferenciados, que suelen denominarse aldeas*(es decir, casi un promedio de 10*

núcleos rurales por parroquia). Esta estructura territorial sumamente dispersa ha tenido una gran y decisiva influencia en los costes de dotación de las infraestructuras hidráulicas, en especial, lo relativo a colectores, depósitos, y conducciones.

En relación a la atribución competencial establecida por la Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local, en su artículo 25, la Ley 9/2010, de 4 de noviembre, de aguas de Galicia, en su artículo 27 atribuye expresamente a los municipios gallegos las competencias en materia de suministro de agua potable a domicilio, saneamiento y depuración de aguas residuales[803].

En este apartado introductorio sobre la gestión hídrica local, deberemos realizar una mención a la importancia del desarrollo urbanístico, ya que la Ley de aguas de Galicia, contiene previsiones legales, sobre su competencia de una reserva competencial de emitir informes sectoriales preceptivos sobre el contenido de los instrumento de planeamiento urbanístico respecto a los sistemas dotacionales en materia de infraestructuras hídricas. Así lo establece

[803]**Ley 9/2010, de 4 de noviembre, de aguas de Galicia, artículo 27. Competencias de las entidades locales**1. Es competencia de las entidades locales, de acuerdo con lo que se establece en la legislación de régimen local, el suministro de agua potable, el alcantarillado y el tratamiento de las aguas residuales.

2. En particular, corresponden a las entidades locales las funciones siguientes:

a) La elaboración y aprobación de los proyectos de obras y la ejecución de las infraestructuras correspondientes cuando se trate de obras de su competencia o cuando se actúe por delegación de la Administración de la Comunidad Autónoma.
b) La explotación de los servicios de su competencia.
c) En materia de distribución y alcantarillado:
c.1. La planificación, que se llevará a cabo a través de los instrumentos de ordenación urbanística adecuados según la legislación urbanística aplicable y en el marco de la legislación y la planificación autonómica de aplicación en esta materia.
c.2. El proyecto, construcción, explotación y mantenimiento de las redes de distribución y alcantarillado.
c.3. El control de vertidos al alcantarillado en el marco de lo que ordene la normativa de aplicación al respecto.
3. Las entidades locales podrán realizar la explotación de los servicios de su competencia por sí mismas o en unión de otras entidades locales dentro de las posibilidades que contempla la legislación de aplicación de régimen local.
4. Las entidades locales podrán delegar el ejercicio de sus competencias en Aguas de Galicia mediante los instrumentos jurídicos previstos en la normativa vigente.
5. Las diputaciones provinciales, con arreglo a lo establecido en la legislación de régimen local, prestarán ayuda a las entidades locales para la mejor ejecución de sus competencias.
6. Excepcionalmente, cuando en los plazos y las condiciones establecidas en la legislación básica de régimen local se aprecie la imposibilidad por parte de la entidad local del adecuado ejercicio de sus competencias, la Administración hidráulica de la Comunidad Autónoma podrá realizar por sí misma las actuaciones que considere precisas de conformidad con el artículo 33º.2 de la presente ley.

expresamente la Ley de aguas de Galicia en su artículo 39, modificado por la Ley 12/2014, de 22 de diciembre.[804]

SE SUELEN DEFINIR LOS SIGUIENTES USOS DEL AGUA, CONFORME A LOS SIGUIENTES CRITERIOS:

1. Suministro del agua en alta (objeto de análisis en el epígrafe 3.1).

2. Suministro del agua en baja o urbano (objeto de análisis en el epígrafe 3.2).

3. Suministro del agua para regadíos (objeto de análisis en el capítulo IV).

En estos tres casos se aplican los principios de recuperación de costes.

SE IDENTIFICAN OTRAS TRES TIPOLOGÍAS DONDE LOS USUARIOS NO SUFRAGAN DIRECTAMENTE EL SERVICIO, Y QUE SON:

1. Servicio de protección ambiental.

2. Servicio de administración o costes de la administración hidráulica.

3. Servicio de regulación de recursos hídricos, en cabeceras de los ríos donde existen presas o embalses.

[804]**Ley 9/2010, de 4 de noviembre, de aguas de Galicia**, artículo 39. 1. Deberán someterse a informe de Aguas de Galicia los instrumentos de ordenación territorial y los planes generales de ordenación municipal tras su aprobación inicial. Igualmente deberán someterse a informe de Aguas de Galicia la aprobación y modificación de los planes parciales y especiales que contengan determinaciones con el mismo objeto que los planes regulados por la presente ley.

2. El informe versará exclusivamente sobre aquellos aspectos relacionados con las competencias en materia de agua y obras hidráulicas de la Comunidad Autónoma de Galicia y tendrá en ese ámbito carácter vinculante. Especialmente, se tratará en el informe del respeto por los instrumentos territoriales y urbanísticos del contenido de la planificación hidrológica, así como de los planes de abastecimiento y saneamiento, cuando estos existan.3. El informe deberá ser emitido en el plazo de tres meses; transcurrido este, se entenderá favorable. En caso de ser desfavorable, el informe indicará expresamente, en su caso, las normas vulneradas.

3.1.1.-LAS FORMAS DE GESTIÓN DE LOS SERVICIOS DEL AGUA EN GALICIA.

Se analizará a continuación de acuerdo a la sistemática de los capítulos precedentes, las diferentes formas de gestión de los servicios del ciclo dela gua, que existen en la comunidad autónoma de Galicia, incidiendo en especial en la fiscalidad asociada a los mismos. **La situación de la gestión del ciclo del agua en Galicia es la siguiente**:

[NOTAS: 1º.-Los nombres de las empresas privadas implican que son concesionarias del servicio público de abastecimiento de aguas o integral del ciclo, si es que no llevan asociada otra leyenda, en cuyo caso serán concesionarias de otros entes no municipales, por ejemplo consorcios y mancomunidades (lo que se indica).NOTA: 2º.-Se distribuye por Provincias. La expresión municipal implica que la gestión es directa por el propio Ayuntamiento sin estructura desconcentrada o descentralizada.

FUENTE: Elaboración propia con la colaboración de suministración de datos de las empresas concesionarias de los servicios del agua].

OURENSE (92)					
1	Allariz	**E&D**	47	Monterrei	**Municipal**
2	Amoeiro	**Municipal**	48	Muíños	**AQUAOURENSE**
3	Arnoia, A	**Municipal**	49	Nogueira de Ramuín	**GESECO**
4	Avión	**Traida vecinal**	50	Oímbra	**Municipal**
5	Baltar	**Traida vecinal**	51	Ourense	**Viaqua**
6	Bande	**Traida vecinal**	52	Paderne de Allariz	**Municipal**
7	Baños de Molgas	**Viaqua**	53	Padrenda	**Municipal**
8	Barbadás	**Viaqua**	54	Parada de Sil	**Municipal**
9	Barco de Valdeorras, O	**Consorcio de aguas de Valdeorras**	55	Pereiro de Aguiar	**Viaqua**
10	Beade	**Municipal**	56	Peroxa, A	**Fontanero particular**
11	Beariz	**Municipal**	57	Petín	**Municipal**
12	Blancos, Os	**Municipal**	58	Piñor	**Municipal**
13	Boborás	**GESECO**	59	Pobra de Trives, A	**Municipal**
14	Bola, A	**Municipal**	60	Pontedeva	**Municipal**
15	Bolo, O	**Municipal**	61	Porqueira	**Traida vecinal**
16	Calvos de Randín	**Municipal**	62	Punxín	**Municipal**
17	Carballeda de Avia	**Municipal**	63	Quintela de Leirado	**Municipal**
18	Carballeda de Valdeorras	**AQUAOURENSE**	64	Rairiz de Veiga	**Municipal**
19	Carballiño, O	**Viaqua**	65	Ramirás	**E&D**
20	Cartelle	**E&D**	66	Ribadavia	**Aqualia**
21	Castrelo de Miño	**AQUAOURENSE**	67	Riós	**ESCONSU SERVICIOS S.L.**
22	Castrelo do Val	**Municipal**	68	Rúa, A	**AQUAOURENSE**
23	Castro Caldelas	**Municipal**	69	Rubiá	**Municipal**
24	Celanova	**Viaqua**	70	San Amaro	**GESECO**
25	Cenlle	**Municipal**	71	San Cibrao das Viñas	**E&D**
26	Coles	**Viaqua**	72	San Cristovo de Cea	**Municipal**
27	Cortegada	**AQUAOURENSE**	73	San Xoan de Río	**AQUAOURENSE**
28	Cualedro	**Municipal**	74	Sandiás	**Municipal**
29	Chandrexa de Queixa	**Municipal**	75	Sarreaus	**Traida vecinal**
30	Entrimo	**AQUAOURENSE**	76	Taboadela	**E&D**
31	Esgos	**Municipal**	77	Teixeira, A	**Traida vecinal**
32	Gomesende	**Municipal**	78	Toén	**Viaqua**
33	Gudiña, A	**Municipal**	79	Trasmiras	**Traida vecinal**
34	Irixo, O	**Traida vecinal**	80	Veiga, A	**AQUAOURENSE**
35	Larouco	**AQUAOURENSE**	81	Verea	**AQUAOURENSE**
36	Laza	**Municipal**	82	Verín	**E&D**
37	Leiro	**E&D**	83	Viana do Bolo	**Viaqua**
38	Lobeira	**Municipal**	84	Vilamarín	**Municipal**
39	Lobios	**Municipal**	85	Vilamartín de Valdeorras	**Municipal**
40	Maceda	**GESECO**	86	Vilar de Barrio	**Municipal**
41	Manzaneda	**Municipal**	87	Vilar de Santos	**Municipal**
42	Maside	**Municipal**	88	Vilardevós	**Municipal**
43	Melón	**Traida vecinal**	89	Vilarino de Conso	**Traida vecinal**
44	Merca, A	**Traida vecinal (Averías Viaqua)**	90	Xinzo de Limia	**Viaqua**
45	Mezquita, A	**ANPICLOR**	91	Xunqueira de Ambía	**GESECO**
46	Montederramo	**Municipal**	92	Xunqueira de Espadanedo	**Municipal**

% Gestores municipales de Agua (Concellos de Ourense 92)
Gestión directa municipal: 66
Viaqua: 10
Espina & Delfin: 7
Geseco: 5
Otros: 4

PONTEVEDRA (62 Concellos)					
1	Arbo	**Municipal**	32	Mondariz-Balneario	**E&D**
2	Barro	**Municipal**	33	Moraña	**Municipal**
3	Baiona	**E&D**	34	Mos	**Aqualia (Consorcio Louro)**
4	Bueu	**Aqualia**	35	Neves (As)	**Municipal**
5	Caldas de Reis	**Municipal**	36	Nigrán	**Aqualia**
6	Cambados	**Viaqua**	37	Oia	**Municipal**
7	Campo Lameiro	**Municipal**	38	Pazos de Borbén	**Municipal**
8	Cangas	**Aqualia**	39	Pontevedra	**Viaqua**
9	Cañiza (A)	**Municipal**	40	Porriño (O)	**Aqualia (Consorcio Louro)**
10	Catoira	**Municipal**	41	Portas	**Municipal**
11	Cerdedo	**Municipal**	42	Poio	**Viaqua**
12	Cotobade	**Traida vecinal**	43	Ponteareas	**Viaqua**
13	Covelo	**Municipal**	44	Ponte Caldelas	**Viaqua**
14	Crecente	**Municipal**	45	Pontecesures	**Viaqua**
15	Cuntis	**E&D**	46	Redondela	**Aqualia**
16	Dozón	**Municipal**	47	Ribadumia	**Municipal**
17	Estrada (A)	**Municipal (lecturas E&D)**	48	Rodeiro	**Municipal**
18	Forcarei	**Municipal**	49	Rosal (O)	**Municipal**
19	Fornelos de Montes	**Municipal**	50	Salceda de Caselas	**Aqualia (Consorcio Louro)**
20	Agolada	**Municipal**	51	Salvaterra de Miño	**Municipal**
21	Gondomar	**E&D**	52	Sanxenxo	**E&D**
22	Grove (O)	**Municipal**	53	Silleda	**E&D**
23	Guarda (A)	**Municipal (lectura Aqualia)**	54	Soutomaior	**Viaqua**
24	Illa de Arousa (A)	**E&D**	55	Tomiño	**Aqualia**
25	Lama (A)	**Municipal**	56	Tui	**Aqualia (Consorcio Louro)**
26	Lalín	**E&D**	57	Valga	**Municipal**
27	Marín	**Municipal**	58	Vigo	**Aqualia**
28	Meaño	**Municipal**	59	Vilaboa	**Traida vecinal**
29	Meis	**Municipal**	60	Vila de Cruces	**E&D**
30	Moaña	**Aqualia**	61	Vilagarcía de Arousa	**E&D**
31	Mondariz	**Municipal**	62	Vilanova de Arousa	**E&D**

% Gestores municipales de Agua (Concellos de Pontevedra). Total 62
Gestión directa municipal: 32
Viaqua: 7
Espina & Delfin: 11
Aqualia: 11
Otros: 0

LUGO (67)					
1	Abadín	Municipal	35	Negreira de Muñiz	Municipal
2	Alfoz	Municipal	36	Nogais, As	Municipal
3	Antas de Ulla	Municipal	37	Orol	Municipal
4	Baleira	Municipal	38	Outeiro de Rei	GESTAGUA
5	Baralla	Municipal (Viaqua asesora EDAR)	39	Palas de Rei	E&D
6	Barreiros	Municipal (Aqualia lectura y cobro)	40	Pantón	Municipal
7	Becerreá	Municipal	41	Paradela	Municipal
8	Begonte	Municipal	42	Páramo, O	Municipal
9	Bóveda	Municipal	43	Pastoriza, A	Municipal
10	Burela	E&D	44	Pedrafita do Cebreiro	Municipal
11	Carballedo	Municipal	45	Pol	Municipal
12	Castro de Rei	Municipal	46	Pobra de Brollón, A	Municipal
13	Castroverde	Municipal	47	Pontenova, A	Municipal
14	Cervantes	Municipal	48	Portomarín	Municipal
15	Cervo	Municipal	49	Quiroga	Municipal
16	Corgo, O	Municipal	50	Rábade	Aqualia
17	Cospeito	Municipal	51	Ribadeo	Viaqua
18	Chantada	Viaqua	52	Ribas de Sil	Municipal
19	Folgoso do Courel	Traida vecinal	53	Ribeira de Piquín	Municipal
20	Fonsagrada, A	Municipal	54	Riotorto	Municipal
21	Foz	GESTAGUA	55	Samos	Municipal
22	Friol	Municipal	56	Sarria	E&D
23	Guitiriz	Municipal	57	Saviñao, O	Municipal
24	Guntín	Municipal	58	Sober	Municipal
25	Incio, O	Municipal	59	Taboada	Municipal
26	Láncara	Municipal	60	Trabada	Municipal
27	Lourenzá	E&D	61	Triacastela	Municipal
28	Lugo	Municipal (Gestagua ETAP y EDAR)	62	Valadouro, O	Municipal
29	Meira	Municipal	63	Vicedo, O	Municipal
30	Mondoñedo	Aqualia	64	Vilalba	E&D
31	Monforte de Lemos	Aqualia	65	Viveiro	Viaqua
32	Monterroso	Aqualia	66	Xermade	Municipal
33	Muras	Municipal	67	Xove	Municipal
34	Navia de Suarna	Municipal			

% Gestores municipales de Agua (Concellos de Lugo 67)
Gestión directa municipal: 53
Viaqua: 3
Espina & Delfin: 5
Aqualia: 4
Gestagua: 2
Otros: 0

A CORUÑA (93 Concellos)					
1	Abegondo	E&D	48	Miño	E&D
2	Ames	UTE (Acciona y Espina)	49	Moeche	Municipal
3	Aranga	Municipal	50	Monfero	Traida vecinal
4	Ares	Municipal	51	Mugardos	Municipal
5	Arteixo	Municipal	52	Muxía	Municipal
6	Arzúa	Viaqua	53	Muros	E&D
7	A Baña	E&D	54	Narón	Empresa Mixta: COSMA (Aqualia)
8	Bergondo	Viaqua	55	Neda	Viaqua
9	Betanzos	Viaqua	56	Negreira	E&D
10	Boimorto	Municipal	57	Noia	Empresa Municipal (Nos)
11	Boiro	Municipal	58	Oleiros	SERGESCO
12	Boqueixón	E&D	59	Ordes	E&D
13	Brión	E&D	60	Oroso	Viaqua
14	Cabana de Bergantiños	OGPO	61	Ortigueira	Viaqua
15	Cabanas	Viaqua	62	Outes	Municipal
16	Camariñas	Municipal	63	Oza-Cesuras	E&D
17	Cambre	AUGASERVI	64	Paderne	Municipal
18	A Capela	Municipal	65	Padrón	E&D
19	Carballo	Viaqua	66	O Pino	Viaqua
20	Cariño	Municipal	67	A Pobra do Caramiñal	Viaqua
21	Carnota	E&D	68	Ponteceso	E&D
22	Carral	Empresa Municipal (EMALCSA)	69	Pontedeume	Viaqua
23	Cedeira	Viaqua	70	As Pontes	Viaqua
24	Cee	Aguas Potables Corcubión-Cee	71	Porto do Son	Municipal
25	Cerceda	E&D	72	Rianxo	Viaqua
26	Cerdido	Municipal	73	Ribeira	Viaqua
27	Coirós	E&D	74	Rois	Viaqua
28	Corcubión	Aguas Potables Corcubión-Cee	75	Sada	Viaqua
29	Coristanco	Municipal	76	San Sadurniño	Municipal
30	A Coruña	Empresa Municipal (EMALCSA)	77	Santa Comba	Viaqua
31	Culleredo	GESTAGUA	78	Santiago de Compostela	Viaqua
32	Curtis	E&D	79	Santiso	Traida vecinal
33	Dodro	Viaqua	80	Sobrado	Municipal
34	Dumbría	Aguas Potables Corcubión-Cee	81	As Somozas	Municipal
35	Fene	Viaqua	82	Teo	Viaqua
36	Ferrol	Empresa Mixta: EMAFESA (URBASER)	83	Toques	E&D
37	Fisterra	Aguas Potables Corcubión-Cee	84	Tordoia	Viaqua
38	Frades	E&D	85	Touro	E&D
39	Irixoa	Municipal	86	Trazo	E&D
40	Laracha	Viaqua	87	Valdoviño	Viaqua
41	Laxe	Viaqua	88	Val do Dubra	Viaqua
42	Lousame	Municipal	89	Vedra	Viaqua
43	Malpica de Bergantiños	Municipal	90	Vilasantar	Municipal
44	Mañón	Municipal	91	Vilarmaior	E&D
45	Mazaricos	Municipal	92	Vimianzo	Municipal
46	Melide	E & D	93	Zas	Municipal
47	Mesía	E & D			

% Gestores municipales de Agua (Concellos A Coruña). Total 93
Gestión directa municipal: 32
Viaqua: 28
Espina & Delfin: 22
Aguas Potables Corcubión-Cee: 4
Otros: 7

3.1.1.1.-LA GESTIÓN DIRECTA.

La forma de gestión directa es poco habitual actualmente en la comunidad autónoma, desde el punto de vista relativo, ya que aunque aplicable a un número importante de municipios es sin embargo residual desde el punto de vista de la población, dado que son los pequeños y medianos municipios los que continúan a prestar los servicios del ciclo del agua por sus propios medios de gestión. Como excepción a lo dicho se debe mencionar el caso del Ayuntamiento de La Coruña, que dispone como singularidad de una sociedad pública que gestiona el ciclo integro del agua. No obstante es ocasiones hay "trampa" en esta valoración inicial, y esta consiste en que en no pocas ocasiones los operadores en gestión directas, tales como las sociedades públicas municipales, mancomunidades intermunicipales y consorcios, acuden a su vez a operadores privados con contratos de gestión de servicios públicos, en especial concesiones administrativas.

3.1.1.1.1.-POR LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA TERRITORIAL.

Como se comentó es una forma reservada a pequeños y medianos municipios de la comunidad autónoma, respecto de la cual se puede establecer que en lo relativo a la fiscalidad pasiva, solamente es resaltable la que corresponde al IVA dada la sujeción a la misma del servicio de abastecimiento de agua potable a domicilio.

En lo que respecta a la fiscalidad activa el operador público de forma indubitada y conforme lo analizado en los capítulos precedentes, procede a la imposición y ordenación de las correspondientes tasas asociadas al ciclo del agua.

3.1.1.1.2.-POR ORGANISMO AUTÓNOMO O ENTIDAD PÚBLICA EMPRESARIAL.

No existen supuestos de gestión en la comunidad autónoma de gestión de forma directa mediante un órgano administrativo descentralizado de naturaleza jurídica administrativa, ni tampoco de una entidad pública empresarial

3.1.1.1.3.-POR SOCIEDAD PÚBLICA.

Como se referirá en la Subsección 3.2 correspondiente al suministro del agua en alta, en Galicia existe una experiencia de prestación de los servicios del ciclo del agua a través de una sociedad pública municipal, y es el caso del Ayuntamiento de A Coruña.[805]

Sus estatutos establecen los siguientes parámetros de prestación[806]:

1º.-Con la denominación **EMPRESA MUNICIPAL DE AGUAS DE LA CORUÑA**, **S.A.,** se constituye una sociedad mercantil municipal, que adoptará la forma de sociedad anónima, que se regirá por los presentes estatutos y por las disposiciones legales que en cada momento le fueren aplicables.

El objeto de la Sociedad está constituido por las siguientes actividades económicas, industriales y de servicios:

1. La prestación del servicio de abastecimiento de aguas a la ciudad de A Coruña y a su término municipal; dentro del abastecimiento se comprenden las obras necesarias de captación, construcción de presas, embalses, conducciones, depuración, distribución y acometidas y el suministro y comercialización del agua, así como de todas aquellas accesorias, complementarias y derivadas de este servicio.

2. La prestación del servicio de alcantarillado y saneamiento a la Ciudad de A Coruña y su término municipal, incluyendo la depuración y eliminación de las aguas residuales, o en su caso la reutilización de las mismas una vez depuradas, así como la realización de todas las actividades accesorias, complementarias y derivadas de este servicio.

3. Realizar toda clase de obras de instalaciones, captación, producción, distribución y montajes de energías: eléctrica, gas o de cualquier otra y el suministro y comercialización de las mismas y de todo cuanto tenga relación con la rama de las industrias referidas.

4. Realizar instalaciones de sistemas conductores, portadores o transportadores de señales, imágenes o energía y explotar y comercializar los servicios correspondientes.

5. Asumir la ejecución y gestión de servicios municipales relacionados con el objeto social y prestar la colaboración necesaria al Ayuntamiento con el mismo fin.

[805]**Empresa Municipal de Aguas de La Coruña, SA**.

[806]**Estatutos de la Empresa Municipal de Aguas de La Coruña, S.A.**

6. El análisis, diseño y ejecución de nuevas estrategias de prestación de los servicios municipales, tanto desde el punto de vista tecnológico como operativo.

7. La difusión de información, conocimiento y buenas prácticas así como la prestación de servicios y el desarrollo de actividades orientadas al fomento de la innovación, el desarrollo tecnológico, la transferencia y el uso de tecnologías emergentes para el funcionamiento urbano.

8. El desarrollo, promoción e impulso de proyectos de investigación fundamental o industrial, desarrollo e innovación tecnológica propios o en cooperación con profesionales, empresas y organizaciones, y con Universidades y Centros de investigación u otras entidades, con el objetivo de generar y difundir conocimiento tecnológico vinculado al funcionamiento urbano.

9. La prestación de servicios de carácter técnico y operativo así como contable, fiscal, administrativo y de asesoramiento en general al Excmo. Ayuntamiento de A Coruña, a las sociedades o entes públicos participados por este o por la propia Empresa Municipal de Aguas de La Coruña, S.A.

No obstante es preciso destacar, que es sus estatutos se prevé la posibilidad de celebrar contratos de gestión de servicios como forma de gestión indirecta de estos servicios, sea total o parcialmente.

En cuanto a la fiscalidad pasiva, me remito por entero, tanto en lo que respecta a la imposición directa como a la imposición indirecta a lo establecido en el capítulo II (epígrafe 1.1.1, y apartado 2.2.4.11.3).

En cuanto a la naturaleza jurídica de la prestación exigida a los usuarios por esta sociedad pública, es menester mencionar que el Ayuntamiento de A Coruña, tiene acordado la imposición de las correspondientes tasas municipales, procediendo de nuevo la discusión sobre si su naturaleza jurídica es la propia de la tasas o del precio privado, tal como se expuso en el epígrafe 2.1.2, subepígrafe 2.1.2.1 el capítulo II.

La opinión de este Ayuntamiento es que su empresa municipal gira la tasa que aprueba el Ayuntamiento a los usuarios, y no un precio privado; de facto este ente local, tiene acordada la imposición de una tasa de suministro de agua en baja, y un precio público de suministro de agua en alta, según los siguientes parámetros:

A.-PRECIO PÚBLICO DEL SUMINISTRO DE AGUA EN ALTA:

Son obligados al pago los Ayuntamientos del área de La Coruña, a los que se les suministre el agua potable en alta.

El precio, con una exclusiva componente fija, es de 0,2870 € por metro cúbico consumido.

El ingreso de derecho público está adscrito a la sociedad pública EMALCSA, quien factura directamente a los usuarios.

B.-TASA DE SUMINISTRO DE AGUA POTABLE EN BAJA:

Son sujetos pasivos, los usuarios del servicio de abastecimiento de agua potable a domicilio.

La tasa está expresamente adscrita a la sociedad pública municipal, sin que haya cundido el criterio de que se trata de un precio privado, tras la reforma operada en la LGT[807].

Se establece una cuota fija, una variable por consumo de metros cúbicos de agua, y se diferencian tipologías de usuarios, los que a su vez tributan por bloques de consumo.

- Se incluyen factores no estructurales en las tarifas, tales como los de acometidas particulares a las redes generales de abastecimiento.
- Se establece una tarifa de reconexión, para los supuestos de previa suspensión del servicio por impago.
- El período impositivo es trimestral.

El artículo 14 de la ordenanza refiere de forma expresa un período voluntario de cobro, adscrito expresamente a la sociedad pública municipal (con forma de sociedad de capital, en su vertiente de sociedad anónima). Por lo tanto se asume la adscripción de la tasa a u gestor con forma mercantil, y el cobro en período voluntario[808]

[807] **Ordenanza Fiscal, del Ayuntamiento de A Coruña, artículo 3º**: Es obligado tributario, en concepto de contribuyente, la persona física o jurídica y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria que sean usuarias o que se beneficien de los servicios prestados por este Ayuntamiento, a través de EMALCSA, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2. Tendrán consideración de sustitutos del contribuyente los propietarios de los inmuebles, quienes podrán repercutir en su caso, las cuotas sobre los respectivos beneficiarios.

[808] En este apartado son de aplicación, lo razonamientos expuestos en el capítulo IV, respecto del mantenimiento de la praxis, de entender la adscripción de la potestad de cobro en período voluntario, a los gestores indirectos de los servicios del agua, y a los operadores, que siendo una forma de gestión directa, adoptan forma mercantil.

Por lo tanto, en esta importante ciudad gallega, no ha fructificado la opinión de que el precio girado por una sociedad pública, sujeta al derecho mercantil en su funcionamiento, sea un precio privado.

Con respecto al suministro de agua potable en alta, la ciudad dispone de la concesión de explotación de los acuíferos correspondientes y de las instalaciones pertinentes.

En definitiva en Galicia, la existencia de empresas públicas municipales asociadas al agua, todavía es una experiencia muy puntual, al contrario de lo que sucede en el panorama nacional[809].

Según **MARTÍN VALLESPÍN, E (Universidad de Zaragoza), y GIANFELICI, C** (Universidad de Bolonia), "el fenómeno de las sociedades municipales ha experimentado un notable auge en la mayoría de países europeos, llegando algunos municipios a constituir verdaderos holdings municipales. La provisión de servicios públicos a través de este tipo de sociedades obliga a la administración local a establecer nuevos mecanismos de control para tratar de alinear los intereses económicos y sociales...., Al igual que en Italia, los principales campos de actuación de las sociedades municipales son el **saneamiento de aguas (en sentido amplio se debe entender todo el ciclo)** y gestión de residuos sólidos, la promoción cultural y deportiva y en el caso de los municipios de mayor tamaño de empresas de comunicación y televisiones públicas. Por el contrario es menos frecuente la gestión de los servicios instrumentales (por ejemplo limpieza de edificios públicos y gestión de las infraestructuras) a través de sociedades públicas ya que estas actividades suelen externalizarse a empresas privadas…"

3.1.1.1.4.-POR ENTE ASOCIATIVO

En la comunidad autónoma de Galicia, existen una gran número de entidades asociativas de derecho público que sea en forma de mancomunidades intermunicipales sea en forma de

[809]**MARTÍN VALLESPÍN, E (Universidad de Zaragoza), y GIANFELICI, C** (Universidad de Bolonia), *El fenómeno de las sociedades municipales: un estudio comparativo de su evolución y gobernanza en España e Italia,* ed. Instituto de Estudios Fiscales. Presupuesto y Gasto Público 65/2011, páginas 131-158. Secretaría General de Presupuestos y Gastos, Madrid 2011: En el caso de la administración local, el censo de sociedades municipales ha pasado de 467 en 1999 a 1.924 en 2008, de las cuales 1108 son empresas municipales. De esta forma, más del 50% del sector público empresarial está participado por entidades locales. En general los Holdings municipales están formados por una cartera inferior a tres empresas ya que sólo alrededor de 60 de los 8112 municipios españoles (IGAE, 2009) cuentan con 5 o más sociedades. De ellos, sólo los ayuntamientos de Barcelona, Madrid, San Sebastián, Tenerife, Zaragoza, Estepona, Marbella y Reus suman más de 15.

consorcios, gestionan los servicios del ciclo del agua, y ello de una forma singular que afecta a un servicio concretizado o de forma integral afectando a todo el ciclo hídrico.

3.1.1.1.4.1.-POR MANCOMUNIDAD.

Una forma concreta de esta prestación asociativa es la mancomunada que implica la creación de una persona jurídico pública, cuyas finalidades pueden ser exclusivamente las relativas a la prestación de los servicios del ciclo dela gua, u otras adicionales.

En el apartado relativo al suministro del agua potable a domicilio, me referiré ene especial, a un supuesto casuístico de la comunidad autónoma de Galicia, que es la Mancomunidad del Salnés.

Como se dirá en el apartado siguiente, la mancomunidad puede gestionar determinados servicios singulares del ciclo del agua acudiendo a contratos de gestión de servicios como forma de gestión indirecta.

Me remito a las connotaciones de la fiscalidad analizadas en el capítulo II, epígrafe 1.1.5 *(subepígrafe 1.1.5.1)*

3.1.1.1.4.2.-POR CONSORCIO

Es una forma de gestión extensiva a una gestión integral del ciclo del agua; podemos destacar en este apartado, como figura prototípica de una gestión integral asociativa del ciclo del agua, el **CONSORCIO DO LOURO**, integrado por los municipios de **TUI, O PORRIÑO, SALCEDA DE CASELAS, MOS** y la entidad pública empresarial **AUGAS DE GALICIA.**

Fue creado por **Decreto 26/2013, de 7 de febrero**. Este ente dispone de una fiscalidad activa propia comprensiva de la imposición de tasas de abastecimiento de agua potable, saneamiento y depuración de aguas residuales[810].

[810]**DECRETO 26/2013, do 7 de febreiro, polo que se aproba a constitución do Consorcio para a Xestión do Ciclo Urbano da Auga do Louro (Diario Oficial de Galicia número 34 do 18 de febreiro de 2.014):**

".O Consello da Xunta de Galicia, na súa reunión de catro de abril de dous mil doce, acordou participar no Consorcio para a Xestión do Ciclo Urbano da Auga do Louro, segundo o disposto no artigo 196.3 da Lei 5/1997, do 22 de xullo, de Administración local de Galicia. Do mesmo xeito, acordou nomear o seu representante para a comisión xestora, desenvolvéndose no sentido desta os traballos preparatorios necesarios para consensuar o texto dos estatutos.

A elaboración e aprobación dos estatutos realizouse segundo as normas de procedemento

Además, la participación del ente público autonómico se complementa con un convenio de colaboración por el cual aporta financiación específica al consorcio de su presupuesto propio y diferenciado, integrado en el general de la comunidad autónoma.

Sus competencias básicas son las siguientes:

1. La explotación, mantenimiento y conservación de los servicios de abastecimiento, saneamiento y depuración de los ayuntamientos consorciados.

2. El estudio de las necesidades relativas al abastecimiento, saneamiento y depuración de los Ayuntamientos consorciados, y la elaboración de cantos planes y proyectos se estimen oportunos para satisfacer dichas necesidades.

3. El otorgamiento de los permisos de vertidos en las redes de saneamiento de su competencia.

4. La solicitud de las concesiones y autorizaciones necesarias para el abastecimiento, saneamiento, depuración y vertidos de aguas residuales.

5. La ejecución de obras e instalaciones para el abastecimiento, saneamiento y depuración, así como la conservación y explotación de las mismas.

6. La regulación de los servicios de abastecimiento, saneamiento y depuración en su ámbito territorial.

7. El establecimiento y fijación de la cuantía de las aportaciones de cada uno de los integrantes del Consorcio o, de ser el caso, el régimen tarifario que se la aplicará en la forma que se determine.

8. El seguimiento, control e inspección de los vertidos de aguas residuales tanto a la red primaria de saneamiento como al alcantarillado, así como la facultad sancionadora por las infracciones que se produzcan, incluida la clausura, en su caso, de vertidos abusivos, o la declaración de nulidad del contrato de suministro de agua correspondiente.

---

establecidas nos artigos 137 e seguintes da Lei 5/1997, do 22 de xullo, de Administración local de Galicia.

Polo exposto e en aplicación do artigo 196 da Lei 5/1997, do 22 de xullo, por proposta do vicepresidente e conselleiro de Presidencia, Administracións Públicas e Xustiza, e logo de deliberación do Consello da Xunta na súa reunión do sete de febreiro de dous mil trece,

9. La prestación de servicios de asesoramiento y asistencia, la realización, ejecución y explotación de instalaciones, así como la redacción de informes o actuaciones de similar naturaleza, en materia de abastecimiento, saneamiento y depuración o cualquiera otro servicio público, atribuir petición de cualquier entidad pública o personal y en las condiciones que sean señaladas por el Comité Directivo.

FISCALIDAD DEL ENTE CONSORCIADO: Además de la remisión que se debe efectuar a las consideraciones mencionadas en el capítulo II, epígrafe 1.1.5, subepígrafe 1.1.5.2, se pueden mencionar las siguientes connotaciones:

1ª.-En cuanto a la fiscalidad activa, este ente asociativo se hará cargo de la política de recuperación de costes imponiendo las correspondientes tasas, de las que serán sujetos pasivos los usuarios finales, tal como se expone en los artículos 30 y 31 de sus estatutos[811]

Las tarifas por los servicios diferenciables citados son uniformes en todo el ámbito geográfico de los ayuntamientos consorciados, pudendo refundirse dos o más tarifas en una sola cuando los servicios correspondientes se presten o se definan como un único servicio integrado. Los recibos de pago por la prestación de los servicios deberán incluir y especificar el desglose de los distintos conceptos que se están la abonar por los usuarios

La estructura y el nivel tarifario se basará en los principios de uniformidad territorial, igualdad, equidad y suficiencia.

Las tarifas deberán cubrir los costes de explotación de los servicios y, en su caso, los de renovación de las instalaciones correspondientes.

[811]**ESTATUTOS DEL CONSORCIO DE AGUAS DE O LOURO**:

ARTÍCULO 30. Recuperación de costos por la prestación de los servicios: "La gestión de los servicios que se le encomienden será asumida por el Consorcio, lo cual percibirá la totalidad de los ingresos derivados de la facturación a los a los usuarios.

La gestión por el Consorcio de los servicios señalados en el apartado anterior de este artículo llevará implícita la percepción de los ingresos derivados de los mismos y la asunción de las potestades reglamentarias y de organización que lleva consigo su prestación*(Aprobación de ordenanzas para la regulación de la prestación de los servicios que asuma el Consorcio, la fijación de precios y tarifas por su prestación de los mismos y la recaudación).*

ARTÍCULO 31. Régimen de Tarifas: "1. El Consorcio establecerá y fijará el cuanto importe de las tarifas de los servicios de abastecimiento en red primaria, abastecimiento en red secundaria, saneamiento y depuración de las aguas residuales".

Las tarifas a usuarios en red secundaria incluirán la totalidad de los costes del servicio, es decir, añadirán a las tarifas del servicio en red primaria los costes específicos de la red secundaria.

El Comité Directivo podrá acordar en su momento una tarifa unificada por el servicio integrado de abastecimiento y saneamiento del agua".

No obstante, articularse como una forma de gestión directa, el consorcio, al igual que sucede con la otra figura asociativa *(mancomunidad intermunicipal*), celebra contratos de gestión de servicios públicos, en modalidad de concesión administrativa (*normalmente*), para la prestación de servicios singulares del ciclo del agua.

3.1.1.1.5.-POR LA ADMINISTRACIÓN HIDRÁULICA.

En los servicios de abastecimiento de agua potable en alta, y depuración de aguas residuales, es la propia administración hidráulica la que asume la prestación directa de estos servicios en determinados ámbitos territoriales, sin perjuicio de que esta proceda a una gestión indirecta por operador privado en determinadas ocasiones.

En cuanto a la fiscalidad activa cabe mencionar el hecho de que tal como se expuso en el capítulo precedente, los usuarios de aquellos municipios donde el ente público autonómico *(entidad pública empresarial)*, asume la gestión del tratamiento de las guas residuales son sujetos pasivos del coeficiente de vertido que se configura como un tributo autonómico, cuyo hecho imponible es precisamente la depuración de las aguas residuales

3.1.1.2.-LA GESTIÓN INDIRECTA.

La gestión indirecta ha tenido una fuerza expansiva en el conjunto del territorio de la comunidad, como por otra parte sucede en el conjunto del Estado Español. Son diferentes las modalidades de gestión indirecta, pero en el caso de Galicia, las dos predominantes son la concesión administrativa y la sociedad de economía mixta *(definidas en el capítulo I, y cuya fiscalidad fue analizada en los capítulos II y IV).*La gestión indirecta en su modalidad de concesión administrativa, que como se comentó, es la mayoritaria, ha sido objeto de una importante polémica sobre sus ventajas e inconvenientes.

Con respecto a las ventajas, se señalan en especial, la optimización de costes, al tratare de servicios que precisan, cada vez más una mayor especialización y tecnificación, careciendo los municipios de posibilidades de abordar la prestación por sí mismos de una forma eficiente.

Por otra parte las empresas concesionarias pueden compartir recursos que afecten a diferentes servicios, en especial, los de mayor grado de especialización y cualificación, que no precisan una dedicación plena a cada servicio municipal individualmente considerado.

Los municipios en una gestión autónoma deberían acudir a contratos externalizados para suplir sus deficiencias en este aspecto.

No obstante existen opiniones contrarias a estos argumentos[812].

3.1.1.2.1.-POR CONCESIÓN ADMINISTRATIVA.

En la comunidad autónoma de Galicia la gestión indirecta de los servicios del ciclo del agua de forma indirecta en la modalidad de concesión administrativa, es muy habitual y generalizada, dándose dos supuestos en lo que respecta a subjetividad del ente público concedente, y que consisten en que en ocasiones se trata del propio municipio titular del servicio, y en otras ocasiones el ente asociativo en que se integran diferentes municipios, sea este una mancomunidad, o un consorcio.

[812]**DOLDAN GARCIA, X.M, y NOGUEIRA MOURE, E, La Ley de Aguas de Galicia, *¿Una nueva economía del agua*?; Revista galega de Economía, volumen 20, número 1, 2011?** "Cuando el agua deja de ser vista desde esta perspectiva múltiple, surge la tentación de introducir la perspectiva mercantil y la administración privada de los servicios del agua. Es cuando, como señala Barkin la gestión del agua como un servicio especial va a ser sometida a un trato "técnico" donde los intereses y objetivos de las autoridades del agua o de los diferentes grupos sociales pueden contraponerse.

El objetivo primordial del concesionario va a ser maximizar sus ganancias o el retorno de su inversión, mientras que los usuarios buscan una oferta adecuada en cantidad y calidad a un coste accesible. He ahí uno de los problemas fundamentales que dificultan resolver el conflicto.

¿Cómo diseñar, entonces, los sistemas operativos?

Para las empresas particulares el tiempo de recuperación de la inversión es el que determinará la valoración de los mercados. Para el público la perdurabilidad de la instalación debe ser primordial. ¿Hacer hincapié en los gastos corrientes o en la inversión? También ahí encontramos conflicto. Muchos sistemas de agua potable padecen de un insuficiente mantenimiento, existen problemas de tratamiento de las aguas residuales, etc. Este es uno de los argumentos para privatizar los sistemas públicos de distribución considerando que las grandes empresas tendrán mayor facilidad para acceder a los mercados de capital e introducir las tecnologías más avanzadas. No considerar el agua como un "bien público" y no reconocer el derecho implícito a acceder a este recurso vital hace que el manejo de estos sistemas abandone la esfera pública para ser transferida a la privada. Este cambio supone priorizar las inversiones para cubrir las necesidades de los usuarios con mayor capacidad para el pago de las cuotas que se establezcan para recuperar las inversiones, mientras que se rechaza la idea de garantizar el acceso a una cantidad mínima sin coste para todos los usuarios".

Estas formas de gestión indirecta son aplicables tanto a pequeños y medianos municipios, como a grandes poblaciones como las de Pontevedra, Vigo, Ourense, por citar algunos supuestos.

Suelen ser contratos que abarcan la totalidad de los servicios del ciclo del agua aunque existen importantes excepciones, donde solamente es objeto de concesión uno o varios servicios pero no el ciclo integral del servicio hídrico.

Los deberes y derechos del concesionario, se suelen relacionar de la siguiente forma:

En los pliegos prototípicos examinados, los deberes del concesionario serían los siguientes[813]:

1. Realización de todas las actividades necesarias para la correcta prestación del servicio.

2. La prestación del incluso, de manera permanente sin interrupciones, salvo que estas se produzcan por causas justificar o de fuerza mayor, sin que pueda durar la interrupción más de 12 horas sucesivas.

3. Informar a las Administraciones municipales y a la Mancomunidad de la necesidad de interrupción del servicio, así como de la necesidad de ejecución de obras para garantizar el correcto funcionamiento del incluso.

4. Responder frente a terceros de los daños y perjuicios que puedan causarse como consecuencia del funcionamiento del servicio y, a tal efecto, deberá formalizar una póliza de responsabilidad civil por un importe mínimo garantizado (se deberá contemplar en dicha póliza el riesgo medioambiental). Se deberá, asimismo, formalizar póliza a fe que contra incendios, inundaciones y demás contingencias asegurables en las estaciones de bombeo. Dicho importe se actualizará anualmente, en función de las variaciones que experimente el IPC.

5. Entregar, en la Mancomunidad, dentro de los dos primeros meses del año siguiente al que corresponda el ejercicio, uno resume general del año anterior.

6. Adscribir al servicio el personal necesario y suficiente, tanto técnico, como operario y administrativo, para garantizar un adecuado y eficaz funcionamiento del incluso. La Mancomunidad no tendrá relación alguna, ni jurídica ni laboral, con el personal que preste servicios en la concesión adjudicada, ni durante la duración del contrato ni a su finalización.

[813] Pliegos de la mancomunidad del Salnés y del Consorcio do Louro.

7. Asumir el personal ya existente, en cada servicio municipal concreto, por subrogación, conforme al art.43 de él Convenio Colectivo estatal de las Industrias de captación, elevación, conducción, tratamiento, depuración y distribución de agua

8. Disponer de la maquinaria, materiales, aparatos, herramienta y repuestos necesarios para el buen funcionamiento de todas las instalaciones adscritas al servicio, así como para las reparaciones y reposiciones que sean precisas. En todo caso los relevos y reparaciones de la maquinaria y aparatos no será motivo de interrupción del servicio.

9. El concesionario instalará una oficina del servicio en lugar céntrico en cada uno de los Ayuntamientos alcanzados, para atención al público, cobro de recibos, recepción de reclamaciones, información, etc.

10. Confeccionar anualmente un inventario detallado de todas las instalaciones que conforman la infraestructura del servicio, y que se ponen a su disposición, discriminando las que correspondan la cada Ayuntamiento y las que sean comunes. Este inventario se llevará a cabo en el plazo máximo de seis meses, a contar de la fecha de formalización del contrato, del que se dará traslado a los Ayuntamientos alcanzados.

A dicho inventario se acompañarán los planos o croquis indicativos de las instalaciones, en especial de las no visibles, y se mantendrá actualizado durante la vigencia del contrato, incluyéndose en el incluso todas las ampliaciones o modificaciones que se lleven a cabo.

11. El adjudicatario deberá hacerse cargo de la ejecución de las obras de acometida al alcantarillado que sean solicitadas por los interesados y autorizadas por los Ayuntamientos, rigiéndose por los precios que se acuerden, previo convenio con la empresa adjudicataria.

En los mismos pliegos, se circunscriben los derechos del adjudicatario o concesionario a los siguientes:

Percepción de los importes de los precios fijados cobrados a los usuarios del servicio, en base a las tarifas aprobadas por los Plenos de cada uno de los Ayuntamientos alcanzados, que figurarán en las Ordenanzas correspondientes, o a sus actualizaciones anuales que se efectuarán también por acuerdos de cada Ayuntamiento en base a las variaciones del I.P.C.

1. La garantía del mantenimiento del equilibrio económico de la concesión de la gestión del servicio público que se adjudica.

2. La protección necesaria para una adecuada prestación del servicio.

3. La utilización de todas las instalaciones propias del servicio, de los Ayuntamientos de la Mancomunidad integrados o que se integren en la gestión del incluso.

4. Derecho a obtener las licencias municipales para la ejecución de obras relacionadas con las redes primarias o secundarias, sin obligación de abonar tributos al Ayuntamiento que las otorgue.

5. Derecho a recibir la información necesaria de los servicios municipales para una correcta prestación del servicio público.

POTESTADES Y DEBERES DE LA ADMINISTRACIÓN

1. La titularidad del servicio público y de todas las instalaciones adscritas al incluso.

2. La función de policía, dictando instrucciones de tipo general o particulares para mantener la continuidad del servicio y una correcta interrelación entre el adjudicatario y los usuarios

3. La potestad expropiatoria para la adquisición por este medio de bienes y derechos que sean necesarios en caso de ampliación o mejora del servicio

4. La potestad fiscalizadora y sancionadora para asegurar el correcto funcionamiento del servicio, bien de oficio o la propuesta de la empresa adjudicataria.

5. La potestad de modificar el contenido de la concesión, introduciendo las variaciones que exija el interés público, manteniendo, en todo caso, el equilibrio económico del concesionario en cuanto al servicio adjudicado.

6. La potestad de secuestro y rescate de la concesión, si fuera necesario.

Entre los deberes o deber de la Administración, se indican las siguientes:

1. Mantener y garantizar el equilibrio económico del concesionario respeto a la concesión otorgada, durante el período de vigencia del contrato.

2. Facilitar al concesionario la utilización de las instalaciones municipales adscritas al servicio público.

3. Otorgar a la empresa concesionaria la protección y ayuda necesarias, en materia de autoridad, para una correcta prestación del servicio.

4. Colaborar con el concesionario en el que sea preciso, para una adecuada gestión de la cobranza de los recibos

5. Proporcionar al concesionario la información necesaria para la buena prestación del servicio.

6. Tramitar el cobro de los usuarios morosos en vía ejecutiva.

RELACIÓN CON LOS USUARIOS DEL SERVICIO.- El concesionario, en relación con los usuarios del servicio, deberá atender a las siguientes funciones y directrices

1º.- Confeccionar trimestralmente las listas de usuarios contribuyentes, de las que entregará una copia la cada uno de los Ayuntamientos, en cuanto les afecte, expidiendo los recibos correspondientes con arreglo a las tarifas vigentes en cada momento.

2º.- Recaudar trimestralmente los importes de los referidos recibos, colaborando en la domiciliación bancaria de los mismos.

3º.- Atender a las llamadas para efectuar reparaciones de averías que afecten a los bienes municipales o particulares, para lo cual dispondrá la empresa adjudicataria de un servicio de averías de 24 horas.

4º.- Reparar y, si fuera preciso, indemnizar los daños causados a terceros como consecuencia de averías o deficiencias en la prestación de los servicios.

5º.- Realizar la ejecución de las acometidas de particulares previa la autorización del Ayuntamiento que corresponda.

3.1.1.2.2.-POR SOCIEDAD DE ECONOMÍA MIXTA.

En este supuesto de gestión, es de destacar la existencia de tres supuestos de gestión del servicio por sociedad de capital mixto, en la demarcación GALICIA-COSTA, y que son los de Ferrol, Narón y Arteixo (EMAFESA, AUGARSA y COSMA, respetivamente).

Respecto de la fiscalidad pasiva me remito a lo establecido en el capítulo II, en el epígrafe1.2.4 del capítulo II y 5.2.2 del capítulo IV.

Analizando las Ordenanzas fiscales del ciclo del agua del Concello de Narón, se llega a la misma conclusión que la determinada en el supuesto de gestión directa a través de empresa pública local, en el análisis realizado del Concello de A Coruña, y ello en relación a la praxis

sobre la naturaleza jurídica de la contraprestación efectuada por los usuarios de los servicios del ciclo hídrico.

Pues bien, de igual forma, y a pesar de que el cobro se efectúa por el gestor indirecto en forma de empresa mixta, se deduce que se mantiene la opinión de que su naturaleza jurídica es la propia de la tasa, y no de un precio privado girado al consumidor por el operador del servicio[814].

3.2.-SUMINISTRO DE AGUA EN ALTA.

El suministro de agua en alta implica captar los recursos hídricos de un acuífero continental, normalmente de carácter fluvial, bombear al agua a un primer depósito, y desde este a una estación de tratamiento de agua potable, para posteriormente distribuirlo a través de una red de conducciones a las redes secundarias para el abastecimiento de agua a los usuarios finales.

En la comunidad autónoma gallega, se pueden diferenciar dos situaciones prototípicas:

1º.-La de aquellos municipios que disponen de caudales propios intramunicipales, donde la forma de gestión predominante es la misma que para el resto de los servicios hídricos, es decir, el contrato de gestión de servicios públicos en su modalidad de concesión administrativa.

2º.-La de aquellos municipios que no disponen de caudales propios, y en consecuencia deben abastecerse en alta de caudales intermunicipales. En la Comunidad Autónoma de Galicia, la mayor parte de los servicios en alta, de este carácter, los gestiona la administración hidráulica, pero no en exclusiva como se verá en el epígrafe siguiente.

---

[814] **Ordenanza Fiscal de suministro de agua potable del Concello de Narón**:

ORDENANZA Nº 9 REGULADORA DA TAXA POR SUBMINISTRACIÓN DE AUGA POTABLE. ARTIGO 1. FUNDAMENTO E NATUREZA.

De conformidade co previsto na Lei reguladora das facendas locais, este Concello establece a taxa por subministración de auga potable, que se rexerá pola presente ordenanza.

ARTIGO 2. FEITO IMPOÑIBLE.1.- Son suxeitos pasivos da taxa, en concepto de contribuíntes, as persoas físicas e xurídicas, así como as entidades ás que se refire a Lei xeral tributaria, que soliciten ou resulten beneficiadas ou afectadas, pola prestación dos servizos de subministración de auga que constitúen o feito impoñible da taxa.

2.- Cando as subministracións ou servizos regulados nesta ordenanza sexan solicitados ou recibidos por ocupantes de vivendas e locais distintos dos propietarios dos inmobles. Os devanditos propietarios terán a condición de substitutos do contribuínte. Os substitutos do contribuínte poderán repercutir as cotas das taxas sobre os beneficiarios.

3.2.1.-PROBLEMÁTICA DE LA GESTIÓN UNILATERAL DE LOS CAUDALES INTERMUNICIPALES.

El suministro del agua en alta a los municipios gallegos que no disponen de caudales propios, ha sido un foco de muchos conflictos entre los diferentes municipios que gestionan estos recursos hídricos en alta, y los municipios limítrofes que se abastecen de estos caudales para su posterior suministro a la población en baja.

El origen del conflicto, surge con el proceso de descentralización política del Estado Español en Comunidades Autónomas, a partir de 1.979, siendo que las infraestructuras ejecutadas por el Estado a través del Ministerio de Obras Públicas, Vivienda y Urbanismo, pasan a una situación interina de titularidad local, que se consolida, dada la inexistencia de una administración hidráulica propia de la Comunidad Autónoma en un primer momento, hasta que se avanza en el proceso de construcción de las instituciones autonómicas.

Los problemas que surgen, son esencialmente los derivados de la fiscalidad activa de los municipios en cuyo territorio radica la estación depuradora de agua potable (ETAP), y que, sea en gestión directa, o normalmente en gestión indirecta, gira a los municipios limítrofes que se abastecen de esos caudales comunes.

La fijación de las tarifas, sean estas tasas, o sean precio privados girados por entes instrumentales de naturaleza jurídica mercantil, u operadores privados en régimen de gestión indirecta, han ocasionado múltiples conflictos y enfrentamientos, ante los que, cuando menos en un primer momento, la administración hidráulica de Galicia, ha adoptado una postura neutral y pasiva.

El conflicto, tiene como elementos definidores los siguientes:

1º.- ¿Puede el gestor del agua en alta fijar unilateralmente las tarifas, que deben sufragar los municipios que se abastecen de los caudales en alta, o se requiere una autorización de la administración hidráulica competente?

2º.- ¿Cuál es la naturaleza de esa tarifa?

3º.- ¿Sería obligatorio crear una entidad supramunicipal gestora, que integrase a todos los municipios que necesitan abastecerse de esos caudales en alta?

4º.- ¿Qué naturaleza detentaría esa entidad supramunicipal? ¿Se trataría de una Mancomunidad o de un Consorcio?

5º.- ¿Debería participar en esa entidad supramunicipal la administración hidráulica de Galicia?

6º.- ¿Se produce el hecho imponible de la tasa?

Sobre estas cuestiones, se han dilucidado diferentes procesos judiciales. Se estudiarán en especial los relativos a los Ayuntamientos de Pontevedra (**A**) y Vigo (**B**):

A.-PRIMER SUPUESTO DE CONFLICTO ANALIZADO:

En este apartado cobra especial relevancia, la línea jurisdiccional marcada por el Tribunal Superior de Justica de Galicia, **en su resolución 109/2007, de 31 de enero**, por la cual se sientan determinadas respuestas a las cuestiones planteadas en los anteriores apartados 1 a 6:

1º.-Asunto*:* Tasa por el servicio de distribución de agua potable: suministro de agua por parte de un Ayuntamiento a otros limítrofes: servicio que no aprovecha específicamente a los Ayuntamientos como tales entes territoriales, sino al conjunto de los ciudadanos: exacción de una tasa improcedente: necesidad de intervención y aprobación por la Comunidad Autónoma para la fijación del precio del agua suministrada a otros Ayuntamientos: anulación de la Ordenanza procedente.

2º.-Planteamiento del conflicto: El ayuntamiento demandante fundamenta el recurso en un motivo principal, aduciendo que dicha Ordenanza es nula de pleno derecho, al carecer el Concello de Pontevedra de competencia para regular de forma unilateral el servicio de abastecimiento de agua, siendo así que el agua procede unas instalaciones y una estación de tratamiento que era de titularidad conjunta del concello de Pontevedra, Sanxenxo y otros tres más, conculcándose así el principio de autonomía local.

"Con carácter subsidiario, interesa el demandante la declaración de nulidad de aquellas apartados que vulneran o conculcan el principio de autonomía local, en concreto, el contenido del apartado d), del inciso 3, segundo, del art. 6 de la Ordenanza, al establecerse una cuota de consumo de 0,14 €/m2, por el agua procedente de la estación de Couso, que el Concello demandado destina para disponibilidad y consumo de otros Concellos".

3º.-Argumentación:

Los Ayuntamientos estaban legalmente obligados a prestar, entre otros, el servicio de abastecimiento de agua dentro de su territorio, gozando para ello de plena autonomía local, entendida como derecho y capacidad efectiva de ordenar y gestionar sus asuntos públicos, en

el marco de la Ley, bajo su propia responsabilidad y en beneficio de sus habitantes *(art. 3 de la Carta Europea de Autonomía Local [RCL 1989, 412] , arts. 10.2 y 10.3 de la Ley de Bases de Régimen Local [RCL 1985, 799, 1372] ; arts. 205.4 y 297 de la Ley de Administración Local de Galicia [LG 1997, 273] ; y arts. 4 y 8.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo [RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246]), autonomía que fuera consagrada como un principio constitucional por el Tribunal Constitucional (sentencias 32/1981, de 28 de julio [RTC 1981, 32] ; 38/83, de 16 de mayo [RTC 1983, 38] ; 27/87, de 27 de febrero [RTC 1987, 27] ; 76/88, de 26 de abril [RTC 1988, 76] ; 213/88, de 11 de noviembre [RTC 1988, 213]),* principio que estaba integrado por la atribución a los Ayuntamientos de una esfera de intereses propios y de competencias para su gestión y, por otra parte, el reconocimiento de una capacidad de autogestión y de una capacidad para representar y gobernar los intereses de su comunidad, impidiendo la existencia de determinados controles e injerencias por parte de otras Administraciones Públicas, principio que se correlacionaba con el de libre elección en el modo de prestación y gestión de los servicios públicos de ámbito local, entre los que figura el de abastecimiento de agua *(arts. 57 y siguientes y 85.2 de la Ley de Bases de Régimen Local, 6 y 8 de la Ley de Procedimiento Administrativo y 297, 3 de la Ley de Administración Local de Galicia).*

-Una de las formas de prestación de los servicios públicos era mediante la colaboración de dos o más Ayuntamientos*, y que podía llevarse a cabo a través de figuras reguladas legalmente (áreas metropolitanas, mancomunidades, consorcios locales), colaboración consagrada en los arts. 103 de la C. E., Española (RCL 1978, 2836) , 7.2, 44, 55 y 106 de la Ley de Bases de Régimen Local; 81 de la Ley de Administración Local de Galicia y 8 de la Ley de Haciendas Locales (RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851) , si bien esos convenios de colaboración entre diversos Ayuntamientos para la prestación de los servicios públicos, en ningún caso podían suponer alteración o renuncia de las propias competencias legalmente atribuidas (art. 8 de la Ley 30/1992), ni afectar en ningún caso a la autonomía de las Entidades Locales (arts. 10.2 y 10.3 de la Ley de Bases de Régimen Local).*

4º.-Antecedentes fácticos:

El denominado *"***Proyecto y construcción de una planta de tratamiento de agua potable, conducciones y depósitos para abastecimiento a los ayuntamientos de Pontevedra, Poio, Sanxenxo, Marín y Bueu***", fue propiciado y financiado en su día por la Dirección General de Obras Hidráulicas, a ubicar en el lugar de Couso, término municipal de Pontevedra, en terrenos cedidos por este Ayuntamiento, y cuya construcción se ultimó en el año 1987,*

cuando ya fueran transferidas las competencias a la Xunta de Galicia, asumiendo ésta la citada obra por el RD 1870/1985, de 11 de septiembre (RCL 1985, 2464) , **como también que en convenio celebrado en el año 1988 entre la Dirección Xeral de Obras Públicas de la Consellería de Ordenación del Territorio y Obras Públicas y la Alcaldía de Pontevedra, se acordó autorizar a dicho Ayuntamiento a explotar la Planta durante el años 1989, autorización prorrogable** *mientras no se crease el órgano definitivo de gestión de la misma, comprometiéndose ambas Administraciones a procurar la creación de dicho órgano de gestión, contactando con los diversos Ayuntamientos de la Ría de Pontevedra, órgano a quien incumbiría gestionar todo el sistema de abastecimiento de agua y saneamiento de dicha ría, asumiendo el Ayuntamiento de Pontevedra, entre tanto, el sufragio de la explotación y mantenimiento, como en fin, que la obra fue recibida definitivamente por la Xunta de Galicia el 5 de diciembre de 1990...*

5º.-Fundamentación jurídica de inexistencia del hecho imponible de la tasa*:*

La sentencia de esta Sala, de fecha 19 de abril de 2005, dictada en el recurso Contencioso-Administrativo núm. 7520/2002, que formulara el Ayuntamiento de Marín contra reforma de la Ordenanza precedente a la aquí impugnada, de fecha 21 de diciembre de 2001, que regulaba también en su aparatado H, art. 6.3º.a) la tarifa de la Tasa de usos especiales para Concellos. Se argumentó en dicha sentencias:

"Sentado así el debate procesal, ha de significarse que de conformidad con el art. 20 de la LHL (RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851) en la nueva redacción dada por el art. 66 de la mencionada Ley 25/1998 (RCL 1998, 1737, 2423) , las Entidades locales, y en concreto, los Ayuntamientos (art. 58), podrán establecer tasas por cualquier supuesto de prestación de servicios o de realización de actividades administrativas de competencia local, y en particular por la distribución de agua, incluidos los derechos de enganche de líneas y colocación y utilización de contadores e instalaciones análogas, cuando tales servicios o suministros sean prestados por Entidades locales, ostentando la condición de sujetos pasivos de las tasas, en concepto de contribuyentes, las personas físicas y jurídicas así como las entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria (RCL 1963, 2490) , que disfruten, utilicen o aprovechen especialmente el dominio público local en beneficio particular, o que soliciten o resulten beneficiadas o afectadas por los servicios o actividades locales que presten o realicen las Entidades locales, conforme a alguno de los supuestos previstos en el artículo 20.4 de aquella Ley (art. 23), pudiendo serlo las entidades locales, y únicamente las Entidades locales no estarán obligados al pago de las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial

del dominio público por los aprovechamientos inherentes a los servicios públicos de comunicaciones que exploten directamente y por todos los que inmediatamente interesen a la seguridad ciudadana o a la defensa nacional, ello de conformidad con el art. 21.2 de dicha Ley, no encontrándose el abastecimiento de agua en los supuestos de excepción previstos en el párrafo 1º de dicho precepto

El que las Administraciones territoriales puedan ostentar la condiciones de sujetos pasivos de las tasas locales es algo que ni siquiera pone en duda la doctrina jurisprudencial, citar en ese sentido la **STS de 19 de abril de 1996** *(RJ 1996, 3670) ,al razonar: "*las Comunidades Autónomas, aún no mencionadas «nominatim» en el art. 23.1 de la Ley 39/1988 (RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851) , como tampoco los demás Entes públicos territoriales, o corporativos, o institucionales, no dejan de estar comprendidos en la amplia dicción de personas jurídicas, y sí concurren los supuestos que originan la deuda tributaria, es decir, el hecho imponible, y no se dan supuestos de exención o de extinción de la deuda tributaria, viene como sujetos pasivos contribuyentes obligados al abono de los pertinentes tributos locales, incluidas las tasas formalmente establecidas por el Ente exaccionante y prestador del servicio o realidad de la actividad administrativa..."

CUESTIONES QUE SE PLANTEAN:

PRIMERA.- ¿SE PRODUCE EL HECHO IMPONIBLE DE LA TASA?

Según el tribunal no se produce el hecho imponible de la tasa en la ordenanza fiscal reguladora, toda vez que no existen sujetos pasivos diferenciados, sino indeterminados. Los municipios precisan de suministro de agua en alta, con el fin de prestar este servicio obligatorio a la colectividad y carece de sentido que para ello estén sujetos a tributo por consumo, máxime por quien no es titular del dominio público hidráulico común.

(…) *Ahora bien, sentado lo anterior, ha de decirse que no basta* ***para que surja el hecho imponible de la Tasa****, como tributo local, con la prestación de un servicio público o la realización de una actividad, técnica o de otra índole, de la competencia del Ente local, sino que la prestación del servicio o la actividad administrativa de la competencia local deben reunir la nota de que "afecten o beneficien de forma particular a los sujetos pasivos" (art. 20), de tal suerte que cuando el beneficio no es individualizado por referencia a persona o personas concretas sino que participa en él, de forma indiscriminada, la colectividad, no cabrá hablar de hecho imponible generador de tasas, como así ha tenido ocasión de pronunciarse esa misma doctrina jurisprudencial que, por harto conocido, nos exime de cita concreta de sentencias…*

(…) *Pues bien, esta es la circunstancia que concurre en el supuesto de autos, al convenir ambas partes que la Ordenanza impugnada en aquel aspecto concreto toma como presupuesto fáctico-jurídico, el suministro de agua por parte del Ayuntamiento de Pontevedra a otros limítrofes, incluido el Ayuntamiento demandante, en definitiva, se trata de un suministro que no aprovecha específicamente a los citados Ayuntamientos como tales entes territoriales, sino al conjunto de los ciudadanos y entidades residenciados en sus respectivos términos municipales, y lo que la Ordenanza hace es regular una suerte de Tasa por tal suministro,* ***con lo que ya se concluye que faltaría el hecho imponible de la Tasa***(…)

SEGUNDA. ¿CUÁL ES LA NATURALEZA DE ESA TARIFA?

Conforme el Tribunal, se ha utilizado una apariencia jurídica de tasa, para algo que no lo es, al no reunirse las condiciones específicas de los tributos.

Recuérdese que en el supuesto del Ayuntamiento de la Coruña, el precio del suministro de agua en alta a los municipios limítrofes detenta la naturaleza jurídica de precio público.

(…) *o dicho de otra forma, el Ayuntamiento demandado estaría regulando, a través de dicha Ordenanza, y* ***bajo la apariencia de una tasa****, cuya fijación compete sin duda al Ayuntamiento de forma unilateral, un precio de agua suministrada a otros Ayuntamientos para abastecimiento de la población*(…)

TERCERA.- ¿SERÍA OBLIGATORIO CREAR UNA ENTIDAD SUPRAMUNICIPAL GESTORA, QUE INTEGRASE A TODOS LOS MUNICIPIOS QUE NECESITAN ABASTECERSE DE ESOS CAUDALES EN ALTA?

De acuerdo a las conclusiones jurisdiccionales, sería una opción perfectamente aplicable para poder dar una solución eficiente a este género de problemáticas de explotación de caudales hídricos para un conjunto de territorios municipales.

CUARTA. ¿QUÉ NATURALEZA DETENTARÍA ESA ENTIDAD SUPRAMUNICIPAL? ¿SE TRATARÍA DE UNA MANCOMUNIDAD O DE UN CONSORCIO?

A mi entender serían válidas ambas opciones de gestión intermunicipal, pero la que más eficiencia otorgaría a esta casuística sería la del Consorcio, al poder coparticipar en el mismo la propia administración hidráulica de Galicia. A tal efecto un ejemplo evidente es el del Consorcio del Louro, que funciona eficientemente gestionando, entre otros, el suministro del agua en alta al conjunto de sus municipios asociados.

QUINTA.- ¿PUEDE EL GESTOR DEL AGUA EN ALTA FIJAR UNILATERALMENTE LAS TARIFAS, QUE DEBEN SUFRAGAR LOS MUNICIPIOS QUE SE ABASTECEN DE LOS CAUDALES EN ALTA, O SE REQUIERE UNA AUTORIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN HIDRÁULICA COMPETENTE?:

El Tribunal considera que no es admisible esta forma unilateral de fijación de las tarifas del suministro del agua en alta por parte de un solo Ayuntamiento (…), *pues dicho* ***suministro ya se produzca por acuerdo de los Ayuntamientos implicados, o bajo la fórmula consorcial u otra equivalente, requiere de la intervención y aprobación de la correspondiente Comunidad Autónoma****, y el precio que se convenga no está liberalizado, sino intervenido, precisando, asimismo,* ***la intervención del órgano competente fiscalizador de la Comunidad Autónoma****, todo lo cual resulta del amplio elenco normativo que cita el Ayuntamiento demandante, cuyo tenor damos por reproducido, al que añadiríamos el Decreto Legislativo 1/1999, de 7 octubre (LG 1999, 362) , que aprobara el Texto Refundido de la Ley de Régimen Financiero y Presupuestario de Galicia, que atribuye a la Consellería de Economía e Facenda, el desarrollo de las actividades inherentes al ejercicio de la tutela financiera sobre los entes locales, que tiene atribuida la Comunidad en el artículo 49 del Estatuto de Autonomía (RCL 1981, 990) , todo ello, dentro de la necesaria concordia que debe existir entre la potestad tarifaria local y la potestad política de precios que incumbe a aquella otra Administración, por lo que los reproches de incompetencia y no observancia del procedimiento legalmente establecido deben ser compartido por la Sala, con el consiguiente efecto anulatorio de la disposición impugnada en aquel concreto aspecto*.

Procede, en consecuencia, la estimación del recurso*".*

Pues bien, tales argumentos son trasladables plenamente al presente caso, por lo que procede anular el apartado d), del inciso 3, segundo, del art. 6 de la Ordenanza impugnada, al establecerse una cuota de consumo de 0,14 €/m2, por el agua procedente de la estación de Couso que el Concello demandado destina para disponibilidad y consumo de otros Concellos.

CONCLUSIONES:

I.-Como se puede observar, de todo lo expuesto, el TSJG, anula la cuota de la ordenanza fiscal, relativa al suministro de agua potable en alta a municipios limítrofes, en base a las siguientes consideraciones:

1ª.-Incompetencia del Ayuntamiento impositor para fijar de forma unilateral la cuota tributaria de suministro de agua en alta a los municipios limítrofes.

2ª.-No se produce el hecho imponible de la tasa, ya que el suministro no beneficia de forma especial y patrimonializable al municipio receptor dela gua en alta, sino a una pluralidad indeterminada de personas, que son las que van a recibir el suministro de agua.

II.-El Tribunal Superior de Justicia de Galicia, da a entender que la tarifa, debidamente autorizada, debería ser acordada por acuerdo bilateral entre los Ayuntamientos respectivos, o mediante la interposición de un ente público asociativo, en el que participasen ambos.

B.-SEGUNDO SUPUESTO DE CONFLICTO

En el segundo supuesto analizado, el sujeto activo del giro de la contraprestación del servicio en alta, obtuvo una resolución jurisdiccional favorable a sus pretensiones, como se deduce el recurso de apelación dilucidado ante el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, resuelto por sentencia nº 46 del 4 de febrero de 2.015, con la siguiente fundamentación:

I.-PLANTEAMIENTO Y ANTECEDENTES: Dilucida este Tribunal la sentencia de instancia 161/2014, del juzgado de lo contencioso administrativo nº 2 de Vigo que fue favorable a dejar sin efecto la liquidación girada al Ayuntamiento de O Porriño por el suministro de agua en alta.

Tienen existido sobre el asunto previos conflictos jurisdiccionales como los resueltos por la sentencia de instancia del 04.07.2012, en cuyos hechos se exponía que el Ayuntamiento de O Porriño adeudaba, 1.555.694,60 euros generados entre el año 1998 y el 20.04.2009 y 533.438,37 euros generados desde el 20.04.2009, resultando los siguientes elementos fácticos:

1º.-El **Ayuntamiento de O Porriño** utiliza el **NUEVO CANAL DE EIRAS**, que canaliza lo agua del embalse, respecto del que los dos ayuntamientos disponen de una concesión de agua, sin asumir costes *(recuperación de la inversión, mantenimiento y conservación, vigilancia)* algunos por dicho uso, entendiendo el juzgado de Instancia que sólo con un convenio de colaboración entre las dos administraciones municipales es posible legitimar la exigencia de una prestación patrimonial de derecho público, al negarle eficacia, a estos efectos, al acuerdo del Ayuntamiento de Vigo de 27.01.1998.

2º.-La sentencia mantiene la firmeza de este acuerdo; pero sostiene que no es fundamento legal suficiente para la liquidación del año 2013 ya que el Ayuntamiento de Vigo no es el titular formal de la infraestructura ni tiene atribuido legalmente el poder decisorio para determinar la contribución de otro Ayuntamiento en los costes y en el porcentaje de recuperación de la

inversión: no estamos ante un Convenio interadministrativo del que se deriva que la exigencia unilateral y coactiva de las cantidades; vulnera el principio de legalidad.

II.-IMPROCEDENCIA DEL CONVENIO DE COLABORACIÓN: Establece el TSJG que la alternativa de un convenio de colaboración es una callejón sin salida dado que deja a la voluntad de una de las partes - el Ayuntamiento de O Porriño - determinar la cuantía y cuando asumirá el coste que le corresponda, dada la voluntariedad propia de todo convenio de colaboración (art. 6 Ley 30/92 y 57 Ley 7/198).

III-EXISTENCIA DE UN ACTO CONSENTIDO: El acuerdo del pleno del Ayuntamiento de Vigo de 27.01.1998 tiene un doble contenido: a) relaciones con los ayuntamientos de Nigrán, Cangas, Moaña, Redondela y Soutomaior por el suministro de agua y b) participación del Ayuntamiento de O Porriño en los costos de explotación del canal, gastos de vigilancia del embalse y recuperación de las inversiones comprometidas.

La 1ª cuestión es ajena al actual debate, siendo la 2ª la relevante; concuerdan las partes en que el acuerdo de 27.01.1998 se le notifico al Ayuntamiento de O Porriño sin que este interpusiese el correspondiente recurso contencioso (incluso pago alguna de las liquidaciones), por lo que se está ante un acto firme y consentido. La Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de mayo de 1997 nos da una definición clara del que debemos entender por un acto consentido, al afirmar, que: un acto es consentido cuando lo interesado deja transcurrir el plazo establecido en la Ley para recurrirlo en vía administrativa.

El acto consentido cierra el paso a la vía jurisdiccional por ser un acto propio del justiciable. Y es que se eso no fuera así se aceptaría la indeterminación del plazo para recurrir, lo que además de vulnerar el ordenamiento jurídico, atentaría contra la seguridad jurídica (*SSTS 23 diciembre 1988, 23 octubre 1989 y 4 enero 1991*."

"Por tanto, estaremos ante un acto firme y consentido, de acuerdo con esta Sentencia cuando el administrado no recurra un acto administrativo que le fue notificado, adquiriendo firmeza".

En cuanto a los efectos que estos actos pueden causar, numerosa jurisprudencia existe la este respeto. Así, la Sentencia de la Audiencia Nacional (sala del contencioso-administrativo) de 24 de octubre de 2002 , afirma: que es indudable que el acto firme y consentido cierra el paso a la vía jurisdiccional como consecuencia del propio acto del justiciable y de la necesidad de preservar el principio de seguridad jurídica y en tal sentido se pronuncian diversas SSTS, entre otras, las de 4-I-91, 2-VII-92 17-V-93 y 15-I- 99, pero también es preciso que para que dicho motivo de inadmisibilidad pueda estimarse que se cumplan los requisitos de que el acto

alegado sea definitivo, valido y notificado, así como que adquiriera firmeza y sido consentido por el interesado, añadiéndose la estas condiciones formales, que en el acto confirmatorio se de la identidad de sujetos, pretensión y fundamentos de hecho y de derecho (SSTS. 24-II-84 , 3-X-89 , 14-IV-93 , 16-VI-98

En la demanda se sostiene por el demandante de apelación que al considerarse en instancia, el acuerdo del Ayuntamiento de Vigo como nulo de pleno derecho (aunque así no lo califica la sentencia de primera instancia, parece mantener que es un acuerdo ajeno a la competencia del Ayuntamiento de Vigo), y que aunque no lo recurrieron no se sienten afectados por su contenido, dado que es el Ayuntamiento de Vigo quien, unilateralmente determina los costes sin el previo acuerdo del Ayuntamiento de O Porriño. Esto es también lo que se defiende en la sentencia de instancia.

IV-PRESUNCIÓN DE EFICACIA DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS:

Establece el Tribunal, que esta decisión provoca una situación paradójica:

-*"tenemos un acto administrativo que es la liquidación de costes, que tiene como fundamento un acuerdo- lo de 27.01.1998, el cual no se anula (nada se indica al respeto en la sentencia y no se solicita tal declaración en el suplico de la demanda), posiblemente al no articular la pretensión por la vía del procedimiento correcto (art. 102 Ley 30/92) pero no se aplica, lo que es contrario a la previsión del artículo 57.1 Ley 30/92".*

-*"La actuación administrativa disfruta a su favor de una presunción de legalidad, que con todo puede ser combatida.*

-"*Tal presunción se encuentra, en algunos pronunciamientos de la jurisprudencia, conectada con el principio de eficacia, tal como reconoció la jurisdicción común (SSTS 3ª 22.2.1999, 19.9.1990 y 16.5.2000, ATS 3ª 18.6.1999 y STSJ Canarias, Santa Cruz de Tenerife, Contencioso- Administrativo 21.1.2005) y constitucional (STC Pleno 341/1993, 18 noviembre), y en tanto no se anulen los actos estos son plenamente eficaces".*

***Esto es lo que acontece en el presente caso**; tenemos un acto administrativo - acuerdo del pleno del Ayuntamiento de Vigo de 27.01.1998- con vocación de eficacia al futuro ya que determina las bases de futuras liquidaciones de costos por el uso del canal de suministro de agua y otros conceptos, que se le notifica al afectado: Ayuntamiento de O Porriño que no lo recurre, por lo que hablármelos de un acto firme y consentido. De considerar que el Ayuntamiento de Vigo carece de competencia para determinar unilateralmente los costos o que*

el acto incurre en cualquiera otro supuesto de nulidad del artículo 62 Ley 30/92 debe formular la correspondiente acción de nulidad.

El que resulta no asumible es que el Ayuntamiento de O Porriño actúe como si el acuerdo de 27.01.1998 no había existido en la realidad jurídica o que pretenda una declaración de nulidad - implícita- con ocasión del recurso contra las liquidaciones derivados del citado acuerdo, lo que sólo resultaría posible de considerarse que el acuerdo de 27.01.1998 tiene una naturaleza reglamentaria, cosa que no defiende ninguna de las partes, ni la sentencia objeto de recurso".

Una vez determinada la validez, eficacia y ejecutoriedad del acuerdo de 27.01.1998 no es posible, como si razona en la sentencia de instancia, ignorar su existencia y requerir la validez de la liquidación de los costes de mantenimiento…."

V.-REPERCUSIÓN DEL COSTE DEL AGUA EN ALTA A LOS USUARIOS FINALES:

"…Resulta obvio (y esto no lo niega el propio Ayuntamiento de O Porriño) que los usuarios de las infraestructuras del suministro de agua deben asumir los costes y que estos se reparten en función de criterios de intensidad del uso que es lo que, en principio realiza el acuerdo de 27.01.1998…"

VI.-PREVALENCIA DE UNA FORMA DE GESTIÓN DUAL O ASOCIATIVA PARA EL SUMINISTRO DEL AGUA EN ALTA:

"…; sin duda el procedimiento correcto para determinar los costes sería un acuerdo entre las partes, previa a la realización de las obras, tras los informes técnico/económicos pertinentes; lo que sucedió es que esto no se produjo y fue el Ayuntamiento de Vigo quien los fijó unilateralmente sin que el Ayuntamiento de O Porriño, recurriese el acto de fijación de costes".

Concluye el Tribunal, que dado que el Decreto de la Alcaldía de Vigo de 04.01.2013 es una consecuencia directa del acuerdo de 27.01.1998, que en sí misma la liquidación no incurre en ninguna de las causas de nulidad del artículo 62 Ley 30/92 y que el Ayuntamiento (frente lo que se dice en la sentencia de instancia), es el titular formal de la infraestructura, dado que es el responsable último de la gestión del servicio de aguas en alta y es quien asumió el coste de implementación sin que, hasta el momento, la Mancomunidad del Área metropolitana de Vigo (creada por Ley 4/2012) asumirá la gestión del ciclo completo del agua al no tener aprobada las normas reglamentarias correspondientes; resulta obligado acoger el recurso de apelación.

POR LO TANTO:

Del análisis de estos dos conflictos se deduce que existen graves problemas en la comunidad autónoma de Galicia, en lo que respecta a la gestión del agua en alta para el supuesto de embalses caudales intermunicipales, lo que resulta de una suerte de confusión de las titularidades de gestión, originadas en los procesos de descentralización política del Estado, y cuando la naciente Comunidad Autónoma, aún no contaba con un maco normativo, institucional, y administrativo propio u adecuado para dar respuesta a estas situaciones.

Se deduce además de la necesidad de potenciar las figuras asociativas, con plena participación de la administración hidráulica de Galicia, para solucionar estos conflictos, que permanecen enquistados en el tiempo, con grave repercusión para el funcionamiento de los operadores públicos, que se involucran en constantes y sucesivos conflictos jurisdiccionales.

EL SUMINISTRO DEL AGUA EN ALTA EN GENERAL

La gestión directa de los servicios del agua en alta en Galicia es residual, y ha quedado circunscrita a pequeños y mediano municipios que disponen de caudales propios de abastecimiento, que disponen de recursos acuíferos intramunicipales *(con la salvedad de lo expuesto en el epígrafe anterior).*

No suele existir fiscalidad activa, a salvo que se suministre agua a otros municipios limítrofes *(tal como se expuso en el supuesto anterior),* además de la obtención del suministro de cobertura de las propias necesidades.

Dentro del ámbito relativo a las formas de gestión se debe destacar como una de las más frecuentes, cuando se produce el suministro de un único caudal intermunicipal a varios municipios limítrofes, la gestión asociativa debiéndose diferenciar la que se realiza por mancomunidades intermunicipales y por consorcios.

Las figuras asociativas pueden ser creadas de oficio por los diferentes municipios asociados, o bien ser promovida su constitución por el ente público empresarial AGUAS DE GALICIA, de acuerdo a lo que dispone el artículo 6º del **Decreto 32/2012, de 12 de enero**, que promueve su creación.[815]

[815]**Decreto 32/2012, de 12 de enero, artículo 2. Autonomía de gestión 1**. Aguas de Galicia tiene autonomía de gestión, correspondiéndole dentro de su ámbito competencial todas las potestades administrativas precisas para el cumplimiento de sus finalidades en los términos establecidos por la ley.

2. Dentro de su plena capacidad de obrar y de conformidad con lo establecido en el artículo 9

Las mancomunidades intermunicipales representan una forma habitual de gestión del agua en alta, en Galicia. En cuanto a la fiscalidad activa, la contraprestación habitualmente suele estar instrumentalizada como una *tasa por suministro de agua potable en alta*, que se regula en una Ordenanza Fiscal, cuyas normas se ajustan al prevenido en el artículo 57 del citado RDL 2/2004, en relación que el artículo 20.4[816].

No obstante es menester recordar en este apartado, los pronunciamientos del Tribunal Superior de Justica de Galicia[817], en el asunto examinado del suministro de agua en alta a los Ayuntamientos de la Ría de Pontevedra, negando explícitamente la producción del hecho imponible, quizás ha sido por ello que se ha acordado por otros entes el **establecimiento de precios públicos ad hoc** (véase caso de la empresa municipal de abastecimiento de aguas de la Coruña (EMALCSA).

Mi opinión personal es coincidente con el pronunciamiento del Tribunal de Justicia de Galicia, y considero que es servicio de suministro de agua en alta no es susceptible de ser exaccionada mediante tasa al no darse el hecho imponible tal como se define en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, remitiéndome a los razonamientos del órgano jurisdiccional mencionado[818].

---

de la Ley 9/2010, de 4 de noviembre (LG 2010, 490) , de aguas de Galicia, la entidad puede adquirir -incluso como beneficiaria por expropiación forzosa-, poseer, reivindicar, permutar, gravar o enajenar toda clase de bienes y derechos, establecer contratos de naturaleza pública y privada, *proponer la constitución de consorcios, mancomunidades y otras modalidades asociativas de entes locales, formalizar convenios, ejecutar, contratar y explotar obras y servicios, otorgar subvenciones, obligarse, interponer recursos y ejercitar las acciones que le correspondan de acuerdo con la normativa aplicable en esta materia.*

[816]Supuesto de la mancomunidad intermunicipal do Salnés.

[817] Tribunal Superior de Justica de Galicia, **en su resolución 109/2007, de 31 de enero**,

[818] Tribunal Superior de Justica de Galicia, **en su resolución 109/2007, de 31 de enero**: (…) *Ahora bien, sentado lo anterior, ha de decirse que no basta **para que surja el hecho imponible de la Tasa**, como tributo local, con la prestación de un servicio público o la realización de una actividad, técnica o de otra índole, de la competencia del Ente local, sino que la prestación del servicio o la actividad administrativa de la competencia local deben reunir la nota de que "afecten o beneficien de forma particular a los sujetos pasivos" (art. 20), de tal suerte que cuando el beneficio no es individualizado por referencia a persona o personas concretas sino que participa en él, de forma indiscriminada, la colectividad, no cabrá hablar de hecho imponible generador de tasas, como así ha tenido ocasión de pronunciarse esa misma doctrina jurisprudencial que, por harto conocido, nos exime de cita concreta de sentencias…*

(…) *Pues bien, esta es la circunstancia que concurre en el supuesto de autos, al convenir ambas partes que la Ordenanza impugnada en aquel aspecto concreto toma como presupuesto fáctico-jurídico, el suministro de agua por parte del Ayuntamiento de Pontevedra a otros limítrofes, incluido el Ayuntamiento demandante, en definitiva, se trata de un suministro que no aprovecha específicamente a los citados Ayuntamientos como tales entes territoriales, sino al conjunto de los ciudadanos y entidades residenciados en sus respectivos términos municipales, y lo que la Ordenanza hace es regular una suerte de Tasa por tal suministro, **con***

SUPUESTO DE EXACCIÓN DEL SUMINISTRO DE AGUA POTABLE EN ALTA MEDIANTE TASA. SUPUESTO EXAMINADO EL DE LA MANCOMUNIDAD INTERMUNICIPAL EL SÁLNES

El objeto de la exacción tributaria es el suministro de agua potable en alta que presta un determinado ente público, sea la administración hidráulica, sea un consorcio, o sea una Mancomunidad respecto de los Ayuntamientos integrados.

HECHO IMPONIBLE: Constituye el hecho imponible la prestación del servicio de suministro de agua potable en alta procedente del bombeo, instalaciones y redes del operador para abastecer las redes de agua en baja de los ayuntamientos receptores.

SUJETO PASIVO: Serán sujetos pasivos de la tasa en concepto de contribuyentes, generalmente, los Ayuntamientos receptores.

Cuando el ente prestador del servicio es una mancomunidad, suele preverse en los estatutos o en la norma jurídico fiscal, que el pago de la tasa se realice, en su caso, por las empresas concesionarias del servicio de abastecimiento de agua en aquellos Ayuntamientos que hayan adjudicado el servicio a uno concesionario.

BASE IMPONIBLE Y CUOTA TRIBUTARIA.-Para el cálculo de la base imponible, es habitual que se tome como referencia los costes directos e indirectos necesarios para garantizar el mantenimiento y desarrollo razonable del servicio de abastecimiento de agua en alta. La cuota de la tasa regulada suele consistir de aplicar una cantidad fija (tarifa) a los m3 consumidos.

Un ejemplo de tarifa prototípica, sería la siguiente: Cuota de consumo a 0,1785 €/m3 consumido[819]: Por tanto, la tarifa que se factura a los Ayuntamientos mancomunados por el consumo de agua potable en alta es de 0,1785 €/m3, para que estos, su vez, procedan a abastecer a sus usuarios y a cobrar su tasa a través de la correspondiente ordenanza. Sobre el importe anterior se aplicará el IVA correspondiente.

DEVENGO Y PERÍODO IMPOSITIVO: De conformidad que el artículo 26.2 del RDL 2/2004 de 5 de marzo, la tasa del agua en alta tiene un devengo periódico, de carácter generalmente mensual, iniciándose el período impositivo 1 de enero de cada año.

---

lo que ya se concluye que faltaría el hecho imponible de la Tasa (…)

[819]**Tarifa vigente en la Mancomunidad del SALNES**, integrada por los Ayuntamientos de MEIS, O GROVE, MEAÑO, SANXENXO, VILAGARCÍA DE AROUSA, CAMBADOS, A ILLA DE AROUSA e VILANOVA DE AROUSA, vigente en 2.015.

-El período impositivo comprenderá el año natural.

-El período de liquidación es habitualmente mensual.

NORMAS DE GESTIÓN: El ente gestor asociativo suele disponer de uno elementos de cuantificación a la recepción del agua en alta para cada Ayuntamiento receptor en el entronque con su red principal, procediendo una lectura periódica. Si el consumo se efectúa sin elemento de cuantificación por avería u otras causas, se liquidará y se facturará con arreglo al gasto realizado en el incluso período de tiempo y en la misma época del año anterior.

En determinados supuestos se procede a una estimación objetiva, consistente en una evaluación de los caudales que pueda suministrar una toma de calibre y características de la considerada en las condiciones reales de trabajo en el que se encuentren y que serán verificadas por los agentes del servicio.

Es habitual prever supuestos de suspensión del servicio del suministro del agua en alta por motivos de escasez de agua o averías en los sistemas de captación, bombeo, conducción, depósitos y distribución.

INFRACCIONES Y SANCIONES: Por último se suele reglamentar un sistema de tipificación de las infracciones y sanciones tributarias, así como a las sanciones que a las mismas correspondan, efectuándose una remisión a lo establecido en el artículo 77 y siguientes de la Ley General Tributaria.

ELEMENTOS DE DETERMINACIÓN DE COSTES.-Los elementos de coste que se suelen tener en cuenta en el suministro del agua en alta, suelen ser los siguientes[820]:

1º.-Descripción de las instalaciones del servicio: En cualquier determinación de costes, es preciso proceder al análisis de las instalaciones precisas para la prestación del servicio.

2º.-Sistema de captación de agua para el consumo: El suministro del agua en alta requiere de una captación de los recursos hídricos de un acuífero, normalmente, de aguas continentales, y generalmente fluviales, para lo que es preciso disponer de un sistema de bombeos del agua del acuífero a la red. En ocasiones la captación es por gravedad, pero en

[820] Datos prototípicos obtenidos del estudio económico financiero de la Mancomunidad Intermunicipal del Salnés que presta el servicio de abastecimiento en agua a los municipios de la mencionada comarca.

cualquier caso es preciso un sistema de bombeos hasta la estación de tratamiento de agua en alta.

3º.-Sistemas de conducciones y de la red de transporte en alta: El ente asociativo debe disponer de un sistema o red de conducciones del agua hasta cada entronque con la red secundaria de cada municipio asociado, para su posterior distribución en baja a los usuarios finales.

4º.-El funcionamiento de la Estación de tratamiento de agua potable.- El sistema de funcionamiento es básicamente el siguiente:

A. Generalmente el funcionamiento de estas estaciones de tiramiento consiste en que el agua captada del acuífero de suministración se mezcla en la cámara de entrada a la planta, donde tiene lugar a pre-cloración y adición de los reactivos necesarios para la coagulación y floculación

B. Dentro de los decantadores, y con el objeto fundamental de eliminar la materia coloidal que confiere turbidez al agua, se producen los siguientes fenómenos:

C. Coagulación, y desestabilización de los coloides, con el que se consigue que la materia finamente dividida pueda ser agrupada en unidades mayores.

D. Floculación[821], o agregación de las unidades desestabilizadas.

E. Sedimentación, eliminación de los flóculos por gravedad.

F. Posteriormente, el agua decantada pasa a la canalización de los filtros de arena, en esa canalización se le añade la sosa para corregir el pH y de ahí a los filtros de arena donde se eliminan los posibles flóculos arrastrados, así como la materia flotante que pudiera persistir.

G. En el canal existente a la salida de los filtros, el agua se somete, por último, la una post-cloración, ajustando el cloro residual, a los niveles deseados en cada caso.

[821]**WIKIPEDIA**: "es un proceso químico mediante el cual, con la adición de sustancias denominadas floculantes, se aglutinan las sustancias coloidales presentes en el agua, facilitando de esta forma su decantación y posterior filtrado. Es un paso del proceso de potabilización de aguas de origen superficial y del tratamiento de aguas servidas domésticas, industriales y de la minería".

5º.-La operativa de los depósitos de almacenamiento: Fundamentalmente consiste en la existencia de un depósito regulador general, de recepción de aguas tratadas a la salida de la estación de tratamiento de agua potable.

6º.-La operativa de la red de distribución: Consiste en una red de conducciones generales con destino a los diferentes municipios receptores.

De estos parámetros se efectúa el estudio de costes del suministro de agua potable en alta, abordando los siguientes elementos de definición y cuantificación

1º.-Los metros cúbicos suministrados de agua en alta a cada municipio asociado.

2º.-Los gastos generales del servicio.

3º.-Los ingresos precisos para la financiación del servicio.

Los principios generales de imposición tenidos en cuenta por el ente asociado, son los siguientes

1. Mantener el equilibrio económico-financiero en la prestación del servicio: La recuperación total de costes se aplica por derivación de la Directiva Marco del agua y sus principios rectores tales como el **de recuperación de costes** de los servicios relacionados con él agua, incluidos los costes medioambientales y los relativos a los recursos asociados a los daños y a los efectos adversos sobre él medio acuático, como aplicación del **principio de quien contamina paga**.

2. En el ámbito del derecho interno se aplica el **principio de limitación de tarifa**, de acuerdo con el establecido en el art. 24 del R.D.L 2/2004, del 5 de marzo, por lo que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, consistente en que el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida.

Para la determinación del dicho importe se tomarán en consideración los costes directos e indirectos, incluso los de carácter financiero, amortizaciones del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y el desarrollo razonable del servicio o actividad para la que se exige la tasa.

3. Principio de capacidad tributaria: Se aplicará al determinar una tarifa variable con referencia al número de m3 consumidos, por cada municipio asociado.

3.3.-LA GESTIÓN DEL SERVICIO HÍDRICO EN EL ÁMBITO LOCAL GALLEGO. SUMINISTRO DE AGUA EN BAJA.

Este servicio público tal como se definió en el capítulo III, consiste en el suministro de agua a través de una red secundaria, y después de su previo tratamiento, al usuario final, mediante una combinación de conducción por gravedad y por bombeo, desde los depósitos reguladores donde se almacena el agua en alta. En la comunidad autónoma de Galicia, este servicio de suministro lo prestan casi sin excepción los municipios en diferentes formas de gestión, predominando la gestión indirecta mediante contrato de gestión de servicios en la modalidad de concesión administrativa.

A título de ejemplo, en el supuesto de la cuenca hidrográfica intracomunitaria GALICIA-COSTA, de un total de 157 municipios, solamente gestionan el servicio de abastecimiento de agua potable a domicilio un total de 47 (un 29,9 %), y sin embargo han optado por la gestión indirecta en su modalidad de concesión administrativa un total de 91 (un 57,96%). En esta cuenca intracomunitaria existen unos 15 municipios que no tienen establecida la correspondiente tasa por el servicio de abastecimiento de agua y que por lo tanto no aplican la política de recuperación de costes (un 9,5%).[822]

Es la forma menos habitual hoy en día de la gestión del servicio de abastecimiento de agua potable en baja.

Generalmente aplicable a municipios de menos de 10.000 habitantes. En cuanto a la fiscalidad activa, la norma general, es que los municipios gallegos tengan acordado la imposición de la correspondiente tasa de suministro de agua potable a domicilio.

En lo que respecta a la Demarcación hidrográfica GALICIA-COSTA, de los municipios con una población superior a los 50.000 habitantes, no existe un solo caso de gestión directa del servicio por la propia administración general o ente sujeto al derecho administrativo, ya que A Coruña dispone de una empresa pública, Pontevedra, Vigo y Santiago gestionan el agua en la modalidad de concesión administrativa, y Ferrol en la modalidad de sociedad de economía mixta.

[822] Datos a junio de 2.011, de la Demarcación Hidrográfica de GALICIA-COSTA.

No obstante se debe destacar como excepción destacada la existencia de sociedades públicas municipales del agua, en los municipios de A Coruña y Carral, gestionados por una única empresa pública denominada EMALCSA.

La gestión indirecta es la forma de prestación más habitual en los municipios gallegos. En los supuestos de gestión indirecta por concesión administrativa, se continua a considerar como praxis mayoritaria la consideración de un traslado al concesionario de la potestad de exaccionar la tasa al usuario en período voluntario conforme la dinámica existente y derivada de la redacción original del artículo 2.2.a) de la Ley General Tributaria de 2.003.

No obstante se abre una tendencia a considerar el precio girado al usuario como tarifa o precio privado, utilizándose ambas denominaciones.

Es de destacar la existencia de tres supuestos de gestión del servicio por sociedad de capital mixto, en la demarcación GALICIA-COSTA, y que son los de Ferrol, Narón y Arteixo (EMAFESA, AUGARSA y COSMA, respetivamente).

Las tarifas del agua suelen adoptar tres tipologías diferenciadas[823]:

A. Una única tarifa fija, con independencia del volumen de agua consumido por los usuarios.

B. Una componente fija, y otra variable en base a los metros cúbicos de agua consumida.

C. Un solo componente variable en las tarifas del agua en base al agua consumida

[823] En la Demarcación GALICIA-COSTA, los municipios que optan por una de estas tres modalidades son 2, 53 y 73 respectivamente.

3.4.-LA GESTIÓN DEL SERVICIO HÍDRICO EN EL ÁMBITO LOCAL GALLEGO. SANEAMIENTO DE AGUAS RESIDUALES

Este servicio público, tal como se definió en el capítulo III, consiste en la evacuación de las aguas residuales a través de un sistema de conducciones por red primaria y secundaria, hasta unos colectores generales que generalmente desembocan en una planta de tratamiento de las susodichas aguas.

Se trata de una forma de gestión del denominado clásicamente, como servicio de alcantarillado municipal.

En cuanto a las formas de gestión, la prestación a través de un operador o gestor privado es muy habitual, normalmente acordada conjuntamente con la concesión administrativa de los servicios de abastecimiento de agua potable en baja, y del servicio de alcantarillado.

Otra forma de prestación muy común del servicio de saneamiento o alcantarillado, es a través de un ente asociativo, generalmente una mancomunidad, que a su vez suele optar por la *forma de gestión indirecta en la modalidad de concesión administrativa* que comprende el mantenimiento, conservación y funcionamiento de los bombeos, impulsiones, colectores generales, y redes secundarias de alcantarillas de los Ayuntamientos asociados.

Suele tratarse de un servicio mancomunando de adscripción voluntaria por parte de los municipios mancomunados. Dada la imposibilidad de analizar todos los supuestos de asociación mancomunada intermunicipal, se analizará a continuación los parámetros concretos de un supuesto específico.[824]

Generalmente en este supuesto se aplican las tarifas aprobadas por las diferentes entidades Locales asociadas, en vez de una específica y general para el conjunto de la mancomunidad.

El contrato de gestión de servicios públicos que se suele formalizar por estos entes públicos asociativos suele abarcar la gestión integral indirecta de un servicio público municipal del ciclo hídrico por una empresa privada capacitada y solvente, bajo la modalidad de concesión

[824]**Mancomunidad del SÁLNES**, integrado por los Ayuntamiento de VILAGARCÍA DE AROUSA, VILANOVA DE AROUSA, A ILLA, MEIS, CAMBADOS, MEAÑO, RIBADUMIA, O GROVE y SANXENXO. Pliegos de condiciones de su servicio mancomunado de alcantarillado mancomunando. Actualmente Están asociados a este servicio los municipios CAMBADOS, VILANOVA DE AROUSA y RIBADUMIA, y el transporte de aguas residuales de algunas zonas de los municipios de VILAGARCÍA DE AROUSA, MEIS y MEAÑO.

administrativa. En realidad en los casos examinados en la comunidad autónoma de Galicia, lo que se observa es que las mancomunidades intermunicipales, suelen asumir el servicio de alcantarillado como subsidiario y opcional, respecto de los municipios integrantes, dado que el servicio primario que prestan es , o el de suministro de agua en alta, o la depuración de aguas residuales o ambos. Desde esta perspectiva la Mancomunidad actúa, en realidad como una especie de ente intermediario, entre una empresa privada y los diferentes municipios integrados, de forma que solamente existe un único contrato común de gestión, en vez de promover cada municipio consorciado el suyo propio. **Quizás la justificación de esta intermediación, sea el poder obtener un precio del contrato más económico y optimizar la prestación.**

Este contrato único de intermediación suele caracterizarse por los siguientes aspectos:

1º.-PROCEDIMIENTO Y FORMA DE ADJUDICACIÓN.- El contrato de concesión para la gestión indirecta del servicio se adjudica por procedimiento abierto, mediante concurso público, tramitación común, y se regirá por las condiciones técnicas que se recogen en el presente Pliego, que formará parte del contrato, y que se unirá como anexo al incluso.

2º.-ÁMBITO DE LA CONCESIÓN.-La concesión administrativa en la vertiente del servicio de alcantarillado comprende la gestión integral, por parte del empresario adjudicatario, del servicio, utilizando las instalaciones, que se describen a continuación:

La concesión del servicio de alcantarillado gestionado indirectamente por contrato de gestión de servicios promovido por la Mancomunidad detenta una naturaleza expansiva, tanto a las instalaciones existentes inicialmente como a la futura ampliación nuevas instalaciones que en un futuro se realicen, relativas a conducciones de alcantarillado y sus bombeos. Entre otras cosas por su carácter marcadamente opcional para los municipios integrados en la mancomunidad y la consiguiente posibilidad de adherirse voluntariamente en el futuro.

En ese sentido el contrato suele comprender la gestión integral del servicio público de alcantarillas de los Ayuntamientos que formen parte de la Mancomunidad que voluntariamente lo deseen y se podrá extender a cualquiera otro Ayuntamiento integrante de la Mancomunidad que en un futuro resulte beneficiario del servicio.

LAS FUNCIONES Y TAREAS QUE SUELEN DESCRIBIRSE PARA ESTE SUPUESTO DE CONTRATO DE INTERMEDIACIÓN EN LOS PLIEGOS DE CONDICIONES TÉCNICAS FACULTATIVAS, SON LAS SIGUIENTES[825]:

1. El mantenimiento y conservación de las acometidas desde la fachada de la vivienda del usuario hasta el alcantarillado

2. La ejecución de las obras de acometidas el alcantarillado, por cuenta del promotor o propietarios del inmueble, según presupuesto ajustado los precios unitarios aprobados por los Ayuntamientos.

3. La vigilancia y verificación del correcto funcionamiento de las instalaciones(por medios humanos o técnicos.)

4. El pago a la empresa suministradora de energía eléctrica de los costos del bombeo

La limpieza del sistema de alcantarillado (aguas pluviales y residuales), incluidos pozos de registro e imbornales.

5. El mantenimiento y control del correcto funcionamiento las redes secundarias y colectores generales, así como la sus instalaciones complementarias.

6. Las reparaciones de todas las averías que se produzcan la instalación afecta al servicio

7. La detección de averías, vertidos incontrolados, con equipos técnicos adecuados.

8. El vaciado retirada y valorización de todos productos sólidos y semisólidos depositados en la red, pozos y bombeos.

9. El mantenimiento y control del correcto funcionamiento de los colectores generales e impulsiones.

10. El mantenimiento y control del correcto funcionamiento de las instalaciones de bombeo y sus equipos accesorios.

11. El tratamiento de olores del alcantarillado

12. El transporte de las aguas residuales, cuando sea preciso.

[825] Pliego de condiciones técnicas facultativas de la Mancomunidad del Salnés.

13. La elaboración de los listados de facturación del servicio, redacción y expedición de los recibos, en aplicación de las tarifas vigentes aprobadas por los Ayuntamientos alcanzados, llevando a cabo a recaudación de los mismos, en período voluntario, por plazos trimestrales, pasando los incursos en vía de apremio a las Agencias Ejecutivas de cada uno de los Ayuntamientos, siendo para estas los recargos que resulten de aplicación.

14. Realizará, asimismo, la vigilancia de la existencia de posibles conexiones no autorizadas, llevando a cabo anualmente una limpieza general de toda la red, y efectuando revisiones periódicas de las mismas, dando cuenta a los Ayuntamientos de las anomalías observadas.

15. En caso de ampliación de las instalaciones actuales, por aumento de la red de los Ayuntamientos incluidos en el servicio mancomunado, o por inclusión de otros Ayuntamientos de la Mancomunidad, el adjudicatario estará obligado a admitir tales aumentos, si bien deberán efectuarse los correspondientes ajustes económicos, con los incrementos que se pacten, en atención a los criterios de fijación que rigen la adjudicación inicial, bien por revisión de precios con aplicación de las fórmulas procedentes.

3º.-DURACIÓN DEL CONTRATO: Estos contratos pueden tener una duración máxima de 25 años si no conllevan la realización de obras de primer establecimiento precisas para la prestación del servicio, y precisamente este es el plazo más habitual[826].

4º.-TITULARIDAD DEL SERVICIO.-*El servicio público seguirá manteniendo, en todo momento, la calificación jurídica de tal servicio, siendo de la titularidad de cada uno de los Ayuntamientos mancomunados, en el que les pueda afectar. En consecuencia, el concesionario actuará como mandatario de la Administración Municipal corresponsal, debiendo figurar, en la Oficina que se instale, vehículos y demás distintivos, la denominación de* "SERVICIO PUBLICO DE ALCANTARILLAS DE LA MANCOMUNIDAD.

5º.-APLICACIÓN DE TARIFAS.- Las tarifas que se aplicarán a los usuarios, tal como queda indicado en cláusulas anteriores, serán las que aprueben las Corporaciones de cada uno de los Ayuntamientos alcanzados, actualizándose anualmente en función de las variaciones del I.P.C., mediante acuerdos adoptados por cada uno de ellos, la petición de la empresa

[826] Máxima duración del contrato de gestión de servicios, cuando no lleve implícito la realización de obras d primer establecimiento. Real Decreto legislativo 3/2011, de 14 de noviembre.

adjudicataria, debiendo mantenerse en todo caso el equilibrio económico del concesionario respeto a la gestión integral del Servicio que se contrata[827].

RETRIBUCIONES DEL CONTRATISTA.-Los ingresos del Servicio lo formarán:

A. El importe de la lista cobratoria, en aplicación de las tarifas aprobadas por cada uno de los Ayuntamientos; tarifas del servicio vigentes en cada momento, que el inicio del contrato.

B. Las subvenciones que la Mancomunidad o Ayuntamientos concedan en cada caso.

Con los ingresos indicados, el concesionario autofinanciará los costos del servicio, así como la amortización de las mejoras que en su caso pueda ofertar la empresa concesionaria. Todos estos aspectos suelen ser desarrollados por un reglamento mancomunado del servicio de saneamiento de aguas residuales.

La fiscalidad pasiva es la consistente en la exacción a los usuarios de un tributo consistente en una tasa, que no detenta mayores especialidades que las analizadas en el capítulo IV y II.

La fiscalidad pasiva, es la consistente en el mantenimiento, como parámetro todavía mayoritario, de la exacción de una tasa que se percibe de los usuarios, o bien por el ente público concedente que deriva un canon a favor del concesionario, o bien mediante una derivación de la potestad de cobro en periodo voluntario al concesionario. En cuyo caso se debería considerar hoy en día la posible existencia de un precio privado, con o sin canon adicional a favor del concesionario otorgado por la administración pública concedente.

3.5.-LA GESTIÓN DEL SERVICIO HÍDRICO EN EL ÁMBITO LOCAL GALLEGO. DEPURACIÓN DE AGUAS RESIDUALES

El artículo 24.2 de la Ley 9/210, de 4 de noviembre, nos indica cuales son los objetivos definidos legalmente, respecto de este servicio hídrico en Galicia, que podríamos resumir en los siguientes:

A. Un correcto estado ecológico de las aguas.

B. La reutilización de las aguas residuales tras los procesos de depuración.

[827] En este supuesto se ha analizado en el capítulo II que no es precisa una modificación expresa de la Ordenanza Fiscal, pero nada impide que se realice.

En cuanto a las formas de gestión, se diferencian las siguientes:

I. La gestión directa es la forma de prestación menos habitual, dado el nivel de especialización que requiere el tratamiento de las plantas de tratamiento.

II. La gestión indirecta es la forma de prestación más habitual, predominando la modalidad de concesión administrativa, que puede ser común con otros servicios del ciclo hídrico, o inclusive integrar el conjunto del ciclo del agua desde la captación del agua en alta hasta la depuración y reutilización de aguas residuales.

III. La gestión por ente asociativo mancomunado o consorciado, optando este a su vez por una forma de gestión indirecta, o indirecta a través de un contrato de gestión de servicios en la modalidad de concesión administrativa o sociedad de capital mixto, es una forma de gestión directa que puede ser óptima, pero que no acaba de implementarse dado la escasez de plantas de tratamiento que afecten a varios municipios limítrofes, y cuando esto es así, siendo predominante el hecho de una gestión directa asumida por la administración hidráulica de Galicia, que se analizará en el epígrafe siguiente. No existen mayores especialidades en cuanto a la fiscalidad activa y pasiva de los operadores que las ya examinadas con anteriormente con carácter general, en los capítulos II y IV.

LA GESTIÓN POR ENTE AUTONÓMICO: En este supuesto, la fiscalidad activa corresponde a dicho ente autonómico, y consiste en él ya analizado coeficiente de vertido que es incompatible con la tasa municipal que no se podrá exaccionar. No obstante en este capítulo se analizará el tributo específico de Galicia.

4.-LOS INGRESOS ASOCIADOS AL CICLO HÍDRICO EN GALICIA.

En el Título IV de la Ley de aguas de Galicia, se define una política de recuperación de los costes de los servicios asociados al servicio hídrico. Dicha política se fundamenta en un llamamiento legal a un ejercicio corresponsable de todas las administraciones públicas comprometidas en la gestión del ciclo del agua, respecto de la exigencia de contraprestaciones de naturaleza generalmente fiscal, para obtener dicha recuperación, que deberá necesariamente incorporar el factor medioambiental, en aplicación del conocido adagio o principio de "quien contamina paga".

Los correspondientes ingresos de derecho público, y en especial, los de naturaleza tributaria se deberán exigir en consonancia con la normativa general de aplicación, que en el caso de la fiscalidad, se deriva de la su normativa básica, es decir, de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), así como la que sea especifica de éstos, o dicho de otro modo, se configure como legislación tributaria especial, pudiéndose citar en el caso de las entidades locales, la menciones al respecto del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

4.1.-LOS IMPUESTOS.

Los impuestos directamente vinculados al ciclo hídrico, es decir, aquellos cuyo objeto está relacionado con algún servicio del ciclo del agua, tienen sustancialmente el carácter de infraestatales en lo que respecta a su ámbito de aplicación. Suelen ser tributos de carácter autonómico denominados en el lenguaje jurídico habitual, como cánones, sean estos del agua, o del saneamiento. En el supuesto de nuestra Comunidad Autónoma, la Ley de aguas de Galicia define determinados tributos asociados al ciclo hídrico, y dentro de ellos se encuentra el denominado CANON DEL AGUA, al que más adelante nos referiremos, definiéndolo como un impuesto de carácter directo, real, y extra fiscal. Quiere decir esto último que tienen un finalidad específica desde la perspectiva del gasto púbico. Los municipios y demás entes locales carecen de potestad legislativa por lo cual solamente podrán imponer tasas pero no impuestos, y ello en el ejercicio, además, de una potestad tributaria derivada y no originaria, precisando para ello de la existencia de una Ley estatal especial, que les habilite para tal imposición.

4.2.-LAS TASAS.

En este apartado podremos diferenciar, la existencia de tasas desde la perspectiva de los sujetos activos de imposición, es decir, de aquellos que adoptan los correspondientes acuerdos de imposición. Por una parte existen tasas de titularidad autonómica, siendo que al efecto, y a

mero título de ejemplo, podríamos citar el CANON DE VERTIDOS, que se tratará posteriormente, y que está definido en la Ley de aguas de Galicia.

Por otra parte figuran las tasas de imposición local, a la que son de aplicación las consideraciones generales expuestas en los apartados correspondientes de los Capítulos II y III, así como en el IV y en el presente.

4.2.1.-LA TASA MUNICIPAL DEL SERVICIO DE AGUAS EN GALICIA.

Se trata de un tributo local, mencionado expresamente en el nomenclátor del artículo 20 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Su imposición ha sido acordada en la práctica totalidad de los 315 municipios de Galicia, aunque su gestión difiere según cuales sean las propias del servicio de referencia.

Las normas jurídicas de afección a este tributo, más destacables son las siguientes:

1. Ley General Tributaria, (Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT),

2. Real Decreto Legislativo 2/2.004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LHL), artículo 20.1.B) y artículo 20.4.s)

3. Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local, (Ley 7/1985, de 2 de abril (LBRL), artículo 25.2.l); 26 y artículo 86.3.

4. Real Decreto Legislativo 781/1986, de disposiciones vigentes en materia de régimen local (TRRL), artículo 98.

5. Ley 9/2010, de 4 de noviembre, de aguas de Galicia, que establece los siguientes aspectos de interés:

A.-Su exigibilidad como instrumento de una política de recuperación de costes de los servicios hídricos.

B.-Su compatibilidad, y por la tanto la inexistencia de doble imposición sobre un mismo hecho imponible, con los tributos autonómicos, sean estos el Canon del agua, sea el coeficiente de vertido.

Un ejemplo de tarifas vigentes en municipios de la Comunidad Autónoma de Galicia, sería la siguiente[828]:

ABONADOS DOMÉSTICOS:	
Mínimo: 30 m³/trimestre	0,4116 euros/m³
Excesos 0,4647 euros/m³	
ABONADOS COMERCIALES:	
Mínimo: 30 m³/trimestre	0,4116 euros/m³
Excesos 0,4647 euros/m³	
ABONADOS INDUSTRIALES:	
Mínimo: 75 m³/trimestre	0,4647 euros/m³
Excesos 0,5967 euros/m³	
OBRAS:	
Mínimo: 120 m³/trimestre	0,5967 euros/m³
Excesos 0,7698 euros/m³	

Las tarifas se incrementaran con el tipo de I.V.A. correspondiente a cada ejercicio.

ALTAS DE CONTRATO: En concepto de derechos, al realizar el pago al momento de la firma del contrato, se establece el precio de 103,89 euros

FIANZAS.- En los contratos de suministros para obras y bajos o industrias de temporada es preciso depositar por el interesado una fianza de 167,20 euros. La misma será devuelta cuando se tramite la baja y sean abonados los recibos pendientes.

[828] Vigentes en el **Municipio de Sanxenxo** (Pontevedra) en 2.015. Formato generalizado en la provincia de Pontevedra, al producirse la transformación del precio público del agua, en tasa.

Como se puede observar, la tarifación por bloques de consumo, no es una práctica extendida en los pequeños y medianos municipios, pese a las recomendaciones de los principios rectores de recuperación de costes, contenidos en los planes hidrológicos, en el sentido de fomentar, como político medioambiental, un uso eficiente y racional del agua. La explicación se puede encontrar más que en la especial dificultad técnica en determinar los estudios de costes de una forma justificada, las mediciones y los controles precisos, y por supuesto en la inercia, y en la ausencia de una regulación legal de carácter obligatorio.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

4.2.2.-LA TASA MUNICIPAL DEL SERVICIO DE SANEAMIENTO EN GALICIA.

Se trata de un tributo municipal, que se regula por lo dispuesto en el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, pero que también es expresamente mencionado en la Ley 9/2010, de 4 de noviembre, de Galicia, como tributo de exigibilidad obligatoria y de carácter compatible, tanto con el impuesto del canon del agua, como con la tasa del coeficiente de vertido que se examinarán, singularmente, con posterioridad dentro de este capítulo V.

Los elementos tributarios prototípicos en las tasas locales de Galicia, son los siguientes[829]:

A.-Fundamento y naturaleza.- Los fundamentos jurídicos de esta tasa, son los siguientes:

-Artículos 133.2 y 142 de la Constitución

-Artículo 106 de la Ley 7/85, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.

-Artículos 20 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, y Artículos 15 a 19 de la Ley citada.

B.-Hecho imponible.-Constituye el Hecho imponible de la Tasa

a) La actividad municipal, técnica y administrativa, tendente a verificar si se dan las condiciones necesarias para autorizar la acometida a la red de alcantarillado municipal.

b) La prestación de los servicios de evacuación de excretas, aguas pluviales, negras y residuales, a través de la red de alcantarillado municipal, y su tratamiento para depurarlas.

2. No estarán sujetas a la Tasa las hincas derribadas, declaradas ruinosas o que tengan la condición de solar o terreno, siempre que no hagan uso del alcantarillado.

C.-Sujeto pasivo.-Son sujetos pasivos contribuyentes las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el Artículo 33 de la Ley General Tributaria que sean:

a) Cuando se trate de la concesión de licencia de acometida a la red, el propietario, usufructuario o titular del dominio útil de la finca.

b) En el caso de prestación de servicios, los ocupantes o usuarios de las fincas del término municipal beneficiarios de dichos servicios, cualquier que sea su título: propietarios,

[829]FUENTE: Ordenanza Municipal de Sanxenxo.

usufructuarios, titulares de un derecho real de uso o habitación, arrendatarios, e incluso ocupantes en precario.

En todo caso, tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del ocupante o usuario de las viviendas o locales el propietario de estos inmuebles, en quién podrán repercutir, en su caso, las cuotas satisfechas sobre los respectivos beneficiarios del servicio.

D.-Responsables.-Responderán solidariamente de los deberes tributarios del sujeto pasivo, las personas físicas y jurídicas la que se refieren los Artículos 38.1 y 39 de la Ley General Tributaria.

Serán responsables subsidiarios los administradores de las sociedades y los síndicos, interventores o liquidadores de quiebras, concursos, sociedades y entidades en general, en los supuestos y con el alcance que señala el Artículo 40 de la Ley General Tributaria.

E.-Cuota tributaria.- La cuota de esta Tasa se fija en función del consumo de agua del sujeto pasivo en cada período impositivo.

F.-Exenciones y bonificaciones.-No se conceden, con carácter general, exenciones ni bonificaciones algunas en la exacción de la presente Tasa, que no vengan establecidas en Tratados o Acuerdos Internacionales o en normas con rango de Ley.

G.-Percepción.- El primer devengo de la tasa y que implica el deber de contribuir se produce cuando se inicie la actividad municipal que constituye su hecho imponible, entendiéndose iniciada a misma:

a) En la fecha de presentación de la oportuna solicitud de la licencia de acometida, si el sujeto pasivo la formulara expresamente.

b) Desde que tenga lugar a efectiva acometida a la red de alcantarillado municipal. El devengo por esta modalidad de la Tasa se producirá con independencia de que haya obtenido o no la licencia de acometida y sin perjuicio de la iniciación del expediente administrativo que poda instruirse para su autorización.

Los servicios de evacuación de excretas, aguas pluviales, negras y residuales, y de su depuración tienen carácter obligatorio para todas las hincas del Municipio que tengan fachada a calles, plazas o vías públicas en que exista alcantarillado, siempre que la distancia entre la red y la finca no exceda de cien metros, y se devengara la Tasa todavía cuando los interesados no procedan a efectuar la acometida a la red.

H.-Liquidación.- Cuando se presente la solicitud de licencia de acometida se liquidara y se exigirá la Tasa correspondiente en calidad de depósito previo.

Si se realiza la acometida sin mediar solicitud se procederá a liquidar y notificar exigiéndose el ingreso en los plazos previstos en el Reglamento General de Recaudación, sin perjuicio de la apertura del correspondiente expediente sancionador por infracción tributaria.

Una vez autorizada a acometida, la gestión y recaudación de esta Tasa se acomodará al procedimiento previsto para los valores recibo (padrón, censo, matrícula etc.).

I.-Ingreso.-Las cuotas de esta Tasa se liquidarán y se exigirán en el momento de presentarse la solicitud, en calidad de depósito previo.

Cuando se realice la acometida sin mediar solicitud se exigirá en los plazos previstos en el Reglamento general de recaudación.

Cuando la Tasa se exaccione por padrón se exigirá en el período señalado en la tarifa o, en su caso, en el que acuerde el órgano de Gobierno competente y el ingreso se hará efectivo en el plazo previsto en el R.G.R. para los valores recibo

-Infracciones y sanciones.-En esta materia se estará a lo dispuesto en el Artículo 77 y siguientes de la Ley General Tributaria.

OTROS ASPECTOS DE GESTIÓN:

-Los sujetos pasivos sustitutos del contribuyente deberán formularlas declaraciones de alta en los censos o padrones de la Tasa y surtirá efectos tributarios en el incluso momento de presentarse la declaración, pudiendo prorratearse, en su caso, por meses.

-Declaración de baja.-Los sujetos pasivos sustitutos del contribuyente formularán las declaraciones de baja en el censo o padrón de la Tasa y surtirá efectos en el período natural siguiente al de presentación de la misma pudiendo, en su caso, prorratearse por meses.

Las tarifas medias prototípicas, desde el punto de vista estructural, son las siguientes[830]:

1. Viviendas de carácter unifamiliar: 15,26 euros/año
2. Los hoteles, hostales, hondas y demás establecimientos de hospedaje, por cada habitación: 3,832 euros/año
3. Los criaderos de moluscos, depuradoras, fábricas de conservas y otras industrias que tengan grandes vertidos de aguas residuales a alcantarillado: 1.271,083 euros/año
4. Los colegios privados por cada alumno matriculad: 0,215 euros/año
5. Por cada local de negocio, industria o comercio no incluido en otros apartados: 18,334 euros/año.
6. Negocios relacionados con la hostelería, no incluidos en el segundo apartado: 50,864 euros/año. Los hoteles que tengan restaurante o cafetería abierta al público en general, deberán cotizar por los apartados 2 y 6.
7. Lavado y engrasado de vehículos, estaciones de servicio y talleres mecánicos 122,070 euros/año
8. Por derechos de conexión a la red general de alcantarillas se hará un pago por cada vivienda o local de los mencionados en las tarifas de una cuota única de 103,89 euros, no variando su importe.

No se observa ningún elemento corrector del consumo por NIVELES DE CONSUMO, o capacidad contributiva de los sujetos pasivos, como no sea la derivada de la tipología de actividad económica. Esta estructura de taifas, es sin embargo muy común en pequeños y medianos municipios, que la adoptaron de los servicios técnicos provinciales, cuando fue preciso cambiar la naturaleza jurídica de la contraprestación de precio público a tasa. Por otra parte no existe ninguna acción, coactiva o informativa por parte de las administraciones hidráulicas.

[830]FUENTE: Ordenanza Municipal de Sanxenxo.

4.2.3.-LA TASA MUNICIPAL DEL SERVICIO DE DEPURACIÓN DE AGUAS EN GALICIA.

Se trata de un tributo municipal, regulado en nomenclátor del artículo 20 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, pero que siendo compatible con el impuesto autonómico creado por la Ley de aguas de Galicia, con naturaleza jurídica de impuesto, es incompatible con la tasa autonómica denominada COEFICIENTE DE VERTIDO; ello es así dado que la tasa autonómica grava el mismo hecho imponible, es decir, la prestación del servicio de depuración de aguas residuales previa su conducción por la red del saneamiento municipal. La incompatibilidad se fundamenta pues en que en el supuesto de la tasa local, el sujeto activo de imposición, es el titular de las infraestructuras asociadas de depuración de aguas residuales (EDAR), que asume los costes de explotación, y en el supuesto de la tasa autonómica sería el ente público AGUAS DE GALICIA, que en consecuencia asume la titularidad del dominio público afecto al servicio público de depuración de aguas residuales con asunción de los consiguientes costes de explotación. ***Obviamente, de coexistir ambos tributos se produciría, inevitablemente, un supuesto de doble imposición.***

En cuanto a la regulación prototípica de los elementos tributarios de esta tasa local, se podrían citar los siguientes[831]:

A.-Fundamento y naturaleza.- Los fundamentos jurídicos de esta tasa, son los siguientes:

-Artículos 133.2 y 142 de la Constitución

-Artículo 106 de la Ley 7/85, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.

-Artículos 20 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, y Artículos 15 a 19 de la Ley citada.

B.-Hecho imponible.-Constituye el hecho imponible de la tasa el prestación de los servicio de depuración de aguas residuales vertidas a través del alcantarillado.

La tasa no afecta a los inmuebles derribados, declarados ruinosos o que tengan la condición de terreno.

C.-Sujeto pasivo.-Son sujetos pasivos contribuyentes las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria, ocupantes o usuarios de los inmuebles del tenérmelo municipal afectados por el servicio, cualquier que sea su título:

[831] **FUENTE: Ordenanza Municipal de Sanxenxo.**

propietarios, usufructuarios, titulares de un derecho real de uso o habitación o arrendatarios, incluso en precario.

En todo caso tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del ocupante o usuario de las viviendas o locales el propietario de estos inmuebles, que podrá repercutir, en su caso, sobre los respectivos beneficiarios del servicio las cuotas pagadas.

D.-Responsables.-Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo, las personas físicas y jurídicas la que se refieren los artículos 38.1 y 39 de la Ley General Tributaria.

Serán responsables subsidiarios los administradores de las sociedades y los síndicos, interventores o liquidadores de quiebras, concursos, sociedades y entidades en general, en los supuestos y con el alcance que señala el artículo 40 de la Ley General Tributaria.

E.-Cuota tributaria.- La cuota de esta Tasa se fija en función del consumo de agua del sujeto pasivo en cada período impositivo.

F.-Obligación de contribuir.-La obligación de contribuir que origina lo cobro de la tasa, se produce cuando comienza la actividad municipal que constituye su hecho imponible, es decir

a) Desde la fecha de presentación de la oportuna solicitud de licencia de conexión, si el sujeto pasivo la formula expresamente

b) Desde que tenga lugar a efectiva conexión a la red municipal de alcantarillas. El derecho al cobro por esta modalidad de tasa se producirá con independencia de que se había obtenido o no la licencia de conexión y sin perjuicio de la iniciación del expediente administrativo que pueda instruirse para su autorización.

Los servicios de depuración tienen carácter obligatorio para todos los inmuebles del municipio que tengan fachada a las calles, plazas o vías públicas en las que exista alcantarillado, siempre que la distancia entre la red y el inmueble no exceda de 100 m. Aunque los interesados no tengan conexión a red estarán obligados a contribuir.

F.-Declaración, liquidación e ingreso.-Los sujetos pasivos sustitutos del contribuyente declararán el alta y baja en el censo de sujetos pasivos de la tasa, en el plazo que media entre la fecha en que se produzca la variación en la titularidad de la finca y el último día del mes siguiente. Estas declaraciones producirán efecto desde la primera liquidación que se efectúe

después de finalizado el plazo de presentación de las mismas. La inclusión inicial en el censo se hará de oficio después de concedida la licencia de conexión a la red.

Las cuotas exigibles por esta tasa se liquidarán y se recaudarán por los mismos períodos y nos mismos plazos que los recibos de suministro y consumo de agua, correspondiendo su gestión al Ayuntamiento.

Las tarifas medias son las siguientes[832]:

Facturación por metros cúbicos consumidos y cuota fija mensual

1º.-Abonados con contador y servicio de abastecimiento de agua

A.-Cuota fija mensual:

-Uso doméstico	**2,973 euros/mes**
-Uso comercial	2,973 euros/mes
-Uso industrial hostelería, obras y otros	5,099 euros/mes

B.-Cuota variable por consumo (por cada m3 registrado en el contador del abonado):

-USO DOMÉSTICO	**0,190 EUROS/M3**
-Uso comercial	0,190 euros/m3
- Uso industrial hostelería, obras y otros	0,190 euros/m3

[832]**FUENTE: Ordenanza Municipal de Sanxenxo.**

C.- Cuota fija sin medición de consumo para abonados sin contador o sin servicio municipal de abastecimiento de agua

-USO DOMÉSTICO	**16,182 EUROS/TRIMESTRE.**
-Uso comercial	16,182 euros/trimestre.
-Uso industrial hostelería, obras y otros	46,296 euros/trimestre.

D.-Abonados con suministro no procedente de la red municipal de abastecimiento.

Aquellos abonados/industrias que para su proceso de producción utilicen medios propios de abastecimiento de agua, exclusivamente o conjuntamente con el agua de la red municipal y viertan al alcantarillado un caudal muy superior al consumido procedente de la red municipal, instalarán, a su cargo, aparatos para la medida del caudal vertido a la red.

De mutuo acuerdo entre la empresa y el concesionario del servicio de aguas se podrá realizar un aforo del caudal vertido, a efectos de facturación.

Se facturará de acuerdo con la siguiente tarifa:

CUOTA FIJA MENSUAL	**5,099 EUROS/MES**
Cada m3 vertido (medido o aforado)	0,190 euros/m3

No se observa ningún elemento corrector del consumo por NIVELES DE CONSUMO, o capacidad contributiva de los sujetos pasivos, como no sea la derivada de la tipología de actividad económica. Esta estructura de taifas, es sin embargo muy común en pequeños y medianos municipios, que la adoptaron de los servicios técnicos provinciales, cuando fue preciso cambiar la naturaleza jurídica de la contraprestación de precio público a tasa. Por otra parte no existe ninguna acción, coactiva o informativa por parte de las administraciones hidráulicas.

4.3.-LOS TRIBUTOS AUTONÓMICOS DEL AGUA:

ANTECEDENTES: El antecedente de la tributación autonómica del agua en Galicia, fue **EL CANON DE SANEAMIENTO**, creado por la Ley 8/1993, y desarrollado reglamentario por el Decreto 8/1999.

Se configuro como un tributo finalista, destinado a financiar a la administración hidráulica de Galicia, cuestión en la que resulto poco eficiente, ya que solamente logro cubrir un 10% aproximadamente de los costes de las obras hidráulicas, cuando en otras cuencas intracomunitarias ese porcentaje alcanzo cifras de cerca del 40% de los costes globales. Este canon gravaba tanto el consumo de agua como el vertido, y esta dualidad se mostro bastante ineficiente y provoco graves distorsiones en su aplicación práctica.

LA NUEVA TRIBUTACIÓN: En el artículo 40.3 de la ley 9/2010, de 4 de noviembre, de aguas de Galicia, se menciona el denominado **CANON DEL AGUA DE GALICIA**, tributo autonómico, que tiene como referencias legales, la Ley General Tributaria, como normativa básica, la propia Ley habilitante (aguas de Galicia) y la Ley del Régimen Financiero y Presupuestario de Galicia. En realidad la Ley de aguas de Galicia crea dos tributos específicos de exigencia autonómica, y que son los siguientes:

-EL CANON DEL AGUA.

-EL COEFICIENTE DE VERTIDOS

El primero es sustituto de uno de los aspectos de gravamen del anterior Canon de Saneamiento, y el coeficiente de vertidos grava el vertido de aguas sistemas públicos de depuración de aguas residuales[833]. En este caso también es de aplicación la Ley 6/2003, de 9 de diciembre, de tasas, precios, y exacciones reguladoras de la comunidad autónoma de Galicia, y sus normas de desarrollo.

[833]**Plan Hidrológico GALICIA-COSTA**, en tal sentido expresa que el canon del agua supera la concepción estrictamente finalista del canon de saneamiento, creado por l Ley 8/1993, de forma que el canon del agua es una figura tributaria, que por configurarse con una cierta independencia de las acciones concretas de depuración de las aguas residuales, puede convivir con las tasas municipales, previéndose un coeficiente, como tributo específico para el supuesto de gestión del servicio de depuración de aguas residuales por la administración hidráulica de Galicia. Esta dualidad de figuras tributarias sirve a la implantación del principio de recuperación de costes, y de la adopción de medidas de política medioambiental, sirviendo además como principio de solidaridad interterritorial.

En el artículo 41 de la mencionada Ley de aguas de Galicia, se establece el régimen de compatibilidad de estos tributos autonómicos con las restantes figuras autonómicas que puedan o deban establecerse por las demás entidades públicas gestoras de los servicios hídricos, y ello estableciendo para el supuesto del **CANON DEL AGUA**, una plena compatibilidad con la exigencia de cualesquiera otros tributos territoriales asociados (en especial las tasas de agua), y en cuanto al supuesto del **COEFICIENTE DE VERTIDO,** por una parte una compatibilidad con la tasa de saneamiento, y por otra parte una incompatibilidad plena con la tasas de depuración, de lo que deduciremos que en aquellos municipios donde se exacciona este último tributo referenciado no es posible la coexistencia o la exigibilidad de ambos tributos.

Ello está en íntima relación con las formas de explotación de las denominadas estaciones de depuración de aguas residuales (EDAR), dado que en ocasiones su gestión esta asumida por los municipios de su radicación como elementos de dominio público de servicio público propios, cedidos a los entes locales, al finalizar su construcción, y por otra parte la existencia de una red de infraestructuras o EDAR, de titularidad autonómica plena y de gestión por el ente autonómico AGUAS DE GALICIA.

Para hacer efectiva y exigible esta política pública de recuperación de costes de los servicios asociados al ciclo hídrico, se produce una habilitación legal al ente gestor autonómico para llevar a cabo, en primer término los requerimientos de actuación que se consideren adecuados, así como las acciones jurisdiccionales precisas para impugnar los acuerdos, que puedan adoptar las entidades territoriales, en especial las locales, incompatibles o contrarios a esta política pública. Así se refiere en el artículo 41.4 de la Ley 9/2012 de aguas de Galicia.[834]

[834]4. En los términos previstos en la vigente normativa estatal y autonómica en materia de régimen local, Aguas de Galicia instará de los órganos competentes de la Xunta de Galicia en materia de administración local el requerimiento de anulación o, en su caso, la impugnación ante la jurisdicción contencioso-administrativa de aquellos actos y acuerdos de los entes locales que incumplan lo dispuesto en los apartados anteriores

4.3.1.-El CANON DEL AGUA: De acuerdo al preámbulo de la Ley de Aguas de Galicia este tributo esta informado por los siguientes principios rectores[835]:

Principio de suficiencia financiera: Su objetivo es de dar cobertura a los programas de gastos ejecutados por la Comunidad Autónoma de Galicia relativos al ciclo del agua

Principio de recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua: En relación al principio anterior, se asume la necesidad de dar recepción legal a los principios inspiradores de la Directiva marco del agua.

Principio de practicabilidad: Consiste en un diseño de los nuevos tributos, que les permitan la compatibilidad con la tributación local

Principio de solidaridad intraterritorial: Por el que de acuerdo al preámbulo de la Ley, pretende, que la Comunidad Autónoma ejerza su responsabilidad de acometer acciones en materia de política de aguas en áreas en que otras fórmulas son insostenibles: "allí donde actúe la Comunidad Autónoma las tarifas que exigirá por los servicios prestados a las personas usuarias serán uniformes".

Principio de justicia tributaria.: Consistente en logar una tributación que alcance el al conjunto de los usuarios del agua: "la ley quiere extender el ámbito de aplicación de las medidas fiscales de la Comunidad Autónoma sobre las personas usuarias del agua que hasta ahora se encontraban excluidas de las mismas. El reparto que se efectúa entre los colectivos

[835]**Ley 9/2010, de 4 de noviembre, de aguas de Galicia. Preámbulo de la Ley de Aguas de Galicia:** Con relación al contenido de estos principios ha de indicarse, en primer lugar y respecto al principio de suficiencia financiera, que es preciso buscar la sostenibilidad del sistema, de modo que tenga capacidad real de dar cobertura a los programas de gastos ejecutados por la Comunidad Autónoma de Galicia en lo que concierne al ciclo del agua. Inmediatamente relacionado con el anterior principio se encuentra el de recuperación de costes, cuyos últimos fundamentos han de buscarse, como ya ha sido adelantado, en la Directiva marco del agua. El canon del agua tiende al sostenimiento de programas de gasto que son ineludibles y que en España están asumiendo las comunidades autónomas en cuanto que son de su competencia. Sin fórmulas realistas que permitan la recuperación de los costes sobre aquellos que se benefician de estos programas, las políticas no tendrán la oportunidad de desplegarse en toda su potencialidad.

Se enumera como un tercer principio el de practicabilidad, en función de la ejecución real de competencias por cada nivel de gobierno y ofertando mucha claridad en cuanto a las relaciones entre los diversos instrumentos económicos propios de cada una de las administraciones afectadas. Se supera así la concepción estrictamente finalista del canon de saneamiento creado por la Ley 8/1993, de modo que el canon del agua es una figura que, al haberse configurado con una cierta independencia de las acciones concretas de depuración de las aguas residuales, puede convivir con las tasas locales, contemplándose, eso sí, el establecimiento de un coeficiente específico destinado a la recuperación de los costes asumidos por la Comunidad Autónoma por la prestación directa del servicio de depuración, declarado de interés de Galicia.

de personas usuarias, fundamentado en el volumen del agua usada o consumida pero también en la contaminación real al medio líquido, refleja adecuadamente la capacidad de contribuir de cada uno".

Dicho tributo autonómico se regula en el Capítulo III del Título IV de la Ley 9/2012, de 4 de noviembre, y se configura con la naturaleza jurídica de impuesto. Su ámbito de aplicación territorial coincide con el de la Comunidad Autónoma de Galicia.

Se define legalmente como un impuesto de carácter real, directo, y de finalidad extra fiscal.

Su objeto es grava el consumo y el uso del agua en el territorio de la comunidad autónoma de Galicia.

La Ley determina una finalidad extra fiscal, y es que el producto recaudatorio de este impuesto tiene un destino específico, y no de aplicación genérica a las políticas de gasto presupuestarias de la comunidad autónoma. Estas finalidades de destino de gasto público específicas se regulan legalmente en el artículo 44 de la Ley de aguas de Galicia[836]

Sus elementos tributarios son los siguientes:

A.-El hecho imponible del impuesto se constituye con el mero consumo de agua por parte del consumidor final, sea esta de cualquier procedencia, y sea con cualquier finalidad. Se diferencias diferentes usos, entre ellos el doméstico, los no domésticos (entre ellos deberemos incluir pues, los propios de establecimientos de carácter fabril, comercial y análogos), y en último términos otros usos específicos.

Se exigiría este tributo tanto si el suministro se efectúa por las entidades suministradoras *(entendiendo por tales los entes locales cuando gestionan el servicio de abastecimiento de*

[836]**Ley 9/2010, de 4 de noviembre, de aguas de Galicia. Artículo 44. Afectación del producto del canon :** La recaudación que se obtenga con el canon del agua queda afectada al desarrollo de programas de gasto que promuevan:

a) La prevención en origen de la contaminación y la recuperación y mantenimiento de los caudales ecológicos.

b) La consecución de los objetivos medioambientales fijados por la legislación y la planificación hidrológica de aplicación, y particularmente la dotación de los gastos de inversión, explotación y gestión de las infraestructuras que se prevean.

c) El apoyo económico a las administraciones que dentro de la Comunidad Autónoma de Galicia ejerzan competencias en el ámbito del ciclo urbano del agua.

d) Cualesquiera otros gastos que genere el cumplimiento de las funciones que se atribuyen a Aguas de Galicia.

forma directa con o sin estructura administrativa desconcentrada) o por las empresas privadas en el supuesto de que estas actúen en el marco de una gestión indirecta de los servicios de abastecimiento, generalmente por la figura de concesiones administrativas, así como por empresas mixtas con participación parcial de capital público.

También se derivará la exigencia del tributo si los suministros se producen como consecuencia de una concesión administrativa de exacción de caudales superficiales o subterráneos: algo habitual, en especial, en el sector primario o agrícola.

B.-Los sujetos pasivos son aquellas personas físicas o jurídicas que realicen efectivamente los consumos del recurso hídrico. Los identificaremos pues con los consumidores finales, por diferenciación del suministro en alta que obtienen las entidades locales de caudales compartidos y de gestión común con otros municipios, que no estarán sujetos a este tributo, tal como refieren los supuestos de no sujeción definidos expresamente en el artículo 47 de la Ley de aguas de Galicia. Son sustitutos del contribuyente, las entidades suministradoras de agua.

La Ley establece una remisión legal interna al artículo 2.párrafo 45, respecto de quien se debe entender como sujeto pasivo[837]

En el artículo 47[838], ya anteriormente referido, se mencionan los supuestos de no sujeción y de exención, según la siguiente sistemática:

[837]**Ley 9/2010, de 4 de noviembre, de aguas de Galicia, artículo** 45. Personas usuarias del agua: son personas usuarias del agua las personas físicas, jurídicas o las entidades del artículo 35º.4 de la Ley general tributaria que usen o consuman agua de cualquier procedencia, con cualquier finalidad y mediante cualquier aplicación. A estos efectos, se entenderá que es usuario del agua:
a) En el supuesto de abastecimiento de agua por entidad suministradora, la persona titular del contrato de suministro.
b) Las comunidades de usuarios que estén legalmente constituidas.
c) En el resto de los casos, quien adquiera el agua o realice el uso de la misma para su consumo directo o quien figure como titular del aprovechamiento desde el que se realiza la captación del agua inscrito en el Registro de Aguas y, en defecto de autorización, concesión o inscripción, la persona titular de la instalación desde la que se realice la captación, así como también los titulares de las instalaciones desde las que se realicen los vertidos.

[838] Este artículo ha sufrido diferentes reformas legales, respecto de su dicción inicial, que son las siguientes:

Ap. 2 c) modificado por **art. 9.1** de **Ley núm. 12/2011, de 26 de diciembre. LG\2011\485**.

Ap. 2 d) añadido por **art. 9.2** de **Ley núm. 12/2011, de 26 de diciembre. LG\2011\485**.

Ap. 2 e) añadido por **art. 9.2** de **Ley núm. 12/2011, de 26 de diciembre. LG\2011\485**.

B.1.-Supuestos de no sujeción: No estarán sujetos al CANON DEL AGUA los siguientes suministros

1. El suministro de agua en alta, ya anteriormente referido.
2. Los usos de aguas reutilizadas tras los procesos de depuración
3. Los usos del sector primario, siempre que no lleven asociado el efecto de contaminación especial. Cuando existan definidas comunidades de usuarios, que solamente destinen un porcentual del consumo a usos agrícolas, pecuarios o forestales, la no sujeción se calculará conforme hayan sido definidos estos consumos en el acuerdo de concesión.

B.2.-Supuestos de exención: Se regulan en el artículo 348 de la Ley de Aguas de Galicia, y son los siguientes:

1. Los usos por entidades públicos destinados al riego de espacios públicos, limpiezas de calles, e instalaciones deportivas. Se excluyen explícitamente los campos de golf y las piscinas, aunque esas infraestructuras deportivas y de ocio sean de titularidad pública, total o compartida con el sector privado.

2. Los usos del agua para los servicios de extinción de incendios, y usos análogos en el supuesto de situaciones de emergencia (inundaciones, terremotos, etc.).

3. Los sujetos pasivos ya gravados por la Ley 15/2008, de 19 de diciembre, del impuesto sobre el daño ambiental causado por determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada, por los usos del agua gravados por dicho impuesto.

4. Los usos domésticos por unidades convivenciales, que conforme las reglamentaciones en materia sociales ten en una situación de exclusión social.

5. Los usos del agua por entidades públicas o privadas, que sin ánimo de lucro, gestionen cetros de acogida y/o tratamiento de personas en situación de dependencia o exclusión social.

C.-La base imponible: Se define en el artículo 48 de la Ley de aguas de Galicia[839], y se constituye por el volumen real de agua consumida, aunque la Ley establezca el término disyuntivo real o potencial.

Dicho consumo real o potencial se referirá a cada período mensual, de lo cual se deduce que este será el período impositivo de este impuesto, y se expresará en metros cúbicos[840].

Para la determinación de la base imponible la Ley regula un sistema de determinación directa y otro sistema de determinación objetiva, dependiendo la elección de uno u otro sistema de determinación de la posibilidad de medición del consumo producido.

I. La estimación directa se fundamenta en una medición de metros cúbicos consumidos, en base a contadores instalados y homologados, que precisan de su verificación por las entidades suministradoras, siendo habitual de los parámetros de verificación se encuentren a su vez regulados por norma de carácter general, incorporados a normas jurídicas de aplicación, en especial a los reglamentos del agua.

II. La estimación objetiva, se basa en elementos indiciarios de volumen de consumo, generalmente incorporados a los informes de los elementos de planificación hidrológica.

Por ejemplo en supuesto de consumos domésticos en base los consumos previstos como indiciarios para viviendas residenciales en los correspondientes planes hidrológicos.

---

[839]**Ley 9/2010, de 4 de noviembre, de aguas de Galicia. Artículo 48. Base imponible y métodos de determinación de la base imponible** 1. Constituye la base imponible el volumen real o potencial de agua utilizado o consumido en cada mes natural, expresado en metros cúbicos. En el caso de los usos no domésticos que dispongan de contadores homologados de caudal de vertido podrá considerarse como base imponible el volumen de vertido, en las condiciones que se determinen reglamentariamente.

2. La determinación de la base imponible se realizará, con carácter general, en régimen de estimación directa, mediante contadores homologados. A estos efectos, los usuarios están obligados a instalar y mantener a su cargo un mecanismo de medición directa del agua efectivamente usada o consumida.

3. Los usuarios que no dispongan de un mecanismo de medición directa podrán acogerse a sistemas de estimación objetiva. A estos efectos, se entenderá que un usuario se acoge al sistema de estimación objetiva cuando una vez transcurridos seis meses desde la entrada en vigor del reglamento que desarrolle las previsiones de la presente ley en materia de tributos no disponga de mecanismo de medición.

4. El método de estimación objetiva e indirecta se aplicará de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, general tributaria.

[840] Los elemento de cuantificación de los cánones del agua y de vertidos fueron modificados por el Título IV, de la Ley de Presupuestos de la CCAA, para 2.014

D.-El devengo: Se produce en el momento en que se realice el efectivo consumo de los caudales provenientes de las redes de conducción generales a las particulares.

Define la Ley que en los usos domésticos y asimilados el devengo será mensual, conforme dispone el artículo 51 de la Ley.

E.-Las cuotas del canon: Las cuotas del canon detentan diferente sistemática dependiendo de si aplican a usos domésticos o no domésticos.

E.1.-Para los usos domésticos: se definen dos componentes, una parte fija y otra parte variable; la parte variable será la resultante de aplicar a la base imponible un tipo de gravamen definido en la Ley en el artículo 53.

El tipo de gravamen para usos domésticos dependerá del volumen de agua consumido y del número de personas que habiten en el inmueble, definiéndose al efecto unos tramos, de los que dependerá, en definitiva, el tipo de gravamen.

Los tramos definidos por la Ley son los siguientes:

Tramos	Volumen mensual (m3)
Primero	**≤ 2 × n**
Segundo	**> 2 × n y ≤ 4 × n**
Tercero	**> 4 × n y ≤ 8 ×n**
Cuarto	**> 8 × n**

Donde «n» es el número de personas en la vivienda.

Determinado el tramo correspondiente, los tipos de gravamen son los siguientes:

a) Consumo realizado dentro del primer tramo: 0,00 €/m3.
b) Consumo realizado dentro del segundo tramo: 0,29 €/m3.
c) Consumo realizado dentro del tercer tramo: 0,37 €/m3.
d) Consumo realizado dentro del cuarto tramo: 0,42 €/m3.

Se determina legalmente una presunción IURIS TANTUM, de que salvo prueba en contrario, el número de personas por vivienda es de tres.

La tarifa fija dependerá de una cantidad determinada por la Ley, que para usos domésticos es de 1,54 €/mes.

Para el supuesto de contadores colectivos la parte fija se calcula al multiplicar el coeficiente por el número de viviendas, y desconociéndose estas se aplicará una tabla de deducciones determinada por la Ley, en función al diámetro del contador.

Se establecen especialidades para el supuesto de usos colectivos o viviendas colectivas que son los siguientes, los cuales se citan el artículo 53[841].

E.2.-En lo que respecta a los usos no domésticos, se define igualmente, una tarifa fija y otra variable: La tarifa fija se fija actualmente en 2,57 € por mes. La tarifa variable se define en el artículo 56 de la Ley 9/2010 *(modificado por el artículo 4.2 de la Ley 11/2013, de 26 de diciembre)*, y se determinará en función de una de las siguientes modalidades:

I. Modalidad de volumen de consumo, aplicándose un tipo de gravamen a la base imponible determinada según sea por estimación directa u objetiva.

[841]**Ley 9/2010, de 4 de noviembre, de aguas de Galicia, artículo 53.**6. En los supuestos de que los contadores, aprovechamientos o aforos fuesen colectivos, el valor de «n» establecido en el apartado 1 del presente artículo será el resultado de multiplicar por 3 el valor obtenido de la aplicación del apartado 3 del artículo anterior. En estos supuestos no será de aplicación lo establecido en el apartado 4 de este artículo.
7. En los supuestos de comunidades de usuarios legalmente constituidas, así como para las captaciones propias en los usos domésticos definidos en el artículo 2.42º de la presente ley, los tipos de gravamen indicados en los apartados 2 y 3 se afectarán de un coeficiente igual a 0,1.

según la siguiente tabla:

Parámetros	Unidades de contaminación
Materias en suspensión (mes)	kg
Materias oxidables (MO)	kg
Nitrógeno total (NT)	kg
Fósforo total (PT)	kg
Sales solubles (SOL)	S/cm × m3
Metales (MT)	KG EQUIMETAL
Materias inhibidoras (MI)	EQUITOX

Los tipos de gravamen finales se definen de la siguiente forma, en el párrafo 3º del mencionado artículo 54:

a) En la modalidad de volumen, de 0,433 €/m3.
b) En la modalidad de carga contaminante será el determinado a partir de los siguientes valores de los parámetros de contaminación:
- Materias en suspensión: 0,253 €/kg.
- Materias oxidables: 0,507 €/kg.
- Nitrógeno total: 0,380 €/kg.
- Fósforo total: 0,761 €/kg.
- Sales solubles: 4,070 €/S/cm m3.
- Metales: 11,435 €/kg equimetal.
- Materias inhibidoras: 0,054 €/equitox.

Los tipos del apartado b), podrán afectarse por unos coeficientes correctores, de acuerdo a lo siguientes criterios:

a) Las aportaciones o detracciones de agua que efectúe el contribuyente, que se expresará mediante la relación existente entre el volumen de agua vertido y el volumen de agua consumido o utilizado.

b) La dilución en los vertidos que se evacuen al mar mediante instalaciones de titularidad privada.

c) Los usos a que se destina el agua.

d) La realización de vertidos a zonas declaradas sensibles.

Se definen unos coeficientes correctores del volumen, cuando se dé la circunstancia de que el volumen de agua consumida no coincida con el del agua vertida, dicho coeficiente se denomina CCV *(coeficiente corrector de volumen*), que expresa aritméticamente la relación entre ambos volúmenes. Para la medición de este coeficiente, es indispensable que el consumidor disponga de diferentes contadores para el consumo y para el vertido, caso contrario se aplicará el coeficiente 1

Se definen especialidades en los parámetros de carga contaminante para el supuesto de vertidos al mar de aguas de saneamiento privadas, así como por el uso por actividades agrícolas donde se dé la circunstancia de que los vertidos no se produzcan a las redes de saneamiento.

Estas especialidades son las siguientes:

-Para el supuesto de vertidos al mar, los parámetros se figuran en la siguiente tabla

Parámetro de contaminación	Coeficiente de vertido al mar
Sales solubles	**0**
Materias inhibidoras	**1**
Resto de parámetros	**Factor de dilución**

El **factor de dilución:** Para el supuesto de actividades especiales, se definen legalmente, y en concreto la de acuicultura, un coeficiente de uso, que dependerá del denominado factor de piscifactorías, que a su vea dependerá de la denominada relación de dimensionamiento, magnitud resultante de multiplicar el volumen del consumo anual de caudal *(sea por estimación objetiva o directa, expresado pues en metros cúbicos)* por las bolsas de cultivo, expresadas en metros cuadrados, y dividido por la superficie de las bolsas de decantación multiplicado por 20.000, que también se expresará en metros cuadrados. Si existen sistemas de filtración adecuados se aplicará además un factor 0,8

E.3.-Por último se definen unas determinaciones de la base imponible para usos específicos[842]

F.-NORMAS DE GESTIÓN: la gestión del tributo, en toda su extensión conforme dispone el artículo 62 de la Ley de aguas corresponde al ente Aguas de Galicia, al que las entidades suministradoras vendrán obligadas a suministrarle cuantos datos sean precisos para la gestión del impuesto. La recaudación corresponderá a los organismos generales de la comunidad autónoma en materia de efectividad de tributos.

G.-REPERCUSIÓN DEL CANON: Se repercutía por alas entidades suministradoras al consumidor final, que vendrá obligado a soportarlo, y este hecho se efectuará conjuntamente con la liquidación que proceda por el consumo de agua. Esta repercusión se regula en el

[842]**Ley 9/2010, de 4 de noviembre, de aguas de Galicia:**
Artículo 57. Usos industriales de refrigeración y usos de producción de energía hidroeléctrica (modificado por la Ley 11/2013): se define una cuota fija por mes, y una variable dependiendo del volumen de agua consumido. Se determinará reglamentariamente las condiciones del agua para refrigeración.

Artículo 58. Usos agrícolas, forestales y ganaderos sujetos (modificado por la Ley 11/2013): se define una cuota fija por mes, y una variable dependiendo del volumen de agua consumido

Artículo 59. Usos de aguas termales y marinas en la actividad balnearia (modificado por la Ley 11/2013): se define una cuota fija por contribuyente y mes, y una variable según volumen de consumo. Se determinará reglamentariamente las condiciones del agua para usos de balnearios, es decir, para que puedan ser consideradas como aguas termales.

Artículo 60. Usos de agua para riego de instalaciones deportivas (modificado por la Ley 11/2013): se define una cuota fija por mes, y una variable dependiendo del volumen de agua consumido, que dependerá de la acreditación de la existencia de formas de consumo ambientalmente sustentables, para lo que se precisará disponer de certificaciones acreditativas medioambientales

Artículo 61. Usos de agua en acuicultura y depuradores de moluscos (modificado por la Ley 12/2011, y 11/2013): se define una tarifa fija y una variable según la producción medida en toneladas.

artículo 63 de la Ley 9/2010, modificado por la Ley 2/2013, de 27 de febrero, y debe figurar de forma diferenciada en el recibo correspondiente. Se deberán aplicar las tarifas vigentes en cada momento.

Las entidades suministradoras estarán sujetas al régimen de responsabilidad, obligaciones e infracciones previstas en la Ley General Tributaria.

Se definen legalmente las siguientes especialidades:

A.-Liquidación directa por el ente AGUAS DE GALICIA en los supuestos de determinación de la base imponible por el volumen del vertido y de determinación del tipo por carga contaminante.

B.-Emisión de factura en los dos primeros meses del año en los casos de abastecimiento por entidad suministradora cuya prestación no sea objeto de facturación

C.-Reparto proporcional en caso o supuesto de facturación diferente a la mensual; las entidades suministradoras facturarán el canon del agua a los usuarios domésticos y asimilados repartiendo el volumen de modo proporcional al número de meses que comprenda el período de lectura.

4.3.2.-El CANON DE VERTIDO O COEFICIENTE DE VERTIDO

Se trata de un tributo creado por el artículo 66 de la Ley 9/2010, de 4 de noviembre, de aguas de Galicia, y que detenta la naturaleza jurídica de tasa.

Su naturaleza jurídica es la propia de una tasa.[843]

El **hecho imponible** consiste en la prestación del servicio de depuración de aguas residuales, por la administración hidráulica de Galicia, por lo que deduciremos, como ya se expuso con anterioridad, que esta tasa se girara a aquellos consumidores cuyos vertidos hídricos sean tratados en plantas depuradoras gestionadas por esta administración hidráulica. Es un tributo, pues, incompatible con la existencia de la tasa de depuración de aguas residuales.

[843]**Ley 9/2010, de aguas de Galicia, artículo 66**: 1. Mediante la presente ley se crea el coeficiente de vertido a sistemas públicos de depuración de aguas residuales como tributo propio de la Comunidad Autónoma de Galicia con naturaleza de tasa.

Como **tributo finalista**, el producto recaudatorio, se destinara al mantenimiento de estas instalaciones, y su implementación. Este tributo podrá ser percibido por aquellos consorcios, donde participe la administración hidráulica de Galicia.

La **base imponible** se regula por remisión legal a la sistemática establecida para el canon de aguas, en los artículos 48 a 50 de la Ley, anteriormente expuesto en el apartado anterior. Dependerá pues del volumen consumido, según se deduzca de una estimación directa u objetiva.

La **cuota tributaria** se regula por remisión legal a la sistemática establecida para el canon de aguas, en los artículos 52 a 61 de la Ley, excepto el 57.3 anteriormente expuesto en el apartado anterior.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

4.3.3.-EL IMPUESTO SOBRE EL DAÑO MEDIOAMBIENTAL CAUSADO POR DETERMINADOS USOS Y APROVECHAMIENTOS DEL AGUA EMBALSADA.

Este tributo se impone por la Ley 15/2008, de 19 de diciembre, y responde a principios medioambientales, tal como expone su preámbulo:

"Por ello, el presente impuesto somete a tributación los efectos medioambientales causados sobre la flora y la fauna de los cauces de los ríos, sobre la calidad de las aguas y sobre las riberas y los valles asociados al ecosistema fluvial, como consecuencia de la realización de determinadas actividades que emplean aguas embalsadas.

La presente Ley propone, pues, una actuación tendente a la mejora del medio ambiente, cuando el daño es producido por una actividad industrial que utiliza agua embalsada, creando un impuesto que incide en la correcta atribución de los costes a los generadores de los mismos, costes que actualmente son soportados por la colectividad, y con la expresa finalidad de paliar los efectos negativos que se producen. Estos efectos son producidos también por la realización de otras actividades que utilizan agua embalsada, para las que la Ley establece su no sujeción, precisamente por las específicas características de esos usos unido a condiciones de utilidad pública generalizada, que hacen que no se considere oportuna una específica tributación ecológica sobre los mismos, siendo, en este caso, asumidos los costes ocasionados con carácter general por la colectividad".

SUS CARACTERÍSTICAS SON LAS SIGUIENTES:

-Se trata de un impuesto autonómico, de naturaleza real y extrafiscal (artículo 4º)[844].

-Se trata de un impuesto medioambiental, denominado por la praxis como una ecotasa, que aplica el principio definido en la directiva marco del agua (DMA), de que quien contamina paga, aplicado en el presente caso a los daños medioambientales causados por la actividad productora de energía hidroeléctrica. Este principio que ha sido citado a lo largo de la exposición en diferentes apartados o epígrafes del Capítulo II, y IV, ha sido analizado por la

[844]**De acuerdo al artículo 4º de la Ley 15/2008**: "Los ingresos efectivamente obtenidos por la recaudación de este tributo, deducidos los costes de gestión, se destinarán a financiar las actuaciones y medidas encaminadas a la prevención y protección de los recursos naturales, así como a la conservación, reparación y restauración del medio ambiente y, en especial, a la conservación del patrimonio natural fluvial gallego directa o indirectamente afectado por los daños medioambientales gravados.

Las leyes de presupuestos de la Comunidad Autónoma de Galicia podrán establecer los criterios de afectación de los ingresos recaudados por este impuesto".

doctrina de forma exhaustiva, como la compensación de los daños medioambientales originados por la práctica de una determinada actividad[845]

-Se justifica en el orden competencial, en el artículo 27 del Estatuto de Autonomía de Galicia, ya referido anteriormente. Dicho ámbito competencial, no entra en principio en colisión con el estatal, regulado en diferentes preceptos del artículo 149, lo que fue además analizado por el Tribunal Constitucional[846]

-El hecho imponible se define como el ejercicio de actividades económicas de carácter industrial (exclusivamente) que utilicen el agua embalsada, y como consecuencia de ese hecho fáctico se altere el cauce de los ríos, la velocidad de la correntía fluvial de las aguas, o ambos factores, y como consecuencia se produzca una alteración de los "valores naturales de los ríos"[847].

---

[845]**HERRERA MOLINA, P.M:** "*El principio de quien contamina paga*", Tratado de Tributación Medioambiental, Volumen I, editorial Aranzadi, Navarra, 2008

[846] Sentencia del Tribunal Constitucional 168/2004, de 6 de octubre de 2.004"el legislador básico estatal asume con absoluta normalidad la existencia de tributos locales y autonómicos que, siempre desde el respeto a los principios proclamados en los arts. 6.2 y 3 de la LOFCA, recaigan sobre las energías eléctrica y gasista, preocupándose por *asegurar que el ejercicio de la potestad tributaria territorial no ponga en riesgo la unicidad del sistema tarifario*" (FJ 11).

[847]**Ley 9/2010, de 4 de noviembre, de aguas de Galicia:**

Artículo 6. Hecho imponible1. Constituye el hecho imponible la realización de actividades industriales mediante el uso o aprovechamiento del agua embalsada, cuando dicho uso o aprovechamiento altere o modifique sustancialmente los valores naturales de los ríos y, en especial, el caudal y velocidad del agua en su cauce natural.

2. Se entenderá que alteran y modifican sustancialmente los valores naturales de los ríos las actividades industriales que utilicen aguas embalsadas mediante presas que reúnan alguna de las siguientes condiciones:

a) Que su altura supere los quince metros, medida desde la parte más baja de la superficie general de cimentación hasta la coronación, o

b) que su altura esté comprendida entre quince y diez metros, siempre que reúna alguna de las siguientes características:

b.1) Longitud de coronación superior a quinientos metros,

b.2) capacidad de embalsar más de un millón de metros cúbicos de agua, y

b.3) capacidad de vertido superior a 2.000 metros cúbicos por segundo.

Artículo 7. Supuestos de no sujeción No estará sujeta a este impuesto la realización de las actividades que, utilizando aguas embalsadas, se enumeran a continuación:

a) Abastecimiento de poblaciones,

b) actividades agrarias,

c) acuicultura,

En cuanto a la cuota tributaria de este impuesto se pueden resumir los diferentes tramos en la siguiente tabla, de acuerdo a las menciones del artículo 8, del siguiente tenor:

---

d) actividades recreativas, y

e) navegación y transporte acuático.

Artículo 8. Período impositivo y devengo 1. El período impositivo coincidirá con el trimestre natural.

2. El devengo se producirá el último día del trimestre natural, salvo en caso de extinción de la concesión, que coincidirá con esta fecha.

3. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1, en los casos de nueva concesión o extinción de la misma, el período impositivo se entenderá por el período existente entre la fecha de la nueva concesión y el devengo, en el primer caso, y entre el primer día del trimestre natural y el devengo, en el segundo.

Artículo 9. Sujeto pasivo Serán sujetos pasivos en calidad de contribuyentes las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4º de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) que realicen cualquiera de las actividades señaladas en el artículo 6 de la presente Ley.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la actividad industrial es realizada por la persona o entidad que figure como titular de la correspondiente concesión de aprovechamiento para uso industrial.

Si el sujeto pasivo no coincidiera con el titular de la concesión, éste tendrá carácter de responsable solidario.

*Generalmente serán sujetos pasivos las empresas suministradoras de energía eléctrica que tiene un origen hidroeléctrico.

Artículo 10. Base imponible 1. Constituye la base imponible **la capacidad volumétrica máxima del embalse** que esté ubicado en su totalidad o en parte en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia, medida en hm3.

2. En caso de embalses para los que el agua embalsada se extienda más allá del límite territorial de la Comunidad Autónoma, la base imponible estará constituida por la parte de la capacidad que corresponda a las aguas situadas en el territorio gallego.

3. En el supuesto de que uno o más aprovechamientos gravados compartieran un mismo embalse, la base correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción a los caudales concedidos.

*No se discrimina la cuantificación de la base por otros posibles usos del agua embalsada que no están sujetos al impuesto, adoptando una presunción legal de utilidad derivada a la actividad gravada, por la capacidad volumétrica de embalsado.

Artículo 11. Cuota tributaria y tipo de gravamen 1. La cuota tributaria del impuesto se determinará por aplicación del tipo de gravamen trimestral, 800 € por hm3, a la base imponible.

2. La cuota resultante obtenida conforme al apartado anterior se multiplicará por el coeficiente (1 + a - b) en función del salto bruto del aprovechamiento y, en su caso, de la potencia instalada del aprovechamiento hidroeléctrico, donde:

a = será el resultado de aplicar la siguiente escala al salto bruto medido en metros desde la cota de toma y, en su defecto, desde el punto de coronación del embalse hasta el punto de restitución y, en su defecto, hasta el lecho del embalse:

La cuota tributaria del impuesto se determinará por aplicación del tipo de gravamen trimestral, 800 € por hm3, a la base imponible.

2. La cuota resultante obtenida conforme al apartado anterior se multiplicará por el coeficiente (1 + a - b) en función del salto bruto del aprovechamiento y, en su caso, de la potencia instalada del aprovechamiento hidroeléctrico, donde:

a = será el resultado de aplicar la siguiente escala al salto bruto medido en metros desde la cota de toma y, en su defecto, desde el punto de coronación del embalse hasta el punto de restitución y, en su defecto, hasta el lecho del embalse:

Tramos del salto bruto	Por cada metro
Hasta 30 m	0,0001
De 30,01 hasta 100 m	0,0005
De 100,01 hasta 300 m	0,001
De 300,01 hasta 600 m	0,01
De 600,01 m en adelante	0,04

b = será el resultado de aplicar, en su caso, la siguiente escala a la potencia instalada del aprovechamiento, medida en MW:

Tramos de potencia	Por cada MW
Hasta 200 MW	0,0005
De 200,01 MW en adelante	0,001

La aplicación del coeficiente anterior no podrá suponer, en su caso, una reducción superior al 25% de la cuota inicial.

4.4.-LA PROMOCIÓN DE INFRAESTRUCTURAS HIDRÁULICAS EN GALICIA.

Se desarrollará en este epígrafe diferentes supuestos de financiación de obras hidráulicas en Galicia, sus agentes, su financiación o régimen financiero, y en lo que sea de aplicación su fiscalidad.

4.4.1.-LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES ASOCIADAS AL SECTOR HÍDRICO EN GALICIA.

La imposición de contribuciones especiales por parte de los municipios, asociadas al ámbito hidráulico, son experiencias escasas en el conjunto de la comunidad autónoma.

4.4.2.-PLANIFICACIÓN DE INFRAESTRUCTURAS DEL AGUA.

Al margen de los tributos finalistas de carácter autonómico, la participación de la financiación privada en las obra hidráulicas, tiene las siguientes fuentes:

1º.-Las ofertas realizadas por los gestores privados en el marco de los contratos de gestión de servicios públicos, que participan por ello, de determinadas connotaciones de los contratos de concesión de obras públicas. Es una práctica habitual, y totalmente descontrolada, en cuanto al establecimiento de unos parámetros legales, sobre los cuales se pueda efectuar esta financiación, ya que en realidad el gestor privado las oferta, de una forma unilateral en un contrato de gestión de servicios, sin deducirse en muchas ocasiones cuales son los parámetros por los cuales se difiere esa financiación para la realización de obras públicas. Como se mencionó en el Capítulo II, y IV, parece deducirse que es una renuncia a un macro teórico de presunto beneficio extraordinario que se pretende obtener derivado de procesos de gestión interna que logaran economizar costes, pero ello no está reglamentado en modo alguno, con alcance general.

2º.-Los procesos de urbanización y gestión urbanística, por los que los promotores deben realizar a su costa los sistemas de conexión a las redes principales del sistema de distribución de aguas, incluyendo en muchos supuestos colectores generales, depósitos reguladores y otros elementos precisos, así como a los colectores generales de aguas residuales. Menos común es la asunción de plantas de tratamiento o de la adaptación de las preexistentes, para absorber la demanda precisa de agua, o de producción de residuales y su posterior tratamiento. Habitualmente los planes generales de ordenación, prevén planes especiales de dotación de infraestructuras urbanísticas que deben asumir los promotores de los ámbitos urbanísticos que se deduzcan.

3º.-Más habitual es la realización de obras hidráulicas con convenio de colaboración con empresas estatales y/o autonómicas. En este apartado, se destacaran dos niveles de actuación, uno referente a planificación de la administración hidrológica de Galicia, y otra la relativa a la planificación en el ámbito municipal.

Sobre el primer nivel de actuación, se produce una remisión a las consideraciones que ya se han expuesto, en relación a la planificación hidrológica y al régimen económico financiero del agua en Galicia, de acuerdo a lo establecido en la Ley 9/2010 de Aguas de Galicia.

Sobre el segundo nivel, se puede abordar las experiencias municipales sobre planificación de obras del ciclo hídrico, y su posible financiación.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

4.4.2.1.-PLANIFICACIÓN DE OBRAS HIDRÁULICAS DERIVADAS DE LA GESTIÓN URBANÍSTICA.

4.2.2.1.1.-UN CASO CONCRETO.

Una de las formas de financiación de la planificación hidráulica a nivel municipal, cuando menos, es al derivada del planeamiento urbanístico, que merece una consideración de cierre en este apartado, dado que además se trata de un asunto directamente relacionado con una posible opción por la fiscalidad activa mediante la figura de las contribuciones especiales.

Se examinara en este apartado un supuesto de planificación hidráulica en un ámbito municipal, y sus posibles consecuencias fiscales[848]. La exposición se aborda en tres apartados I (exposición general), II (definición de la planificación de acuerdo a la metodología PMI), y III (fiscalidad y problemas de financiación)

I.-UN EJEMPLO PRÁCTICO DE PLANIFICACIÓN DEOBRAS HIDRÁULICAS DE ÁMBITO MUNICIPAL:

La experiencia se denomina: Plan director de infraestructuras de abastecimiento de agua potable a domicilio y de saneamiento de aguas residuales. Se aborda desde la sistemática de la formación de proyectos en lenguaje PROYECT MANAGEMENT INSTITUT (PMI)[849].

Su contenido referencial es el siguiente: "El presente Plan Director de Abastecimiento tiene por objeto la definición de las actuaciones que deben realizarse en las infraestructuras de la red de abastecimiento de agua potable del municipio de Sanxenxo, para garantizar un suministro de calidad tanto en la actualidad como en el futuro.

El PXOM de Sanxenxo vigente desde el año N cifra en 1.768.828 m^2, aproximadamente 177 Ha., la superficie edificable del municipio. Este fuerte incremento supondrá un considerable aumento de la demanda de agua potable. Este factor justifica la elaboración del presente Plan Director de Abastecimiento, en el que se van a definir y valorar las principales obras a acometer para que el municipio de S cuente con un servicio de agua potable de calidad. Para conseguir ese objetivo, además de un correcto dimensionamiento hidráulico de la red, es necesario considerar otras cuestiones operativas, de tal modo que con las actuaciones propuestas en el Plan se configure una red que sea fácil de mantener y operar y que esté

[848] Plan Director de Abastecimiento y Saneamiento de Sanxenxo (Pontevedra).

[849] Sistema internacional homologado de dirección de proyectos de origen norteamericano.

dotada de una gran flexibilidad, que permita atender la demanda de agua potable en condiciones de producción diversas.

Las fases que se han planteado en el desarrollo del presente Plan Director son las que se detallan seguidamente:

1. Evaluar la situación actual de las infraestructuras de abastecimiento de agua potable.

2. Identificar los problemas existentes en la actualidad y analizar sus causas.

3. Determinar y establecer las soluciones óptimas a los problemas encontrados.

4. Proponer las actuaciones necesarias para cubrir las necesidades planteadas para el año horizonte:

5. Depósitos de regulación.

6. Conducciones principales, fuentes de abastecimiento de agua, estaciones de impulsión, etc.

7. Valorar económicamente las actuaciones propuestas.

B.-SECCIÓN DE SANEAMIENTO Y TRATAMIENTO DE AGUAS RESIDUALES. El Concello de "S" promovió una planificación municipal para conocer el estado actual de las infraestructuras de la red de saneamiento del Municipio, así como el volumen de inversiones a realizar para garantizar el servicio de agua a las zonas de futuro desarrollo urbanístico, para lo cual se elaboro el **Plan Director de la Red de Saneamiento en S.**

El Plan Director tuvo por objeto, la definición de las actuaciones que debían realizarse en las infraestructuras del sistema de saneamiento de S, para garantizar un servicio de calidad en el presente y en el horizonte temporal que contempla el PGOU actualmente vigente. Para conseguir este objetivo se evaluó la situación actual de la infraestructura existente, se propusieron las actuaciones necesarias en aquellas zonas en las que se identifiquen problemas, se definieron de forma general las obras a realizar para cubrir las necesidades derivadas del crecimiento urbano previsto y se valoraron económicamente el conjunto de las actuaciones a realizar.

El plan procedió a continuación a definir su contenido básico, y finalmente los problemas de financiación, muy en especial vinculados a la fiscalidad, al derivarse la posibilidad de ser abordada su ejecución con la imposición de contribuciones especiales.

II.-LA DEFINICIÓN DEL PROYECTO:

1º.-DEFINICIÓN ESPECÍFICA: Se definió un porfolio consistente en desarrollar integralmente un *Plan de Obras de dotación de Infraestructuras a la colectividad* tendente a dotar de sistemas generales aptos a los ámbitos urbanísticos preexistentes y en previsión del desarrollo futuro. En este Portfolio se integraron pues todos los programas y proyectos tendentes a conseguir este objetivo estratégico básico.

2º.-ELEMENTOS IDENTIFICADORES: Los elementos identificadores que integran el Portfolio, fueron los siguientes:

a. Motivación: Desarrollo urbanístico derivado de la aprobación del planeamiento general.

b. Justificación: Insuficiencia actual de los sistemas generales preexistentes para poder dotar debidamente de servicios básicos a los ámbitos urbanísticos actuales y previstos en el planeamiento general, una vez que se culmine su desarrollo.

c. Objetivos: Ampliar, dimensionar, o proporcionar los sistemas generales de abastecimiento de agua potable a domicilio, saneamiento de aguas residuales, de aguas pluviales, tratamiento y depuración de las aguas residuales.

d. Ámbito territorial: El ámbito territorial afectará al término municipal

e. Identificación organizativa: La organización en que se integra el Portfolio, es una Administración Pública de carácter territorial, y que se identifica territorialmente con el municipio. Se identifico con un Ayuntamiento desde la perspectiva organizativa establecida en el marco de la legislación vigente.

f. Interacciones subjetivas: Se definieron tres interacciones subjetivas en el marco de gestión del portfolio. Una interacción es de índole interna y constituye las relaciones entre los diferentes entes de derecho público involucrados en la gestión del objetivo estratégico definido, otra de índole externo constitutiva de las relaciones entre los diferentes entes de derecho público diferenciados en el mismo ámbito territorial, o entidades territoriales de diferente ámbito, por último la tercera interacción se estableció entre los entes de derecho público actuantes y las personas privadas físicas o jurídicas afectadas por el desarrollo y gestión del portfolio.

En la primera interacción se detectaron dos sujetos: Entidad Local (EL) y un organismo autónomo de naturaleza jurídico administrativa al que le corresponde el ejercicio de potestades públicas y gestión en materia de urbanismo, se denomina Gerencia de urbanismo (GU).

En la segunda interacción se previó que interviniesen sustancialmente los siguientes sujetos: Ayuntamiento, Diputación Provincial, Comunidad Autónoma y Estado. Los dos primeros constituían la Administración Local involucrada (de ámbito local y provincial).

g. El entorno Estratégico del Portfolio: El portfolio se desarroll0 en un entorno estratégico del pleno desarrollo urbanístico derivado de un Plan General de Ordenación Municipal, que define "N" nuevos suelos urbanizables, y "M" suelos urbanos no consolidados. De este desarrollo deriv0 su motivación y justificación. Las carencias potenciales de los sistemas generales y equipamientos públicos para afrontar el incremento poblacional derivado es el que exigió la necesidad de adoptar una estrategia de actuación que podía afrontarse desde las siguientes ópticas:

1.-Elaboración de un Plan Director de Obras.

2.-Asunción puntual de obras u acciones de adaptación de los sistemas.

3.-Elaboración de un Plan especial de Infraestructuras.

4.-Inactividad pública.

Estas diferentes posibilidades estratégicas fueron *confrontadas en un análisis multicriterio*, y la que era objeto de desarrollo por el presente proyecto definidor del PORTFOLIO fue objeto de una valoración mediante el instrumento de *una matriz* DAFO.

h. El entorno Jurídico del Portfolio: El portfolio se desarroll0 en un entorno jurídico sujeto a variaciones sustanciales, de las que derivaron igualmente las motivaciones y justificaciones del portfolio, pero de igual forma su viabilidad fáctica. Este entorno jurídico estaba definido por la legislación y normativa en materia de servicios públicos y en materia de urbanismo. También era incidente la legislación en materia contractual.

i- El entorno Técnico del Portfolio: El portfolio preciso para su adecuado desarrollo y gestión de la integración de elementos y obras debidamente agrupado y sincronizado, cuya ejecución final permitiese conseguir los objetivos finales. Para ello era preciso un entorno técnico en materia de ingeniería hidráulica que defina tales elementos técnicos y sus obras precisas. A los efectos todos los programas y proyectos del portfolio estaban conexionados, además de responder a un mismo objetivo. Constituían proyectos diferenciados (como conjunto de tareas

relacionadas, secuenciales, finitas y ordenadas), susceptibles de definición y elaboración separada, pero subsumibles como actividades secuenciales TEÓRICAS de un proyecto matriz que es el propio PORTFOLIO.

j. El entorno económico del Portfolio: El cumplimiento de los objetivos estratégicos del portfolio precisaban de la disposición de los medios financieros y económicos precisos para el cumplimiento de las acciones previstas.

3º.-IDENTIFICACIÓN DE LOS PROGRAMAS: Para el desarrollo del portfolio se definieron los siguientes programas, como grupos de proyectos relacionados cuya dirección se realiza de manera conjunta.

3.1.- Programas de actuaciones administrativas: Se definía en este nivel un exclusivo programa. Integraría á todos aquellos proyectos de elaboración, definición, tramitación y validación, tendentes a verificar la viabilidad de ejecución de las acciones y consecución de los objetivos estratégicos definidos para el portfolio.

3.2.-Programa de elaboración, definición y plasmación del Plan Director: Consistía en el conjunto de proyectos precisos para la elaboración de un Plan Director de Infraestructuras.

El proyecto esencial o matriz era el tendente a la elaboración y definición de un plan director, que se identifica con la definición del propio PORTFOLIO. Abarcaba la "validación, integración y contenido del plan director".

Su objeto o entregable final era establecer las premisas, requisitos y ordenación de desarrollo de los programas. Su entregable consistía en un documento donde se definía el análisis de las infraestructuras actuales y las precisas para la adaptación de estás a las necesidades derivadas del desarrollo urbanístico del territorio, estableciéndose definiciones, priorizaciones, costes, estrategias y sistemáticas.

OTRO PROYECTO DE ESTE PROGRAMA SERÁN LOS SIGUIENTES:

3.3.- Tramitación y aprobación del plan director: Consistía en las actividades, actuaciones y acciones precisas para conseguir la aprobación del PLAN DIRECTOR. Los dos proyectos referidos del programa "A" estaban relacionados en "cascada", de tal forma que el previo contiene los elementos definidores del siguiente, integrándose todos ellos debidamente en el correspondiente programa.

3.4.-Programas de ejecución de obras: Integraba todos aquellos proyectos tendentes a realizar las definiciones del programa "A", y básicamente está conformado por la ejecución de todas y cada una de las acciones y obras precisas. En estos proyectos, el proyecto técnico era uno sólo de los entregables. A los efectos funcionales se definían los siguientes programas:

3.4.1.-Programas de acciones y obras en materia de abastecimiento de agua potable a domicilio*:* incluía la ejecución de todas las acciones, obras precisas para el cumplimiento de los objetivos sectoriales de esta área de actuación. Individualmente o por grupos constituirán diferentes proyectos de acción dinámica diferenciados.

3.4.2.-Programas de acciones y obras en materia de saneamiento de aguas pluviales y residuales*:* incluía la ejecución de todas las acciones, obras precisas para el cumplimiento de los objetivos sectoriales de esta área de actuación. Individualmente o por grupos constituirán diferentes proyectos diferenciados.

3.4.3.- Programas de acciones y obras en materia de tratamiento y depuración de aguas residuales*:* incluía la ejecución de todas las obras precisas para el cumplimiento de los objetivos sectoriales de esta área de actuación. Individualmente o por grupos constituirán un único proyecto diferenciado.

III.-LOS PROBLEMAS DE FINANCIACIÓN Y LA FISCALIDAD ASOCIADA:

Llegados a este extremo, se dilucido el planteamiento sobre el régimen financiero y fiscal del Plan, con las siguientes conclusiones[850]:

1º.-El motivo último que mueve al Ayuntamiento de Sanxenxo a elaborar un "Plan Director de Abastecimiento y Saneamiento" estriba en identificar las necesidades del municipio en cuanto a dotación de infraestructuras precisas para atender adecuadamente el abastecimiento y evacuación de aguas que el desarrollo de las determinaciones previstas en el PGOM de Sanxenxo requiere, para, a partir de ellas, emprender las actuaciones pertinentes para cubrirlas, y que, de conformidad con el régimen común de materialización progresiva de las determinaciones contenidas en los instrumentos de planeamiento general, lo anterior pasa, necesariamente, por contar con el instrumento de concreción previa que le sirva de soporte pormenorizado. Puede concluirse que, una vez analizadas las alternativas que ofrece la normativa gallega, resulta claro, por las razones que en breve se referirán, que la articulación

[850] Informe jurídico emitido en el marco del desarrollo de la Planificación emitido por el letrado GARCÍA MARTINEZ, F. J.

de las pretensiones municipales requiere de la aprobación de un Plan Especial, que debe tramitarse de acuerdo a lo dispuesto en la Ley 9/2002.

Para tales supuestos la solución jurídica que más se compadece con la integración de los intereses en juego pasaría porque el Ayuntamiento se responsabilizase directamente de la ejecución de las obras necesarias obteniendo, en su caso, los terrenos necesarios para ello en la forma prevista en los artículos 165 y ss., de la LOUGA, exija el pago de las obras a los propietarios de los inmuebles resultantes, y ello:

A TRAVÉS DE LA FIGURA DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES, ya que: Aunque en las contribuciones especiales, sea preciso que se dé el concepto de beneficio particular del sujeto pasivo, y de que cierto que de las acciones objeto de la planificación, se deduzca un beneficio general de toda la colectividad vecinal; no es menos cierto que los promotores o propietarios del suelo rústico que se transforma en urbano *(generando importantes plusvalías patrimonializables, para lo cual es preciso el desarrollo de obras hidráulicas de optimización de los sistemas generales, más allá de la obligación de dotar de lo preciso al ámbito interno en los procesos de urbanización)*, detentan un beneficio particular evidente.

Podrían ser sujetos pasivos de las contribuciones especiales, las Juntas de compensación, en los supuestos de gestión urbanística indirecta por el sistema de compensación.

Cuando en sus estatutos se disponga que ciertos bienes pasen a dominio de estos entes, ya que caso contrario los sujetos pasivos de las contribuciones especiales serán los propietarios particulares que estén integrados en ellas, en función del beneficio particular que les reporte a cada uno la ejecución de las obras de optimización de los servicios hídricos, precisas para que sus viene inmuebles logren la transformación urbanística deseada y en consecuencia la generación de plusvalías asociadas.

4.5.-LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN CON LOSOPERADORES DEL AGUA. RÉGIMEN TARIFARIO.

La forma jurídica habitual de participación de la administración hidráulica del Estado, y de sus entes dependientes, así como de las administraciones hidráulicas autonómicas es el convenio de colaboración entre administraciones, ya analizado en el Capítulo I y II.

En realidad se pueden observar dos tipologías de convenios:

1º.-**SUPUESTO A**: Convenios de dación financiera por parte de la administración hidráulica de

Galicia para la ejecución de obras asociadas al ciclo del agua, así como para el funcionamiento del ente receptor de la subvención, siendo el beneficiario directo, generalmente un ente público territorial, o un operador asociativo (por ejemplo un Consorcio), en el que puede participar el propio otorgante de la subvención. Se puede poner como ejemplo el convenio de colaboración entre el ente Aguas de Galicia, y el Consorcio del Louro, en el que participa la administración hidráulica de Galicia otorgante de la subvención, y que está formado por los municipios de Tui, O Porriño, Mos y Salceda de Caselas.

El convenio implica una dación de fondos del ente otorgante, tanto sea para finalidades determinada, como para cubrir la financiación de un ente público asociativo, durante un periodo transitorio, hasta que el receptor alcance la autofinanciación de los servicios del ciclo del agua, procediendo a la imposición de los tributos específicos necesarios.

Dentro de este apartado y de igual forma se debe mencionar los convenios de colaboración suscritos entre las administraciones de cuencas intercomunitarias, que se conciertan entre estas y los entes locales, pudiendo poner por ejemplo, el celebrado entre la Confederación Hidrográfica MIÑO-SIL, y el Concello de O PORRIÑO, para la financiación, ejecución, entrega, mantenimiento, y conservación de las obras del proyecto de protección de las márgenes contra la erosión en el río LOURO, en el término municipal de O PORRIÑO, firmado el 15 de mayo de 2013.

EN LO QUE RESPECTA A LA FISCALIDAD:

Por lo tanto la vinculación de estos convenios con la fiscalidad activa, radica en la obligatoriedad implícita del perceptor o beneficiario, de proceder a la imposición de los tributos que deban sufragar los usuarios finales de los servicios del ciclo del agua, conforme los principios rectores de recuperación de costes, y demás asociados, ya analizados con anterioridad. De facto este obligatoriedad, está vinculada estrictamente a que las acciones inversoras se vinculen de una forma directa a la prestación de los servicios hídricos, y por lo tanto se excluirá aquellos cuyo objeto solamente este indirectamente relacionado (supuesto del segundo ejemplo). No obstante no es una práctica fiscal habitual, el diferir los costes de amortización técnica, ni mucho menos los de las aportaciones para la implementación a los estudios económico financieros de las respectivas ordenanzas fiscales.

2º.-**SUPUESTO B**: Convenios de dación financiera por parte de agentes públicos pertenecientes a administraciones públicas territoriales estatales o autonómicas (generalmente sociedades públicas), que gestionan fondos estructurales de la Unión Europea por delegación,

y de acuerdo a la planificación hidrológica, promueven la realización de obras hidráulicas, pero con aportación parcial de los entes locales beneficiarios.

Se puede poner como ejemplo, el convenio suscrito por la sociedad pública estatal del agua, denominada ACUAES, con los municipios de Pontevedra, Poio, Bueu, Marín, Vilaboa y Sanxenxo, para la mejora del abastecimiento de agua en la Ría de Pontevedra.

Como se comentó esta tipología de convenios suelen adicionar financiación principal de los fondos estructurales de la Unión Europea, especialmente el Fondo Europeo de desarrollo regional (FEDER).

Los convenientes suelen ser una sociedad pública dependiente de la administración hidráulica y los operadores públicos de los servicios del ciclo del agua.

Los convenios prevén un régimen financiero de aportaciones parciales de los beneficiarios mediante un sistema de tarifas.

El ente otorgante, que como se comentó, generalmente es una sociedad pública, se reserva las siguientes actuaciones:

1ª.-Redactar los proyectos de las obras hidráulicas.

2ª.-Preparar, licitar y adjudicar los contratos de ejecución de las mencionadas obras.

3ª.-Explotar las mencionadas obras durante un determinado período de tiempo, percibiendo fondos tarifarios de los operadores públicos beneficiados (en el ejemplo antes expuesto, dicho plazo es de cuarenta y cinco años).

Los entes beneficiarios, asumen las siguientes obligaciones:

1ª.-Prestar los servicios del ciclo del agua.

2ª.-Facilitar la ejecución de las obras hidráulicas.

3ª.-Otorgar al ente otorgante las aportaciones, en forma de tarifas, que estén convenidas, tanto para la financiación de la ejecución de las obras, como para financiar su posterior explotación.

-Para la financiación de las obras, y por lo que respecta a las aportaciones de los operadores privados, las mismas se denominan tarifas, y son giradas por el conveniente otorgante al beneficiario, en forma de factura, de acuerdo a una cadencia temporal previamente prevista en el convenio.

EN LO QUE RESPECTA A LA FISCALIDAD:

Estas tarifas, son constitutivas de un precio privado, de ser giradas por una sociedad pública como ente instrumental dependiente de la administración hidráulica, y serían una especie de exacción parafiscal, si fuesen giradas directamente por la administración hidráulica, dado tratare de una administración pública sujeta al derecho administrativo en su funcionamiento.

Mayor problemática de definición, tiene el hecho de fijarse un régimen tarifario para la posterior explotación de las obras, que puede ser sustituido por le reversión de la recuperación de la totalidad de los costes de inversión no financiados con fondos europeos, en el supuesto de entrega anticipada de las infraestructuras resultantes a los operadores beneficiarios.

La problemática estriba en que, aunque dichas tarifas sean giradas por una sociedad pública, detentando la condición de precios privados, participan de muchas de las características de las exacciones parafiscales como categoría tributaria, ya que las mismas tienen varios componentes:

A.-Un componente fijo de recuperación de los gastos de inversión no financiados, en un marco plurianual.

B.-Un componente variable de recuperación de los costes de explotación de los servicios resultantes de las infraestructuras.

C.-Un componente financiero que cubra las amortizaciones y gastos financieros de las operaciones de endeudamiento precisas.

Además, en el ejemplo señalado en este apartado B, se prevé en el convenio un devengo y un periodo impositivo trimestral. En el mismo ejemplo citado, se establece una obligatoriedad de pago a los treinta días de factura girada, pero además se efectúa una remisión explícita a la Ley general Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), y en concreto a sus artículos 26 y 58.2, a los efectos del devengo de interés de demora en el supuesto de impago en el plazo establecido. Esta remisión, al ser puramente convencional refuerza el carácter de parafiscalidad de las tarifas, dado que por una parte, y en lo que respecta a su giro como precios privados en forma de facturas, se produce una huída del régimen general de morosidad aplicable a los contratos públicos, conforme se regula en el artículo 216 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público; de otra parte se aplican mecanismos de carácter tributario, en concreto de la recaudación y el ejercicio de las potestades inherentes, a contraprestaciones que no detentan la condición explícita de un tributo.

Se dan pues las siguientes condiciones de parafiscalidad:

A.-Existe una finalidad específica de la contraprestación.

B.-Su producto, aunque se integra en el presupuesto separado de una sociedad pública dependiente, en forma de cuenta de explotación, no integran el presupuesto de una administración pública territorial.

C.-No existe una aplicación del principio de reserva de Ley, cuando menos de forma directa (indirectamente las sociedades públicas del agua, son creadas por normas jurídicas, legales o reglamentarias, que tienen como antecedentes las primeras, para finalidades genéricas y no concretas).

D.-Sin embargo, adoptan determinadas potestades públicas de gestión tributaria, en principio reservadas en exclusiva para los tributos.

E.-Se establecen en los convenios unos criterios de fijación de las tarifas de cada ente beneficiario, de acuerdo a una previsión del consumo de agua en alta.

Otra cuestión es que en el ejemplo citado, se prevé un deber de repercusión de las tarifas soportadas en un primer momento por el operador público, a los usuarios finales que son sujetos pasivos de las tasas del ciclo del agua (u obligados del precio privado satisfecho a un operador privado en una forma de gestión directa), de lo que surgen no pocos problemas interpretativos, que son los siguientes:

A.-Dilucidar si dichas exacciones parafiscales o tarifas tienen un efecto de intermediación entre el operador beneficiario, y el usuario final, que es quien en definitiva las soporta.

B.-Dilucidar a quien debe reclamar el usuario final si no está de acuerdo con la componente de la tasa del servicio del agua que recoja esa repercusión, y cuál es la forma de jurídica de dicha reclamación.

Ya que el marco de la huida del principio de reserva de Ley, se establece en el convenio que las tarifas de explotación serán fijadas anualmente por una comisión de seguimiento, sin sujeción a normas de imposición y por lo tanto de publicidad.

Lo más plausible es que dicha reclamación se realice en forma de recurso de reposición, o recurso contencioso administrativo interpuesto ante el acto administrativo de la aprobación definitiva de las ordenanzas fiscales reguladoras de las tasas del ciclo dela gua que soporta el

usuario final, o que sean susceptibles de reclamación en el periodo de tramitación de la aprobación inicial de las mencionadas normas jurídicas tributarias.

Por último, en el ejemplo de convenio citado, se prevé la posibilidad que las aportaciones de los beneficiados para la amortización de las inversiones en la prorrata que le corresponda, sean cubiertas inicialmente por una operación financiera de endeudamiento realizada por la sociedad pública, y posteriormente reintegrada por el ente beneficiario que se acoja a esta posibilidad o modalidad de aportación, en un marco plurianual, de lo que surge una nueva problemática relativa a si los entes beneficiarios deben computar ese deuda que ellos no conciertan con las entidades financieras, como en su nivel de endeudamiento propio, cuestión a la que a mí no me ofrece duda alguna, en el sentido de que deben ser computadas en dicho nivel de deuda del ente público operador, a tenor de lo dispuesto en los artículos 48 y siguientes de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y de lo dispuesto en la Ley Orgánica de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera (Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril); conforme los parámetros expuestos en el Capítulo I.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

RESUMEN DE LA EXPOSICIÓN:

El presente resumen y dada la especificidad de la tesis, se estructuran en dos grandes apartados A y B; el primero relativo a la parte general que comprende la exposición de los capítulos I y II sobre los servicios públicos en general y su fiscalidad asociada, y la segunda comprensiva de la parte especial que abarca los capítulos III, IV y V, específicos sobre el ciclo del agua.

A su vez cada apartado se subdivide en apartados agrupados y ordenados ordinalmente de tal forma que el apartado A se subdivide en dos (una por cada capítulo), y el apartado B en tres, como capítulos la conforman. A su vez cada concusión global se subdivide en epígrafes numerados y estos a su vez en subepígrafe separados, según sea la sistemática expositiva; de tal forma que las conclusiones del apartado A, se subdividen en 20 epígrafes cada una.

Por lo tanto el presente resumen tiene un objetivo de **síntesis** de la tesis**, de forma que se pueda visualizar el contenido del a misma en cien páginas aproximadamente; todo ello sin perjuicio de que sirva de base a las posteriores conclusiones.**

A.-EN LO RELATIVO A LA PARTE GENERAL DE LOS CAPÍTULOS I Y II.PRIMERA

Resumen del Capítulo I.

LOS SERVICIOS PÚBLICOS:

En esta tesis se analiza el concepto del Servicio público de forma general, así como específica desde la perspectiva del ciclo del agua. En su capítulo I se analiza dicho concepto, sus clasificaciones, el impacto sobre el mismo del derecho financiero y presupuestario, las diferentes formas de gestión y las normas jurídicas básicas que lo regulan. Se desarrolla la exposición con una mención integradora especial a la regulación europea de alcance general en forma de directivas, reglamentos, decisiones y demás normativa comunitaria.

Se puede pues concluir que de dicha exposición general del capítulo I, se deduce lo siguiente:

1º.-Las administraciones públicas intervienen en el ámbito económico general fomentando la implementación y prestación de servicios que satisfagan los anhelos y necesidades de la comunidad. Esta intervención normalmente tiene como finalidad el dotar de unos estándares mínimos de acceso del conjunto de la ciudadanía, a los servicios básicos o esenciales que garanticen una calidad de vida a todos los ciudadanos en un marco de solidaridad y justicia social.

2º.-El Estado social descansa sobre el principio de la promoción de una dualidad económica consistente en una interferencia de los poderes públicos en el ámbito económico general, y de una actuación directa en la actividad económica.

3º.-La Constitución Española de 1978 reconoce como uno de sus principios inspiradores, la economía social de mercado como elemento definidor de la estructura económica general, y en base a ello se reconoce a las Administraciones Públicas la capacidad de intervenir en la actividad económica general en libre concurrencia con el sector privado.

4º.-En el ámbito comunitario los servicios públicos se configuran como una de las vertientes específicas del estado social europeo. La Comisión Europea conceptúa el servicio público tanto desde un punto de vista orgánico como desde el punto de vista funcional. Conceptúa pues el servicio público desde una óptica objetiva referente al objeto de prestación como subjetiva en referencia al sujeto prestador. Conjuntamente con la idea de servicio público coexiste la figura de actividades económicas de carácter e interés general.

5º.-La Unión Europea ha integrado en su ordenamiento jurídica el tratamiento y regulación de los servicios públicos, y entre otros sectores ha desarrollado un amplio elenco normativo en lo referente a los servicios del ciclo del agua.

6º.-Uno de los servicios públicos esenciales es el relacionado con el ciclo del agua, es el consistente en dotar de este recurso hídrico al conjunto de la población, tanto para su consumo como para un amplio elenco de usos relacionados con el sector primario o agrario, con el sector industrial e inclusive con el sector del ocio.

7º.-Los servicios del agua incluyen un concepto integral de carácter cíclico que abarca desde la extracción del agua de sus acuíferos, su distribución, el consumo, hasta la evacuación de las aguas utilizadas para concluir con su tratamiento y su reutilización.

8º.-Para la prestación de los servicios del agua se ha desarrollado un sector del derecho administrativo que regula todos los aspectos relativos al agua, desarrollándose el concepto del dominio público hidráulico del que se deduce que el agua se configura como un recurso de titularidad pública que precisa de protección, salvaguarda y estricta regulación del régimen de sus usos, concesiones y régimen de explotación.

9º.-Para ello se ha desarrollado una administración institucional en materia de aguas, cuyo objetivo es proceder a la supervisión de los usos del agua, de los servicios hídricos, así como proteger y salvaguardar el dominio público hidráulico. A los efectos el territorio se divide en cuencas hidrográficas cuya gestión corresponde a la administración hidráulica. En esta acción administrativa intervienen los diferentes niveles territoriales de administración pública, con sus

propias regulaciones normativas y administraciones hidráulicas que en el ámbito local se confunden con la general del propio municipio.

10º.-En Europa coexisten diferentes sistemas de gestión del ciclo integral del agua, predominando la prestación por el ámbito municipal. Igualmente se configuran diferentes opciones de gestión de los servicios del agua, desde una absoluta prestación por medios públicos hasta el otro extremo de una plena privatización de la gestión que es el modelo propio de Inglaterra y el País de Gales. Entre ambas posturas la opción mayoritaria en los Estados de la Unión, es la coexistencia de las diferentes formas de gestión de los servicios del agua, conforme una aplicación a los servicios del agua del sistema general de regulación de las formas de gestión de servicios públicos y su división en directas ejecutadas por unidades del sector público e indirectas a través de operadores privados, de forma total o parcial. En cualquier caso los Estados siempre se reservan mecanismos de supervisión, protección, control, y regulación, inclusive en aquellos que han optado decididamente por una gestión privatizadora.

11º.-En el ámbito público los servicios públicos absorben buena parte del gasto público, y por ellos se ven afectados por las regulaciones del derecho presupuestario y financiero, habiendo cobrado una especial trascendencia la regulación de las medidas de consolidación fiscal que derivan de la normativa de estabilidad presupuestaria y que a su vez tienen su origen en los principios de confluencia económica de los Estados integrantes de la Unión Europea y la creación de una política monetaria común desde el Tratado de Maastricht hasta el nacimiento de la moneda común europea el 1 de enero de 2.002. Cada vez existe una más amplia homogenización de los procesos reguladores de la actividad económica y en especial de los contables, por lo que se realiza una mención específica al sistema contabilidad nacional existente en toda la zona euro. El control de este proceso de homogenización corresponde en los Estados de la Unión a organismos dependientes de los diferentes gobiernos (en España a la Intervención general de la Administración del Estado), y en Europa a un organismo específico que se denomina Eurostat. Este asunto es de especial relevancia para la clasificación de las unidades del sector público, con cada vez mayor coincidencia entre las diferentes normas jurídicas que abordan la clasificación del sector público, y por supuesto las fiscales, sea expresamente, sea por remisión.

12º.-En el ámbito interno español, esta obligación de consolidación fiscal ha tenido su punto de impacto especial en la modificación constitucional operada en 2.011, dando como fruto el actual artículo 135 que impone como obligación la consecución de la estabilidad presupuestaria, y la limitación el gasto público y del recurso al endeudamiento. Sin perjuicio de

que la consolidación fiscal ya había sido objeto de regulación legal anterior, esta modificación constitucional ha originado un nuevo marco normativo de estabilidad presupuestaria regulado en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril.

13º.-Por lo tanto hoy en día es imposible entender la dinámica de prestación de servicios públicos, y en concreto los del ciclo del agua, sin un previo análisis de las medidas de consolidación fiscal, cuestión que se aborda de forma sintética pero sistemática en el capítulo I. Para una comprensión integral de los servicios públicos, su gestión económica, presupuestaria y su regulación fiscal, se deben analizar las diferentes medidas de consolidación fiscal, pudiéndose citar las siguientes:

A. La estabilidad presupuestaria o suficiencia de los ingresos públicos (muchos de ellos de origen fiscal) para la cobertura del gasto público, lo que se denomina capacidad de financiación.

B. El límite del crecimiento del gasto público, a través de la mencionada regla del gasto regulada en el artículo 12 de la Ley de Estabilidad. Regla que tiene una especial incidencia en la fiscalidad asociada a los servicios públicos en general y del ciclo dela gua en especial, al permitirse el incremento del gasto público al aumento permanente de los recursos financieros de origen normalmente fiscal que deriven de normativa jurídica.

C. El límite del nivel de deuda pública que podrán concertar las administraciones públicas, así como medidas especificas para su reducción (artículos 12.5 y 32 de la Ley de Estabilidad presupuestaria). Novedoso es el concepto de prudencia financiera que implica la necesidad de homogenizar las condiciones de concertación de la deuda por todos los entes públicos territoriales tomando como referencia las del Estado.

D. Pero igualmente se desarrolla el concepto de deuda comercial que se eleva al rango de medida de sostenibilidad financiera y que implica la necesidad de obtención de recursos suficientes para hacer frente al pago de la deuda originada por la prestación de servicios públicos y su satisfacción en plazos concretos a los acreedores públicos, desarrollándose conceptos como el periodo medio de pago que es de 30 días desde la recepción de las facturas, el período medio legal de pago, que regula el plazo en que se puede satisfacer la deuda comercial sin verse adicionada por el devengo de intereses de demora e indemnizaciones. En este apartado también es de relieve el tratamiento electrónico o informativo de la expedición de facturas al sector público, lo que se denomina como factura electrónica.

E. Activación de los mecanismos de control de las cuentas del sector público y de la vigilancia del cumplimiento de la normativa reguladora, cobrando una especial relevancia los órganos de control interno y externos, cuyas funciones se ven reforzadas. Últimamente ha visto la luz en el BOE la Resolución de la Presidencia del Tribunal de Cuentas de 10 de julio de 2.015, que refuerza los mecanismos de control de legalidad a través del suministro telemático de información por parte de las intervenciones locales.

14ª.-Se debe mencionar en este resumen que el capítulo I se expone la regulación de las diferentes formas de gestión de los servicios públicos, cuya incidencia es completa y decisiva para el análisis de los diferentes aspectos relacionados con la actividad administrativa, y por supuesto la fiscalidad, tal como se expone en los capítulos II, IV y V.

15º.-De entre las diferentes formas de gestión se dedica un análisis especial a la gestión directa por sociedades públicas que pueden constituir las diferentes administraciones públicas territoriales, ya que son formas de gestión directa cada vez más recurrentes y con una amplia regulación jurídica en el derecho comunitario y en los derechos internos.

16º.-En el ámbito comunitario la Directiva 80/723 de la Comisión, de 25 de junio de 1980, denominada directiva de la transparencia, establece una referencia a la empresa pública y la define como aquella en que: *"Los poderes públicos puedan ejercer, directa o indirectamente, una influencia dominante en razón de la propiedad de la participación financiera o de las normas que la rigen"*. En el derecho comunitario y en consecuencia en los derechos internos de los Estados miembros se definen a las sociedades públicas como aquellas en la que los poderes públicos tienen una posición dominante derivada de la participación mayoritaria en el capital social o bien en los órganos sociales. Se define la empresa pública como *"cualquier empresa donde los poderes públicos puedan ejercer directa, o indirectamente una influencia dominante en razón de la propiedad, de la participación financiera o de las normas que la rigen".* Podemos diferenciar las sociedades públicas por el nivel de participación que el ente público matricial posee en su capital social y del grado de control que ejerce sobre ellas.

La jurisprudencia constitucional mediante sentencia 177/2002, de 14 de octubre establece el criterio de que "*lo determinante es que la administración de alguna manera pueda controlar la empresa determinando su política económica".* Este es en efecto, el criterio que adopta la Directiva 80/723/CE, de la Comisión de 25 de junio de 1980, relativa a la transparencia de las relaciones financieras entre los Estados miembros y las empresas públicas. Conforme el Sistema europeo de cuentas nacionales y regionales (SEC) las empresas públicas constituirán unidades institucionales públicas si están sometidas al control de otras unidades públicas. Este control consistirá en la capacidad de determinar la política general de la sociedad mediante el

nombramiento de los administradores apropiados, o la posesión de más de la mitad de las acciones (condición suficiente, pero no necesaria).

Al respecto de la promoción de empresas públicas por parte del sector público, el Tribunal Supremo tiene sentado (sentencia de 10 de octubre de 1989) "…*que así como los particulares pueden crear empresas con plena libertad de criterios sin más condición que la de que sus fines sean lícitos, todas las actuaciones de los órganos de la Administración pública deben responder al interés público que en cada caso y necesariamente siempre ha de concurrir (artículo 103 de la Constitución Española)."*

17º.-Termina la exposición del Capítulo I, con una referencia al cuadro normativo jurídico general de regulación, tanto en el ámbito comunitario, como en el estatal español, y en la legislación específica local, al ser los municipios los entes públicos prestadores de buena parte de los servicios públicos esenciales, en especial los del ciclo del agua.

18º.-En especial se incide en la Ley de Economía sostenible, y el impacto que produjo la reforma del artículo 2.2.a) de la Ley General Tributaria de 2.003; cuestión analizada con mayor profundidad en los capítulos II, y IV.

19º.-La relación de normas jurídicas referenciadas es la siguiente:

1. La Constitución Española
2. La Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración del Estado (LOFAGE). Ley 6/1997
3. La Ley General Presupuestaria 47/2003, de 27 de noviembre
4. La Ley del Patrimonio de las administraciones públicas, Ley 33/2003, de 3 de noviembre
5. La Ley de Economía Sostenible
6. La derogación *del artículo 2.2.a) de la Ley General Tributaria*

20º.-Por otra parte se analiza el gran impacto que en materia del régimen local, ha supuesto la Ley 27/2013, de Racionalización y sostenibilidad del régimen local, que ha modificado sustancialmente la Ley de Bases del Régimen Local, y ha posibilitado la prestación de servicios públicos de los municipios de hasta 20.000 habitantes por las Diputaciones Provinciales, cuestión todavía no implementada.

Por último se ha referido la normativa básica del derecho comunitario en materia de servicios públicos, y en especial, con indicación de las reformas operadas en los últimos tiempos a pie de página o en el propio texto las siguientes:

1. Los tratados constitutivos. Referencias a los servicios públicos

2. El Reglamento Financiero de la unión, nº 1073/1999, de 25 de mayo.
3. Propuesta de Resolución Legislativa sobre la concesión pública privada y el derecho comunitario en materia de concesiones y contratación pública
4. Reglamento 659/1999 sobre evaluación de ayudas de estado a empresas, o formas prestadoras de servicios.
5. Directiva 2000/52/CE de 26 de julio de 2.000, que modifica la directiva 80/723/CEE, relativa a la trasparencia de las relaciones financieras entre los estados miembros y las empresas públicas
6. La Directiva de servicios y sus vinculaciones fiscales.
7. La directiva 2006/123/CE del parlamento europeo y del consejo de 12 de diciembre de 2.006.
8. La Directiva 2003/123/UE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes de la UE.
9. La Sexta Directiva. Directiva 77/388/CEE de 17 de mayo de 1977. Directiva 2006/112/CE.
10. La Directiva 2006/52/CE, de 26 de julio, relativa a la transparencia de las relaciones financieras entre los estados miembros y las empresas públicas
11. Otras normas comunitarias

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

SEGUNDA.- Resumen del Capítulo II.

LA FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS:

Esta tesis analiza en este capítulo la fiscalidad de los servicios públicos en su vertiente general, desde la perspectiva de la fiscalidad activa y pasiva de los operadores de servicios públicos. E igualmente tomando como referencia la incidencia en la fiscalidad de las diferentes tipologías tributarias (impuestos, tasas, contribuciones especiales), y de las diferentes formas de gestión, ya que siguiendo la sistemática establecida al respecto en el capítulo precedente, la forma jurídica en que se realiza la gestión de los servicios públicos tienen una especial relevancia en lo que a la fiscalidad se refiere. Desde esta perspectiva se interrelacionan ambos aspectos mencionados en el análisis de la fiscalidad en relación a la regulación de los servicios públicos en las diferentes normas jurídicas tributarias en cuanto a sus formas de gestión y a la aplicación de una u otra tipología tributaria básica. Se realiza una especial referencia a la tasa.

1º.-En el apartado introductorio se menciona el especial tratamiento fiscal de los operadores públicos de servicios públicos que adoptan una forma jurídica mercantil, es decir, la prestación de servicios públicos por sociedades públicas mercantiles dependientes de las administraciones públicas territoriales o no

2º.- Clásicamente la doctrina tributaria (Dirección General de Tributos) estimaba que las sociedades mercantiles debían ser participadas en un 100% por un ente público de derecho administrativo para que les fuese de aplicación el régimen o regla de no sujeción al IVA establecido en el artículo 7-8º de la Ley reguladora de este impuesto, siempre que además se diesen los requisitos objetivos y subjetivos establecidos con carácter general. Por lo tanto fuera de estos supuestos, las sociedades públicas y por lo tanto específicamente las de economía mixta, aunque sean dependientes de un ente público, están sujetas a IVA a todos los efectos.

En este apartado cobra especial relieve la modificación operada por el artículo 7.8º de la Ley 37/1992, realizada por la ley 28/2014, que asume en sede legal una postura definitiva del legislador sobre la amplia discusión de que se debe entender como elemento subjetivo preciso para que pueda operar la regla de no sujeción, y al efecto regula una regla general aplicable a las administraciones públicas, y dos reglas especiales una relativa a las encomiendas de gestión y otra relativa a los servicios que los operadores públicos que no son administraciones públicas realicen a favor de sus matrices. A los efectos se adoptan remisiones legales a otras normas jurídicas para clarificar los ámbitos subjetivos de cada una de estas reglas. Sin duda alguna ello es un paso importante para aclarar legalmente esta cuestión de la no sujeción a IVA de los operadores públicos de servicios públicos, que había sido una cuestión con una

gran contenciosidad que había provocado diversos pronunciamientos jurisdiccionales y doctrinales.

Cabe mencionar en este apartado introductorio del análisis que se realizará de dos otros aspectos fundamentales en cuanto a la fiscalidad:

A.-La nueva regulación legal del impuesto de sociedades, por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre.

B.-La modificación del artículo 2.2.a) de la Ley General Tributaria, antes mencionado, y el renacimiento de la discusión sobre cuál es la naturaleza jurídica de la contraprestación satisfecha por los usuarios al operador de servicios públicos cuando su forma no es la propia de una unidad administrativa del sector público, y cuando se trata de un operador privado o contratista de un contrato de gestión de servicios públicos.

3º.-En el apartado introductorio se aborda un análisis de las regulaciones de la fiscalidad en el conjunto de la Unión Europea, tomando como referencia las diferentes áreas de los Estados miembros de la U.E.

- Desde esta perspectiva se analiza la situación de la fiscalidad de las empresas públicas en la República Italiana, en especial desde la entrada en vigor de la Ley 142/1990, y la sentencia: SJCE 2003\396, sala quinta, Caso ENIRISORCE contra MINISTERO DELLE FINANZE, que aborda las mismas cuestiones que han suscitado tan amplio debate en España sobre la naturaleza jurídica de las contraprestaciones exigidas por los operadores públicos de servicios con forma jurídica mercantil, y el tratamiento de la asignación a estos de recursos tributarios.

- Los servicios públicos gestionados por empresas públicas o entes asociativos similares tienen en la República Federal Alemana, una tendencia progresiva a la concentración y a la privatización. A título de ejemplo en 1999 se privatizo el 49,9% de la empresa pública Berlinesa de suministro de agua y alcantarillado*(Berliner Wasserbetriebe)*. En consecuencia estos operadores privados, exigen por los servicios prestados a los usuarios, precios privados, sujetos a políticas de control por parte de organismos públicos reguladores, al igual que sucede en el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

- En el Reino Unido los servicios del ciclo del agua han sido privatizados desde 1.989, y las tarifas exigidas a los usuarios, constituyen precios privados, sujetos a autorización de un organismo público regulador independiente.En el Reino Unido coexisten empresas de capital privado y de capital público sujetas a las mismas normas de derecho mercantil y de derecho tributario, mencionando el sistema básico de tributación existente en 2.008, como elemento de referencia comparativa.

- En la República de Portugal, al igual que sucede en el Reino de España, dispone de un derecho administrativo de base e inspiración continental, por lo que en materia de servicios públicos, y sus derivaciones fiscales y otras asociadas, le es de aplicación, en general, el esquema ya expuesto en el Capítulo I, para el supuesto español. El régimen de exenciones y bonificaciones es similar al supuesto del Impuesto de sociedades español y por lo tanto aplicable a las formas de prestación de servicios públicos:

I.-Por razones objetivas está exento el Estado, las regiones autónomas, las autarquías municipales, las federaciones de municipios y las denominadas asociaciones de freguesia, que no tengan carácter empresarial.

II.-Las personas colectivas de utilidad pública (instituciones particulares de utilidad social).

- En los países miembros de la Unión Europea existe una diversidad de figuras tributarias asociadas a los servicios públicos, tanto desde la perspectiva de la obtención de recursos financieros contributivos, genéricos, y por lo tanto para poder financiar de forma indiferenciada la prestación de servicios públicos, como desde la perspectiva de la sujección a fiscalidad de los operadores privados

- En La Unión Euroepa y en lo que a la fiscalidad de los servicios públicos locales se refiere se diferencian a tal efecto un modelo nórdico, un modelo anglosajón, otro latino y por último uno más adecuado a los estados federales enr eefrencia a la tributación local:

I.-En el ámbito anglosajón el sistema fiscal local está dotado en exclusiva de una figura impositiva sobre la propiedad inmobiliaria.

II.-En el sistema nórdico la importancia fiscal se centra en la imposición sobre la renta individual ue supera con mucho al conjunto restante, de hecho absorbe más de un 70% de importancia relativa.

III.-El modelo de los sistemas federales supone una combinación de los dos anteriores, coexistiendo una imposición sobre la propiedad inmobiliaria con una imposición sobre la renta individual.

En los países latinos existe una gran diversificación tributaria sin que destaquen unas figuras sobre otras, aunque el peso específico es mayor en el caso de la imposición sobre la propiedad inmobiliaria

Los municipios suelen ser, en el conjunto de la Unión Europea, los entes públicos que realizan la prestación del mayor número de servicios públicos, de carácter social, cultural, deportivo, entre otros sectores a considerar, a constituirse como la estructuta territorial pública más

inmediarta, en lo que a sus órganos de gestión, institucionalidad, e inmediated geográfica se refiere a los ciudadanos.

4º.-En el ámbito introductorio de este Capítulo II, y aunque la exposición de la tesis versa en especial sobre la fiscalidad de los servicios del ciclo del agua, se analiza sucintamente la fiscalidad básica de otros servicios sectoriales, a modo comparativo, dado el alcance general de este capítulo II.

5º.-En el ámbito introductorio se procede a efectuar una clasificación de los servicios públicos desde la óptica de la forma de prestación al ser ello de especial relevancia en cuanto a la fiscalidad se refiere, con la siguiente sistemática:

A.-SERVICIOS DE CARÁCTER OBLIGATORIO EN CUANTO A SU PRESTACIÓN.

A.1.-De recepción voluntaria.

A.2.-De recepción obligatoria.

B.-SERVICIOS DE CARÁCTER VOLUNTARIO EN SU PRESTACIÓN.

C.-SERVICIOS PRESTADOS EN RÉGIMEN DE MONOPOLIO.

C.1.-Monopolio de reserva legal para servicios de prestación obligatoria.

C.2.-Monopolio coyuntural para servicios de prestación voluntaria.

D.-A SU VEZ EN CADA UNO DE LOS APARATADOS DESCRITOS CON ANTERIORIDAD, SE DEBERÁ DIFERENCIAR EN CUANTO A LAS FORMAS DE GESTIÓN LOS SIGUIENTES APARTADOS:

D.1.-La gestión es directa por la estructura indiferenciada de la administración general.

D.2.-La gestión es directa por un ente desconcentrado sin personalidad jurídica, dependiente de la administración general.

D.3.-La gestión es directa por un ente público dotado de personalidad jurídica propia, pero sujeto al derecho administrativo.

D.4.-La gestión es indirecta a través de un operador privado que no percibe tarifas de los usuarios sino un canon de la administración.

D.5.-La gestión es directa por un ente público dotado de personalidad jurídico propia pero sujeto al derecho privado o mercantil, cuando menos en lo relativo a sus transacciones económicas.

D.6.-La gestión es indirecta a través de un operador privado que percibe la tarifas directamente el usuario del servicio público de que se trate.

DEDUCIÉNDOSE LAS SIGUIENTES CUESTIONES RELACIONADAS CON DICHA SISTEMÁTICA:

A.1.-En lo que respecta al subapartado A.1, se trata de servicios, que aunque deben prestar los entes públicos por mandato legal, no son de recepción obligada por los ciudadanos, y en consecuencia la contraprestación que, en cualquier forma de gestión se exija a estos, no puede ser considerado como un tributo (tasa), y será en consecuencia un precio público.

A.2.-En lo que respecta a los servicios del subapartado A.2, existe una fiscalidad activa del operador público, pues la contraprestación exigida a los usuarios es un tributo, generalmente una tasa.

B.-En lo que respecta al apartado B, es evidente que no existe una fiscalidad activa del operador, pues la contraprestación detentará la condición de precio público si es un operador público administrativo, o de precio privado si se trata de un operador privado.

C.1-Puede darse el hecho de que determinados servicios, se presten en régimen de monopolio, y este hecho debe diferenciarse, cuando dicha situación deriva de una reserva legal, y en consecuencia se aplica a servicios de carácter obligatorio en cuanto a su prestación, y normalmente en cuanto a su recepción, derivándose una fiscalidad activa al ser la contraprestación satisfecha por los usuarios una tasa, como claramente dejo sentado la jurisprudencia del Tribunal Constitucional por sentencia 183/1995.

C.2.-Puede darse el hecho de que determinados servicios públicos, que no sean de solicitud o recepción obligatoria, se presten en situación efectiva de monopolio en un determinado ámbito territorial, como el local, al no existir efectiva concurrencia del sector privado *(por ejemplo una piscina municipal),* en cuyo caso la contraprestación también será una tasa, si se mantiene tal situación de monopolio y mientras esta permanezca, siempre que se trate un servicio del ámbito competencial del ente público, y su operador sea una administración pública.

EN ATENCIÓN A LA FORMA DE GESTIÓN (D): En los subapartados: D.1, D.2, D.3 y D.4, no existe diferenciación respecto del régimen de la contraprestación expuesto en el anterior epígrafe I. Por el contrario si se dan lo supuestos de los subapartados D.5 y D.6, la contraprestación sería un precio privado, conforme opinión mayoritaria, una vez efectuada la reforma del artículo 2.2 de la LGT. A esta polémica se dedica un tratamiento específico en este capítulo, así como en el capítulo IV.

6º.-En el este ámbito introductorio se realiza una especial relevancia a la figura de los precios públicos, dado que fue el antecedente de la contraprestación del servicio de agua potable a domicilio tras la entrada en vigor de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en 1.988, y hasta la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, y que todavía sigue a ser una figura de ingreso de derecho público de especial relevancia, en especial en el suministro de agua potable en alta que llevan a cabo muchos municipios de gran población a los limítrofes (por ejemplo el caso de la A Coruña).

7º.-Tras la exposición de la introducción a la fiscalidad general, la exposición se adentra en su contenido con el análisis del impacto que en la misma tiene la forma jurídica que adopten los operadores del servicio.

LA FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS, DEBE SER ABORDADA EN UNA DOBLE PERSPECTIVA:

I.-FISCALIDAD PASIVA DE LOS OPERADORES: En primer lugar analizando la sujeción pasiva de los gestores de los servicios públicos, a las diferentes figuras tributarias, en especial a los impuestos directos e indirectos, cuando obtengan rendimientos económicos derivados de la percepción de contraprestaciones económicas por parte de los usuarios de los servicios públicos sujetos a tributación, sea en forma de tasa, precio público (*ingresos de derecho público*), o precios privados. Cobra igualmente relevancia, la fiscalidad pasiva del operador privado, en especial en lo relativo al disfrute de determinados beneficios fiscales.

II.-FISCALIDAD ACTIVA DE LOSOPERADORES: Por otra parte, la fiscalidad, debe ser analizada, desde la perspectiva de la sujeción activa, incidiendo en cuál es la naturaleza jurídica que detenta la contraprestación exigida a los usuarios, dependiendo de la clasificación de los servicios públicos, en obligatorios y coactivos respecto de su uso, o por el contrario en voluntarios; de la concurrencia o no del sector privado en su prestación en un marco de libre concurrencia, y por último en dependencia de la tipología de la forma de gestión.

En este apartado se concluye que en cuanto a la naturaleza jurídica de la contraprestación que reciben las empresas públicas, la conceptuación de la contraprestación como ingreso tributario se extendía sin fisuras hasta 2.011 a los operadores privados que prestan estos servicios al serles encomendada la gestión por el poder público. La doctrina administrativista dominante opinaba hasta la reforma operada en 2.011 que la redacción del artículo 2º, implica que el concepto tributario de tasa es aplicable tanto a las formas de gestión directa como de gestión indirecta de servicios públicos.

No obstante esta reforma, la praxis real de lo que sucede a lo largo del Estado sigue a ser la misma que antes de 2.011 en lo que a la conceptuación de la naturaleza jurídica de la contraprestación se refiere.

Teniendo en cuenta las diferentes formas de gestión de los servicios públicos se analizan los siguientes supuestos:

En lo relativo a la fiscalidad pasiva de los operadores de servicios se concluye que cuando la forma de gestión es directa por la propia administración, en lo relativo a la fiscalidad pasiva existe un régimen fiscal de exención plena en lo relativo al impuesto de sociedades, y de no sujeción a IVA, cuando se trate de servicios que impliquen el ejercicio de potestades de derecho público; por otra parte en lo relativo a la fiscalidad activa no cabe duda alguna de que detenta la condición de tasa, si se reúnen las condiciones de obligatoriedad o de exclusividad en la prestación

I. Los organismos autónomos disponen de un régimen fiscal propio tal como establece el artículo 6º de la Ley General Presupuestaria y por lo tanto disponen de una potestad tributaria derivada de carácter horizontal o vertical según cuál sea el ámbito territorial de su ente público matriz. Les son de aplicación el régimen de beneficios fiscales operativo y aplicable a las entidades públicas territoriales de las que dependen.

En cuanto a la fiscalidad la doctrina tributaria estima que estas formas prestadoras de servicios se benefician de las exenciones y beneficios fiscales que la legislación tributaria otorga a los entes públicos. En tal sentido y a título de ejemplo la Dirección General de Tributos (DGT) en su resolución número 291/2.003, de 27 de febrero, se pronuncio sobre la procedencia de la exención del impuesto de sociedades a las entidades autónomas de Cataluña, al considerarlos como entidades de carácter análogo a los organismos autónomos del Estado (menciona en la fundamentación jurídica el artículo 9.1 de la Ley 43/1995, de 27 de noviembre (LIS), hoy Texto refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo).

II. Las entidades públicas empresariales sustituyen a los anteriores organismos autónomos de carácter financiero e industrial (regulados en la LEEA), y disponen de una potestad tributaria de segundo grado (asignada por la unidad pública matriz) limitada al establecimiento de tasas.

No son mencionadas en el artículo 9º de la Ley del Impuesto de Sociedades, por lo que no le será de aplicación la exención total subjetiva.

En cuanto a la imposición indirecta y en concreto por IVA, siempre se ha considerado que las entidades públicas empresariales deberían ser sujetos pasivos del IVA, y en consecuencia detentar la obligación tributaria de repercutir el impuesto en sus transacciones con terceros,

cuando ejerciten actividades económicas que no impliquen el ejercicio de autoridad o que no sean funciones públicas, o que se trate actividades que puedan ser desarrolladas por el sector privado en libre concurrencia. En cualquier caso, el nuevo artículo 7.8 de la Ley 37/1992, modificado por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, las excluye, explícitamente de la regla de no sujeción al IVA, por razón subjetiva

III. Las fundaciones públicas pueden constituir otra forma instrumental de prestación de servicios públicos. En cuanto a su régimen fiscal les será de aplicación los beneficios fiscales propios del sector público siempre que ejerzan funciones de autoridad pública, que no sean de naturaleza mercantil, y que se dé el requisito de que la financiación sea enteramente pública. De la aplicación de este régimen fiscal no se deberán producir distorsiones a la libre competencia.

IV. Las Administraciones Públicas Territoriales se pueden asociar para la prestación de servicios y la consecución de actividades de interés general de forma coparticipada. Para tal finalidad se constituyen consorcios y mancomunidades. Los primeros se refieren a administraciones públicas territoriales de diferente nivel. Las mancomunidades se refieren a municipios.

Unos y otros son catalogados como Administraciones Públicas y disponen de potestades de derecho público, entre ellas la tributaria y la financiera. A los consorcios no se les aplica la exención del impuesto de sociedades regulado en el artículo 9 de la Ley de este impuesto, pero pueden beneficiarse del régimen especial de las fundaciones públicas sin ánimo de lucro siempre que detenten los mismos requisitos objetivos exigidas a estas en el artículo 9.3º de la Ley del Impuesto de Sociedades. La Carta Local Europa establece que "las entidades locales tienen el derecho, en el ejercicio de sus competencias, de cooperar y, en el ámbito de esta Ley, asociarse con otras entidades locales para la realización de tareas de interés común." Cuando las asociaciones las promueven municipios se constituirán Mancomunidades, si por contra intervienen otras Administraciones Públicas Territoriales estaremos a hablar de Consorcios.

Las Mancomunidades se consideran como entidades locales territoriales. El artículo 2.2 de la Ley 30/1992, les concede (tanto a consorcios como a mancomunidades) el carácter de Administraciones Públicas. En lo que respecta a la fiscalidad las Mancomunidades de municipios detentan el mismo régimen que los entes partícipes en la misma.

A los consorcios participados por diferentes administraciones territoriales, no le es de aplicación el régimen de exención parcial del artículo 9.2 (exención total) de la LIS, pero dependiendo de su objeto pueden entrar dentro del ámbito del artículo 9.3 (exenciones parciales) de dicha norma. Ello dependerá si detentan o no ánimo de lucro.

V. Los servicios públicos y las actividades económicas se pueden prestar a través de operadores privados optando por sistemas de gestión indirecta. Dentro las formas de gestión indirecta destaca la concesión administrativa como forma prototípica, aunque no única, de gestión de servicios públicos a través de operadores privados.

Es un mecanismo interesado por el cual la Administración cede su posición fáctica respecto de los administrados en cuanto que prestadora de servicios o actividades económicas de interés general, a un ente privado en espera de que este pueda optimizar los medios de producción precisos para el desarrollo de una actividad pública, en el presupuesto de que los costes de los factores de producción precisos, que serían más onerosos en una forma de gestión directa, se economicen, y en consecuencia la prestación sea más eficiente. Esta debe ser la motivación esencial de la concesión administrativa como forma de gestión.

a. En cuanto al IVA, la postura dominante y la praxis real consiste en que la contraprestación que satisface el usuario conlleva la repercusión del tipo de gravamen aplicable del impuesto sobre el volumen de negocios, sin perjuicio de la aplicación del régimen de exenciones que pueda contemplar la Ley reguladora del impuesto, cuando proceda.

No están sujetas a IVA, las operaciones consistentes en el otorgamiento y formalización consiguiente de la concesión administrativa de servicio público, excepto las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar inmuebles o instalaciones en puertos o aeropuertos. Con la salvedad mencionada procede pues su tributación por el ITP y AJD, excepto cuando no se transfieran facultades o potestades públicas.

En las transmisiones de la concesión, si el transmitente detenta la condición de empresario, la operación estará sujeta, sin embargo, a IVA. Los cánones que deba satisfacer el concesionario a la Administración concedente no están sujetos a IVA, con determinadas excepciones cuales son los servicios de hostelería entendidas como actividades económicas adjuntas a edificios públicos. Los cánones que debe satisfacer la Administración concedente al concesionario de servicio público estarán sujetos a IVA y deberán ser facturados.

La reversión de los bienes afectos al servicio a la administración concedente al fin de la concesión estará sujeta al ITP y AJD. En tal sentido se pronuncia el artículo 13 de la Ley de este impuesto. Se computa el valor neto contable de los bienes al momento de la reversión de acuerdo a las normas del impuesto de sociedades (tablas de amortización previstas en este impuesto), a lo que se añaden los gastos de la reversión. En caso de rescate de la concesión la indemnización que la Administración concedente deba satisfacer al concesionario por tal concepto no estará sujeta a IVA, al no tener el carácter de contraprestación por la prestación de servicios.

b. La gestión indirecta de servicios públicos puede operar a través del sistema o modalidad de gestión interesada, mediante la cual un operador privado es retribuido directamente por la Administración Pública por la prestación de servicios públicos. No existen especialidades tributarias respecto del operador público tal como si actuase en una modalidad de gestión directa. En lo que respecta al operador privado no existe traslación de ningún género de potestades tributaria y/o financiera a su esfera propia de actuación ya que se retribuye directamente de la Administración titular del servicio.

Por lo tanto está plenamente sujeto al régimen fiscal común sin serle de aplicación un régimen específico de beneficios fiscales derivados del ejercicio o prestación de servicios públicos.

c. El contrato de concesión de obra pública fue introducido como figura autónoma por la Ley 13/2003, de 13 de mayo que modifico al efecto la Ley de Contratación de las Administraciones Públicas de 1.995, posteriormente refundida en el Real Decreto Legislativo 2/2.000 de 16 de junio. Su característica esencial consiste en la vinculación del objeto del contrato a una obra pública. Desde esta perspectiva su objeto puede consistir tanto en la realización de obras públicas previamente diseñadas técnicamente, como incluir las tareas previas de redacción de los proyectos básicos y de ejecución. Por lo tanto la característica esencial es la explotación de la obra ya ejecutada, asumiendo su conservación, reparación y reposición. Además de la explotación de la obra pública es posible la coexistencia de una explotación adicional de zonas adyacentes o inherentes (zonas de influencia), susceptibles de aprovechamiento económico separado.

Los legisladores nacionales han optado por un tratamiento de la sujeción o no sujeción al IVA de las concesiones administrativas, según cuál sea el objeto de la misma.

Una vez formalizada la concesión será en la fase de explotación cuando se devengue el impuesto indirecto por los pagos que se realicen al concesionario por parte de la Administración y de los usuarios del servicio resultante.

La transmisión de la infraestructura al concedente finalizado el contrato no podrá catalogarse como una entrega de bienes a los efectos del IVA. La postura de la DGT consiste en que la reversión de los bienes una vez finalizada la concesión no implica una operación gravada por IVA, dado que el pago de los costes relacionados con la ejecución de la obra se habrá incorporado en los pagos recibidos por el concesionario del concedente y de los usuarios. Por lo tanto en este contrato se produce una inexistencia de entrega de bienes al inicio y final de la vida contractual.

Es objeto de gravamen por el ITPAJD en su versión de TPO. Por lo tanto tributarán como concesiones administrativas todos los actos y negocios jurídicos que otorguen la facultad de gestión de servicios públicos, originándose un traslado de facultades públicas a favor del concesionario. En este contrato determinados miembros de la doctrina sostienen que no existe sujeción tributaria al no existir traslado patrimonial a favor del concesionario. La transmisión de la concesión a un tercero estará sujeta al impuesto sobre el valor añadido con la salvedad de que lo que se transmita sea la totalidad del patrimonio empresarial del primitivo concesionario. En este supuesto la operación estará sujeta al impuesto de actos jurídicos documentados.

En un estudio sobre el tratamiento contable de la fiscalidad aplicable a las diferentes formas de prestación de servicios e infraestructuras públicas, se debe hace una especial mención a las formas de colaboración entre el sector público y privado, que en cierta forma subsumen alguno de los tipos o formas referidos (de gestión indirecta) con anterioridad. Son contratos donde la Administración solicita la participación del sector privado para determinar y fijar los elementos definitivos de un contrato administrativo, desde este punto de vista es residual respecto de los contratos administrativos de obra, suministros, servicios y gestión de servicios, y precisa de una evaluación previa.

Cuando su objeto es una obra pública no existe, en principio, ninguna consideración que permita establecer diferencias fiscales con respecto a la concesión administrativa y a la concesión de obra pública. Por otra parte no implica, en todos los casos, la transferencia de funciones públicas al concesionario. En el ámbito comunitario esta figura ha sido objeto de múltiples pronunciamientos entre los que citaremos la Propuesta de Resolución Legislativa sobre la concesión pública privada y el derecho comunitario en materia de concesiones y contratación pública.

c. Por último en el concierto no surge una nueva persona jurídica, cuestión que tiene indudables consecuencias en la fiscalidad. El operador concertado no detentará ninguna ventaja fiscal como no sea la que se derive de la especialidad del objeto del concierto, por aplicación de legislación especial; por otra parte quien concierta es una Administración Pública y en consecuencia se encuentra en la posición general habitual a los efectos de la no sujeción y/o exención en las diferentes figuras tributarias.

El operador concertado recibe una contraprestación en el ámbito del desarrollo de funciones propias que deben diferenciarse según sea la naturaleza de este:

a. Si se trata de un operador privado, tal contraprestación se considera una consecuencia económica del desarrollo de una actividad empresarial, sujeta pues a la normal imposición indirecta y directa.

b. Si se trata de un operador público, le será de aplicación las normas generales del ámbito fiscal aplicables a los poderes públicos.

c. Si se trata de una entidad sin fin de lucro le será de aplicación el régimen establecido en el artículo 9.2 de la Ley del Impuesto de Sociedades.

En cuanto a la fiscalidad activa no existen especialidades significativas, pues normalmente el operador concertado no mantiene relaciones económicas con los usuarios del servicio, sino por el contrario con la entidad concertante. Por lo tanto quién exigirá la contraprestación *(que podrá ser de naturaleza jurídica tributaria)* será el ente concertante y no el operador concertado.

No obstante si como excepción a lo habitual la contraprestación al usuario es exigida por el empresario concertado, se deberá repercutir el impuesto sobre el volumen de negocios (IVA) a los usuarios. No obstante en este ámbito o marco de la fiscalidad activa, sí que existe una importante incidencia, y es la derivada de la circunstancia de que el operador concertado disponga de sus factores de producción ordenados o dirigidos a la prestación de un servicio igual, similar o análogo al que es objeto del concierto, en el mismo territorio. En este supuesto no se podrá exigir por el ente público concertante una tasa, ya que la existencia de una efectiva concurrencia del sector privado imposibilitará la aplicación de esta figura a tenor de lo dispuesto en el artículo 20.1.B.b) del Real Decreto Legislativo 2/2.004, de 5 de marzo.

8º.-Tras la exposición de la fiscalidad según la forma jurídica del operador, en el capítulo II, se aborda el análisis de la las diferentes tipologías tributarias, y su incidencia en los servicios públicos, como continuación sistemática de la exposición, y desde un punto de vista integrador de la regulación al efecto de las diferentes formas de gestión antes analizadas o referidas.

9º.-La incidencia de las tasas**,** en la presente tesis es dual ya que afecta a las entidades prestadoras de servicios públicos en posición activa, como forma de contraprestación, y en forma pasiva por sujeción, no sujeción, o sujeción y exención. Las tasas por prestación de servicios públicos están basadas en diferentes principios tributarios de los que se podrían destacar el **principio de equivalencia**, mediante el cual el contribuyente o usuario del servicio satisface el coste del servicio obtenido del poder público operante; el **principio de divisibilidad** de tal manera que los servicios respecto de los cuales se puede proceder a la exacción de una tasa al usuario serán aquellos que por su propia naturaleza sean divisibles o se pueda imputar un beneficio-coste singular a cada usuario; el **principio de subsidiariedad**, en el sentido de que las tasas precisan no solamente de la existencia del servicio público, sino de su uso efectivo por parte de los usuarios; entendiéndose pues como una dependencia de la prestación efectiva; el **principio de legalidad**, por lo cual las tasas detentan la necesidad de ser impuestas, en el marco de una reserva de Ley, sin poder serlo de una forma automática por

el mero hecho de detentarse por el ente público exaccionador una potestad tributaria; **el principio de la *"reserva a ley"*** configura una discusión doctrinal sobre si las regulaciones legales de esta figura tributaria relativas a la tipicidad, constituyen un NUMERUS APERTUS o un NUMERUS CLAUSUS.

La regulación legal de la Ley de Haciendas Locales, en su artículo 20, tiene apariencia de *numerus apertus*, pero la doctrina y la jurisprudencia no es pacífica al respecto de tal cuestión. Hoy en día la opinión mayoritaria es que el nomenclátor es abierto, pero es importante tener en cuenta que la reforma de la Ley de Bases del Régimen Local, operado por la Ley 27/2013, puede tener una especial incidencia en el asunto, ya que la prestación de servicios públicos por los municipios que antes era abierta, ahora pasa a ser cerrada, dada la nueva versión del artículo 25 de dicha Ley, con lo cual está por ver si se produce una reforma de la legislación hacendística local en el sentido de proceder a una homogenización del carácter cerrado de las competencias propias municipales en relación a las tasas que puedan ser objeto de imposición. Asunto pues no resuelto de forma decidida al momento presente por el legislador; por el **principio de compatibilidad** es claro que la tasa es concurrente y no excluyente con otras figuras tributarias, tal es el supuesto de impuestos y contribuciones especiales; en cuanto **al principio de obligatoriedad** la creación de tasas por parte del poder público, se discute si es una opción voluntaria, o por el contrario es una obligatoriedad, cuando se produce la prestación de un servicio público divisible que afecta o se refiera, a un determinado sujeto pasivo, o que implique un determinado beneficio para unos determinados contribuyentes; en este sentido el poder público debe optar por la tasa como forma tributaria adecuada, en vez de provocar la financiación mediante impuestos. Hoy en día y en lo que respecta a los servicios del ciclo dela gua, es evidente que conforme la normativa comunitaria de referencia y estatal de recepción la aplicación del principio de recuperación de costes obliga a proceder a la imposición de las tasas, aunque la praxis municipal diste de cumplir tal objetivo.

10º.-En la Subsección 2.1 del Capítulo II, y en relación a las tasas se aborda la espinosa cuestión de la relación conceptual entre tasa, tarifa y precio, y tras una exposición del artículo del Profesor Pagés i Galtés de extraída de su artículo "El concepto de tarifa en la LGT de 2003 (RCL 2003, 2945): Aspectos dogmáticos y positivos", publicado en la Revista española de Derecho Financiero num.126/2005, Editorial Civitas, SA, 2005, se pasa a analizar nuevamente y de forma más intensa la reforma operada en el artículo 2.2.a) de la Ley general Tributaria operada en 2.011 por la Ley 4/2011; tras la exposición de las diferentes opiniones sobra si la contraprestación exigida a los usuarios de servicios públicos por operadores públicos o privados con forma mercantil, es una tasas, o un precio privado, y analizados lo

pronunciamientos jurisdiccionales y jurisprudenciales que an tenido lugar en este intenso debate, se ha llegado a las siguientes conclusiones:

10.1 El debate, como se comento en el epígrafe análogo del capítulo I (3.1.4.1) ha renacido en toda su intensidad, tras la reforma operada por la Ley 4/2011, que ha suprimido el mencionado párrafo del artículo 2.2.a) de la LGT de 2.003.

10.2. De facto tal como se mencionó, la Ley de Economía sostenible, ha modificado el concepto de tasa, contenido en el artículo 2º de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003), al suprimir el párrafo segundo del mencionado artículo. Dicho párrafo establecía que, "Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público, cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio púbico, y su titularidad corresponda a un ente público".

10.3 Conforme la doctrina, dicho párrafo suprimido implicaba que con independencia de la forma de gestión, la contraprestación satisfecha por el servicio de abastecimiento de aguas o cualquier otro susceptible de una imposición en forma de tasa, mantenía tal naturaleza jurídica con independencia de la forma de gestión adoptada, inclusive cuando la gestión se realizase través de un gestor indirecto, fuese este un concesionario, o una sociedad de economía mixta. En tal sentido se pronuncia el Decreto de 17 de junio de 1.955, por el que se aprueba el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, en su artículo 155.3, que por cierto sigue vigente, al no haber sido derogado expresamente.

10.4 Para determinados autores de la doctrina tributaria, esa supresión, implica una nueva escalada en la huída del derecho administrativo. En este sentido se puede citar la opinión del profesor RUIZ GARIJO.

10.5 En el marco de esta discrepancia el profesor Enrique Ortiz Calle, en su artículo, publicado en la revista de Tributos Locales, nº 111, del año 2.013, después de un examen exhaustivo de los antecedentes doctrinales y jurisprudenciales, concluye, que a su entender, en el supuesto de la tasa por abastecimiento de agua potable después de la reforma operada por la Ley 4/2011, en la Ley 58/2003, si la prestación es exigida por el operador privado, la misma debe no puede calificarse como tasa, sin que ello implique ningún menoscabo de derechos y garantías del usuario, ya que la supuesta huida del derecho tributario, no implica una huida del derecho público, ya que la potestad tarifaria "no está al margen del principio constitucional de reserva de Ley". Para dicho autor

calificar esa prestación exigida por el gestor privada entraría en manifiesta contradicción con el dictado del artículo 2.1 de la LGT.

10.6 La conclusión a la que se llega después del análisis de las nuevas posturas doctrinales y los incipientes pronunciamientos jurisdiccionales, consiste en que con todo respeto a opiniones obviamente mucho más autorizadas que la mía, se puede mantener una opción diferente ya que la dicción del párrafo 3º del artículo 155 del RSCL puede ser suficientemente clarificador cuando reserva la naturaleza de tasa para aquellos servicios prestado aun que sea por operador privado cuando se ejerzan en régimen de monopolio (recuérdese la reserva de ejercicio de que disponen legalmente los entes locales, para la prestación de determinados servicios) o de forma coactiva u obligatoria, lo que debe diferenciarse de aquellas prestaciones accesorias asociadas a los servicios públicos que el usuario podría obtener de cualquier empresa privada y por lo tanto del gestor privado que serían un precio privado, llamase así, o merced en la terminología del RSCCLL, aunque sujetos a autorización previa de la administración concedente, en el marco de la potestad tarifaria, tal como anteriormente se ha expuesto. Precios que serían ex contractu y no ex lege.

10.7 Por este razonamiento cuando el operador sujeto al derecho privado, repercuta las tasas aprobadas y objeto de ordenación por la Administración en su correspondiente Ordenanza Fiscal, por haberse optado por esta modalidad retributiva en el contrato, mantendrían tal carácter y naturaleza jurídica, ya que caso contrario se daría la circunstancia de que el municipio no tendría ni porque aprobar ni porque tramitar una ordenanza fiscal, con la obvia indefensión de los usuarios finales.

10.8 Como aval a esta opinión se puede citar la del profesor RAMALLO MASSANET, que opina que la naturaleza jurídica debe ser fijada desde la perspectiva del usuario o del ciudadano y no desde la perspectiva del operador, que además implica una opción justificada, pero libre de los entes de derecho público, que pueden acudir a cualquier forma de gestión.

10.9 En este sentido se pronunció igualmente el profesor JIMENÉZ COMPAIRED, en su artículo Tasas o tarifas por servicios públicos obligatorios o monopolizados prestados mediante empresa pública, mixta o privada ¿Ahora qué?, Tributos Locales, nº 115, mayo 2014.

10.10. A mi entender cuando el operador privado ofrezca prestaciones a los usuarios, accesorias del servicio público, y que aún con previa autorización o supervisión técnica derivadas de normas generales de aplicación (reglamentos de servicios), el usuario podría recabar de cualquier empresa privada con actuación en el mercado, en el área que se trate; las contraprestaciones exigidas ya no serían tasas, sino meros precios privados, aunque autorizados por la administración en el marco de la potestad tarifaria, que debería sujetarse a

las condiciones del contrato pactado, y en especial, de los pliegos de condiciones, si se trata de un contrato de gestión de servicio público sujeto a licitación.

Desde esta perspectiva, podrían convivir ambas contraprestaciones (tasa y precio privado) después de la reforma operada en la LGT por la Ley 4/2011; además dicha convivencia estaría en concordancia con el espíritu de esta Ley que es precisamente la de obtener mayores recursos financieros del sector privado para una prestación sostenible de los servicios públicos, lo que puede ser más factible si los operadores privados, tienen la perspectiva de obtener recursos adicionales a los previstos para la mera cobertura del servicio, en la forma de precios privados, aunque ello sea en régimen de previa autorización administrativa (política tarifaria) y de concurrencia efectiva en el mercado.

No obstante, es preciso concluir este epígrafe al igual que su homólogo del capítulo I, señalando que la opinión mayoritaria actual (tras esta reforma legal), es que la tarifa exigida por un operador privado de un servicio público a los usuarios es un precio privado y no una tasa. En cualquier caso el asunto sigue abierto a la discusión ya que la reforma de la LGT *(proyecto de ley en trámite, de modificación de la LGT de 2.003, número 121/0001462015 de 21 de abril. LEG 2015\1654)* actualmente en trámite no se pronuncia al respecto; lo cierto es que la inmensa mayoría de los municipios continúan a valorar que la contraprestación exigida por las empresas concesionarias a los usuarios de servicios públicos son tasas y no precios privados, si así lo son en el supuesto de una gestión directa por unidad administrativa, lo mismo cabe decir de los operadores públicos con forma mercantil.

11º.-Tras estas reflexiones se continúa la exposición con una especial referencia a la determinación del coste de los servicios que se sufragan por usuarios mediante tasas, con una mención específica al estudio económico financiero, y en su maco a la desagregación de los diferentes tipos de costes, y a los conceptos de tarifa media y coste unitario, concluyendo en que las tarifas o tipos de gravamen de las tasas deben estar sujetas a una determinación previa de costes de los servicios que son causa de sus imposición, mediante la elaboración de estudios económico financieros que los pongan de manifiesto, determinándose generalmente un concepto de coste medio unitario y de una tarifa media, con el fin de deducir un umbral de rentabilidad no superable, que es precisamente el coste del servicio, y a partir de ahí la posibilidad de disminuir la sostenibilidad económica mediante la financiación parcial del servicio asociado a la tasa con otros ingresos de derecho públicos, en especial impuestos. El acuerdo de imposición de la tasa, así como de su modificación requiere de un acuerdo de ordenación *(aprobación de una ordenanza fiscal, que se ha de tramitar conforme dispone el artículo 19 de*

la misma Ley de Haciendas Locales), y es en ese proceso de ordenación del tributo, donde se debe proceder a elaborar un estudio de costes en los términos legalmente establecidos. En la regulación legal de este estudio de costes se establece expresamente que el límite máximo de las tarifas será su potencial liquidador de derechos que iguale al efectivo coste del servicio. Para ello sería preciso determinar el potencial de usos (consumos), o el número de usuarios previstos para el ejercicio fiscal de que se trate, y para ello solamente caben dos soluciones:

I.-Si nos encontramos ante el segundo año o posterior desde la implantación del servicio, se puede hacer uso de los listados históricos de usuarios y/o de facturación, tomando como base de datos los que obren en los servicios administrativos generales o del gestor del servicio, de las características y potencialidades de las instalaciones asociadas al servicio, así como los deducidos de la contabilidad.

II.-Se pueden tomar datos de otras instalaciones o servicios análogos en municipios de similar o igual población.

III.-Si además nos encontramos ante el primer año de implantación, se podrá establecer un número teórico de usuarios, conforme cualquier medio indiciario, como por ejemplo el señalado en el apartado B, u otro similar.

Se efectúa una especial referencia al asunto controvertido del elemento integrador del coste consistente en la amortización técnica del inmovilizado.

En especial se concluye que no es posible efectuar la introducción de una cláusula en las ordenanzas fiscales que permita que estas se alteren automáticamente el IPC. Se debe pues, proceder a una aprobación singular de la modificación de las tarifas correspondientes, aunque sólo se trate de alterarlas el IPC determinado para el período de que se trate., y aunque se trate del acreditado por el Instituto Nacional de Estadística

12º.-Continua la exposición del Capítulo II, en relación al tratamiento de la fiscalidad de los servicios públicos en las diferentes tipologías de impuestos, con especial referencia al impuesto de sociedades y al impuesto sobre el valor añadido.

13º.-En lo que se refiere a la imposición directa, se concluye en que:

- De acuerdo a la legislación del impuesto de sociedades disfrutan de exención total los entes de derecho público, conforme dispone el artículo 9.1 de la Ley reguladora del impuesto. Ello incluye a las Administraciones Públicas Territoriales, sus organismos autónomos, y determinados entes como el Banco de España. Disfrutan pues de exención total los entes de derecho público, conforme dispone los artículos 9.1 de la LIS. Incluye esta exención total a las

Administraciones Públicas Territoriales, sus organismos autónomos, y determinados entes como el Banco de España.

No están exentas totalmente del impuesto de sociedades las sociedades mercantiles estatales, autonómicas y locales, es decir todo género de sociedades mercantiles públicas (SMP); y tampoco determinados entes de derecho público, que si bien constituidos de acuerdo al derecho público administrativo, se sujetan en su ámbito de transacción al derecho privado. El hecho de que estas sociedades públicas sean clasificadas como unidades administrativas, de acuerdo a los parámetros y normas de clasificación de contabilidad nacional, no es óbice para otorgarles esta exención subjetiva total, ya aunque estén sectorizadas como tales unidades administrativas a los efectos de consolidación presupuestaria, no es requisito suficiente. En este sentido se ha pronunciado además de forma clara la jurisprudencia.

Sobre si la exención total alcanza a las entidades públicas empresariales ha existido una fuerte discusión, siendo la opinión mayoritaria de la doctrina que disfrutan de la misma, cuando menos cuando presten servicios públicos obligatorios, o ejerzan funciones públicas, como por ejemplo la recaudatoria. No obstante parece ser que no están exentas totalmente de este impuesto de forma indubitada. Por lo tanto están sujetos determinados entes de derecho público, que si bien constituidos de acuerdo al derecho público administrativo, se sujetan en su ámbito de transacción al derecho privado. Se trata de los antiguos organismos autónomos de carácter industrial, o comercial, denominados a partir de la entrada de la LOFAGE, entidades públicas empresariales.

De tal forma tienen plena sujeción y no exención total al impuesto, las siguientes entidades de base empresarial:

a. La entidad pública aeropuertos españoles y navegación aérea (AENA). Actualmente este operador público de las infraestructuras aeroportuarias españolas, está en proceso de transformación a fin de dar entrada al capital privado en la gestión aeroportuaria.
b. La entidad pública administradora de infraestructuras ferroviarias (ADIF).
c. Gerencia del sector de la construcción Naval.
d. La entidad pública empresarial de loterías y apuestas del Estado.

El artículo 9 de la LIS en su párrafo segundo y tercero nos establece los supuestos de exenciones parciales. Para determinar el alcance de la exención parcial se debe examinar la naturaleza de la renta percibida. A tal efecto el artículo 110 de la LIS-2014 nos determina cuales de las rentas percibidas por los entes relacionados en los artículos 9.2 y 9.3, se deben considerar exentas, y estas son:

a. Las rentas derivadas de actividades que constituyan o deriven del ejercicio de su propio objeto social.
b. Las rentas derivadas de adquisiciones y transmisiones a título lucrativo que estén conectados con el objeto social.
c. Las adquisiciones y transmisiones a título oneroso de bienes afectos al objeto social, siempre que se vinculen en destino y/u origen a las finalidades propias derivadas del ejercicio del objeto social. Se trata de una exención por reinversión, que obliga a reinvertir el importe obtenido en la transmisión en el plazo comprendido entre el año anterior y los tres años posteriores; así como al mantenimiento del objeto de la inversión durante el plazo de siete años. Por el contrario no estarán exentos los rendimientos derivados del ejercicio de explotaciones económicas, conforme dispone el artículo 110.2 de la LIS-2014

En cuanto a las bonificaciones del artículo 34 de la Ley del impuesto de sociedades el régimen de las mismas es el siguiente: El objeto de la bonificación es la prestación de servicios que estén en la esfera de competencia de las entidades de derecho público de base territorial (Estado, Comunidades Autónomas, Entidades Locales), pero restrictivamente en cuanto a los servicios públicos tipificados como locales desde la perspectiva de la competencia. Por lo tanto serán susceptibles de bonificación, las rentas que se obtengan como consecuencia de la prestación de servicios de competencia local o provincial regulados en el artículo 25 y 36 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases de régimen local.

Del tenor del artículo 34 de la LIS esta bonificación fiscal es operativa, siempre que las rentas sean obtenidas por entes de derecho público, que integren el sector público y que no sean susceptibles de exención de acuerdo al artículo 9. Por lo tanto se aplicará la bonificación a las rentas obtenidas por las sociedades mercantiles públicas cuyo capital social es detentado íntegramente por una entidad pública de base territorial, y a las entidades públicas empresariales. En consecuencia no será aplicable en el supuesto de formas de gestión indirecta de estos servicios de competencia local; no será de aplicación la bonificación, en todo caso, cuando se obtengan rentas por operadores privados de servicios públicos, derivadas de la aplicación de tarifas aprobadas por el ente titular del servicio, cualquiera que sea la modalidad de explotación, tratase pues de una sociedad de economía mixta o de una sociedad privada que opera la prestación a través de cualquier relación contractual de gestión de servicios o de obra pública, siendo la más usual la concesión administrativa del servicio.

Se concluye este apartado relativo a la imposición directa con una mención general a las menciones en el derecho comunitario, y las referencias a los intentos armonizadores de los diferentes ordenamientos jurídicos tributarios internos.

14º.-Se concluye el apartado relativo al análisis de la imposición directa con una breve referencia al impuesto de la renta de no residentes y su escasa incidencia en la prestación de servicios, cuando menos desde el puto de vista de la regulación legal expresa.

15º.-En el epígrafe 2.2.4 del capítulo II se analiza el tratamiento en la normativa del IVA como prototípica figura de la imposición indirecta a la temática de los servicios públicos**.**

15.1. La transposición en el derecho interno del artículo 4.5 de la sexta directiva se efectúa a través del *artículo 7-8º de la LIVA*, y debe interpretarse restrictivamente, por lo tanto no tendrán la condición de entes públicos las empresas, sean estas públicas, privadas o mixtas. En otro orden de cosas, *el artículo 7-8º de la LIVA* establece un nomenclátor de actividades cuyo ejercicio supone siempre la sujeción al IVA aunque se ejerciten por un ente público de naturaleza jurídico administrativa y con independencia de la forma que adquiera la contraprestación. En este sentido el legislador estatal efectúa una transposición limitada de la operativa reductora de la no sujeción contenida en el artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE.

15.2 Actualmente este artículo ha sido modificado ampliamente por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, clarificándose el requisito subjetivo para proceder la no sujeción impositiva, y es que el ente público revista la naturaleza jurídica de administración pública, tal como se ha expuesto en el capítulo I de esta tesis. Por lo tanto, con carácter general, no todos los entes del sector público, que proceden a la entrega de bienes o a la prestación de servicios no están sujetos a IVA en sus operaciones económicas derivadas de tales prestaciones, sino solamente aquellos que detenten la condición de administraciones públicas de acuerdo a las definiciones legales que contiene la propia norma jurídica, en amplia relación con las que se operan por otras normas jurídico legales del ordenamiento jurídico, y a su vez las prescripciones del sistema europeo de cuentas nacionales y regionales (SEC), que aunque solamente reflejan una clasificación a los efectos de consolidación contable, financiera y presupuestaria, sirven también de pauta clasificatoria; tal como se expuso en el capítulo I.

Existen ahora tres niveles o reglas de no sujeción al impuesto, perfectamente definidos:

1º.-REGLA GENERAL RELATIVA A LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS: En primer lugar se puede considerar una regla de no sujeción general aplicable al conjunto de las administraciones públicas, que sin embargo no es extensible a todos los entes del sector público que detentan tal condición, aún siendo clasificados como unidades administrativas, desde la perspectiva de la contabilidad nacional, ya que se entiende que determinados entes públicos que actúan de acuerdo al derecho privado, carecen de una regulación de funcionamiento de acuerdo al régimen jurídico y disposiciones de derecho público que le son aplicables a su ente matriz.

2º.-REGLA ESPECIAL DE LAS ENCOMIENDAS.-En segundo lugar se debe considerar una regla especial de no sujeción relativa a las encomiendas de gestión que puedan recibir de sus entes públicos matrices, aquellos otros sujetos del sector público que sean dependientes, y que de acuerdo a las normas del derecho jurídico administrativo contractual, puedan ser consideradas como órganos jurídico técnicos de la administración.

[**Supuesto especial de no sujeción a IVA de las encomiendas**]: *"No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en los artículos 4.1.n) y 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre (RCL 2011, 2050 y RCL 2012, 106) , la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo".*

Los requisitos de esta norma de no sujeción serán pues los siguientes:

A.-El ente encomendado deberá ostentar la condición de medio propio u órgano jurídico-técnico, y para ello deberá estar bajo control del ente público encomendante, de una forma análoga a la que este ejerce sobre sus propios servicios, pudiendo recibir instrucciones directas, dándose además la circunstancia de que sus órganos de gestión sean nombrados por el ente público o poder adjudicador encomendante.

B.-Si el ente encomendante es una sociedad pública con forma jurídica mercantil, deberá darse la circunstancia adicional de que la totalidad de su capital social pertenezca al ente público encomendante, excluyéndose pues de esta regla a las sociedades de economía mixta.

REMISIONES LEGALES EFECTUADAS POR EL ARTÍCULO 7.8 DE LA LIVA:

A.-DEFINICIÓN DE UN ENTE PÚBLICO DEPENDIENTE COMO ÓRGANO JURÍDICO TÉCNICO DE LA ADMINISTRACIÓN:

Se requiere:

a-Que la mayor parte de su actividad se realice para ejecutar finalidades de derecho público que tenga atribuidas competencialmente el ente matriz del que dependen. Cuestión de la que se deduce que estos órganos jurídico técnicos podrán llevar a cabo actividades propias, según sus estatutos, en plena sujeción a las normas de derecho privado, y con plena sujeción a IVA, en lo que a sus operaciones y transacciones económicas se refiere.

b-Que el ente matriz detente un control efectivo sobre el ente dependiente, similar al que ejerce sobre sus propios servicios. Esto implica que el ente matriz podrá dictar órdenes, instrucciones,

y establecer los criterios de actuación de igual forma que cuando ejerce la actividad por sí mismo.

c-Que el ente matriz tenga una capacidad de control sobre los órganos de gobierno o de dirección del ente dependiente.

d-De este nivel de dependencia, se debe deducir que las encomiendas de gestión sean obligatorias, y no una opción que requiera aceptación por parte del ente dependiente, y que se ejecuten de acuerdo a las instrucciones efectuadas por el poder público encomendante, que además fijará unilateralmente la retribución de dicha encomienda, que podrá ser efectuada mediante una transferencia dineraria a su favor, o mediante una transferencia de funciones de recaudación de un ingreso de derecho público, de titularidad del ente encomendante.

Se recuerda que para que sea operativa en todo caso la regla de no sujeción, será preciso que dicho ingreso tenga naturaleza de ingreso no mercantil, ya que caso contrario estaría sujeto a IVA, incluso en el supuesto de gestión por el ente encomendante.

Artículo 24.6. TRLCSP (RDL 3/2011, de 14 de noviembre): "A los efectos previstos en este artículo y en el artículo 4.1.n), los entes, organismos y entidades del sector público *podrán ser considerados medios propios y servicios técnicos* de aquellos poderes adjudicadores para los que realicen la parte esencial de su actividad cuando éstos ostenten sobre los mismos *un control análogo al que pueden ejercer sobre sus propios servicios*. *Si se trata de sociedades, además, la totalidad de su capital tendrá que ser de titularidad pública.* En todo caso, se entenderá que los poderes adjudicadores ostentan sobre un ente, organismo o *entidad un control análogo al que tienen sobre sus propios servicios si pueden conferirles encomiendas de gestión que sean de ejecución obligatoria para ellos de acuerdo con instrucciones fijadas unilateralmente por el encomendante y cuya retribución se fije por referencia a tarifas aprobadas por la entidad pública de la que dependan.*

La condición de medio propio y servicio técnico de las entidades que cumplan los criterios mencionados en este apartado deberá reconocerse expresamente por la norma que las cree o por sus estatutos, que deberán determinar las entidades respecto de las cuales tienen esta condición y precisar el régimen de las encomiendas que se les puedan conferir o las condiciones en que podrán adjudicárseles contratos, y determinará para ellas la imposibilidad de participar en licitaciones públicas convocadas por los poderes adjudicadores de los que sean medios propios, sin perjuicio de que, cuando no concurra ningún licitador, pueda encargárseles la ejecución de la prestación objeto de las mismas.

B.- Artículo 4. Negocios y contratos excluidos (TRELCAP) 1. Están excluidos del ámbito de la presente Ley los siguientes negocios y relaciones jurídicas: *n) Los negocios jurídicos en cuya virtud se encargue a una entidad que, conforme a lo señalado en el artículo 24.6, tenga atribuida la condición de medio propio y servicio técnico del mismo, la realización de una determinada prestación. No obstante, los contratos que deban celebrarse por las entidades que tengan la consideración de medio propio y servicio técnico para la realización de las prestaciones objeto del encargo quedarán sometidos a esta Ley, en los términos que sean procedentes de acuerdo con la naturaleza de la entidad que los celebre y el tipo y cuantía de los mismos, y, en todo caso, cuando se trate de contratos de obras, servicios o suministros cuyas cuantías superen los umbrales establecidos en la Sección 2.ª del Capítulo II de este Título Preliminar, las entidades de derecho privado deberán observar para su preparación y adjudicación las reglas establecidas en los artículos 137.1 y 190.*

3º.-REGLA ESPECIAL POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS AL ENTE PÚBLICO MATRIZ.-En tercer lugar podemos considerar una regla especial de no sujeción, de carácter objetivo, relativa a la prestación de servicios por parte de los sujetos de derecho público que sean dependientes, a favor de su ente público matriz.

En esta regla especial, tienen, además de las sociedades públicas, cabida las entidades públicas empresariales, y las sociedades mixtas donde el ente público perceptor del servicio detente una participación en su capital social superior al cincuenta por ciento. Por prestación de servicios deberemos entender una acción con vocación de permanencia, que entre dentro del ámbito del objeto social del ente dependiente, que realiza, permanente o coyunturalmente, a favor de su ente matriz. Por lo tanto dicho servicio no debe consistir en una encomienda, por la que el ente matriz encarga a su ente dependiente una determinada acción de su competencia, que podría realizar por sí misma, transfiriéndole, normalmente medios económicos y poniendo a disposición del ente encomendado medios materiales precisos para su ejecución, como por ejemplo la posesión temporal de determinados bienes. Se trata de desarrollar una actividad prestacional de servicios, que no precisan de una subvención específica del ente encomendante, ni de la transferencia de medios, ya que es propia de la actividad y objeto del ente encomendado, siendo que el ente matriz es receptor de dicha prestación. Por último el órgano público receptor del servicio deberá ser una administración pública.

[Supuesto especial de no sujeción de servicios o entregas de bienes, al un ente público matriz por su órgano jurídico técnico instrumental dependiente]: "*Asimismo, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del*

sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos".

REMISIONES LEGALES EFECTUADAS POR EL ARTÍCULO 7.8 DE LA LIVA.-Artículo 3. Ámbito subjetivo (TRELCAP) Ap. 2 f) suprimido por **disp. Final 3.1** de **Ley núm. 25/2013, de 27 de diciembre. RCL\2013\1863***.1. A los efectos de esta Ley, se considera que forman parte del sector público los siguientes entes, organismos y entidades:*

a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.

b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.

c) Los organismos autónomos, las entidades públicas empresariales, las Universidades Públicas, las Agencias Estatales y cualesquiera entidades de derecho público con personalidad jurídica propia vinculadas a un sujeto que pertenezca al sector público o dependientes del mismo, incluyendo aquellas que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley, tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

d) Las sociedades mercantiles en cuyo capital social la participación, directa o indirecta, de entidades de las mencionadas en las letras a) a f) del presente apartado sea superior al 50 por 100.

De todo ello concluimos que el requisito subjetivo exigible para la no sujeción al IVA requiere una especialidad de análisis de cada caso concreto con respecto al ámbito del derecho administrativo especial, y la división que este sector del ordenamiento jurídico efectúa en cuanto a las formas de prestación de servicios públicos en gestión directa e indirecta. Es algo que se debe enmarcar en el derecho específico de cada EM de la Unión. De este análisis se podría concluir en una primera lectura una regla general de la *no sujeción* para el supuesto de gestión directa de un servicio público en ejercicio de funciones públicas, que se preste por un ente de derecho público sujeto al ámbito del derecho administrativo, sin adoptar forma mercantil, y sin sujetarse al derecho privado en sus relaciones y transacciones con terceros.

La regla general es que los servicios prestados por los propios poderes públicos no están sujetos a IVA, cuando no exista contraprestación o esta sea de naturaleza jurídico tributaria. Las excepciones consisten en la prestación de las actividades que se regulan en el Anexo I de la sexta directiva y en el artículo 7.8º de la LIVA.

LOS ORGANISMOS AUTÓNOMOS. Estos entes públicos dependientes detentan una plena sujeción al derecho administrativo, tanto en lo relativo a la organización como al funcionamiento, nada hace dudar que se beneficiaran de la no sujeción a IVA cuando detenten todos los requisitos objetivos establecidos en la normativa tributaria de aplicación, es decir,

cuando ejerzan funciones públicas, con contraprestación de naturaleza jurídica tributaria o sin contraprestación. Por otra parte estarán sujetos a IVA, cuando desarrollen actividades económicas, o servicios públicos no obligatorios, o de recepción no exigible, que no sean por lo tanto coactivos, y cuya contraprestación detente la naturaleza jurídica de precio público.

EN CUANTO A LAS ENTIDADES PÚBLICAS EMPRESARIALES. *L*a regla general es que al adoptar su funcionamiento al derecho privado están sujetas a IVA, pero antes de la reforma se entendió que se debería completar esta conclusión inicial con el contenido de su actividad. Se considero con anterioridad a la reforma de la Ley 28/2014, que se podría diferenciar dos supuestos de actividad a los efectos de deducir la sujeción o sujeción a IVA, de forma que si esta consistiese en la de ejecución de actividades propias de una *función pública* que pertenece a la esfera competencial de su ente público territorial matriz, podrían participar del beneficio de la no sujeción tributaria al constituirse como meros órganos técnicos de prestación. Si por otra parte ejercitasen actividades que le son propias y específicas estarían sujetas a IVA. El asunto ha sido aclarado por la reforma operada en 2.014 en la Ley 37/1992, siendo que en definitiva, y de acuerdo a lo expuesto, las entidades públicas empresariales están sujetas a IVA en cuanto que su actividad sea constitutiva del hecho imponible de este impuesto, por lo tanto están excluidas del régimen de la regla general de no sujeción del artículo 7.8 reservada a las administraciones públicas, pero si pueden disfrutar de la regla de no sujeción especial relativa a las encomiendas y la relativa a los servicios prestados a favor de su ente matriz.

EN LO QUE RESPECTA A LAS SOCIEDADES MERCANTILES PÚBLICAS. La regla general es su plena sujeción al IVA, dado que actúan en el mercado colocando bienes y servicios con adopción de una forma mercantil. Cuando estas sociedades prestan servicios públicos de competencia de su ente matriz, solamente estarán exentas de IVA si prestan el servicio directamente al poder público del que dependen pero estarán sujetas si lo prestan directamente a los usuarios (regla especial de no sujeción del artículo 7.8). Como se comentó si estas sociedades prestan servicios públicos que son de competencia de un organismo público no estarán sujetas a IVA si prestan el servicio directamente al poder público del que dependen pero estarán sujetas si lo prestan directamente a los usuarios. La doctrina tributaria *(Dirección General de Tributos)* ha estimado, generalmente, que las sociedades mercantiles deben ser participadas en un 100% por un ente público de derecho administrativo para que les sea de aplicación el régimen de no sujeción al IVA establecido en el artículo 7-8º de la Ley, siempre que además se den los requisitos objetivos y subjetivos establecidos con carácter general. Hoy en día este asunto ha sido aclarado por el artículo 7.8 reformado en 2.014, en sentido negativo en cuanto a una regla general de no sujeción, que solamente es operativa, de

forma especial, en el supuesto de las encomiendas de gestión, y de servicios prestados a favor de la matriz pública de la que dependen. Por lo tanto fuera de estos supuestos, las sociedades públicas y por lo tanto las de economía mixta, aunque dependientes de un ente público, están sujetas a IVA a todos los efectos

En lo que respecta a las fundaciones públicas y si estos entes disfrutan del alcance de los regímenes de beneficios fiscales establecidos en la legislación y si en todo caso, se beneficia de un supuesto de no sujeción tributaria, se deberá analizar el componente objetivo de su actividad de la siguiente forma:

a-Si su financiación es enteramente pública o concurren rendimientos privados

b- Si existe o no riesgo de distorsión de la libre competencia.

c-Si existe o no afectación de su actividad a la propia de actividades empresariales, excluyendo de tal consideración las que suponen el desarrollo de actividades públicas.

Por lo tanto si se dan conjuntamente las tres connotaciones anteriores, se producirá el supuesto de alcance de la situación tributaria prevista para los entes públicos territoriales, caso contrario no.

En lo que respecta a la gestión indirecta con independencia de esta discusión doctrinal lo cierto es que a tenor de la regulación legal existe una plena sujeción al impuesto con independencia de cuando sea de aplicación una exención regulada en el artículo 20 de la LIVA.

EL IVA Y LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN. En otras ocasiones los servicios públicos se prestan mediante convenios de colaboración. En esta modalidad prestacional se debería discernir si el ente público actúa o no en el ejercicio de sus funciones públicas y conviene con otras administraciones públicas o con personas privadas. Si la contestación es positiva las contraprestaciones obtenidas por la operación objeto del convenio de colaboración no estarían sujeta a IVA.

EL IVA Y LAS EXACCIONES RELATIVAS A LA EXENCIÓN DE LOS ENTES O GESTORES PÚBLICOS PRESTADORES DE SERVICIOS PÚBLICOS EN LA UNIÓN EUROPEA. En este apartado se puede citar**,** la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 4 de junio de 2.009 *(Caso FINANZAMT DÜSSELDORF-SÜD contra VERMIETUNGSGESELLSCHAFT MBH AND CO. OBJEKT OFFENBACH KG)*.De esta Sentencia y a los efectos del presente trabajo interesa:

1.-La consideración de la exención tributaria respecto de las actividades propias de un ente público (en ejercicio de funciones públicas), que están consideradas exentas en virtud del

artículo 13 de la directiva, es una facultad o posibilidad de los Estados miembros de la Unión y no una obligación. Para ser efectiva deben ejercerla mediante su regulación legal en el derecho interno. Para ello se debe discernir qué actividades exentas del artículo 13 de la directiva, se podrán consideraran como actividades públicas. En consecuencia para el ejercicio de la facultad establecida en el artículo 4.5, párrafo cuarto de la directiva es preciso una elección expresa del legislador nacional a tal respecto.

2.-El párrafo segundo del número cinco del artículo 4º de la sexta directiva, no específica quienes deben considerarse, subjetivamente, como perjudicados desde la perspectiva de producirse una grave lesión a la competencia por la aplicación de la regla de no sujeción. Por ello los entes públicos que ejercen actividades económicas en ejercicio de funciones públicas reguladas por el derecho público, deben considerase sujetos pasivos cuando la no consideración como tales provoque graves quebrantos de la libre competencia, tanto en perjuicio de terceros competidores como en su propio perjuicio respecto de ellos.

16º.-Se concluye la exposición de la fiscalidad en la imposición indirecta con una referencia imprescindible a la imposición especial, en cuanto a los servicios públicos se refiere. No solamente en las actividades económicas en general que pueda realizar el sector público, sino de forma específica, aunque sea indirectamente en el supuesto de ejercicio de servicios públicos, la imposición indirecta especial es de relevancia en determinados supuestos vinculados. Por citar un mero ejemplo, son algunos los municipios que prestan como servicio público en formas de gestión directa, la explotación de puertos náuticos deportivos, y en consecuencia instalaciones anexas como los surtidores de combustibles. Siendo que de una u otra forma, el usuario final de dichos servicios públicos se ve afectado por la imposición indirecta especial, motivo por el cual el asunto merece un tratamiento sintético en la presente exposición. En cuanto al derecho interno español, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales *(Profusamente modificada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre; y por las Leyes 22/2013, de 23 de diciembre, 16/2013, de 29 de octubre, 15/2012, de 27 de diciembre, 17/2012, de 27 de diciembre, 16/2012, de 27 de diciembre y 2/2012, de 29 de junio.; así como por el Real Decreto Ley 20/2012, de 13 de julio; 12/2012, de 30 de marzo y 20/2011, de 30 de diciembre; entre otras),*justifica en su preámbulo la necesidad de proceder a la regulación de esta imposición indirecta a la luz de las exigencias derivadas del Acta Única Europea y de las diferentes directivas armonizadoras

17º.-Se efectúa una referencia al impuesto sobre transmisiones patrimoniales ya actos jurídicos documentados. La constitución de entes instrumentales de naturaleza societaria mercantil constituye una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre

Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados *(artículo 19.1.1º del texto refundido del tributo),* aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre. Por su parte el artículo 45.I.A).a) del Texto Refundido, nos cita una exención relativa y aplicable a las tres modalidades de gravamen (transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias y modalidad proporcional de actos jurídicos documentados), aplicable al Estado, y a las administraciones públicas territoriales e institucionales.

18º.-Como última figura tributaria de especial relieve en la fiscalidad de los servicios públicos se analizan las contribuciones especiales, tanto desde la óptica del derecho estatal, como en especial el local. Esta tipología tributaria, es aplicable a cada administración pública territorial, en ejercicio de su correspondiente potestad tributaria, sea esta originaria, sea esta derivada, requiriéndose la existencia de una serie de elementos comunes, en cualquier supuesto se imposición, que son básicamente los siguientes:

-La realización de una acción inversora por parte del poder público.
-Que esta acción inversora, se concrete en la realización de una obra pública, o en el establecimiento o ampliación de un servicio público. Dicho de otra forma que resulte un incremento del dominio público afecto al uso público, o afecto al servicio público
-Que de la acción pública se derive un beneficio especial para unos determinados sujetos pasivos, que ven, aunque sea potencialmente, incrementado el valor de sus bienes inmuebles.
-Que este beneficio especial del sujeto pasivo, puede no obstante, coexistir, con un implícito beneficio general de toda la colectividad.

Al asunto de desarrollo de la presente teséis, son de especial importancia la figura de las contribuciones especiales, en cuento que categoría tributaria, en el marco de las obras del ciclo hídrico o asociadas al ciclo del agua, que puedan realizar el Estado y las Comunidades Autónomas, previa habilitación de las normas legales reguladoras en materia de aguas.

19º.-Concluye el capítulo II, con una referencia explícita al régimen de exenciones y bonificaciones fiscales en general en materia de servicios públicos. Se refirió en la sección tercera del capítulo II diferentes exenciones fiscales, especialmente aplicables a los servicios públicos, no contempladas anteriormente, en especial en la imposición local, tales como las siguientes:

Así en el ámbito impositivo local, se regulan las siguientes:

A.-IIVTNU: Existe una exención fiscal en el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza según la cual están exentos los titulares de concesiones administrativas revertibles en cuanto a los terrenos afectos a las mismas.

B.-ICIO: Existen exenciones en el Impuesto de Construcciones, Instalaciones y obras, aplicables a las obras de las que sean dueños el Estado, las Comunidades Autónomas o las entidades locales que vayan a ser destinadas a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales, aunque su gestión se lleve a cabo por organismos autónomos, tanto si se trata de obras de inversión nueva como de conservación.

C.-IBI: Existen exenciones en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles unas de carácter subjetivo aplicables a los entes públicos de naturaleza jurídica administrativa; por lo tanto no son de aplicación a las sociedades mercantiles públicas, a salvo cuando por su actuación les sea de aplicación una exención objetiva; y otras de carácter objetivo, aplicables a empresas públicas que gestionen líneas de ferrocarriles y los edificios enclavados en los mismos terrenos, que estén dedicados a estaciones, almacenes o cualquiera otro servicio indispensable para la explotación de dichas líneas. En la Ley de Haciendas Locales la regulación de las exenciones subjetivas y objetivas de este impuesto, se encuentran con carácter general reguladas en el artículo 62 del Real Decreto Legislativo 2/2.004 de 5 de marzo.

D.-IAE: Existen exenciones en el Impuesto sobre Actividades Económicas pueden ser de carácter subjetivo y objetivo.

II.-EN OTROS ÁMBITOS TRIBUTARIOS:

A.-ITP_AJD: Existen exenciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de carácter subjetivo aplicable al Estado, y a las administraciones públicas territoriales e institucionales. Por lo tanto esta exención subjetiva no es aplicable a las sociedades mercantiles.

B.-IS: Existen otros beneficios fiscales como por ejemplo los beneficios temporales para incentivar la realización de actividades económicas de interés general, pero también beneficios permanentes, dentro de los cuales de se debe destacar una bonificación del 99% en el impuesto de sociedades por la prestación de servicios comprendidos en el apartado 2 del artículo 25 o en los apartados 1.a, b y c del artículo 36 de la Ley de Régimen Local.

POSIBILIDAD DE INTRODUCIR BENEFICIOS FISCALES EN LAS TASAS: Tal como se puso de manifiesto en el apartado de la legislación aplicable, en materia de tasas, y en cuanto que se trata de tributos, las Corporaciones Locales podrán contemplar en las Ordenanzas Fiscales beneficios que se basen o tengan en cuenta la capacidad económica de los contribuyentes, es decir, en el presente caso de los usuarios.

20º.-Por último se hace referencia y en relación a los beneficios fiscales que disfrutan los operadores de servicios públicos, del concepto comunitario de Ayuda de Estado

B.-RESUMEN RELATIVO A LA PARTE ESPECIAL DE LOS CAPÍTULOS I, II Y III. EL CICLO DEL AGUA.

Resumen del Capítulo III, EL CICLO DEL AGUA.

1º.-En este capítulo III se examina la definición de los elementos rectores del sector hídrico, sus elementos y definiciones**,** dentro de la sección 1, con la siguiente sistemática básica

El Reino de España se caracteriza por ser un país de alto consumo de agua, pero a precios comparativamente bajos en referencia a otros países Europeos como Francia y Holanda**.**

De acuerdo al Libro blanco del agua, en España, la escasez del agua resulta sistémica en determinados ámbitos territoriales, que se localizan fundamentalmente en las siguientes áreas de cuenca: Segura, cabecera del Guadiana, Vinalopó-Alacantí y Marina Baja en el Júcar, zona oriental de la cuenca del Sur (sistemas de Sierra Filabres-Estancias, Sierra Gador- Filabres y Sierra Nevada), junto con otros sistemas de menor extensión en la margen derecha del Ebro (Huerva, Aguas Vivas, Huecha y Queiles).

Existen dos sistemas de medidas de los recursos hídricos, que dependen sustancialmente de los organismos de cuenca, uno es el denominado Red Oficial de Estaciones de Aforo que proporciona datos sobre almacenamiento de los recursos hídricos de aguas superficiales en embalses, ríos, canales. Otro sistema de medición es el denominado Sistema Automático de Información Hidrológica, que al igual que el sistema anterior mide las existencias de aguas superficiales, pero que solamente abarca la mitad del territorio del Estado Español.

Los servicios hídricos en España se caracterizan por una demanda alcista de los mismos, la competencia entre usos y prestadores del servicio *(administraciones públicas que intervienen en el ciclo hídrico)*, y por una confusión en la gestión de las infraestructuras dependientes de las diferentes administraciones. Ha sido habitual que en el proceso de descentralización política del estado en autonomías, las previas infraestructuras interterritoriales, se monopolizasen por las entidades locales en cuyos términos municipales radicaban *(por ejemplo las Estaciones de Tratamiento de Agua Potable a Domicilio-ETAP)*, dando lugar a numerosos conflictos jurídicos entre dichos entes locales, y los que obtienen el suministro de agua potable en alta para su distribución en baja a los usuarios.

En la prestación del servicio de agua urbano suele haber importantes diferencias en la gestión y procedencia de la financiación según las diferentes etapas del **Ciclo Integral del Agua**de las que se componga el servicio:

a-**Abastecimiento en alta**: captación, tratamiento, transporte en alta (desde tratamiento hasta depósitos), almacenamiento.

b-**Abastecimiento en baja**: distribución en baja desde depósitos a través de redes de distribución hasta los usuarios finales.

c-**Alcantarillado:** Recogida de las aguas residuales municipales hasta entrega a colectores o interceptores.

d-**Depuración**: contempla los colectores-interceptores, aliviaderos y plantas de tratamiento para su depuración (EDAR) hasta el vertido al medio natural (normalmente a los ríos o vertidos tierra-mar).

El servicio del agua no urbano, se refiere, esencialmente, al riego para usos del sector primario (agricultura, ganadería, explotaciones forestales etc.)

Se analiza en este capítulo III, la situación de la prestación de los servicios hídricos en la Unión Europea, destacando los siguientes aspectos de diferentes países nucleares de la Unión Europea:

LA REPÚBLICA FRANCESA. REFERENCIA AL SECTOR HÍDRICO: En Francia existe una amplia tradición en la gestión de servicios públicos a través de diferentes figuras asociativas y organizativas de derecho público, que son utilizadas como formas prestadoras por parte de la administración pública. Como prototipo de servicio público, examinaremos las características esenciales de la forma de prestación de los servicios del sector hídrico.

Los servicios de abastecimiento de agua potable y saneamiento han sido servicios públicos prestados a través de las entidades locales francesas. En Francia son realizados por los municipios, al igual que sucede en el Estado Español, por lo tanto su gestión corresponde a los municipios que se pueden a los efectos agrupar funcionalmente en los denominados establecimientos públicos de cooperación intermunicipal.

LA REPÚBLICA DE PORTUGAL. UN SISTEMA CENTRALIZADO DE CONTROL DE LA GESTIÓN DEL AGUA: En Portugal la gestión del ciclo del agua, corresponde de forma centralizada a un ente público central dotado de

personalidad jurídico propia, que se denomina Entidad Reguladora de los Servicios del Agua y de los Residuos (ERSAR), creado por la Ley nº 10/2014, de la Asamblea de la República. Se trata de una entidad administrativa independiente que asume funciones de regulación y supervisión en materia del ciclo del agua, y que se encuentra adscrita al Ministerio del Área del Gobierno Portugués.

ANÁLISIS Y RESUMEN DE LA GESTIÓN DEL AGUA EN EL CONJUNTO DE LA UNIÓN EUROPEA: La Dirección General de Investigación de la Unión Europea, promovió en febrero de 2.002, la ejecución de un proyecto europeo denominado AQUALIBRIUM cuyo objetivo era analizar la prestación de los servicios el ciclo del agua en el conjunto de la Unión. El proyecto fue liderado por el Instituto NEXUS de la Universidad de Berlín, la Oficina internacional del agua de Francia y el Instituto de dirección y organización de la empresa de la universidad de Alcalá de Henares. En dicho estudio se ha deducido una fuerte tendencia privatizadora en el conjunto de la Unión Europea, según las siguientes modalidades:

- **OUTSOURCING**: privatización de determinadas tareas sectoriales, manteniendo la prestación pública. Opción mayoritaria en los países nórdicos escandinavos como Finlandia, Suecia o Dinamarca.

- **COLABORACIÓN PÚBLICO-PRIVADA**: habitual es España y Francia, mediante la sistemática de las empresas mixtas, pero que puede adoptar en otros países la forma de contratos de delegación de funciones.

- **LA PRIVATIZACIÓN INTEGRAL**: se pone como ejemplo de ello la situación del servicio del agua en Inglaterra y Gales, aunque en cierta forma participan igualmente de las connotaciones de una colaboración público privada. Como excepción se puede señalar el caso de **HOLANDA**, donde no existe participación del sector privado en la gestión de los servicios del ciclo del agua. El sistema de gestión es totalmente público en **LUXEMBURGO**, aunque se admiten ciertas privatizaciones para determinadas tareas asociadas. En **DINAMARCA, GRECIA Y HOLANDA**, se produce una fuerte tendencia a la gestión integrada de los servicios del ciclo del agua, es estructuras más amplias que los municipios.

➢ Se analiza el concepto funcional, medioambiental y jurídico del AGUA. De forma que dicho recurso constituye uno de los recursos medioambientales más fundamentales, y que como tal se caracteriza por su escasez. Constituye un bien de dominio público, de acuerdo al artículo2 del Texto Refundido de la Ley de Aguas, aprobado por el Real Decreto Ley 1/2001, de 20 de julio. Igualmente se procede a un

análisis de diferentes aspectos relacionados con el agua, como por ejemplo las diferentes tipologías desde el punto de vista funcional (según su estado, su origen etc.)

- Se menciona y analiza el hecho de que los servicios del agua son esencialmente de competencia municipal, destacando la novedad de que en lo que respecta a los municipios de hasta 20.000 habitantes pueden ser prestados por las Diputaciones Provinciales; conforme el nuevo régimen local modificado por la Ley 27/2013 tal como se expuso en el capítulo I.

- Se incide en el concepto jurídico del agua como bien de dominio público, y se analizan las menciones de este recurso en el código civil español (artículo 408), así como las referencias constitucionales, en especial la del artículo 132 de la Constitución Española de 1.978.

- Se mencionan los aspectos relativos a la calidad del agua, y los medios de medición existentes. La garantía de la calidad del agua es uno de los objetivos esenciales de la política medioambiental de la Unión Europea, de acuerdo a lo dispuesto en el anterior artículo 130R del Tratado de la Unión Europea. Actualmente el Tratado de Lisboa, sobre Funcionamiento de la Unión Europea, de 13 de diciembre de 2.007, le dedica el Título XX al medio ambiente, y dentro de este campo a la calidad del agua y/o de los recursos hídricos.

En el epígrafe 3.1.5, se analizan los diferentes sistemas e instrumentos de planificación hidrológica, en especial el PLAN NACIONAL DE CALIDAD DEL AGUA, el Programa AGUA y otros similares. Respecto del actualmente vigente, su elaboración ha correspondido al Ministerio de Medio Ambiente del gobierno de España, para el escenario temporal 2.005 a 2.015, detentando como objetivos la consecución de las finalidades no alcanzadas con el anterior plan, así como conseguir los objetivos medioambientales de la Directiva del agua del año 2.000, y del denominado PROGRAMA AGUA, que pretende la reorientación de la política del agua en España, que será abordado, sintéticamente con posterioridad. En el epígrafe 3.1.6, se analiza el Registro del Agua el cual se constituye como un registro administrativo, que más bien es de aprovechamientos del agua de los recursos hídricos en sí mismos considerados; es un registro que se encuentra en íntima relación con otros elementos registrales, especialmente, los de actividades económicas y por supuesto con el registro de la propiedad. Se calcula que actualmente solamente están registrados, aproximadamente, la mitad de los aprovechamientos hídricos existentes (más de 500.000). Se menciona en el Reglamento del Dominio Público Hidráulico,

aprobado por Real Decreto 849/1986, de once de abril, modificado por el Real Decreto 670/2013, de 6 de septiembre. Esta norma jurídica le dedica a este instrumento de control de las aguas el aspecto relativo a las inscripciones de las concesiones del agua (artículo 118).

En la Subsección 1.3 se desarrolla el concepto de cuenca hidrográfica. El Estado Español se divide en doce conferencias hidrográficas. Podemos definirlas como un territorio de drenaje según un sistema único, de una fuente dinámica hídrica a un destino de vertido, que puede ser el mar, o un lago endorreico *(cuenca donde el agua no tiene salida al océano).* En España existen ocho cuencas hidrográficas intercomunitarias de competencia estatal, y siete conferencias hidrográficas intracomunitarias de competencia autonómica. *Se regulan en el artículo 116 de la Ley de Aguas Estatal.*

En el epígrafe 1.3.1 se desarrolla el concepto de organismo de cuenca, como ente público gestor de los recursos hídricos.

En el epígrafe 1.3.4 se desarrollan los conceptos de la planificación hidrológica y en concreto del Plan Hidrológico nacional, en el subepígrafe 1.3.4.1.

El Estado ha intervenido en la optimización de los recursos hídricos mediante una tarea de planificación, destacando al respecto el PLAN HIDROLÓGICO NACIONAL, aprobado por la Ley 10/2001, de 5 de julio, modificada por la Ley 11/2005, de 11 de julio y el Real Decreto Ley 2/2004, de 18 de junio.

En el epígrafe 1.3.4.2 se menciona el Plan nacional de Calidad de las Aguas que ha tenido ya dos redacciones, de sucesivo alcance temporal. El primero fue el comprendido entre los años 1.995-2.005 *(Plan Nacional de Saneamiento y Depuración, que logro una consecución de conformidad con los objetivos de la Directiva 91/271/CEE sobre aguas residuales del 77%)*, el segundo el comprendido entre los años 2.007-2015.

2º.-En la sección 2ª se analizan los diferentes servicios del ciclo del agua. Se definen por la Ley de Aguas, en su artículo 40.bis, apartados i) y j). Se entiende por servicios de relacionados con el ciclo hídrico a todas aquellas actividades relacionadas con la gestión de las aguas que posibilitan su utilización, tales como la extracción, el almacenamiento, la conducción, el tratamiento y la distribución de aguas superficiales o subterráneas, así como la recogida y depuración de aguas residuales, que vierten

posteriormente en las aguas superficiales. Asimismo, se entenderán como servicios las actividades derivadas de la protección de personas y bienes frente a las inundaciones.

En la Subsección 2.1 se menciona el servicio prototípico del ciclo que es el de suministro de agua potable a domicilio. Se trata de un servicio de carácter estricta y típicamente local, de forma individualizada o en forma de asociación interterritorial de diferentes municipios. Deberemos distinguir, desde el punto de vista del tratamiento y de la distribución posterior al usuario o consumidor final, de un suministro en alta que podremos definir como aquel proveniente de los depósitos acuíferos, previo su tratamiento o depuración, y la distribución en baja a cada unidad de consumo. Cada uno de estos ámbitos secuenciales tiene asociada una fiscalidad y por lo tanto un precio. Se trata de un servicio obligatorio y del que se declara la reserva legal para su prestación a favor de los municipios o entidades locales que podrán optar por diferentes formas de gestión para su prestación, de acuerdo a la sistemática de los capítulos I y II.

La Directiva 200/60/CE, sobre el agua, establece la necesidad de diferenciar los consumos y los diferentes suministros de agua según su destinatario final, de la siguiente forma, tal como se refiere en su artículo 9º: "…una contribución adecuada de los diversos usos del agua, desglosados, al menos, en industrias, hogares y agricultura, a la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, basada en el análisis económico efectuado con arreglo al anexo III y teniendo en cuenta el principio de que quien contamina paga"

En las subsecciones 2.2 y 2.3 se analiza el suministro de agua para usos industriales y para regadío respectivamente. En la Subsección 2.4 el uso del agua para el ocio. Por último en la Subsección 2.6 el uso del agua para actividades especiales destacando las siguientes:

Centrales térmicas, nucleares, termosolares y de biomasa: Cada central con captación independiente será considerada como una unidad de demanda. Frecuentemente el destino mayoritario del agua derivada es la refrigeración de las instalaciones. Para cada central se indicarán sus coordenadas. Se reflejará el caudal máximo concedido, la potencia instalada y el tipo de combustible empleado. Se identificarán los puntos de extracción y de vertido del efluente asociados a la central, que deberán figurar en el inventario de presiones en los capítulos correspondientes a extracción de agua y contaminación originada por fuentes puntuales, respectivamente.

Centrales hidroeléctricas: Cada central hidroeléctrica será considerada como una unidad de demanda. En caso de que varias centrales compartan el origen del agua y el punto de retorno se agruparán en la misma unidad de demanda.

3º.-En la sección 3ª, se analiza el servicio del saneamiento de aguas residuales, denominado clásicamente como servicio de alcantarillado, así como el de depuración de aguas residuales, dedicándole a cada uno una Subsección diferenciada.

SERVICIO DE ALCANTARILLADO O SANEAMIENTO. Este prototípico servicio hídrico, es primario respecto al de la depuración que lo sucede funcionalmente y que no ha sido de obligada prestación, sino hasta su generalización forzada por el impacto de la normativa comunitaria, y de los ordenamientos jurídicos internos

SERVICIO DE DEPURACIÓN DE AGUAS RESIDUALES. Es uno de los prototípicos servicios públicos asociados al ciclo hídrico, que se define en el artículo 40.bis del RDL 1/2011, que aprueba el Texto refundido de la Ley del Agua estatal. Se trata de un servicio de competencia local, si bien la Ley de Aguas Estatal establece supuestos en que el servicio puede ser asumido por la Administración Hidráulica, cuestión por otra parte generalizada en la mayor parte de las legislaciones autonómicas. De facto, es muy habitual que la explotación del servicio lo realice directamente la administración hidráulica autonómica en el supuesto de cuentas intracomunitarias, o la estatal en el supuesto de cuencas intercomunitarias.

Se desarrolla en concepto de aguas reutilizables después del tratamiento de depuración, legalizado en el artículo 109 del RDL 1/20001, de la Ley de Aguas.

4º.-En la sección 4ª se relaciona la normativa jurídica más importante o de relevancia en lo que respecta al ciclo del agua pudiendo destacar la siguiente:

4.1.-En la Subsección 4.1 se desarrolla la llamada **DIRECTIVA MARCO DEL AGUA**, norma jurídica fundamental en materia del ciclo del agua, referenciada como DIRECTIVA 2000/60/CE, del PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO DE 23 de octubre de 2.000. Esta directiva establece un marco comunitario en la política de aguas. Ha sido actualizada por la Directiva 2014/101/UE, de 30 de octubre. LCEur\2014\1986. La modificación afecta a una parte del texto que reproducimos únicamente en formato PDF. La modificación del Anexo V puede consultarse en el DOL núm. 311, de 31 octubre 2014.

Dicha norma jurídica comunitaria debe ser complementada con otras de igual rango en determinados ámbitos funcionales y sectoriales, pidiéndose citar:

En lo que respecta a las normas de calidad ambiental de las aguas se debe mencionar a la Directiva 2008/105/CE.

En el apartado relativo a la calidad de las aguas, se debe mencionar que son numerosas las Directivas Europeas que han abordado el tema del agua desde la perspectiva de los parámetros de calidad; las de referencia esencial, como la Directiva Marco del Agua (DMA, Directiva 2000/60/CE, del parlamento europeo y del consejo de 23 de octubre de 2.000), la Directiva 2014/101/UE, de 30 de octubre. LCEur\2014\1986 y la Directiva 91/271/CEE.

La Directiva estable unos objetivos medioambientales, que han sido modificados por la **Directiva 2013/64/UE** (establece la posibilidad de acogerse a una prórroga de la consecución de los objetivos medioambientales en relación al agua), que consiste básicamente en un mandato a los estados miembros, para mejoras y proteger la calidad de todos los recursos hídricos existentes, sea estos aguas superficiales o subterráneas.

4.2.-En la Subsección 4.2 se analiza la segunda norma jurídica comunitaria esencial del ciclo del agua que se referencia como la DIRECTIVA 91/271/CEE, SOBRE TRATAMIENTO DE AGUAS RESIDUALES URBANAS. Esta directiva comunitaria ha resultado afectada, al igual que la Directiva 2000/60/CE, por la Directiva 2013/64/UE, de 17 de diciembre, así como por otras normas comunitarias, como el Reglamento número 1137/2008, de 22 de octubre. Su recepción en el ordenamiento jurídico interno, se realizó por el Real Decreto-Ley 11/1995, y por el Real Decreto 509/1996. La presente Directiva, tiene como objeto la regulación de los sistemas de evacuación, tratamiento y vertido de las aguas urbanas, y en especial, el de específicos vertidos de origen industrial. Su finalidad es la protección del medioambiente de la evacuación y vertidos de las aguas residuales. En el Estado Español sus preceptos además de ser contemplados en la Ley Estatal de Aguas, han sido asumidos además, por normas reglamentarias o legales de las diferentes Comunidades Autónoma, como por ejemplo el de Cataluña aprobado por Decreto 130/2003, de 13 de mayo, dictado en desarrollo de la Ley 6/1999, de 12 de julio, de Ordenación, Gestión y Distribución del Agua.

4.3.-Ya en el ámbito del derecho interno español, la norma jurídica básica es la Ley de Aguas Estatal, cuyo texto refundido fue aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio; a la que se dedica la Subsección 4.3 de este

capítulo III. Como norma jurídica fundamental asociada al sistema hídrico, esta norma ha tenido diferentes versiones legales *(Ley 29/1985, de 2 de agosto, modificada por la Ley 46/1999, de 13 de diciembre, a su vez afectada o derogada por el Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio que procede a la refundición legislativa, norma que ha sido parcialmente derogada y modificada en diferentes ocasiones, y afectada por el Real Decreto Ley 4/2007).*

En los diferentes epígrafes y subepígrafe de desarrollo, se analiza su contenido, pudiendo desatacar:

EL AGUA DEL MAR DESALINIZADA. En este apartado cobran especial relevancia las aguas procedentes de procesos de desalinización, al que la Ley del Agua dedica el Capítulo V, del Título I, reformado por la disposición final primera de la Ley 42/2007, de 13 de diciembre.

LA ADMINISTRACIÓN HIDRÁULICA. El Título II, de la Ley, se dedica a la administración hidráulica.

CONCEPTO DE DEMARCACIÓN HIDROGRÁFICA. Se entiende por demarcación hidrográfica la zona terrestre y marina, compuesta por una o varias cuencas hidrográficas vecinas y las aguas de transición, subterráneas y costeras asociadas a dichas cuencas.

LAS FUNCIONES PÚBLICAS DEL ESTADO EN MATERIA DE AGUAS. Se relacionan en el artículo 17 de la Ley de aguas y son las siguientes: 1º.-La función consistente en definir los planes hidrológicos, y la planificación de la realización de infraestructuras hidráulicas. 2º.-La supervisión del cumplimiento de los convenios internacionales en materia de agua, que incluye la recepción del derecho comunitario en la materia.

EL CONSEJO NACIONAL DEL AGUA. Se define un organismo consultivo, en materia de gestión de aguas, con la siguiente naturaleza (administración consultiva del Estado), composición (artículo 19.2), órganos rectores y finalidades (artículo 20).Como órgano consultivo, ejerce funciones de informe, y asesoramiento a los entes públicos, en ejercicio de competencias en materia de aguas. **Se regula en los artículos 19 y 20 de la Ley.**

EL ORGANISMO DE CUENCA. Es la denominación legal reservada para las Conferencias Hidrográficas, en el Capítulo III, del Título II de la Ley.

LA PLANIFICACIÓN HIDROLÓGICA. A la actividad planificadora de la administración hidráulica, dedica la ley de aguas el título III, cuyo objeto es desarrollar las políticas del agua, para garantizar el buen estado del patrimonio hidráulico, y garantizar las existencias adecuadas de los recursos hídricos manteniendo el volumen de agua preciso para el consumo o la satisfacción de la demanda hídrica.

EL PLAN HIDROLÓGICO NACIONAL. El Artículo 45 de la Ley de aguas, define un Plan Hidrológico Nacional, incluyendo su contenido básico. El Plan Hidrológico nacional, se configura como un instrumento de planificación, al que se reserva la promoción de un uso eficiente del agua, y que por su importancia tiene rango de Ley.

USOS PRIVATIVOS Y CONCESIONALES. La sistemática de la Ley de aguas establece solamente una posibilidad de uso privativo, que es el propio de aquellos caudales acuíferos que discurran enteramente por una finca privada; los restantes precisarán de una concesión administrativa, denominada concesión del agua, que se regula en el Capítulo III, del Título IV de la Ley de aguas.

LAS PRIORIDADES DE USOS DEL AGUA. Dado que el agua es un recurso escaso, cuya demanda puede superar a las existencias o volúmenes existentes en los depósitos y masas acuíferos, el artículo 60 de la Ley de Aguas Estatal, establece una prioridad de usos, cuestión que se enmarca como prioritario, en la regulación de las concesiones administrativas del agua.

COMUNIDADES DE USUARIOS. En el capítulo IV, del Título IV (artículos 81 y siguientes) se regulan las comunidades de usuarios del agua.

PROTECCIÓN DEL DOMINIO PÚBLICO HIDRÁULICO. El Título V, de la Ley de aguas, regula la protección del dominio público hidráulico y de la calidad de las aguas.

CONCEPTO DE CONTAMINACIÓN HIDRÁULICA. Se definen además, en la Ley, objetivos medioambientales, y en tal sentido, se define legalmente el concepto de contaminación, y se regula una policía de aguas.

LA POLICIA DE AGUAS. La Policía de aguas se regula de la siguiente forma, en el artículo 94 del TRLAE.

LOS VERTIDOS En el capítulo II, del Título V, se regulan los vertidos a las masas acuíferas. Se definen en el artículo 100 del TRLAE, como aquellos vertidos que se realicen de forma directa o indirecta den las aguas continentales, por cualquier modalidad técnica de evacuación.

EL RÉGIMEN ECONÓMICO FINANCIERO. La Ley de aguas estatal, procede al acuerdo de imposición de una serie de tributos asociados al ciclo del agua, que en concreto son los siguientes:

-**Artículo 112**. Canon de utilización de los bienes del dominio público hidráulico

-**Artículo 112 bis**. Canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica

-**Artículo 113**. Canon de control de vertidos

-**Artículo 114**. Canon de regulación y tarifa de utilización del agua

EL RÉGIMEN SANCIONADO. Se regula en el Título VII del TRLAE, tipificando las infracciones, y aplicando a estas las correspondientes sanciones.

LAS OBRAS HIDRÁULICAS. Se regulan en el Título VIII, del TRLAE, definiendo el artículo 122 la obra hidráulica, de la siguiente manera: Se entiende por obra hidráulica la construcción de bienes que tengan naturaleza inmueble destinada a la captación, extracción, desalación, almacenamiento, regulación, conducción, control y aprovechamiento de las aguas, así como el saneamiento, depuración, tratamiento y reutilización de las aprovechadas y las que tengan como objeto la recarga artificial de acuíferos, la actuación sobre cauces, corrección del régimen de corrientes y la protección frente avenidas, tales como presas, embalses, canales de acequias, azudes, conducciones, y depósitos de abastecimiento a poblaciones, instalaciones de desalación, captación y bombeo, alcantarillado, colectores de aguas pluviales y residuales, instalaciones de saneamiento, depuración y tratamiento, estaciones de aforo, piezómetros, redes de control de calidad, diques y obras de encauzamiento y defensa contra avenidas, así como aquellas actuaciones necesarias para la protección del dominio público hidráulico.

LAS SOCIEDADES ESTATALES DEL AGUA. Se regulan en el Capítulo II, del Título VIII del TRLAE (artículos 132 y siguientes), cuyo objeto es la realización y explotación de obras públicas hidráulicas. Su creación corresponde al Consejo de Ministros.

4.4.-En la Subsección 4.4 se menciona la segunda norma jurídica en importancia en el ordenamiento jurídico interno español, que recepciona la normativa comunitaria en materia de aguas residuales. Se trata del **Real Decreto Ley 11/1995, de 20 de diciembre (BOE de 30 de diciembre de 1.995). Esta norma recepciona en el derecho interno español la directiva comunitaria de aguas residuales y**

saneamiento, tal como expone su preámbulo: *"…una adecuada protección de la calidad de las aguas exigiría completar las medidas establecidas en las leyes citadas, con otras que sometan los vertidos de las aguas residuales urbanas, previamente a su evacuación, a una serie de tratamientos en instalaciones adecuadas, para limitar los efectos contaminantes de dichas aguas residuales, con el fin último de garantizar la protección del medio ambiente.*

4.5.-El Real Decreto 509/1996. Se dicta en desarrollo de la norma jurídica anterior (RDL 11/1995), y básicamente establece los criterios técnicos de las instalaciones de depuración de aguas, y los criterios para determinar las zonas sensibles y no sensibles (la clasificación se deberá revisar cada cuatro años). Igualmente fija en sus anexos los requisitos que deben tener los vertidos procedentes de las instalaciones de depuración (en especial los lodos de decantación). Por último establece la necesidad de un tratamiento previo de las aguas residuales procedentes de actividades industriales.

4.6.- **LA LEY 10/2001, DEL PLAN HIDROLÓGICO NACIONAL. Su contenido se resume en el preámbulo de la Ley de la siguiente forma***: El artículo 45.2 de la Constitución Española (RCL 1978, 2836; ApNDL 2875) establece que «los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva».*

4.7.- **EL REAL DECRETO 849/1986, DE 11 DE OCTUBRE.** Modificado en cuanto al título de la disposición por art. único.1 de Real Decreto núm. 9/2008, de 11 de enero. RCL\2008\102 EL título del Reglamento pasa a ser ***«Reglamento del Dominio Público Hidráulico que desarrolla los títulos preliminar, I, IV, V, VI, VII y VIII del Texto Refundido de la Ley de Aguas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio».***

Es una auténtica guía del estudio del ciclo hídrico, al desarrollar la casi totalidad de la Ley de Aguas (Texto Refundido de 2.001), que a su vez recepciona la normativa comunitaria.

4.8.-EL REAL DECRETO 670/2013, DE 6 DE SEPTIEMBRE. Modifica el Reglamento del Dominio Público Hidráulico, aprobado por el Real Decreto 849/1986, de 11-4-1986 (RCL 1986\1338, 2149), en materia de registro de aguas y criterios de valoración de daños al dominio público hidráulico

5.-En la sección 5ª se analizan las diferentes formas de gestión de los servicios del ciclo hídrico en relación a la sistemática desarrollada en los capítulos precedentes I y II, destacándose los siguientes aspectos:

GESTIÓN DIRECTA. La gestión directa del suministro de agua potable a domicilio, se realiza por las entidades locales. No obstante, tal como se menciono en el capítulo I el impacto de la Ley 27/2013, de racionalización y sostenibilidad del régimen local ha abierto la posibilidad de la absorción de estos servicios por parte de las Diputaciones Provinciales, y ello para los municipios que cuenten con una población inferior a los 20.000 habitantes.

POR ENTIDAD PÚBLICA EMPRESARIAL. Las entidades públicas empresariales son entes de derecho público, que sin embargo actúan en su ámbito interno de acuerdo a normas de derecho privado. En sus estatutos constitutivos pueden asumir potestades de derecho público propias del ente público matriz territorial que las crea y del cual dependen; entre estas potestades se encuentra la recaudatoria, y abarca tanto el período voluntario como el período ejecutivo. En consecuencia son entes instrumentales de los municipios para la prestación de los servicios hídricos o del ciclo del agua, que se crean por acuerdo de los máximos órganos de gobierno colegiados municipales, es decir, por el pleno de la corporación. Detentan personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar. Se puede citar como un ejemplo prototípico de gestión el de la entidad pública empresarial de aguas y saneamiento de SUECA-VALENCIA.

POR SOCIEDAD MERCANTIL ENTERAMENTE PÚBLICA. Es una forma habitual de gestión del suministro del agua por parte de las administraciones públicas territoriales. La constitución de estas sociedades mercantiles públicas es propia de municipios de gran población. Se pueden ciar las siguientes:

a-La Empresa Aguas de Tenerife, SA, conocida como EMMASA.

b-La empresa pública CANAL ISABEL II en Madrid.

c-Las empresas públicas vascas UDAL SAREAK, SA, dedicada a la gestión de las redes de distribución municipales de abastecimiento de aguas, que hayan sido encomendadas por los municipios vizcaínos al Consorcio de Aguas de Bilbao., y Aguas de Bilbao, SA.

d-La empresa municipal de aguas y saneamiento de Murcia, SA. EMUASA.

e-La empresa metropolitana de aguas residuales de Valencia, SA. EMARSA, que dependía no directamente del ente matriz local, sino, a su vez, de un ente dependiente denominado ENTIDAD METROPOLITANA DE SERVICIOS HIDRÚLICOS., de la cual la primera era un ente instrumental.

GESTIÓN CONSORCIADA . Es una forma habitual de asociación de pequeños y medianos municipios. En estos consorcios intermunicipales pueden participar entes autonómicos. También es posible una gestión consorciada, entre entes locales de base municipal, y entes locales de base provincial; podemos poner como ejemplo el caso de la provincia de Málaga, donde desde 2.003, existe un Consocio para la prestación de los servicios de saneamiento y depuración de aguas residuales, con diecinueve ayuntamientos de la provincia. Igualmente, es resaltable la figura del Consorcio de Aguas de Asturias (CADASA), creado el 29 de marzo de 1.967, respecto del cual uno de sus recursos esenciales es el canon autonómico de saneamiento del Principado de Asturias, tributo incompatible con cualquier otro que recaiga sobre un mismo hecho imponible. Gestiona tanto las instalaciones de tratamiento de aguas residuales, como las de agua potable, abasteciendo a los municipios consorciados de agua en alta, a cambio de la imposición de una tasa, que tiene un componente fijo y otro variable en su base imponible.

Los consorcios del ciclo del agua, generalmente asumen los recursos propios de los servicios hídricos de los entes consorciados, y en especial; según sus finalidades:

a-Las tasas por el servicio de suministro de agua potable a domicilio.

b-Las tasas por el servicio municipal de saneamiento de aguas residuales.

c-Las tasas por el servicio municipal de depuración de aguas residuales

GESTIÓN MANCOMUNADA. Es una forma habitual de asociación de pequeños y medianos municipios. El número de mancomunidades intermunicipales que asume como objeto y finalidades propias, los servicios del ciclo hídrico, es creciente en todos los ámbitos territoriales.

GESTIÓN INDIRECTA. Es hoy en día, quizás, la forma de prestación más habitual en el ámbito municipal, consistente en la celebración de contratos de gestión de servicios públicos, que en el caso del agua, se constituyen como auténticas formas de colaboración público privada (CPP).

POR CONCESIÓN ADMINISTRATIVA. Actualmente es una forma generalizada de prestación del servicio, dada la especialización de los medios técnicos y humanos asociados a los servicios públicos.

POR SOCIEDAD DE ECONOMÍA MIXTA. La sociedad de economía mixta, es decir, aquellas en la que el poder público solamente detenta un parcial de su capital social, se ha configurado como una forma habitual de gestión de los servicios del ciclo del agua, para medianos y grandes municipios, con el fin de corresponsabilizar al capital privado en la gestión pública del agua. Podemos citar como ejemplo el caso del Ayuntamiento de Zaragoza, donde se ha creado una sociedad anónima con participación de capital privado, denominada SERMUZA, SA, como medio propio instrumental propio y servicio técnico del Ayuntamiento, además de otro ente dependiente como ECOCIUDAD ZARAGOZA, SA, se ha transformado en sociedad de economía mixta, cuyo objeto social es la prestación de los servicios de saneamiento y depuración de aguas residuales.

POR OTRAS FORMAS. Podemos destacar en este apartado la gestión del suministro de agua, por iniciativas de colaboración pública privada, y contratos de concesión de obra pública.

EL CONTRATO DE CONCESIÓN DE OBRA PÚBLICA. El Texto refundido de la Ley de aguas de 2.001, conforme su versión vigente a 31 de diciembre de 2.013.

EL CONTRATO DE COLABORACIÓN PÚBLICO PRIVADA (CPPI) Los modelos de prestación público privada del agua han crecido exponencialmente en los últimos tiempos. De facto hoy en día representan sobre un 46% del total del suministro de agua potable a domicilio en el conjunto del Estado Español.

En otros países de la U.E, como el Reino Unido es, sin embargo, la forma común, tal como se analizará en el subepígrafe 2.1.2.5, del capítulo IV, donde se mencionará que en Inglaterra y el País de Gales, los servicios del ciclo hídrico se encuentran totalmente privatizados, correspondiendo la gestión a compañías privadas de carácter mercantil, denominadas **WASC Y WOC**, según presten un servicio integral o exclusivamente del servicio de abastecimiento de aguas.

Para la gestión del servicio hídrico estas compañías mercantiles precisas de una suerte de concesión administrativa por un organismo público regulador denominado OFWAT, que por otra parte autoriza los precisos a los usuarios, que siendo locales, obedecen a determinadas directrices de carácter estatal.

Para la determinación de los precios autorizados, **OFWAT**, define el parámetros que se denomina "requisitos de los precios", donde se evalúan los costes de las nuevas instalaciones que debe efectuar el operador privado autorizado, el coste de explotación, así como un margen razonable de beneficios que se deduce de una ecuación resultante de multiplicar el coste del capital por el valor del capital.

LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN. En este apartado de otras formas de gestión se puede citar a modo de ejemplo la figura del convenio, como medio de arbitrar encomiendas de gestión a entes públicos de base no territorial, a través de la figura de la encomienda de gestión. Es en tal forma en que un ente público de relevancia en la materia como el **CANAL ISABEL II**, gestiona no pocos servicios asociados al sector hídrico en la Comunidad Autónoma de Madrid.

Resumen del CAPÍTULO IV, relativo a la fiscalidad de los servicios del ciclo del agua:

1º.-La fiscalidad del ciclo del agua, fundamentalmente detenta una finalidad extrafiscal consistente en la obtención de fondos financieros o recursos públicos, para la ejecución de inversiones asociadas al ciclo hídrico, así como su explotación y mantenimiento, y por supuesto para financiar la prestación de los servicios del agua que son la finalidad de las mencionadas infraestructuras, y ello desde la doble perspectiva de la prestación pública de servicios, y la consecución de objetivos medioambientales.

2º.-La norma jurídica matriz, en que se basan las políticas fiscales del agua es el artículo 9 de la Directiva del agua *(Directiva 2000/60/CE, de 23 de octubre)*, sobre repercusión de los costes de los servicios del ciclo hídrico a los usuarios, que define los principios básicos sobre los que gira la fiscalidad del agua en la Unión Europea:

a-El Principio de recuperación de costes.

b-El Principio de quien contamina paga.

c-El Principio de un uso eficiente de los recursos hídricos.

d-El Principio de diferenciación de usos del agua según la tipología de consumidores.

e-El Principio de planificación de los recursos hídricos.

3º.-EL PRINCIPIO DE RECUPERACIÓN DE COSTES. Se por su importancia especial a lo largo de toda la exposición de este capítulo IV el principio de recuperación de costes del agua.

En el conjunto de los ordenamientos jurídicos internos de los estados de la Unión Europea, se ha procedido a la recepción de este principio rector de las políticas públicas de costes asociados a los servicios del agua, el que a su vez se deberá implementar de acuerdo al principio de que quien contamina paga, estableciendo una naturaleza dual del precio de agua, como sostenibilidad financiera, y como política medioambiental. No obstante la consecución de los objetivos dista de ser enteramente satisfactoria, como se reconoce en las propias evaluaciones de los Estados Miembros. Este principio se regula en el artículo 9 de la Directiva marco del agua, del siguiente tenor literal: 1.Los Estados miembros tendrán en cuenta el principio de la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, incluidos los costes medioambientales y los relativos a los recursos, a la vista del análisis económico efectuado con arreglo al anexo III, y en particular de conformidad con el principio de que quien contamina paga.

El principio de recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, incluidos los costes medioambientales y los relativos a los recursos asociados a los daños o a los efectos adversos sobre el medio acuático, deben tenerse en cuenta, en particular, en virtud del **principio de que quien contamina paga**. Con este fin, será necesario un análisis económico de los servicios del agua basado en previsiones a largo plazo de la oferta y la demanda de agua en la demarcación hidrográfica.

El esquema básico del principio de recuperación de costes se conforma por un conjunto de tributos de imposición estatal, autonómica y municipal, según el siguiente esquema:

A.-TRIBUTACIÓN ESTATAL:

A.1.-CONTRIBUCIONES ESPECIALES ESTATALES

A.1.1.-EL CANON DE REGULACIÓN. Es un tributo aplicable a los sujetos pasivos que *sean directamente beneficiados por las obras de mejora financiadas por el Estado, de las obras en el dominio público hidráulico*, trátese de aguas en superficie o de aguas subterráneas. Se regulan en el artículo 114.1 del TRLA.

Su naturaleza jurídica es la propia de una contribución especial, dado que su exacción tiene como fundamento los beneficios especiales derivados de las obras de regulación de aguas superficiales o subterráneas realizadas por el Estado. Por lo tanto su objetivo es o compensar los costes de la inversión que adquiere el Estado, a través de los organismos de la administración hidráulica, para poder financiar la ejecución de tales

obras, además de asumir los gastos de explotación y conservación de las obras de regulación, siendo los sujetos activos las Confederaciones hidrográficas.

La diferencia con la figura tributaria que se expondrá a continuación reside en el objeto del tributo, en cuanto al destino de la acción inversora del Estado de carácter hidráulico, de tal forma que si se trata de obras en el dominio público hidráulico que afecten a la mejora de la regulación de los caudales hídricos, o a instalaciones de cualquier género que los potencien o beneficien, estaremos a hablar del canon de regulación y si se trata de otra topología de obras hidráulicas, que no afecten a ese demanio de los caudales, sea cuales sean estas, y cuyo objeto sea favorecer el aprovechamiento del agua y su disponibilidad a favor de los sujetos pasivos, se aplicará la imposición de la tarifa del agua

A.1.2.-LA TARIFA DE UTILIZACIÓN DEL AGUA. Esta exacción, como establece el artículo 114.2 TRLA, *grava a los beneficiados por obra financiadas total o parcialmente a cargo del Estado, incluidas las relacionadas con la corrección del deterioro del dominio público hidráulico derivado de su utilización, y por el concepto de la disponibilidad o uso del agua*. Está destinada a compensar los costes de inversión que soporte la Administración estatal y a atender los gastos de conservación y explotación de las obras.

Se analizará esta figura en el epígrafe 3.2.3.

A.2.-TASAS ESTATALES:

A.2.1.-EL CANON POR UTILIZACIÓN PRIVATIVA DEL DOMINIO PÚBLICO HÍDRICO Existen otras figuras de ámbito estatal como es el "Canon de Utilización de Bienes del DPH". Su naturaleza jurídica es la propia de una tasa que grava la utilización, ocupación o aprovechamiento del DPH, teniendo en cuenta el rendimiento que reporte la actividad generada. El destino de esta figura es la protección y mejora del Dominio Público Hidráulico (DPH). Se regula en el artículo 112 de la Ley de Aguas estatal. Se trata de una tasa a favor del organismo de cuenca que *se devengara cuando sean susceptibles de concesión demanial la ocupación efectiva de los bienes del dominio público hidráulico*. Consiste en un tributo finalista que tiene como objeto la financiación de la mejora y protección del mencionado dominio público hidráulico. Se regulan en el artículo 112 del texto refundido de la Ley de Aguas estatal.

A.2.2.-EL CANON POR UTILIZACIÓN DE LAS AGUAS CONTINENTALES, PARA LA PRODUCCIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA. Consiste en una tasa que grava l*a utilización y aprovechamiento de los bienes de dominio público, para la producción de energía eléctrica en barras de central*

Se regula en el artículo 112.bis de la Ley de Aguas estatal, y consiste en una tasa que grava la utilización y aprovechamiento de los bienes de dominio público a que se refiere el párrafo a) del artículo 2 de la presente ley, para la producción de energía eléctrica en barras de central. Fue creado por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre.

A.2.3.-EL CANON DE CONTROL DE VERTIDOS. Es un tributo asociado al ciclo hídrico que se configura como una tasa *que grava el vertido de aguas residuales a los cauces de agua.* Se regulan en el artículo 113 del TRLA.

A.3.-OTRAS FIGURAS TRIBUTARIAS ESTATALES:

A.3.1.-EL CANON DE VERTIDOS AL DOMINIO PÚBLICO MARÍTIMO-TERRESTRE (DPMT).Como figuras tributarias relacionadas, se puede mencionar el canon de vertidos al dominio público marítimo terrestre, regulado en el artículo85 de la Ley 22/1988, de 28 de julio, de Costas, modificada por la Ley 2/2013, de 29 de mayo. Se trata de un tributo que grava los vertidos contaminantes al dominio público marítimo-terrestre, y cuyo producto recaudatorio corresponde a las comunidades autónomas.

A.3.2.-CANON DE OCUPACIÓN DEL DPMT. Se regula en el artículo 84 de la Ley de Costas, anteriormente mencionada**.**

A.3.3.-LA LEY 15/2012, DE 27 DE DICIEMBRE . Este texto legal tiene una repercusión decisiva en la fiscalidad del ciclo del agua, aunque no de forma exclusiva, ya que afecta en forma genérica a la fiscalidad del sector energético, pero en cualquier caso parte de los factores de producción energética están asociados al ciclo hídrico.

A.3.3.1.-EL IMPUESTO SOBRE LA PRODUCCIÓN DE COMBUSTIBLE NUCLEAR GASTADO Y RESIDUOS RADIACTIVOS RESULTANTES DE LA GENERACIÓN DE ENERGÍA NUCLEOELÉCTRICA. Se define en el artículo 12 de la Ley, relativo a la naturaleza del impuesto, de la siguiente forma: "*El impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica y el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas son tributos de carácter directo y naturaleza real, que*

gravan las actividades que, integrando su respectivo hecho imponible, se definen en los artículos 15 y 19 de esta Ley". Constituye el hecho imponible del impuesto la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica.

A.3.3.2.-EL IMPUESTO SOBRE EL ALMACENAMIENTO DE COMBUSTIBLE NUCLEAR GASTADO Y RESIDUOS RADIACTIVOS EN INSTALACIONES CENTRALIZADAS. Se define en el artículo 19 de la Ley, relativo al hecho imponible, de la siguiente forma: "*Constituye el hecho imponible del impuesto la actividad de almacenamiento de combustible nuclear gastado y de residuos radiactivos en una instalación centralizada. A los efectos de este impuesto, se entenderá como almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos a toda actividad consistente en la inmovilización temporal o definitiva de los mismos, con independencia de la forma en que se realice, y como instalación centralizada a aquella que pueda almacenar estos materiales procedentes de diversas instalaciones u orígenes".*

A.3.3.3.-EL CANON POR UTILIZACIÓN DE LAS AGUAS CONTINENTALES PARA LA PRODUCCIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA Se define en el preámbulo de la Ley de la siguiente forma: *"Este impuesto gravará la capacidad económica de los productores de energía eléctrica cuyas instalaciones originan importantes inversiones en las redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la energía que vierten a las mismas, y comportan, por sí o como resultas de la propia existencia y desarrollo de las tales redes, indudables efectos medioambientales, así como la generación de muy relevantes costes necesarios para el mantenimiento de la garantía de suministro. El impuesto se aplicará a la producción de todas las instalaciones de generación".*

A.3.3.4.-EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE LA PRODUCCIÓN DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA. Se define en el preámbulo de la Ley de la siguiente forma: *"Este impuesto gravará la capacidad económica de los productores de energía eléctrica cuyas instalaciones originan importantes inversiones en las redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la energía que vierten a las mismas, y comportan, por sí o como resultas de la propia existencia y desarrollo de las tales redes, indudables efectos medioambientales, así como la generación de muy relevantes costes necesarios para el mantenimiento de la garantía*

de suministro. El impuesto se aplicará a la producción de todas las instalaciones de generación".

Conforme el artículo 1º de la Ley, "el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica es un tributo de carácter directo y naturaleza real que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, a través de cada una de las instalaciones indicadas en el artículo 4 de esta Ley".

Afecta a la tributación de las aguas de forma indirecta, ya que este impuesto es aplicable a la producción de energía eléctrica cualquiera que sea su fuente, origen, o régimen jurídico; afectando pues a la energía de origen hidroeléctrico

A.3.3.5.-EL IMPUESTO SOBRE LA PRODUCCIÓN DE COMBUSTIBLE NUCLEAR GASTADO Y RESIDUOS RADIACTIVOS RESULTANTES DE LA GENERACIÓN DE ENERGÍA NUCLEOELÉCTRICA. Se define en el artículo 12 de la Ley, relativo a la naturaleza del impuesto, de la siguiente forma: "*El impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica y el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas son tributos de carácter directo y naturaleza real, que gravan las actividades que, integrando su respectivo hecho imponible, se definen en los artículos 15 y 19 de esta Ley".*

Constituye el hecho imponible del impuesto la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica.

A.3.3.6.-EL IMPUESTO SOBRE EL ALMACENAMIENTO DE COMBUSTIBLE NUCLEAR GASTADO Y RESIDUOS RADIACTIVOS EN INSTALACIONES CENTRALIZADAS. Se define en el artículo 19 de la Ley, relativo al hecho imponible, de la siguiente forma: "*Constituye el hecho imponible del impuesto la actividad de almacenamiento de combustible nuclear gastado y de residuos radiactivos en una instalación centralizada. A los efectos de este impuesto, se entenderá como almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos a toda actividad consistente en la inmovilización temporal o definitiva de los mismos, con independencia de la forma en que se realice, y como instalación centralizada a aquella que pueda almacenar estos materiales procedentes de diversas instalaciones u orígenes".*

B.-TRIBUTACIÓN AUTONÓMICA:

B.1.-IMPUESTOS AUTONÓMICOS

B.1.1.-EL CANON DE SANEAMIENTO AUTÓNOMICO: Este tributo grava la producción de aguas residuales, adoptando el criterio del uso del consumo de agua como recurso escaso y asociado al medio ambiente.

Desde esta perspectiva se habla de una "ecotasa", aunque su naturaleza jurídica sea más bien la propia de un impuesto. En determinadas comunidades autónomas ha sido sustituido por otras figuras tributarias que se mencionaran a continuación.

B.1.2.-EL CANON DEL AGUA AUTONÓMICO: En determinadas comunidades autónomas el canon de saneamiento ha sido sustituido por otros tributos como el canon del agua y el canon de vertido, a fin de incidir en una mejor especialización fiscal del hecho imponible, diferenciando el uso del agua y sus repercusiones medioambientales, de la producción de aguas residuales y su depuración.

B.2-TASAS AUTONÓMICAS:

B.2.1.-EL COEFICIENTE DE VERTIDO AUTONÓMICO O CANON DE VERTIDO: Se trata de un ingreso tributario finalista, cuya naturaleza jurídica es la propia de una tasa (generalmente), cuyo objeto es la financiación de las infraestructuras de depuración, que grava la utilización de los servicios prestados en esta fase del ciclo del agua por la comunidad autónoma. Se debe observar que en este sentido en otras muchas comunidades autónomas este hecho imponible es absorbido por el canon de saneamiento anteriormente mencionado.

B.2.2.-EL CANON AUTONÓMICO DE ADUCCIÓN. Este tributo solamente esta implementado en determinadas comunidades autónomas, y es constitutivo de una tasa una tasa y no de un impuesto. Se configura, por lo tanto, como un tributo finalista destinado a financiar la implementación de las infraestructuras de obtención de agua en alta, en especial, las denominadas estaciones depuradoras de agua potable.

B.3.-OTRAS FIGURAS TRIBUTARIAS AUTONÓMICAS

B.3.1.-EL IMPUESTO SOBRE VERTIDOS DE AGUAS AL LITORAL. Algunas comunidades autónomas han aumentado la tipología de tributos que inciden sobre el ciclo del agua, y uno de estos supuestos analizados, en el de la Comunidad Autónoma de Andalucía, donde la Ley 18/2003, de medias fiscales y administrativas, ha creado el

impuesto sobre vertidos de agua al litoral, cuyo hecho imponible es la realización de vertidos (en especial los derivados del ciclo hídrico), a las aguas marítimas del litoral.

B.3.2.-OTRAS FIGURAS TRIBUTARIAS. Se puede citar a título de ejemplo al impuesto autonómico gallego, sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada

C.-TRIBUTACIÓN LOCAL:

C.1.-TASAS LOCALES:

C.1.1.-LA TASA DEL SERVICIO MUNICIPAL DE ABASTECIMIENTO DE AGUA POTABLE A DOMICILIO. Se trata de un tributo local, que grava el suministro de agua, debiéndose diferenciar, el supuesto del suministro del agua en alta, efectuada a través de la denominada red primaria, que es la que se produce directamente del caudal de origen, previo tratamiento en una estación de agua potable a domicilio, y el suministro en baja que se produce en red secundaria, directamente al consumidor. Son muchas las ordenanzas municipales que diferencian en su hecho imponible, en su base imponible, y en consecuencia en sus cuotas tributarias y tipos de gravamen, ambas prestaciones, ya que detentan la titularidad de ambos suministros al disponer de caudales propios autos gestionados.

C.1.2.-LA TASA MUNICIPAL DEL SERVICIO DE ALCANTARILLADO. Su hecho imponible consiste en el vertido de aguas residuales particulares de un colector particular a un colector general, para su conducción a aliviaderos de las mismas, sea a plantas de tratamiento de depuración de aguas residuales

C.1.3.-LA TASA MUNICIPAL DEL SERVICIO DE DEPURACIÓN DE AGUAS RESIDUALES. Consiste en una tasa cuyo hecho imponible es la depuración de las aguas residuales producidas por el sujeto pasivo, y cuantificadas por una presunción legal de producción total según el volumen de agua previamente consumida por el contribuyente.

C.2.-LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES LOCALES:

C.2.1.-LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES DE ÁMBITO LOCAL. Las contribuciones especiales, entre otras finalidades extrafiscales que le son propias, pueden estar habitualmente asociadas al ciclo hídrico para obtener la necesaria dotación de infraestructuras que la prestación de los servicios asociados requiere. Esta necesidad de implementación de infraestructuras genera una necesidad de financiación, que aboca a los entes públicos a la imposición de tributos tales como las

contribuciones especiales. Se ha analizado previamente determinadas figuras tributarias estatales asociadas al ciclo del agua, que detentan esta naturaleza jurídica, de una forma más o menos clara, y los municipios pueden utilizar esta figura tributaria genérica para financiar parcialmente *(hasta un máximo del 90% del coste efectivo)*, la ejecución de obras hidráulicas para el establecimiento o ampliación de los servicios asociados al ciclo del agua.

4º.-**LOS ASPECTOS GENERALES DE LA FISCALIDAD DEL AGUA**:

4.1.-LOS RECURSOS FINANCIEROS ASOCIADOS AL AGUA, DE NATURALEZA GENERALMENTE TRIBUTARIA, SE HAN DEMOSTRADO INEFICIENTES, Y ELLO POR DIFERENTES CAUSAS, A SABER:

La dificultad en la determinación cuantitativa, de los páramelos utilizados para la determinación de la base imponible, y la cuota tributaria.

La baja eficiencia recaudatoria de las exacciones fiscales, que se sitúa en torno al 50% de las liquidadas.

La baja incidencia de estos tributos sobre la regulación de la demanda del agua.

La no consecución de los objetivos extrafiscales perseguidos con la imposición, citándose a modo de ejemplo, el canon de vertido, que no ha tenido incidencia relevante en garantizar un adecuado nivel de calidad de los ríos.

4.2.-LA EXTRAFISCALIDAD.-El precio del agua, ha sido denominado en determinados momentos históricos como arbitrio, y hoy en día existe una irrefrenable tendencia a utilizar denominaciones ajenas a las propias de las figuras tributarias definidas en la legislación básica en la materia (LGT), tales como exacciones, cánones, o tarifas, cuestión que ha sido explicada por determinados miembros de la doctrina, en el sentido de un refuerzo de la extra fiscalidad de los servicios asociados al agua, que implica la existencia de determinadas finalidades diferentes al mero deber de contribuir

4.3.-LA PARAFISCALIDAD.-Algunos tributos del agua participan de determinadas connotaciones de parafiscalidad, no solamente por detentar un régimen específico de destino del producto recaudatorio, participando al igual que sucede en la extrafiscalidad de objetivos diferentes a los de la mera obtención de ingresos para financiar el gasto público generalmente considerado, sino igualmente por sus especialidades en materia de recaudación, destino del ingreso etc.

4.4.- EN EL ÁMBITO COMUNITARIO, LA DIRECTIVA 2000/60/CE DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO, DE 23 DE OCTUBRE DE 2.000 (DMA: DIRECTIVA MARCO DEL AGUA), ESTABLECE UN MARCO COMUNITARIO DE ACTUACIÓN EN EL ÁMBITO DE LA POLÍTICA DE AGUAS.

Esta directiva tiene efectos indudables sobre este servicio público, pues si bien no obliga a los Estados miembros de la UE a exigir tributos, fija no obstante en su artículo 9 un horizonte temporal (año 2.010) para que todos los Estados miembros garanticen el uso eficiente del agua y que también se garantice **la recuperación de los costes** en que se incurra por las inversiones realizadas para alcanzar la mencionada finalidad. La transposición de esta medida legal comunitaria en el derecho interno se produjo mediante la *Ley 63/2.003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas, y del orden social*, que introduce en su artículo 129 la modificación del *Texto Refundido de la Ley de Aguas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2.001, de 20 de julio*. La DMA implica la necesidad de que los Estados garanticen la aplicación de una política de precios que estimule a los consumidores a utilizar este recurso de manera más eficaz y que los diferentes sectores económicos contribuyan adecuadamente a la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el uso del agua, incluidos los costes medioambientales y de los recursos.

4.5.-LA UNIÓN EUROPEA CARECE DE UNA TRIBUTACIÓN PROPIA EN MATERIA DEL CICLO DEL AGUA por lo cual actúa de forma indirecta en la fiscalidad asociada a través de la regulación de la materia en las directivas europeas, y demás normas integrantes del ordenamiento jurídico. Por lo tanto en este aspecto tributario no se manifiesta el denominado principio de subsidiariedad, ya que la tributación del agua es de competencia exclusiva de los Estados Miembros sin perjuicio de la necesidad de adoptar los principios inspiradores de la DMA.

4.6.-EXISTEN DETERMINADOS PRINCIPIOS INSPIRADORES que han de regular los diferentes ordenamientos jurídicos internos de los Estados miembros de la Unión, y que básicamente son los siguientes:

a-El **Principio de equilibrio económico o de autosuficiencia** por el cual la estructura de costes de las tarifas del agua, con independencia de su naturaleza, han de determinar la plena cobertura de los mismos por el importe de la tarifa o precio final que ha de soportar el usuario del agua.

b-El **Principio de Bienestar social** que implica una justa y equitativa distribución de los costes entre los diferentes usuarios del agua, de acuerdo a su tipología, impidiendo a su vez, subvenciones cruzadas entre los diferentes grupos determinados.

c-El **Principio de uso racional y eficiente**, que requiere tratar al agua como un recurso sujeto a consideraciones especiales de uso.

d-El **Principio de responsabilidad de puntas**, que implica una derivación de los costes de inversión en proporción al grado de consumo de los diferentes tipos de usuarios y no de una forma lineal.

e-El **Principio de simplicidad**, que exige que las tarifas sean comprensibles en la determinación de sus elementos tributarios, y no tan complejas que no sean comprensibles de una forma ordinaria por el usuario común.

f-El **Principio de igualdad y homogeneidad**, que implica que los usuarios de igual grupo y similar nivel de consumo sean tratados tributariamente de igual forma, sin poderse producir discriminaciones.

4.7.-LA TRIBUTACIÓN DEL CICLO DEL AGUA EN LA UNIÓN EUROPEA OBEDECE A DIFERENTES MODELOS, QUE SE PUEDEN SINTETIZAR DE LA SIGUIENTE FORMA:

4.7.1.-LA FISCALIDAD SOBRE LA CAPTACIÓN DE AGUAS (WATER ABSTRACTION CHARGES). Los tributos cuyo objeto es gravar la capación de los recursos hídricos son habituales en los países de Europa del este, de reciente incorporación a la U.E. Este tipo de tributación ambiental se emplea en Alemania, Bélgica, Croacia, Eslovaquia, Estonia, Francia, Hungría, Italia, Letonia, Lituania, Países Bajos, Polonia, Checoslovaquia, Rumania y Eslovenia. Generalmente son adscritos a entidades territoriales infra estatales tales como las regiones. Consisten en gravar las captaciones de agua en las fuentes acuíferas, trasladando al sujeto pasivo una tributación específica cuyo hecho imponible es la extracción del agua de las masas acuíferas (de superficie o subterráneas), para su posterior tratamiento y uso. En los Países bajos, está muy relacionado con la extracción de agua de las fuentes o caudales subterráneos, detentando una connotación extrafiscal consistente en la protección de los escasos recursos de aguas subterráneas y controlar su extracción. Se aplica igualmente en Holanda, y en especial, a los usos industriales y agrícolas del agua.

4.7.2.-LA FISCALIDAD SOBRE EL CONSUMO DE AGUA (WATER USE CHARGES). En estes tributos el elemento tributario esencial para el cómputo de la

deuda tributaria es el consumo de agua efectuado, diferenciando las condiciones subjetivas de cada consumidor. Se trata de una imposición generalizada en los miembros de la Unión, si bien adopta una forma tributaria específica que varía según los diferentes países que se analizen. En la mayor parte, y entre ellos España, suele tratarse de una tasa al considerar que tiene tal naturaleza el beneficio obtenido por el usuario de este servicio divisible; no obstante esta tasa puede ser concomitante o concurrente con otras formas de tributación.

4.7.3.-LA FISCALIDAD SOBRE EL IMPACTO MEDIOAMBIENTAL DEL CONSUMO HÍDRICO (WATER POLLUTION FEE) O (WATER EFFLUENT CHARGES). Esta imposición o gravamen tributario esta muy generalizado en los paises de Europa oriental, pero existente también en Alemania, Francia, Dinamarca, Holanda, Suecia, y Finlandia. Se grava la unidad de contaminación o efluentes generados por el ciclo hídrico.

4.7.4.-LA FISCALIDAD POR INCUMPLIMIENTO DE LA NORMATIVA REGULADORA (FEE FOR NON COMPLIANCE). Se grava el incumplimiento de la normativa hídrica de aplicación. Se pueden citar como supuestos específicos, el uso del agua para finalidades diferentes a las autorizadas, o realizar vertidos por encima de los niveles autorizados. Esta vigente en determinados países como Bulgaria, Letonia o Lituania.

4.7.5.-EN EL REINO UNIDO la actual ley de Aguas, es de aprobación reciente ya que la misma se ha producido en el ejercicio de 2.014. Dicha Ley establece un principio de apertura de mercado de los servicios hídricos, al conjunto de los operadores privados que actúan en el mercado con un objeto empresarial asociado al ciclo hídrico. Se ha realizado una privatización a fondo de la gestión del ciclo del agua en el año 1.989, siendo prácticamente generalizada en Inglaterra y Gales. Por ello se ha definido un órgano regulador independiente que establece límites al precio del agua que pueden cobrar los operadores privados a los consumidores. Se denomina OFWAT, y establece límites reguladores para un maco plurianual, siendo el próximo el relativo al período quinquenal 2.015-2.020.

Para la determinación de los precios autorizados, OFWAT define el parámetro que se denomina "requisitos de los precios", donde se evalúan los costes de las nuevas instalaciones que debe efectuar el operador privado autorizado, el coste de explotación, así como un margen razonable de beneficios que se deduce de una

ecuación resultante de multiplicar el coste del capital por el valor del capital *(la media es del 4,78% del coste global).*

Las características del sistema son las siguientes:

- Transparencia en la determinación del precio del agua, y aseguramiento de la participación ciudadana.
- Repercusión total de los costes a los usuarios.
- Adaptación flexible a la normativa comunitaria.

Incentiva la competencia entre las empresas del sector del agua, al aplicar una calificación de los operadores privados para el otorgamiento de las concesiones, denominado BENCHMARKING, que genera un ranking de las empresas

4.7.6.-EN FRANCIA los servicios del ciclo hídrico son generalmente de competencia municipal, que optan libremente por diferentes formas de gestión, y suelen asociarse en mancomunidades intermunicipales *(situación más extendida)*. La gestión indirecta por operador privado abarca la prestación al 75% de la población.

Los servicios del ciclo del agua están sujetos a un sistema homogenizado de contabilidad, que incorpora el principio de recuperación de costes, denominándose M49.

La factura del agua se descompone en los siguientes factores:

1.-Precio de producción y suministro de agua potable.

2.-Precio de recogida y tratamiento de aguas residuales.

3.-Tasa por toma de agua.

4.-Tasa para contaminación del agua de origen doméstica.

5.-Tasa para la modernización de las redes de recogida de aguas residuales.

6.-El IVA a tipo reducido.

El sistema francés se caracteriza pues:

- Por una total transparencia de la definición del precio del agua,
- Por una repercusión parcial del coste a los usuarios ya que existen subvenciones al operador no repercutidas a los usuarios.

• Un precio menor final en los supuestos de gestión indirecta respecto de la gestión directa.

4.7.7.-EN EL REINO DE ESPAÑA, En la tributación del agua se puede diferenciar un canon por la utilización de los bienes de dominio público hidráulico, un canon de control de vertidos destinado al estudio, control, protección y mejora del medio receptor de cada cuenca hidrográfica, y un canon de regulación del agua en el que como figura mixta prevalece la naturaleza jurídica de la contribución especial que se impone sobre los beneficios especiales derivados de las obras de regulación de las aguas superficiales o subterráneas realizadas por el Estado, siendo su objeto coadyuvar a la financiación de los costes de inversión; son sujetos activos las Cuencas Hidrográficas.

4.8.-LA TRIBUTACIÓN AUTONÓMICA SOBRE EL AGUA. Las comunidades autónomas del Estado español disponen de potestad tributaria propia para crear tributos de acuerdo al ámbito competencial de sus estatutos de autonomía (Leyes orgánicas del Estado), y la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas que establece los límites a la imposición autonómica. Dentro de estos límites, uno destaca en especial, y es el hecho de que las CCAA no pueden crear tributos que graven hechos imponibles ya gravados por el Estado. La justificación de la imposición no ha sido exclusivamente la asunción de competencias sobre las cuencas hidrográficas intracomunitarias o que discurren por un exclusivo ámbito territorial autonómico, sino de forma concomitante por el ejercicio de competencias medioambientales, que al caso son de imposible singularización respecto de la prestación de los servicios del agua, en sí mismos considerados. Las comunidades autónomas, deben sufragar la implantación de nuevos servicios dada la insuficiencia financiera, en general, de los municipios de abordarla por sí mismos por lo que precisan de nuevos recursos.

4.8.1.- LA TRIBUTACIÓN AUTONÓMICA Y LA DOBLE IMPOSICIÓN: Se ha establecido claramente en sede jurisdiccional y legal, que el ejercicio de esta potestad tributaria no implica una doble imposición con respecto a la tributación estatal, en base a los siguientes argumentos:

a-El artículo 113.7 del RDL 1/2001, de 20 de julio, establece claramente que: *"1. Los vertidos al dominio público hidráulico estarán gravados con una tasa destinada al*

estudio, control, protección y mejora del medio receptor de cada cuenca hidrográfica, que se denominará canon de control de vertidos.

2. Serán sujetos pasivos del canon de control de vertidos, quienes lleven a cabo el vertido (*...*).

7. El canon de control de vertidos será independiente de los cánones o tasas que puedan establecer las Comunidades Autónomas o Corporaciones Locales para financiar las obras de saneamiento y depuración.

8. Cuando un sujeto pasivo del canon de control de vertidos esté obligado a satisfacer algún otro tributo vinculado a la protección, mejora y control del medio receptor establecido por las Comunidades Autónomas en ejercicio de sus competencias, el importe correspondiente a este tributo se podrá deducir o reducir del importe a satisfacer en concepto de canon de control de vertidos.

Con el objeto de arbitrar los mecanismos necesarios para conseguir la efectiva correspondencia entre los servicios recibidos y los importes a abonar por el sujeto pasivo de los citados tributos, el Ministerio de Medio Ambiente y las Administraciones autonómicas implicadas suscribirán los oportunos convenios de colaboración."

b-La línea jurisprudencial mayoritaria se fundamenta en una interpretación del artículo 6.1 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) que permite a estos entes territoriales, establecer y exigir sus propios tributos. En su apartado 2º, se establece que no se podrá gravar hechos imponibles ya gravados por el Estado *(esto incluye a las tasas municipales del ciclo hídrico (abastecimiento, saneamiento y depuración) que derivan, en cuanto que ejercicio de la potestad tributaria derivada, de una Ley Estatal cual es el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales).*

Pues bien la jurisprudencia entiende que no existe vulneración de este artículo 6.2 de la LOFCA, y que por lo tanto no existe doble imposición ni con el canon estatal *(ya que el canon autonómico grava el hecho del vertido de aguas residuales, y el canon estatal grava el uso del dominio público hidráulico cuya titularidad primigenia corresponde al Estado)*, ni con las tasas municipales que gravan la prestación de un servicio público, a modo de contraprestación. Por el contrario el hecho imponible del canon autonómico está asociado al hecho medioambiental, y por lo tanto disociado de la prestación de un servicio concreto, aunque su producto pueda servir financieramente para el fomento de infraestructuras hidráulicas y su mantenimiento. Es un tributo con finalidad parafiscal.

En tal sentido se puede citar la siguiente Resolución judicial.- SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO de 29 de junio de 2.011 (RJ\2011\5607): "Pues bien, en

relación con la doble imposición, que es la que prohíbe el artículo 6.2 de la LOFCA, es necesario analizar el ámbito del hecho imponible previsto en la Ley autonómica y determinar si incide en el ámbito del establecido en la Ley de Aguas. La protección del medio ambiente frente a los vertidos se realiza por esta última mediante dos tipos de medidas:

1) la consideración de los vertidos ilegales como una infracción administrativa prevista en el artículo 116 f) de la Ley, y 2) el sometimiento del vertido a una autorización administrativa (art. 100 y siguientes), que devenga un canon conforme al artículo 113 de la misma, que se encuentra recogido en el Título VI dedicado según su epígrafe, al "Régimen económico-financiero de la utilización del dominio público hidráulico", y que puede determinar también la constitución de una fianza, conforme se establece en el artículo 270 del Reglamento , aprobado por Real Decreto 849/1986, de 11 de abril (RCL 1986, 1338) .

Se trata esta última, por tanto, de una tasa cuyo hecho imponible está determinado por el uso especial del dominio hidráulico, lo que difiere sustancialmente del canon previsto en la Ley Cántabra, en la que se regula un impuesto en el que el hecho imponible es el propio vertido, dando al impuesto una naturaleza parafiscal, pues junto a su finalidad recaudatoria va dirigido, como señala el art. 23 a "Los gastos de mantenimiento de las instalaciones de saneamiento y depuración a que se refiere esta Ley, así como, en su caso, la construcción de dichas instalaciones"".

En particular, la exacción del canon habrá de responder al principio de quien contamina paga, que inspira la legislación comparada dentro del Estado y fuera del mismo. *Es evidente, por ello, la distinta naturaleza que se atribuye al canon del artículo 113 de la Ley de Aguas , cuyo hecho imponible es el uso del dominio público hidráulico, mientras que el que aquí se examina lo constituye el hecho mismo del vertido*, canon que además responde a la autorización concedida por el Acuerdo del Consejo de Ministros de 17 de febrero de 1995, por el que se aprueba el Plan Nacional de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales, para el establecimiento de un canon específico que preferentemente cubra los costes de establecimiento y explotación de las plantas que se construyan en desarrollo del Plan, así como para la aprobación de un Plan regional de saneamiento, concorde con los criterios establecidos en las Directivas comunitarias, hasta el punto que se condiciona la aplicación de las ayudas estatales derivadas del Plan, al establecimiento del canon por parte de las Comunidades Autónomas, muchas de las cuales ya lo tienen instaurado con características similares al regulado en la Ley y Decreto gallego.

4.8.2.-LA TRIBUTACIÓN AUTONÓMICA Y LA COMPENSACIÓN TRIBUTARIA

Se han establecido discusiones acerca de si la imposición de este tributo autonómico, a pesar de su compatibilidad con otros tributos estatales y locales del ciclo hídrico, podría provocar un derecho a compensación a favor de los sujetos pasivos que debía ser contemplado en las normas jurídicas habilitantes de la imposición, y en especial en lo que se refiere al canon de vertido estatal definido en la Ley de Aguas, y en aplicación de lo dispuesto en su artículo 113.8 *(párrafo añadido por la Ley 11/2005, de 22 de junio*. La cuestión suscitada, ha sido resulta en sede judicial por el Tribunal

Supremo, estableciendo que no ha lugar a que se contemple en la normativa reguladora del canon de saneamiento esa compensación, pudiéndose citar a estos efectos el fundamento jurídico tercero de su Sentencia de 29 de junio de 2011, nº 5607, dado que:

Es el Estado y no la Comunidad Autónoma la que debe regular la deducción o reducción, no teniéndose pues que regular esta en las nomas jurídicas autonómicas que prevén la imposición del canon de saneamiento.

-Tal compensación, sería pues, una opción del Estado respecto de su tributo específico de vertidos, que además, como se mencionó, no tiene un hecho imponible coincidente con el canon de saneamiento, sino exclusivamente concomitante, en el sentido de que ambos tienen como objeto el vertido, aunque en un caso por la utilización del dominio público ocupado o susceptible de un aprovechamiento especial con ocasión de los vertidos, y en el supuesto del tributo autonómico por su mera realización y sus efectos medioambientales, con además, el mencionado efecto dual parafiscal de obtención de financiación.

-Es el Estado y no la Comunidad Autónoma la que debe regular la deducción o reducción, no teniéndose pues que regular esta en las nomas jurídicas autonómicas que prevén la imposición del canon de saneamiento.

Dicha opción tiene su defensa o soporte legal, en que el legislador utiliza en el artículo 113.8 mencionado la expresión "*podrá*" y no la expresión "*deberá": 8. Cuando un sujeto pasivo del canon de control de vertidos esté obligado a satisfacer algún otro tributo vinculado a la protección, mejora y control del medio receptor establecido por las Comunidades Autónomas en ejercicio de sus competencias, el importe correspondiente a este tributo se podrá deducir o reducir del importe a satisfacer en concepto de canon de control de vertidos.*

4.8.3.-LA TRIBUTACIÓN AUTONÓMICA Y EL IVA

Uno de los aspectos que más controversia origino es la consistente en si el canon de saneamiento o el canon del agua está sujeto o no a IVA, al respecto la opinión dominante es que este tributo, que por cierto se gira con ocasión de las tasas municipales del ciclo hídrico o de los precios privados que girar los usuarios a los operadores privados está sujeto a IVA, y esta reflexión opera cuando las entidades suministradoras detentan la condición de sustitutas del contribuyente.

A tal fin, para tal conclusión, se aplica el artículo 78.2.4º de la Ley 37/1992, que regula lo siguiente: Uno. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación: *4º Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido.*

Lo dispuesto en este número comprenderá los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del impuesto especial sobre determinados medios de transporte. No obstante, en la práctica y al momento presente existen situaciones diversas al respecto de esta cuestión dependiendo de cómo se definan los tributos autonómicos sobre el agua, y de cómo se regulen las obligaciones tributarias y las condiciones subjetivas de las entidades suministradoras del agua, respecto de si actúan por mandato legal o como sustitutos del contribuyente; por ejemplo en el caso de determinados tributos autonómicos, como los supuestos del canon del Agua de Galicia y el Coeficiente de Vertido, no existe una actual imposición del IVA.

Pero recientemente han recibido un requerimiento de la inspección tributaria sobre la necesidad de que las entidades suministradoras repercutan el IVA correspondiente considerando en la base la tributación autonómica. El ente público Aguas de Galicia, la mostrado su oposición al requerimiento efectuado por la Agencia Tributaria, y ha optado por solicitar una aclaración a la Dirección General de Tributos, siendo que en espera de la misma ha dado instrucciones a las entidades suministradoras que sigan sin considerar en la base de repercusión del IVA a los usuarios la tributación autonómica.

Recientemente se ha pronunciado la doctrina de la Dirección General de Tributos, desde la perspectiva del operador del servicio que debe repercutir este tributo autonómico en la tarifa que realiza al usuario, concluyendo la sujeción a IVA, y en concreto en el supuesto de una comunidad de regantes que explota un pozo de agua.

La resolución analizada es la siguiente: DGT Consulta vinculante núm. V1054-14 de 14 abril 2014; incidencia a efectos del IVA de la Ley 5/2012, de 20 marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos, por la que se modifica el Decreto Legislativo 3/2003, de 4 noviembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la legislación en materia de aguas de Cataluña: calificación del canon, tanto el percibido de las entidades

suministradoras en su calidad de sustitutas del contribuyente, como el percibido de estas mismas, en su calidad de contribuyentes, como la contraprestación de los servicios prestados por dicha Agencia a los usuarios del agua: efectos: examen: doctrina administrativa*; según la cual teniendo en cuenta que la nueva redacción dada por la Ley autonómica 5/2012 (LCAT 2012, 194, 407) al Texto refundido de la legislación en materia de aguas de Cataluña (LCAT 2003, 787) configura a las empresas suministradoras de agua como sujetos pasivos sustitutos del contribuyente, aquéllas deberán repercutir íntegramente el canon del agua sobre el contribuyente, el cual queda obligado a soportarlo.*

4.9.-DICOTOMÍA TASA, TARIFA Y PRECIO**:**

Aun habiendo mencionado ya este aspecto con anterioridad en este resumen es pertinente volver a reiterar ahora esta cuestión, y citar en concreto la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio de 2.009 (aunque anterior a la reforma de 2.011); las conclusiones del alto Tribunal son concluyentes en el sentido de que la contraprestación del servicio de abastecimiento de agua, como servicio público municipal, es siempre una tasa con independencia de la forma de gestión adoptada

Cuando menos, de acuerdo a la regulación existente del artículo 2 de la LGT hasta el año 2.011, participo enteramente de estas conclusiones del alto tribunal, adicionando, a mi entender, el hecho de que siempre que las contraprestaciones sean fijadas por la Administración titular por una ordenanza fiscal, las mismas tendrán la consideración de tasas y nunca se podrían configurar como precios privados autorizados por la administración.

Ello se asevera, a mi juicio, con independía de que la exacción se realice por el propio concesionario, ya que:

a-La administración es titular del servicio, y puede en cualquier momento rescatar la concesión.

b-La administración fija las tarifas de la tasa de acuerdo a procedimientos públicos regulados en el artículo 19 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en forma jurídica de Ordenanzas Fiscales, que detentan la condición de norma jurídicas tributarias. No tendría sentido alguno de que estas normas jurídicas tributarias se sujetasen a información pública y que después el usuario satisficiese unos precios privados no regulados en la misma, por el mismo servicio

c-La exacción directa al usuario por el concesionario, se justifica, en criterios de mera eficiencia, dado que precisan para su fijación cuando menos en una parte variable de las tarifas, de una medición del volumen de agua consumido expresado en metros cúbicos. Por lo que es lógico que si tal tarea técnica la desarrolle la empresa concesionaria, pueda ella misma proceder a la exacción, pero siempre de acuerdo a las premisas y a los elementos tributarios definidos en la correspondiente ordenanza fiscal reguladora. Por otra parte dicha exacción directa al usuario por el gestor indirecto, suele estar justificada cuando el servicio se plantea, en términos económico financieros, en régimen de autofinanciación, siendo que cualquier alteración del margen del beneficio del gestor indirecto, al alza o a la baja, quedará integrado en el ámbito contractual de riesgo y ventura, o dicho de otra forma, en la habilidad del gestor de cumplir con todas sus obligaciones de prestación, optimizando costes en un supuesto de alza o asumiendo costes adicionales, en el supuesto de baja, sin que todo ello interfiera en la naturaleza jurídica tributaria de la contraprestación satisfecha por el ciudadano usuario del servicio.

d-La determinación de los tipos de gravamen deriva de la fijación de unos costes del servicio que se deben de poner de manifestó en un estudio económico financiero, donde quedan limitados los criterios de beneficio de una suerte de gestor indirecto, conforme a lo previsto en la Ley del Contrato que rigió la licitación, y no a las pretensiones privatistas del operador privado.

e-La administración titular, podrá recabar para sí misma la práctica de la exacción al usuario en cualquier momento posterior al contrato, contemplando la posibilidad del ejercicio de tal potestad del Ius variandi en los pliegos de condiciones *(desde la modificación operada en la Ley de Contratos del Sector Público en 2.010)*, sin que ello altere en modo alguno el equilibrio de la concesión, siempre que la administración cumpla con satisfacer su producto al gestor indirecto en forma de canon, en los términos previstos en el artículo 216 del Real Decreto legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, sobre el pago del precio del contrato, es decir, dentro de los plazos previstos en la normativa sobre morosidad en las relaciones comerciales aplicado al ámbito público, que tal como se expreso en el capítulo I, adquiere el rango de medida de sostenibilidad económica por mandato de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril.

f-En definitiva es lo más garante para el ciudadano, y lo que más seguridad jurídica le aporta.

g-Mantener la calificación de previo privado *(en el actual sistema de prestación de los servicios públicos del agua existente)* respecto de la tarifa exigida por el gestor privado al usuario, crearía la disfuncionalidad de la existencia de una ordenanza fiscal que impone y ordena los elementos tributarios de la tasa en la esfera pública, y un precio privado autorizado en la esfera privada, lo que daría lugar a la distorsión de confundir una forma de gestión, con una auténtica privatización según el modelo británico. Esto se afirma siempre que la cuestión de esta dicotomía no sea meramente conceptual, ya que si es de mayor alcance es claro que la cuestión dista de estar solucionada de una forma definitiva, en espera de la redacción final de la nueva LGT actualmente tramitándose como proyecto de Ley en Cortes Generales

4.10.-LAS TASAS ESTATALES DEL CICLO DEL AGUA

Ya fueron referidas en estas conclusiones con anterioridad por lo que solamente se enumeran a continuación:

4.10.1.-EL CANON POR UTILIZACIÓN PRIVATIVA DEL DOMINIO PÚBLICO HÍDRICO.

Introducción: Este canon consiste en una tasa donde la base imponible se determina por el organismo de cuenca. Se trata de un tributo a favor del organismo de cuenca que se devengara cuando sean susceptibles de concesión demanial la ocupación efectiva de los bienes del dominio público hidráulico.

4.10.2.- EL CANON POR UTILIZACIÓN DE LAS AGUAS CONTINENTALES PARA LA PRODUCCIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA.

Se define en el artículo 112.bis del Texto Refundido de la Ley de Aguas *(añadido por art. 29 de Ley núm. 15/2012, de 27 de diciembre. RCL\2012\1761),* cuyos elementos tributarios básicos son los siguientes:

OBJETO TRIBUTARIO: La utilización y aprovechamiento de los bienes de dominio público, para la producción de energía eléctrica en barras de central.

PARAFISCALIDAD*:* El 2 por ciento del canon recaudado será considerado un ingreso del Organismo de cuenca, y el 98 por ciento restante será ingresado en el Tesoro Público por el organismo recaudador

4.10.3.- **EL CANON DE CONTROL DE VERTIDOS**:

Se trata de un tributo asociado al ciclo hídrico que se configura como una tasa que grava el vertido a los cauces de agua. Se regulan en el artículo 113 del TRLA. El

importe del canon de control de vertidos consiste en el producto del volumen de vertido autorizado por el precio unitario de control de vertido. Este precio unitario se calculará multiplicando el precio básico por metro cúbico por un coeficiente de mayoración o minoración, que se establecerá reglamentariamente en función de la naturaleza, características y grado de contaminación del vertido, así como por la mayor calidad ambiental del medio físico en que se vierte (el coeficiente de mayoración del precio básico no podrá ser superior a 4).

4.11.-LAS TASAS LOCALES DEL CICLO DEL AGUA:

- En España el suministro de agua potable es una competencia municipal, tal y como se deduce del artículo 25. 2.l) de la *Ley 7/1985, de 2 de abril*. No obstante la ley de aguas estatal establece que el recurso pertenece al dominio público estatal, cuyo aprovechamiento está sujeto a concesión administrativa. Tal dualidad ha sido resuelta por la doctrina interpretando que los municipios ocupan una posición preferente en la obtención de la concesión por parte del Estado.

- No existe impedimento real de orden legal para que coexistan las tasas de suministro de agua, saneamiento y depuración en ejercicio de una misma potestad tributaria, pero siempre que exista una perfecta delimitación económica en las determinaciones de los costes que servirán para fijar las tarifas en cada supuesto de hecho imponible.

- En efecto los costes estimados para el supuesto de fijación y determinación de las tarifas de abastecimiento de agua potable a domicilio no podrán ser tenidos en cuenta para la operativa similar en el supuesto de una tasa de depuración. Tal cuestión ha sido reflejada y recogida por la jurisprudencia en STS de 15 de diciembre de 1992.

- Es importante verificar que las instalaciones asociadas a los servicios, integran el dominio público afecto al uso público, del que sea titular la administración territorial que exacciona el tributo afecto a servicio público (de titularidad local). Si la administración exaccionadora es un ente local, ello es esencial para poder determinar la aplicación de una tasa por prestación de servicio hídrico conforme se definen en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Debe constar como algo indubitado. Este hecho, es de especial relevancia, en la lo que respecta a la tasa depuración de aguas residuales, pero de igual forma en lo que respecta al tratamiento del agua en alta o en captación.

- Por otra parte se precisa la efectividad del servicio, y no una mera titularidad. Es el denominado **principio de subsidiariedad** de la tasa respecto de la prestación del servicio. Por lo tanto se precisa titularidad de las infraestructuras, en el sentido dominical o de cesión, del servicio (en el sentido competencial), y la efectividad de la prestación. Solamente en este sentido se puede hablar de una justificación de la imposición basada en el denominado principio de suficiencia financiera de las entidades. locales, para la prestación de servicios, que ha sentado como jurisprudencia el Tribunal Constitucional en diferentes pronunciamientos.

- **NO SUJECIÓN:** Los servicios hídricos no implican supuestos de no sujeción tributaria del artículo 21 de la LHL.

- Las cuotas de estas tasas, se deberán fijar teniendo en cuenta el coste total o global de cada servicio en cuestión, tomando como una base el número de contribuyentes y los consumos que se produzcan por estos de los caudales de agua, de tal forma que aplicándoles a estos la cuota tributaria, el producto resultante no exceda del coste total de cada servicio singular. Para ello es imprescindible que a cada tasa del servicio hídrico se acompañe un estudio económico financiero que ponga de manifiesto estos extremos. A los efectos, tal como se expuso en el capítulo II, se deberán o podrán tener en cuenta todos los costes directos (personal…) e indirectos (consumibles…); fijos o variables, y pudiendo incluir los financieros, y los de amortización del inmovilizado.

- En la fijación de las cuotas tributarias de las tasas municipales del ciclo hídrico se deberá salvaguardar **el principio de proporcionalidad y el de justicia tributaria.** Desde este punto de vista se deberá diferenciar como mínimo entre viviendas residenciales, establecimientos comerciales, establecimientos de producción agrícola, ganadera o forestal y establecimientos industriales. Si se opta por una cuantía fija estos deberían ser los elementos tributarios diferenciadores como mínimo. Si se opta por una cuantía variable según la aplicación de un coeficiente al consumo de metros cúbicos de agua consumida se debería diferenciar igualmente estas tipologías de uso para mantener **el principio de capacidad contributiva**, que además cumple una función extrafiscal medioambiental, en base a una presunción legal de carga contaminante existente, especialmente aplicable al supuesto de los vertidos.

- **DEVENGO Y PERÍODO IMPOSITIVO**: El devengo se estas tasas municipales del ciclo del agua se regula en el artículo 26 y deberemos que entender que se produce con la efectividad del servicio a la primera conexión de cada sujeto pasivo a la red

general. Con posterioridad se producirá el devengo en cada inicio de un nuevo período impositivo. En cuanto al período impositivo este podrá ser anual, semestral, cuatrimestral, trimestral o mensual, según determine la correspondiente ordenanza fiscal (ver artículo 26.2 de la LHL).

Efectivamente, en el supuesto de las tasas del ciclo hídrico local, al no estar definido el período impositivo en la Ley, podrán los Ayuntamientos determinar este pudiendo ser mensual, bimensual, trimestral, cuatrimestral, semestral, o también anual. Igualmente podríamos decir, respecto de las tasas que gravan el aprovechamiento especial del dominio público, que se manifiesta desde la primera solicitud autorizada y hasta en tanto no se cancele esta por el interesado.

4.11.1.-OTROS ASPECTOS DE RELEVANCIA EN LAS TASAS DEL CICLO DEL AGUA:

1. Un aspecto relacionado con las tarifas del agua, es la posibilidad de interrumpir el consumo por impago. En la praxis esta cuestión no detenta ninguna duda cuando se trata de un operador o gestor privado, o un operador público con forma mercantil. Cuando la prestación es por unidad administrativa del sector público, existen razonables dudas, de que esta medida pueda ser efectiva dado que se dispone de los mecanismos del Reglamento General de Recaudación (Real Decreto 639/2005), pero se contempla en la casi totalidad de los reglamentos de servicios, con independencia de que después pueda continua la acción recaudatoria. Alguna línea jurisprudencial autorizó la extensión por aplicación del anterior Reglamento (*STS de 21 de junio de 1.999*), sin embargo la jurisprudencia no ha sido pacífica al respecto. La **STS de 3 de octubre de 2.003**, enmarca esa posibilidad dentro de las facultades de regular el servicio por parte de los Ayuntamientos, ya que a estos le impone la Ley la obligatoriedad de prestar el servicio, por lo cual podrán adoptar las medidas pertinentes tendentes a su viabilización. En cuanto a la doctrina existe diversidad de opiniones. Para unos se trata de asunto que requiere reserva de Ley Esta es la opinión que debe prevalecer, a mi entender.

2. El estudio económico de las tasas en general, y en concreto las del sector del agua, deben observar unos principios de determinación.

1º.-Respeto al límite máximo del producto fiscal: En el estudio económico financiero que debe acompañar al expediente de la ordenanza fiscal correspondiente debe quedar claro que el producto liquidatorio o previsión de los derechos liquidados no excederá del coste total del servicio.

2º.-Observancia de los Principios tributarios: En la fijación de las cuotas tributarias de las tasas municipales del ciclo hídrico se deberá salvaguardar **el principio de proporcionalidad y el de justicia tributaria.**

Desde este punto de vista se deberá diferenciar como mínimo entre viviendas residenciales, establecimientos comerciales, establecimientos de producción agrícola, ganadera o forestal y establecimientos industriales. Si se opta por una cuantía fija estos deberían ser los elementos tributarios diferenciadores como mínimo. Si se opta por una cuantía variable según la aplicación de un coeficiente al consumo de metros cúbicos de agua consumida se debería diferenciar igualmente estas tipologías de uso para mantener **el principio de capacidad contributiva**, que además cumple una función extrafiscal medioambiental, en base a una presunción legal de carga contaminante existente, especialmente aplicable al supuesto de los vertidos.

3. El devengo de estas tasas municipales del ciclo del agua se regula en el artículo 26 y deberemos que entender que se produce con la efectividad del servicio a la primera conexión de cada sujeto pasivo a la red general. Con posterioridad se producirá el devengo en cada inicio de un nuevo período impositivo. En cuanto al período impositivo este podrá ser anual, semestral, cuatrimestral, trimestral o mensual, según determine la correspondiente ordenanza fiscal (ver artículo 26.2 de la LHL). Efectivamente, en el supuesto de las tasas del ciclo hídrico local, al no estar definido el período impositivo en la Ley, podrán los Ayuntamientos determinar este pudiendo ser mensual, bimensual, trimestral, cuatrimestral, semestral, o también anual. Igualmente podríamos decir, respecto de las tasas que gravan el aprovechamiento especial del dominio público, que se manifiesta desde la primera solicitud autorizada y hasta en tanto no se cancele esta por el interesado.

4. Las tasas municipales del ciclo hídrico, están sujetas al mismo régimen de acuerdos de ordenación e imposición que las tasas locales, en general. Por otra parte le son aplicables los principios generales de imposición que refiere la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, y la Ley General Tributaria como norma básica de aplicación. Los estudios económico financieros se deberán realizar igualmente cuando se produce la modificación de las Ordenanzas Fiscales, y esta modificación afecta, en especial, al tipo de gravamen de la tasa o a las tarifas. **La modificación del tipo de gravamen no sólo es predicable de criterios de interés general volitiva o voluntariamente adoptados, sino que en ocasiones puede resultar obligatoria si como consecuencia de la evolución de los costes del servicio y los ingresos asociados a la Tasa se**

produce un superávit que se debería corregir a la baja, mediante la consecuente corrección de las tarifas (ver artículo 24 de la LHL). Recordemos que la vigente Instrucción de Contabilidad establece la necesidad de adjuntar a la memoria de la Cuenta General, una memoria específica del coste de los servicios públicos y su rendimiento.

5. Las tasas de los servicios del ciclo del agua, pueden ser gestionadas y recaudadas por el propio municipio que acuerda su imposición, y en consecuencia es titular del servicio y de la correspondiente exacción tributaria. No obstante la gestión tributaria de la tasa de los servicios hídricos, detenta una cierta complejidad técnica, que básicamente consiste en la verificación de los elementos técnicos de medición de los parámetros de la cuota variable, y de su lectura. Por este hecho, y con la excepción de los pequeños municipios, los municipios optan por delegar estas funciones de gestión y recaudación a un operador privado, que al mismo tiempo lo es del servicio (*al margen de la discusión sobre la naturaleza jurídica de la contraprestación exigida por estos al usuario, relativa a si se trata de una tasa o de una tarifa autorizada por la administración*).

4.11.2.-OTRAS CONCLUSIONES RELATIVAS A LAS TARIFAS O CUOTAS DE LAS TASAS DEL CICLO DEL AGUA:

No es posible establecer diferentes tarifas en función de la radicación del inmueble dentro del término municipal. Por ejemplo gravando en exceso a los residentes al casco urbano con respecto a la periferia (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de fecha 19 de abril de 1.991).

Puede existir una diversidad de tarifas según la tipología de consumos: domésticos, industriales, y de otro género (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 12 de mayo de 1.993). Cuestión por otra parte que está en perfecta sintonía con los principios inspiradores de la Directiva del Agua, que deben asumir los Estados de la Unión en sus ordenamientos jurídicos internos.

Determinados pronunciamientos judiciales han sentado la viabilidad de girar diferentes tarifas a la primera vivienda o vivienda habitual y a la vivienda residencial, en función de ser elemento indiciario de una mayor capacidad

económica (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 2 de marzo de 2.001).

No es admisible imponer diferentes tarifas a residentes y no residentes, y tomar como elemento determinante de beneficio fiscal el hecho del empadronamiento, conforme sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2.006, ya que ello supondría una vulneración, del artículo 150 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, pero inclusive del artículo 14 de la Constitución, en relación con el artículo 19, dado establecer un elemento distorsionador del gravamen que no atiende a la capacidad económica, sino al mero hecho de la residencia.

Una lógica aplicación de los principios constitucionales de igualdad recogidos en el artículo 14 de la Constitución Española, inciden en la necesidad de que el precio este en función del consumo que cada usuario efectúe. Este consumo se deberá medir en términos homogéneos.

Una lógica aplicación de los principios constitucionales de igualdad recogidos en el artículo 14 de la Constitución Española, inciden en la necesidad de que el precio este en función del consumo que cada usuario efectúe.

Sería posible proceder a una tarifa mixta o variable pero no a una fija, pues ello supondría una vulneración de los principios de contribución equitativa y capacidad económica, además de una ruptura evidente del principio de igualdad. No tiene sentido que page lo mismo quien consume 20 metros cúbicos, que quien consume 20.000 metros cúbicos. Necesariamente la tarifa debe estar indefectiblemente unida al factor consumo.

¿Puede existir tasa por distribución o suministro de agua, sin tener en cuenta el consumo de agua que se realiza por el sujeto pasivo?: No, ya que la tasa no sería equitativa al disociarse enteramente del consumo que realiza cada cual, y ser este consume medible y verificable.

EL PRINCIPIO DE EQUIVALENCIA*: Esta limitación de las tarifas respecto del coste del servicio, o también referido como límite del producto recaudatorio, es lo que se denomina como principio de equivalencia que se ha sido objeto de un extenso desarrollo jurisdiccional y jurisprudencial*. El principio de equivalencia exige que

se produzca una paridad cuantificada y deducida objetivamente, el importe de las tasas y el coste del servicio prestado y se regula recogido en el art. 24.2 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y en el art. 7 de la Ley de Tasas y Precios Públicos, como norma estatal de carácter supletorio.

En este sentido la jurisprudencia ha desarrollado el **principio de estimación razonable** expuesto en la STS 4335/1997 de 19 de junio, en relación a un supuesto de recaudación derivada de las licencias de obras municipales que rebaso los costes totales previstos en más de un 300%, admitiéndose el argumento de la que se expuso en el siguiente sentido: «...las previsiones habían sido hechas de modo razonable y que el incremento experimentado en la recaudación del ejercicio 1990 se debió al hecho extraordinario de la aprobación definitiva del Plan General de Ordenación Urbana del Municipio y al aumento de la actividad constructora que ello determinó».

Se ha discutido sobre si el beneficio industrial y los gastos generales, que pueden aparecer en los estudios de costes de los servicios del agua prestados por tal modalidad, son elementos que exceden del real coste de explotación del servicio, en cuyo caso deberían ser sufragados como un canon unidireccional a favor del gestor indirecto financiado con recursos indiferenciados del presupuesto público, y no con el producto recaudatorio de la tasa. Al respecto no parece ser que exista problema de asunción de este beneficio empresarial cuando se mantiene que la naturaleza jurídica de la contraprestación que gira directamente el concesionario al usuario es la propia de un precio privado autorizado pero surgieron importantes dudas cuando se considera que se trata de una tasa exaccionada está por el ente concedente o por el concesionario que realiza funciones estrictamente de gestión recaudatoria en período voluntario

4.11.3.-LA TASA DE ABASTECIMIENTO DE AGUA POTABLE A DOMICILIO:

1ª.-La tasa del servicio de suministro de agua potable a domicilio, requieren de una efectiva prestación del servicio, que por otra parte es de carácter obligatorio para todos los municipios con independencia de su población. Por lo tanto para este tributo rige **el principio de subsidiariedad** respecto del servicio.

2ª.-Con carácter previo surgiría la cuestión de si la contraprestación que satisfacen los usuarios finalistas del agua es un ingreso de derecho público *(hecho jurídico indubitado)*, de carácter tributario o no.

Cuestión no baladí, ya que en la primera aplicación efectiva, del nuevo marco normativo hacendístico local derivado de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales de 1.988, se considero dicha contraprestación como un precio público, y así fue acordado por muchos Ayuntamientos, sino por la inmensa mayoría, hasta que sobrevino el famoso pronunciamiento del Tribunal Constitucional en su sentencia 185/1995, de 14 de diciembre, referida con posterioridad en numerosos pronunciamientos jurisdiccionales, como a título de ejemplo el fundamento de la Sentencia número 1039/2004 de 30 de septiembre del Tribunal Superior de Justicia de Asturias

EN LO QUE RESPECTA A LAS TARIFAS:

a- Puede existir una tarifa especial y reducida a favor de los organismos municipales y estatales (Sentencias del Tribunal Supremo de fechas 24 de mayo de 1985 y 5 de julio de 1986).

B-No es posible establecer diferentes tarifas en función de la radicación del inmueble dentro del término municipal. (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de fecha 19 de abril de 1.991).

c-Puede existir una diversidad de tarifas según la tipología de consumos (domésticos, industriales, y de otro género). (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 12 de mayo de 1.993).

d- Determinados pronunciamientos judiciales han sentado la viabilidad de girar diferentes tarifas a la primera vivienda o vivienda habitual y a la vivienda residencial, en función de ser elemento indiciario de una mayor capacidad económica (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 2 de marzo de 2.001).

e-No es admisible imponer diferentes tarifas a residentes y no residentes, y tomar como elemento determinante de beneficio fiscal el hecho del empadronamiento.

f-Una lógica aplicación de los principios constitucionales de igualdad recogidos en el artículo 14 de la Constitución Española, inciden en la necesidad de que el precio este en función del consumo que cada usuario efectúe. Este consumo se deberá medir en términos homogéneos. También en base a este mismo principio no se permite que se penalicen consumos excesivos derivados de la existencia de un amplio número de

inquilinos en un inmueble concreto. Este hecho desvirtúa en la práctica cualquier posibilidad real de gravar los consumos excesivos en viviendas residenciales, pues supondría desplegar una actividad inspectora imposible. El referir un consumo prototípico por residente que conste en la hoja de empadronamiento tampoco sería funcional, pues inhabilitaría el libre uso del domicilio.

Creemos pues que el gravar en mayor medida los consumos excesivos debería ser materia reservada a Ley y en su base concretada por las disposiciones reglamentarias. Otra cuestión de interés es si el contenido de la tasa puede ser constitutivo de una cantidad fija o de una cantidad fija más un componente variable, o bien sólo de un componente variable. Entendemos que sólo es posible proceder a una tarifa mixta o variable pero no a una fija, pues ello supondría una vulneración de los **principios de contribución equitativa y capacidad ec**onómica, además de una ruptura evidente del principio de igualdad. No tiene sentido que page lo mismo quien consume 20 metros cúbicos, que quien consume 20.000 metros cúbicos. Necesariamente la tarifa debe estar indefectiblemente unida al factor consumo. No obstante no son pocos los entes públicos que tienen establecida una tarifa única.

Con independencia de la casuística particular derivada de lo que establezcan los estudios económicos financieros, posiblemente nos encontraríamos ante supuestos que se deberían catalogar como diferentes de un servicio de distribución de agua, y la pregunta sería pues, cual es en realidad el hecho gravado *(¿la mera efectividad del servicio, autorización o habilitación del servicio, la mera depuración, la conservación de ciertas instalaciones…?).*

Este hecho no sólo es de relieve en cuanto a la tasa en si misma considerada sino que tiene efectos en otros ámbitos fiscales.

Por ejemplo sería discutible que un servicio así gravado estuviese encuadrado dentro del Anexo I de la sexta directiva, y en consecuencia la pregunta es si podría ser de aplicación la no sujeción subjetiva plena que en la transposición del derecho interno español regula el artículo 7.8ª de la LIVA.

g- La doctrina distingue en los elementos de la cuota tributaria de la tasa del agua los factores estructurales de los no estructurales. Este hecho genera algunas dificultades de inmersión en diferentes normas tributarias: Frente a los factores estructurales, se puede considerar la categoría de los *factores no estructurales*, que obedecen a elementos que propiamente no constituyen el servicio de abastecimiento de agua potable a domicilio. Tales pueden ser los de acometidas particulares a las redes

generales de suministro. No obstante lo que es más discutible es que tales *factores no estructurales* puedan tener la condición de tributo.

No cabe duda alguna sobre el carácter obligatorio del servicio de suministro de agua potable y su reserva para la prestación en régimen de monopolio por los poderes públicos, ahora bien tal obligatoriedad y tal exclusividad deberán atender a lo que es propiamente el servicio de abastecimiento de agua potable y no a los elementos conexos pero diferentes. Por lo tanto se deberá diferenciar de la potestad tributaria del ejercicio de la potestad reglamentaria de la Administración, estableciendo los requisitos técnicos aplicables a las obras de acometida e instalación de contadores, a cuyo tenor se deberán sujetar los usuarios, con la posibilidad de que estos requieran la prestación técnica efectiva de cualquier operador privado en la materia, sin poder exigírsele que obligatoriamente tal prestación de obra la realice la administración o el ente público instrumental de que se trate o el gestor privado en gestión indirecta.

En consecuencia, a mi entender, este campo de actuación de verificación técnica debe quedar fuera del ejercicio de la potestad tributaria y dentro del ejercicio de la potestad reglamentaria. Solamente sería viable que la administración concedente titular concediese autorización al concesionario u operador privado, en el marco del contrato de gestión de servicios públicos, para una política de tarifas por tales actividades pero dentro de un marco de libre competencia.

h- Especial mención requiere la lectura de contadores, ya que pueden darse alteraciones en los procesos de control de medida, que inciden de forma especial sobre la cuota tributaria resultante, o sobre el importe final de la tasa o precio, según se considere la naturaleza jurídica.

En definitiva al calcularse la base imponible sobre el parámetro del volumen de agua consumido, la existencia de estos aparatos medidores de caudal, son esenciales para la operatividad de los servicios del ciclo del agua. Generalmente los aspectos relativos a los contadores que como elementos de medición son esenciales para la estimación directa del consumo por el volumen de agua, en lo que al componente variable de la base o del precio se refiere, se contemplan en los reglamentos del servicio. No obstante existen determinados pronunciamientos jurisdiccionales, al respecto que son de interés, como los siguientes:

i-**Principio de importancia relativa**: Por el que un error de medición que tenga consecuencias de escasa importancia relativa, no deben ser tenidos en cuenta.

ii-**Principio de estimación objetiva subsidiaria**: Por el que un error de medición que tenga una repercusión de importancia efectiva, cual puede ser el derivado de una avería, dará ligar a que se pueda efectuar una estimación objetivo por el consumo promedio de los períodos anteriores a producirse dicho fallo mecánico

4.11.4.-LA TASA POR EL SERVICIO DE SANEAMIENTO O EVACUACIÓN DE AGUAS RESIDUALES. Su hecho imponible consiste en el vertido de aguas residuales particulares de un colector particular a un colector general, para su conducción a aliviaderos de las mismas, sea a plantas de tratamiento de depuración de aguas residuales, sea a emisarios (cuestión hoy en día suprimida desde el punto de vista legal). Participan de las características propias de las tasas de las tasas municipales del servicio hídrico, y está en una situación de íntima relación con la tasa de depuración de aguas residuales, que se expondrá a continuación, ya que en ambos casos y salvo excepciones en los que para determinados vertidos se exige la existencia de caudalímetros *(por ejemplo aguas residuales procedentes de establecimientos fabriles)*, la base imponible se determina en relación al volumen de agua consumida.

De facto en cada vez más municipios, la tasa de los servicios de saneamiento y de depuración, se refunden en una sola, cuestión que tiene su lógica, dada la obligatoriedad de implantación de los sistemas de tratamiento de las aguas residuales en el conjunto de la Unión Europea.

4.11.5.-LA TASA POR EL SERVICIO DE DEPURACIÓN DE AGUAS RESIDUALES.

Consiste en una tasa cuyo hecho imponible es la depuración de las aguas residuales producidas por el sujeto pasivo, y cuantificadas por una presunción legal de producción total según el volumen de agua previamente consumida por el contribuyente *(a salvo la existencia excepcional de caudalímetros de medición de residuales u otros medios de determinación objetiva o por estimación legal)*

Las características y elementos esenciales de la TASA DE DEPURACIÓN DE AGUAS RESIDUALES, que se comparten en gran medida con las ya expuestas para las tasas como categoría general tributaria asociada al ciclo hídrico

4.11.5.-EN EL SUBEPÍGRAFE 3.1.1.5, SE LLEVA A CABO UNA REFERENCIA A LOS SISTEMAS DE TRIBUTACIÓN DEL CICLO DEL AGUA EN ALGUNOS DE LOS MÁS IMPORTANTES MUNICIPIOS DEL REINO DE ESPAÑA.

SUPUESTO DE LA CIUDAD DE BARCELONA: En la ciudad condal el servicio del agua se presta por la SOCIEDAD GENERAL DE AGUAS DE BARCELONA, que hoy en día está conformado por un gran grupo empresarial, con más de 10 años de antigüedad, constituyendo un holding de más de 128 empresas, que da cobertura de los servicios del ciclo dela gua a cerca de veinte y cinco millones de personas.

SUPUESTO DE LA CIUDAD DE VIGO: En el caso de esta ciudad gallega el servicio se presta a través del servicio municipal de aguas, que dispone de un contrato de gestión de servicios, en modalidad de concesión administrativa con un operador privado. Las tarifas, aplican igualmente el criterio o principio del uso eficiente del agua, y se estructuran por tramos de consumo.

SUPUESTO DE LA CIUDAD DE SEVILLA: En Sevilla el servicio del ciclo del agua se presta por una sociedad pública municipal, denominada Empresa Metropolitana de abastecimiento y saneamiento de Aguas de Sevilla. (EMASESA).

SUPUESTO DE LA CIUDAD DE VALENCIA: En Valencia los servicios del agua se prestan a través de un operador privado con forma de empresa mixta denominada Empresa mixta Valenciana de Aguas, SA (EMIVASA).

SUPUESTO DE LA CIUDAD DE BILBAO: En Bilbao, los servicios del agua se prestan a través de la figura de un Consorcio, denominado Consorcio de Aguas de Bilbao Bizkaia. Las tarifas del agua disponen de un componente fijo y otro variable, dividido en tres tramos de consumo. Se define una tarifa para usos domésticos, otra para instalaciones deportivas de cualquier tipología, y otro para usos no domésticos.

4.11.6.-INTERFERENCIA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN EL RÉGIMEN FISCAL DE LAS TASAS LOCALES. EL CASO DE CASTILLA LA MANCHA.

En lo relativo a la imposición y ordenación de las tasas locales, se produce en ocasiones una interferencia, de la regulación legal en materia de aguas de las comunidades autónomas, que asumen, sin excepción competencias en materia de régimen local, con el límite del debido respeto a la legislación básica del Estado que es

de competencia exclusiva de este. Esta interferencia implica una regulación general de determinados requisitos a los que se deben sujetar las tasas locales, pudiéndose citar a título de ejemplo, la regulación establecida en la comunidad autónoma de Castilla La Mancha, en el artículo 38 de la Ley 12/2002, de regulación del ciclo del agua, estableciéndose los siguientes límites generales a la imposición local:

Se exige que en el estudio económico financiero de las tasas, se establezca un apartado obligatorio relativo a la amortización del inmovilizado

Se establece la posibilidad de fragmentar las cuotas por tipologías de usos, lo que por otra parte no es ninguna novedad.

Los usos del agua doméstica podrán detentar la especialidad, consistente en que las tarifas introduzcan de forma optativa un coeficiente corrector en función del número de miembros de la unidad familiar; cuestión que por otra parte entra en perfecta sintonía con lo que ya es una mención estatal genérica sobre la posibilidad de establecer beneficios fiscales en las tasas, tal como se refiere en el artículo 24.4 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

De especial relevancia es la diferencia que establece la Ley Autonómica citada, entre tasas, y precios o tarifas, estableciendo que los segundos se deberán sujetar a previa autorización de la Comisión de Precios; obviamente la primera pregunta que surge, es sobre si esta autorización es precisa cuando la tarifa exigida por el gestor indirecto al usuario coincide con el importe de la tasas fijado por la administración local titular. Al respecto existen antecedentes jurisdiccionales que podrían servir de soporte de una opinión contraria.

Por último esta Ley Autonómica, si que establece una mención de calado especial, y es la relativa al destino de que debe tener el producto excedente de la tasa de suministro de agua, o de cualesquiera otra asociada al ciclo hídrico respecto de la cuantificación del coste de explotación del servicio, el cual se deberá aplicar de forma finalista a la financiación de las infraestructuras hidráulicas. Esta medida legal, en cierta medida, podría dar lugar a entender que introduce un elemento diferente al de la amortización técnica del inmovilizado (como se entiende en el sentido contable), y que por lo tanto podría contradecir el límite máximo del producto recaudatorio a la que se

deben sujetar las tasas (coste de explotación del servicio), e implica que la misma pasa a detentar una categoría similar a la de un impuesto con finalidad específica, cuando menos parcialmente. Solamente podría tener justificación tal destino, si ese excedente, evaluado a fin de un período anual completo, fuese coyuntural y originase una revisión a la baja de las tarifas para el siguiente período anual; pero también podría destinarse a una deflación de las tarifas equivalente aplicado al próximo ejercicio anual.

Si esta fuese la interpretación correcta, lo que verdaderamente debería suceder en este supuesto, sería la bajada de los tipos de gravamen para el próximo período impositivo.

No obstante, en la praxis, las tasas locales el ciclo del agua, optan cada vez en mayor medida, por introducir una tarifa específica (un elemento de la cuota tributaria) relativa a la recuperación de costes de las infraestructuras hidráulicas financiadas inicialmente por el municipio, como se analizará con posterioridad en el análisis de las tasas locales Lo que sucede a mi entender, es que estas menciones de las legislaciones autonómicas en la materia, así como las regulaciones fiscales de la tasa en muchos supuestos examinados en el subepígrafe anterior, confunden el concepto contable de amortización técnica del inmovilizado, que puede ser tenido en cuenta como un elemento más del coste asociado al servicio, con el de la amortización de las inversiones, desde la perspectiva de la asunción de los costes de primer establecimiento, cualesquiera que sea la fuente de financiación. De facto el artículo 24.2 de la LHL se refiere al coste real o previsible del servicio, que se debería entender como el propio de la explotación y no el de la implementación. La cuestión es si, en consecuencia, la tasa del agua puede configurarse en el presupuesto municipal como un recurso tributario que financie no solamente el coste de explotación del servicio, sino también el de la ejecución de las inversiones nuevas asociadas al servicio. Se trata a mi entender de un asunto no resuelto satisfactoriamente en el texto legal, ya que la amortización técnica del inmovilizado no tiene efectos práctico en el ámbito local, al estar exento del impuesto de sociedades, y ello cuando el servicio se gestiona de forma directa por ente sujeto al régimen jurídico administrativo, por el contrario si podría tener sentido en la prestación del servicio cuando se gestiona de forma directa por entes sujetos al derecho privado en su funcionamiento. Pero la Ley de Haciendas Locales no realiza ninguna diferenciación al respecto, con lo cual la cuestión sería discernir qué se debe entender por la expresión legal de amortización

del inmovilizado, y si ello obligaría a crear un fondo de contingencia para reposiciones del inmovilizado o asunción de nuevas inversiones. Se trata de un asunto sin solucionar de una forma clara.

Además esta posibilidad genera una inseguridad jurídica para el usuario, que no sabrá a qué costes se deben referir los estudios económico financieros, si a los de mera explotación, deducidos por la suma de los gastos fijos, variables, financieros, y técnicos, o por el contrario a los de financiación de obras de inversiones. Y por otra parte la inseguridad aumenta al no existir una definición clara de cuáles deben ser esas inversiones que financien las tasas, y cuál es el adecuado tratamiento presupuestario, así como los mecanismos para detectar cuando existe un beneficio general indiferenciado o un beneficio especial susceptible de provocar un aumento del valor de los bienes de determinados sujetos pasivos, lo que justificaría la fijación de contribuciones especiales, evitando que todos los usuarios, sin excepción, financiasen dichas obras. A mi humilde entender, al momento actual y mientras no se modifique la Ley de Haciendas Locales, el concepto de amortización del inmovilizado al que se refiere el artículo 24.2, debe referirse a una amortización técnica cuyo objeto *(no puede ser el de generar un gasto de explotación deducible a efectos del impuesto de sociedades)* es el de sufragar meros gastos de mantenimiento, reparación y de inversiones de sustitución o reposición cuando fuese necesario, pero no el de recuperar los costes de la inversión inicial, lo que si sería posible cuando las inversiones se asumiesen en el marco de un contrato de gestión de servicio público, como forma de colaboración público privada *(sea una concesión administrativa, una sociedad de economía mixta, un contrato de concesión de obra pública)*, y posiblemente cuando se asumiesen por una sociedad pública o una entidad pública empresarial. En definitiva el principio de recuperación de costes, no puede ser asumido, a cambio de la lesión de la seguridad jurídica.

4.12.-LAS CONTRIBUCIONES ASOCIADAS A LOS SERVICIOS PÚBLICOS DEL CICLO HÍDRICO.

Las contribuciones especiales, entre otras finalidades extrafiscales que le son propias, pueden estar habitualmente asociadas al ciclo hídrico para obtener la necesaria dotación de infraestructuras que la prestación de los servicios asociados requiere. Esta necesidad de implementación de infraestructuras genera una necesidad de financiación, que aboca a los entes públicos a la imposición de tributos tales como las contribuciones especiales. Se ha analizado previamente determinadas figuras tributarias estatales asociadas al ciclo del agua, que detentan esta naturaleza jurídica, de una forma más o menos clara, y los municipios pueden utilizar esta figura tributaria genérica para financiar parcialmente (hasta un máximo del 90% del coste efectivo), la ejecución de obras hidráulicas para el establecimiento o ampliación de los servicios asociados al ciclo del agua.

La exacción de las contribuciones especiales, se vincula a los siguientes hechos objetivos:

A.-En primer lugar que se produzca una acción inversora o de fomento, financiada, con cargo a los presupuestos públicos, y de forma parcial con recursos indiferenciados o no finalistas *(que precisamente se constituyen por las propias contribuciones especiales)*

B.-No son susceptibles de financiación mediante contribuciones especiales los gastos corrientes de mantenimiento, que no incrementen la vida útil del bien.

C.-En mi opinión, sería inclusive dudoso, que los gastos de inversión de reposición, que aumentasen la calidad técnica de instalaciones preexistentes, o aumentase su vida útil, pudiesen financiarse con tales recursos tributarios específicos; ya que es obligación de la administración prestar los servicios de forma adecuada y operativa, en los que se denomina el principio de subsidiariedad de la tasa respecto del servicio gravado, siendo muy difícil discernir cual acción de reposición podría ser objeto de gravamen y cual no, mediante contribuciones especiales. No obstante el pronunciamiento jurisprudencial citado es favorable a este supuesto de reposición.

Por ello, se entiende, fundamentada que la imposición de contribuciones especiales, puede producirse *(potestativamente por la administración titular del servicio)*, cuando se den los supuestos de una inversión nueva asociada al funcionamiento operativo de

los servicios, de forma dudosa cuando se trata de una inversión de reposición, y nunca en el supuesto de mero gasto corriente o de mantenimiento.

4.12.1.-FIGURAS TRIBUTARIAS ESTATALES CON NATURALEZA JURÍDICA DE CONTRIBUCIONES ESPECIALES.

4.12.1.1.-EL CANON DE REGULACIÓN DEL AGUA.

Se trata de un canon estatal que deberán satisfacer aquellos sujetos pasivos que sean directamente beneficiados por las obras de mejora financiadas por el Estado de las obras en el dominio público hidráulico, trátese de aguas en superficie o de aguas subterráneas. Se regulan en el artículo 114.1 del TRLA. Como ya se expuso al inicio de este capítulo IV, se diferencia con la figura tributaria que se expondrá a continuación por el objeto del tributo, en cuanto al destino de la acción inversora del Estado de carácter hidráulico. De tal forma que si se trata de obras en el dominio público hidráulico que afecten a la mejora de la regulación de los caudales hídricos o instalaciones de cualquier género que los potencien o beneficien, estaremos a hablar del canon de regulación, y si se trata de otra tipología de obras hidráulicas que no afecten a ese demanio de los caudales sea cuales sean estas, y cuyo objeto sea favorecer el aprovechamiento del agua y su disponibilidad a favor de los sujetos pasivos, se estará en el supuesto de la tarifa de la regulación del agua.

Se regula en detalle en el Reglamento del dominio hidráulico aprobado por el Real Decreto 849/1986, de 11 de abril, que dedica a su regulación específica los artículos 297 y siguientes. Su naturaleza jurídica es la propia de una contribución especial, dado que su exacción tiene como fundamento los beneficios especiales derivados de las obras de regulación de aguas superficiales o subterráneas realizadas por el Estado. Por lo tanto su objetivo es compensar los costes de la inversión que realiza el Estado a través de los organismos de la administración hidráulica, para poder compensar el gasto de financiación de la ejecución de tales obras, además de asumir los gastos de explotación y conservación de las obras de regulación, siendo los sujetos activos de imposición las Confederaciones hidrográficas.

4.12.1.2.- **LA TARIFA DE REGULACIÓN DEL AGUA.** Este tributo detenta una naturaleza jurídica propia de la contribución especial, pero al mismo tiempo participan como figura mixta, de ciertas características de la tasa Para la determinación del hecho imponible es precisa la realización de acciones de gasto público por parte del Estado, consistentes en obras hidráulicas cuyo destino sea la accesibilidad al uso de los recursos hídricos, incluyendo las reposiciones del dominio público que sean precisas derivadas de su deterioro por el uso del agua. La finalidad que persigue este tributo es obtener una compensación económica de las inversiones efectuadas o de los costes de

la inversión que asume de forma inicial el presupuesto público, así como la posterior financiación de los gastos de explotación y conservación de dichas obras hidráulicas. La determinación de la cuota tributaria de la cuota se efectúa por derrama, al igual que en el supuesto del canon de regulación. No obstante existe una diferencia en el plazo de amortización de las obras, que en este supuesto es del cuatro por ciento anual con un plazo de 25 años.

4.12.1.3.-ASPECTOS COMUNES.

Determinados miembros de la doctrina, opinan no obstante, que los objetivos o finalidades primarias de estos tributos, consisten en la obtención de una financiación secundaria, antes que los de persecución de objetivos medioambientales. Por otra parte estas figuras detentan un marcado carácter parafiscal por lo que su producto no se destina, de una manera directa a políticas medioambientales, tal como se ha puesto de manifestó por autorizados miembros de la doctrina hacendística.

Siguiendo a Pagés i Galtés, se asevera la diferenciación jurídica de estos tributos de la siguiente forma: *"En realidad estamos ante dos tributos similares pero distintos: el "canon de regulación" y la "tarifa de utilización del agua". Ambas figuras fueron reguladas por el artículo 106 de la Ley 29/1985, de 2 de agosto, de aguas (BOE de 8 de agosto), desarrollado por los artículos 296 a 313 del Real decreto 849/1986, de 11 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del dominio público hidráulico (BOE de 30 de abril).*

El citado artículo 106 de la Ley de aguas fue modificado por el artículo 42 de la Ley 46/1999, de 13 de diciembre, cuyo redactado ha pasado al artículo 114 del vigente del Texto refundido de la Ley de aguas, aprobado por el Real decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio (BOE de 24 de julio)."

Objeto. *El canon de regulación tiene por objeto los especiales beneficios que producen las obras de regulación financiadas, total o parcialmente, a cargo del Estado. La tarifa de utilización del agua tiene por objeto los especiales beneficios derivados del aprovechamiento o disponibilidad del agua hecho posible por otras obras hidráulicas específicas financiadas total o parcialmente a cargo del Estado. Se trata, en suma, de que el Estado financia ciertas obras hidráulicas que, aun cuando beneficien a toda la colectividad, son susceptibles de beneficiar especialmente a ciertos sujetos, de los que el Estado se resarce exigiéndoles el pago del canon o de la tarifa aludidos.*

Naturaleza. *Se trata de auténticos tributos que presentan notas características de las tasas y de las contribuciones especiales, si bien la doctrina y la jurisprudencia mayoritarias se inclinan por encuadrarlos dentro de la categoría de las contribuciones especiales, lo cual, si nos atenemos estrictamente a su hecho imponible, resulta perfectamente lógico. Por otro lado, se trata de unos tributos parafiscales, en la medida que tienen una afectación específica y que su gestión corresponde a órganos ajenos a la Administración financiera"*

4.12.2.-LA FISCALIDAD DE LAS OBRAS HIDRÁULICAS POR GESTOR INDIRECTO

4.12.2.1.-LA FISCALIDAD EN EL CONTRATO DE CONCESIÓN DE OBRA PÚBLICA EN EL SECTOR HÍDRICO.

No existen especialidades significativas respecto del régimen fiscal descrito en el apartado 1.2.1.2, del Capítulo II en lo que respecta al contrato de concesión de obra pública, por lo que se produce una remisión a las consideraciones de dicho apartado, por otra parte concomitantes con las del parágrafo o epígrafe posterior. La fiscalidad pasiva respecto del IVA, ya ha sido expuesta en el capítulo II.

4.12.2.2.-LA FISCALIDAD EN EL CONTRATO DE COLABORACIÓN PÚBLICA PRIVADA.

No existen especialidades significativas respecto del régimen fiscal descrito en el apartado 1.2.1.3 del Capítulo II para esta figura contractual. No obstante en este apartado se debe mencionar nuevamente a las empresas estatales o sociedades públicas del agua, que son los entes que en mayor medida recurren en sus actuaciones inversoras a los sistemas de financiación previstos para esta tipología contractual de colaboración público privada, recabando la participación del sector público o privado en los proyectos inversores asociados al ciclo del agua. Ejemplo de ello son los convenios de colaboración que se celebran con los municipios para la financiación de obras hidráulicas, que se referirán en el capítulo V en la Subsección 4.5.

Mencionar ahora que las sociedades públicas del agua fueron creadas por habilitación expresa del artículo 158.5 de la Ley 13/1996, de medidas fiscales, que posteriormente fue derogado por el Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio. Estas sociedades suscriben convenios de colaboración con el Ministerio de Medio Ambiente y con el resto de las administraciones públicas territoriales, percibiendo parcialmente fondos con cargo a los presupuestos públicos.

5.- LA NATURALEZA JURÍDICA DEL PRECIO DEL AGUA EN EL REINO DE ESPAÑA. En este apartado me remito al texto de la tesis, pudiéndose resumir y concluir los siguientes aspectos relevantes:

Se destacan en este apartado los siguientes hitos relativos a los antecedentes legislativos más importantes o trascendentes, del recorrido que ha operado, en la praxis, la naturaleza jurídica del precio del agua (en especial desde la perspectiva del régimen local al detentar los municipios las competencias básicas de prestación); y ello desde la perspectiva del conjunto de los servicios del ciclo hídrico, extensible pues a los servicios de alcantarillado y de depuración de aguas residuales.

La Sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de diciembre de 1.995, declaro inconstitucional determinados preceptos de la Ley de Tasas y Precios Públicos de 1.989, lo que motivó la reforma del artículo 20 de la mencionada Ley 39/1988, de 28 de diciembre, cuestión que se efectuó por la Ley 25/1998, de 13 de julio, por el que se modifico el régimen legal de las tasa estatales y locales, y de reordenación de prestaciones patrimoniales.

A partir de este hecho legal, la mayoría de los Ayuntamientos adoptan un proceso de conversión del precio público del agua en tasa, a pesar de la controversia mantenida en el ámbito doctrinal. Esta es por otra parte la realidad actual mayoritaria con independencia de la forma de gestión, pese a la modificación del artículo 2.2 de la LGT de 2.003, operada por la Ley de Economía Sostenible

a- POTESTAD TRIBUTARIA Y POTESTAD TARIFARIA: Actualmente como conclusión mayoritaria de la doctrina científica en derecho tributario se acepta que:

a.1-Las tarifas percibidas por las Corporaciones Locales por la gestión directa del servicio, con o sin órgano de administración, o a través de un organismo autónomo o Entidad Pública empresarial deben ser conceptuadas como tasas. Se trataría pues de cuotas tributarias.

a.2- Las tarifas percibidas por una sociedad privada municipal a la que se encomienda la gestión directa del servicio no tienen la condición de tasas ni de precios públicos, debiendo ser simplemente conceptuadas como precios.

a.3-Las tarifas percibidas por una sociedad concesionaria en gestión indirecta o por una empresa mixta son igualmente precios, sujetos a la potestad tarifaria.

b- LA NATURALEZA JURÍDICA DEL PRECIO DEL AGUA EN LAS FORMAS DE GESTIÓN DIRECTA POR EMPRESA PÚBLICA. La opinión

dominante hasta la reforma operada por la Ley 4/2011, en el artículo 2.2.a) de la Ley General Tributaria, era que en estos supuestos, la empresa pública, enteramente dependiente de un ente público territorial o no territorial, actuaba como gestor directo, y que en consecuencia las tarifas que gira a los usuarios del agua debían detentar la condición de tasas, dado que se produce, en realidad, un ejercicio de las facultades de gestión tributaria, de inspección y recaudación por el ente instrumental, el cual además no puede derivar fuera del sector público los recursos obtenidos, beneficios incluidos, ya que inclusive, estos últimos revertirían en forma de reservas o reparto de beneficios al ente público titular de los servicios.

c-LA NATURALEZA JURÍDICA DEL PRECIO DEL AGUA EN LAS FORMAS DE GESTIÓN DIRECTA POR CONSORCIO. Los consorcios son entes instrumentales de derecho público de naturaleza no mercantil y por lo tanto constituyen unidades administrativas. Están dotados, en consecuencia, de capacidad de establecer recursos propios, incluyendo los de naturaleza tributaria. Ahora bien, generalmente, estos consorcios proceden a la imposición de sus propias tasas con respeto a las que los entes consorciados puedan imponer en su ámbito de acción funcional de los servicios, lo que tiene una especial incidencia en el supuesto del suministro de agua potable, donde estos entes instrumentales proceden, pueden, estar en una de estas tres situaciones jurídico tributarias:

c.1-Aprobar una Ordenanza de gestión del suministro de agua en alta, donde los sujetos pasivos son los propios entes consorciados. Puede no obstante, girar un canon, como ingreso de derecho público no tributario.

c.2-Aprobar una Ordenanza de gestión del suministro en baja o en red secundaria, si ha asumido tal competencia en sus estatutos.

c.3-Gestionar en este último supuesto las ordenanzas que cada Ayuntamiento tenga acordadas para su correspondiente territorio, cuando le corresponde al ente instrumental la gestión del servicio.

c.4-Girar un canon o aportación los entes consorciados, por el suministro de agua en baja, si lo gestiona. Se trataría de un ingreso de derecho público no tributario.

Desde esta perspectiva, los consorcios pueden aprobar Ordenanzas Fiscales, y cuando sus integrantes son en exclusiva administraciones públicas o entes dependientes de estas cuyo funcionamiento se regula por el derecho administrativo, las contraprestaciones que exijan a los usuarios del agua serán tasas.

d-LA NATURALEZA JURÍDICA DEL PRECIO DEL AGUA EN LAS FORMAS DE GESTIÓN INDIRECTA. Antes de proceder al desarrollo de este apartado 4.2, debemos recordar la controversia originada por la supresión del último párrafo del artículo 2.2.a) de la LGT de 2.003, como hemos expuesto en diferentes ocasiones en esta exposición, en concreto en los epígrafes 3.1.4.1 del capítulo I, y en el epígrafe 2.1.2 del capítulo II.

Es posible defender, a mi juicio, que no exista una incompatibilidad plena entre la naturaleza jurídica de la contraprestación como tasa y el hecho de que el gestor tributario no pueda ejercitar la potestad recaudatoria de ingresos de derecho público, en especial en su versión de recaudación ejecutiva y de apremio, utilizándose otros medios coactivos como la suspensión del servicio o suministro de agua; y ello por una razón de especialidad que puede tener dos vertientes:

d.1- gestor indirecto podría solicitar de la administración, el cobro por procedimiento ejecutivo de los impagos producidos en período voluntario en las formas previstas en la correspondiente ordenanza fiscal.

d.2-Si la gestión fuese directa por ente sujeto al derecho administrativo podría efectuar de igual forma el corte del suministro, a pesar de disponer de los mecanismos de la potestad recaudatoria. Por otra parte desligar o desvincular enteramente, la retribución percibida por el gestor indirecto de la tasa del agua o de los servicios del agua, provocaría una mayor confusión, entre los elementos económicos asociados a la mera prestación del servicio, con otros como los de obtener financiación para la ejecución de obras públicas de ampliación, mejora o primer establecimiento, lo que supondría desvirtuar las características de la contribución especial, que sería el tributo adecuado para estas finalidades, a salvo que **no** exista un beneficio especial para un determinado número de contribuyentes o usuarios del servicio. De facto en la praxis concesional en materia de aguas, la inmensa mayoría de los contratos conllevan la ejecución de obras de mejora a cuenta del concesionario, como parte de su oferta que se integra como obligación contractual en las cláusulas del contrato, siendo susceptible de entender las mismas, como un cálculo apriorístico del licitador relativo a que manteniéndose las tarifas aprobadas por la administración en forma de tasas, dada su capacidad organizativa empresarial de optimización de los costes, le permite ofertar tales mejoras, renunciando a obtener un mayor margen de beneficio, desde la perspectiva del principio contractual de riesgo y ventura. En cualquier caso, la exigencia de tales implementaciones inversoras en la licitación del contrato, es decir, en los pliegos que

lo rigen, debe tener asociada una forma retributiva diferente de la propia cuantía de prestación del servicio, previamente calculada por la administración conforme la sistemática del cálculo del coste de los servicios públicos, y eso si que podría ser objeto, sin duda alguna, de una retribución tarifaria como precio privado, siempre que esté plenamente justificada en criterios de interés general y no se invada el ámbito de imposición de la contribución especial, es decir, que no exista un beneficio especial para un determinado número de usuarios, respecto del conjunto. Igual podríamos decir respecto de tareas o prestaciones, que se pudiesen encomendar al gestor indirecto, diferentes del contenido principal del servicio público, en régimen de concurrencia efectiva en el mercado, y previa consideración del interés público a fin de evitar la arbitrariedad en la actuación administrativa. De cualquier forma, la diferencia entre tasa y tarifa en lo que respecta a los servicios asociados al ciclo del agua puede ser meramente nominal, tal como se expondrá en el apartado siguiente cuando se trate, en exclusiva de la gestión de cobro del producto de la tasa, y no de otros elementos retributivos que puedan ir asociados al contrato, por prestaciones accesorias, o complementarias, que se podrán obtener en régimen de concurrencia efectiva en el mercado: *Sobre la naturaleza jurídica de las tarifas gestionadas por el gestor indirecto, han surgido no pocas controversias, y pronunciamientos jurisdiccionales, que en realidad, detentan poca trascendencia práctica, ya que aunque se consideren como precios privados del gestor indirecto, los mismos no pueden ser más que un reflejo de las tasas aprobadas e impuestas desde la potestad tributaria derivada del ente público concedente.*

Respecto de esta controversia, y del renacimiento de la figura de la tarifa, ya han existido pronunciamientos jurisprudenciales al respecto, entre los que podremos destacar los siguientes:

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, **de fecha 13 de marzo de 2.012**, en su fundamento jurídico tercero, en el sentido de que la reforma de la Ley 4/2011, promueve la consideración de la contraprestación exigida directamente a los usuarios por el gestor indirecto como tarifa, ya que dicha reforma implica:

El renacimiento de la figura de la tarifa y de la potestad tarifaria: El Tribunal considera que la reforma ha vuelto a renacer la clásica diferencia entre tasa y tarifa, que para algunos autores, se debe considerar como diferencia entre tasa y precio privado, siendo la expresión tarifa aplicable al conjunto de las dos contraprestaciones, una de derecho público tributario, y otra de derecho privado; refiriendo lo siguiente:

"Ha abierto paso a la continuidad de la distinción entre tasa y tarifa como formas de retribución del concesionario de un servicio público y, por ende, a la rehabilitación de la tarifa, que si bien ha de estar sujeta a la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el alcance de las prestaciones patrimoniales de carácter público (prestaciones coactivas que se vinculan al acceso de carácter público a un servicio de carácter vital para el ciudadano o al uso del dominio público) y , por tanto, a una reserva de Ley flexible, no puede, sin embargo, obviarse que al no imponer dicha doctrina de forma clara y determinante la identificación de los conceptos de prestación patrimonial de carácter público y de tributo, debe entenderse que de la misma forma que el legislador de 2003 pretendió identificar prestación patrimonial de carácter público con tributo, e incluyó a las tarifas dentro de la figura de la tasa, insertando al efecto el párrafo segundo del art. 2.2 a) de la Ley 58/2003, ha sido ahora el mismo legislador quien con la Ley 2/2011, de Economía Sostenible, ha corregido aquella decisión, recuperando la tarifa como medio de retribución de los servicios gestionados de forma indirecta…"

La Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2.012, parece que ha abierto la posibilidad de reconsiderar lo sentado al respecto, anteriormente, tras la entrada en vigor de la Ley 4/2011, ya que después de reiterar los anteriores pronunciamientos del alto tribunal sobre la polémica se pronuncia de la siguiente forma: *"Parece claro, que la supresión del segundo párrafo del artículo 2.2.a), llevado a cabo en 2011 por la Ley de Economía Sostenible, abre un panorama diferente, sobre el que no nos toca pronunciarnos para zanjar el actual supuesto".*

UNA OPCIÓN CLARA AL RESPECTO DEL LEGISLADOR AUTONÓMICO A FAVOR DEL CONCEPTO DE PRECIO: El Departamento del Territorio y Sostenibilidad de la Generalitat de Cataluña, en un documento informativo publicado en el año 2.014, no alberga dudas al respecto de la naturaleza jurídica actual de la contraprestación exigida por el gestor indirecto, ya que menciona expresamente:

"Las tarifas de los servicios públicos, tienen la consideración de tasa, salvo los servicios gestionados por una empresa, en cuyos casos, suelen tener la consideración de precios, sujetos a las especificaciones civiles y mercantiles"

"Las tarifas del agua, deben ser autorizadas por la comisión de precios de la Generalitat de Cataluña"

No obstante, se denota, que todavía existe una cierta cautela, en suprimir el concepto de tasa y de establecer la de precio privado, con toda rotundidad, como da a denotar la

utilización de la expresión "*suelen tener*". Por lo tanto, todo parece dar a entender, que la cuestión no es de modo alguna pacífica al momento presente.

TERCERA.- Resumen del **CAPÍTULO V,** relativo a la fiscalidad de los servicios del ciclo del agua en Galicia. Como final de la exposición de la tesis en su conjunto y de la parte especial relativa al ciclo del agua, tal como se estructura y sistematiza en el preámbulo, se procederá a realizar una breve síntesis de este último capítulo exclusivamente dedicado al análisis de la situación del ciclo hídrico en Galicia y su fiscalidad, dado que participa en gran medida de las reflexiones de los capítulos antecedentes. Por lo tanto concluiremos los aspectos más novedosos y específicos, remitiéndome en lo demás a la exposición anterior.

INTRODUCCIÓN.

En este capítulo se procede a una valoración de la situación del ciclo hídrico en Galicia, y sus diferentes formas de gestión. Galicia es una comunidad o territorio con unos recursos hídricos abundantes, pero que al mismo tiempo participa de las características generales hasta ahora expuestas en los capítulos anteriores, en lo relativo a las diferentes formas de gestión y los aspectos fundamentales de fiscalidades asociadas, que ahora desarrollaremos en el presente capítulo.

En Galicia se dispone de territorio hídrico integrado en cuencas hidrográficas de ámbito estatal, y en consecuencia gestionadas por el Estado, y de una cuenca hidrográfica enteramente propia, cuyo territorio de gestión se encuentra íntegramente incluido en su ámbito territorial, y que se denomina GALICIA-COSTA. Esta cuenca es de competencia exclusiva de la Comunidad Autónoma conforme dispone el artículo 27.12 del Estatuto de Autonomía de Galicia.

Las demarcaciones hidrográficas de Galicia se regulan en el artículo 6 de la Ley 9/2010, de 4 de noviembre, de aguas de Galicia, que son las siguientes: 1. A los efectos de la presente ley, el territorio de Galicia se divide en:

a) La Demarcación Hidrográfica de Galicia-Costa, que incluye las cuencas hidrográficas de los ríos que discurren en su totalidad por el territorio de Galicia.

b) La parte gallega de la Demarcación Hidrográfica del Miño-Sil, que incluye el territorio gallego de las cuencas hidrográficas de los ríos Miño y Sil.

c) La parte gallega de la Demarcación Hidrográfica del Duero, que comprende la parte gallega de la cuenca del río Támega.

d) La parte gallega de la Demarcación Hidrográfica del Cantábrico.

En el plan hidrológico de esta demarcación hidrográfica, netamente gallega, se ha efectuado una definición de la política tarifaria, en lo que a los servicios del agua se refiere, clasificando los costes de la siguiente forma: Costes financieros, incluyendo los de explotación del servicio, y los de amortización del inmovilizado, Costes ambientales, representativos de los daños ocasionados al medio ambiente y Costes de oportunidad, referentes a los usos alternativos de los recursos hídricos que pudiesen ser más eficientes desde el puto de vista económico, derivados de la escasez de estos recursos que impide un uso ilimitado de los mismos.

La comunidad autónoma de Galicia, asume competencias estatutarias en materia de gestión del ciclo del agua, y en especial en lo relativo a la gestión de la cuenca hidrográfica intracomunitaria Galicia-Costa. En un primer lugar y en virtud de la Ley 8/1993, reguladora de la Administración hidráulica de Galicia, las competencias en cuanto al ciclo hídrico, estaban detentadas por dos entes públicos diferenciados, que eran los siguientes:

-Aguas de Galicia, como organismo autónomo dependiente de la administración general de la Xunta de Galicia.

-La empresa pública de obras y servicios hidráulicos.

Esta dualidad de entes gestores fue superada por la Ley 9/2010, de 4 de noviembre, de aguas de Galicia, publicada en el Diario Oficial de Galicia número 292 del 3 de diciembre de 2.010. La Comunidad Autónoma de Galicia ejerce sus competencias y funciones en materia de agua y obras hidráulicas a través de los siguientes entes y órganos que integran su Administración hidráulica:

a) El Consello de la Xunta de Galicia.

b) La consellería competente en materia de aguas.

c) La entidad Aguas de Galicia.

En la Ley de aguas de Galicia 9/2010, de 4 de noviembre, se refiere en su párrafo octavo lo esencial en cuanto a la fiscalidad autonómica asociada al

ciclo hídrico: **8. En materia tributaria, actuar como sujeto activo con relación a la aplicación de los tributos en materia de aguas regulados en la presente ley conforme a la normativa vigente.**

Este último apartado competencial es el que más relevancia tiene, en lo que a la fiscalidad se refiere, desde la perspectiva de la fiscalidad activa. Los tributos autonómicos asociados al ciclo del **agua**, serán analizados en este capítulo V, y fundamentalmente son:

a-El canon del agua.

b-El coeficiente de vertido.

En el panorama de los servicios del agua en Galicia, existe una concurrencia competencial entre los diferentes niveles de administración que se comentará en el parágrafo posterior. Si exceptuamos a la Comunidad Autónoma y las grandes corporaciones de las siete ciudades gallegas (no todas), el panorama predominante es el de una gestión indirecta de los servicios de abastecimiento en agua, saneamiento y depuración de aguas residuales *(a salvo cuando la explotación la asume la comunidad autónoma),* y ello generalmente mediante el contrato de gestión de servicios, consistente en la modalidad de concesión administrativa. En lo que respecta al suministro del agua en alta se pueden establecer dos casuísticas especiales, la de gestión asociativa a través de mancomunidades intermunicipales y consorcios, y la gestión unilateral por parte de Ayuntamientos que disponen de estación de depuración de agua potable en su territorio, escogiendo a su vez fórmulas de gestión predominantemente indirectas. Con respecto a la generalización de la gestión indirecta han surgido fuertes críticas, consistentes en que no se alcanzaron los objetivos de obtener fuentes de financiación del sector privado, y que tampoco se logro una gestión más eficiente del agua con respecto a la efectuada por el sector público.

La Ley 9/2010, de 4 de noviembre, de aguas de Galicia, en su artículo 27 atribuye expresamente a los municipios gallegos las competencias en materia de suministro de agua potable a domicilio, saneamiento y depuración de aguas residuales.

En relación a la exposición de los capítulos precedentes es de especial relieve el análisis de la forma de gestión de los servicios del ciclo del agua en la ciudad de La Coruña, donde se gestionan por una sociedad pública municipal, extrayéndose las siguientes conclusiones:

1ª.- En cuanto a la naturaleza jurídica de la prestación exigida a los usuarios por esta sociedad pública, es menester mencionar que el Ayuntamiento de A Coruña, tiene acordado la imposición de las correspondientes tasas municipales, procediendo de nuevo la discusión sobre si su naturaleza jurídica es la propia de la tasas o del precio privado, tal como se expuso en el epígrafe 2.1.2, subepígrafe 2.1.2.1 el capítulo II. Por lo tanto, en esta importante ciudad gallega, no ha fructificado la opinión de que el precio girado por una sociedad pública, sujeta al derecho mercantil en su funcionamiento, sea un precio privado

2ª.- No obstante es preciso destacar, que es sus estatutos se prevé la posibilidad de celebrar contratos de gestión de servicios como forma de gestión indirecta de estos servicios, sea total o parcialmente. En este apartado es preciso comentar que existe una cierta distorsión cuando los medios de gestión directa diferenciados de la estructura matriz acuden a la celebración de contratos de gestión de servicios para dar lugar a una gestión indirecta. En su caso lo que más se compadecería sería una sociedad de economía mixta, pero existe una tendencia clara a configurar la prestación como indirecta por los entes que fueron creados para gestionar de forma directa los servicios del agua, con lo cual llegamos a la conclusión de que se trata nuevamente de una fuerte tendencia privatizadora y que en realidad no existe más que una función de intermediación por parte de estos entes públicos, que abandonan cualquier intento de gestionar por sí mismos, y con sus propios medios dichos servicios, aunque sea recurriendo de forma puntual a contratos de servicios, obras o suministros, o inclusive recurriendo a fórmulas de colaboración público privada para tareas específicas pero no para la prestación integral de los servicios, las preguntas inevitables serían la siguiente:

¿No sería suficiente que el ente matriz celebrase esos contratos de gestión de servicios para formas de gestión indirecta, sin necesidad de crear sociedades públicas, mancomunidades intermunicipales, o consorcios, con la génesis de nuevas estructuras administrativas a cuenta de los contribuyentes, que pudiesen ser en su caso obviadas?

¿Cuáles son las ventajas?

¿No podrían ser sustituidas las mancomunidades, y los consorcios, con meros convenios de colaboración multilaterales entre los municipios afectados, y la administración hidráulica de cuenca, sin necesidad de crear nuevas y caras estructuras administrativas?

3ª.-El Ayuntamiento de La Coruña, a través de su sociedad pública gira precios públicos que no tasas, a los municipios limítrofes que requieren el suministro de agua potable en alta desde su estación de agua potable y red primaria. Es menester observar que no se gira una tasa, y ello entra en directa relación con la polémica que surge en Galicia con dicho suministro de agua en alta que ha provocado una fuerte contenciosidad. Respecto de la cual se analizan los casos de los municipios que obtiene el suministro de agua potable de Vigo y Pontevedra, destacando que en este último caso se ha dictado una Sentencia firma del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en la que se fundamenta la inexistencia del hecho imponible de la tasa en este supuesto, conforme los siguientes razonamientos:

El suministro del agua en alta a los municipios gallegos que no disponen de caudales propios, ha sido un foco de muchos conflictos entre los diferentes municipios que gestionan estos recursos hídricos en alta, y los municipios limítrofes que se abastecen de estos caudales para su posterior suministro a la población en baja.

El origen del conflicto, surge con el proceso de descentralización política del Estado Español en Comunidades Autónomas, a partir de 1.979, siendo que las infraestructuras ejecutadas por el Estado a través del Ministerio de Obras Públicas, Vivienda y Urbanismo, pasan a una situación interina de titularidad local, que se consolida, dada la inexistencia de una administración hidráulica propia de la Comunidad Autónoma en un primer momento, hasta que se avanza en el proceso de construcción de las instituciones autonómicas.

Los problemas que surgen, son esencialmente los derivados de la fiscalidad activa de los municipios en cuyo territorio radica la estación depuradora de agua potable (ETAP), y que, sea en gestión directa, o normalmente en gestión indirecta, gira a los municipios limítrofes que se abastecen de esos caudales comunes.

El conflicto, tiene como elementos definidores los siguientes:

1º.- ¿Puede el gestor del agua en alta fijar unilateralmente las tarifas, que deben sufragar los municipios que se abastecen de los caudales en alta, o se requiere una autorización de la administración hidráulica competente?

2º.- ¿Cuál es la naturaleza de esa tarifa?

3º.- ¿Sería obligatorio crear una entidad supramunicipal gestora, que integrase a todos los municipios que necesitan abastecerse de esos caudales en alta?

4º.- ¿Qué naturaleza detentaría esa entidad supramunicipal? ¿Se trataría de una Mancomunidad o de un Consorcio?

5º.- ¿Debería participar en esa entidad supramunicipal la administración hidráulica de Galicia?

6º.- ¿Se produce el hecho imponible de la tasa?

Como se ha mencionado cobra especial relevancia, la línea jurisdiccional marcada por el Tribunal Superior de Justica de Galicia, en su resolución 109/2007, de 31 de enero, que realiza los siguientes razonamientos y fundamentos jurídicos:

1º.-Asunto*: Tasa por el servicio de distribución de agua potable: suministro de agua por parte de un Ayuntamiento a otros limítrofes: servicio que no aprovecha específicamente a los Ayuntamientos como tales entes territoriales, sino al conjunto de los ciudadanos: exacción de una tasa improcedente: necesidad de intervención y aprobación por la Comunidad Autónoma para la fijación del precio del agua suministrada a otros Ayuntamientos: anulación de la Ordenanza procedente.*

2º.-Planteamiento del conflicto: *El ayuntamiento demandante fundamenta el recurso en un motivo principal, aduciendo que dicha Ordenanza es nula de pleno derecho, al carecer el Concello de Pontevedra de competencia para regular de forma unilateral el servicio de abastecimiento de agua, siendo así que el agua procede unas instalaciones y una estación de tratamiento que era de titularidad conjunta del concello de Pontevedra, Sanxenxo y otros tres más, conculcándose así el principio de autonomía local.*

¿SE PRODUCE EL HECHO IMPONIBLE DE LA TASA?: Según el tribunal no se produce el hecho imponible de la tasa en la ordenanza fiscal reguladora, toda vez que no existen sujetos pasivos diferenciados, sino indeterminados. Los municipios precisan de suministro de agua en alta, con el fin de prestar este servicio obligatorio a

la colectividad y carece de sentido que para ello estén sujetos a tributo por consumo, máxime por quien no es titular del dominio público hidráulico común. (…) *Ahora bien, sentado lo anterior, ha de decirse que no basta* ***para que surja el hecho imponible de la Tasa****, como tributo local, con la prestación de un servicio público o la realización de una actividad, técnica o de otra índole, de la competencia del Ente local, sino que la prestación del servicio o la actividad administrativa de la competencia local deben reunir la nota de que "afecten o beneficien de forma particular a los sujetos pasivos" (art. 20), de tal suerte que cuando el beneficio no es individualizado por referencia a persona o personas concretas sino que participa en él, de forma indiscriminada, la colectividad, no cabrá hablar de hecho imponible generador de tasas, como así ha tenido ocasión de pronunciarse esa misma doctrina jurisprudencial que, por harto conocido, nos exime de cita concreta de sentencias…*

(…) *Pues bien, esta es la circunstancia que concurre en el supuesto de autos, al convenir ambas partes que la Ordenanza impugnada en aquel aspecto concreto toma como presupuesto fáctico-jurídico, el suministro de agua por parte del Ayuntamiento de Pontevedra a otros limítrofes, incluido el Ayuntamiento demandante, en definitiva, se trata de un suministro que no aprovecha específicamente a los citados Ayuntamientos como tales entes territoriales, sino al conjunto de los ciudadanos y entidades residenciados en sus respectivos términos municipales, y lo que la Ordenanza hace es regular una suerte de Tasa por tal suministro,* ***con lo que ya se concluye que faltaría el hecho imponible de la Tasa*** (…)

¿CUÁL ES LA NATURALEZA DE ESA TARIFA?: Conforme el Tribunal, se ha utilizado una apariencia jurídica de tasa, para algo que no lo es, al no reunirse las condiciones específicas de los tributos. Recuérdese que en el supuesto del Ayuntamiento de la Coruña, el precio del suministro de agua en alta a los municipios limítrofes detenta la naturaleza jurídica de precio público. (…) *o dicho de otra forma, el Ayuntamiento demandado estaría regulando, a través de dicha Ordenanza, y* ***bajo la apariencia de una tasa****, cuya fijación compete sin duda al Ayuntamiento de forma unilateral, un precio de agua suministrada a otros Ayuntamientos para abastecimiento de la población*(…)

En conclusión, como interviniente en este proceso, no puedo estar más que de acuerdo con los pronunciamientos de esta resolución judicial.

I.-Como se puede observar, de todo lo expuesto, el TSJG, anula la cuota de la ordenanza fiscal, relativa al suministro de agua potable en alta a municipios limítrofes, en base a las siguientes consideraciones:

1ª.-Incompetencia del Ayuntamiento impositor para fijar de forma unilateral la cuota tributaria de suministro de agua en alta a los municipios limítrofes.

2ª.-No se produce el hecho imponible de la tasa, ya que el suministro no beneficia de forma especial y patrimonializable al municipio receptor dela gua en alta, sino a una pluralidad indeterminada de personas, que son las que van a recibir el suministro de agua.

II.-El Tribunal Superior de Justicia de Galicia, da a entender que la tarifa, debidamente autorizada, debería ser acordada por acuerdo bilateral entre los Ayuntamientos respectivos, o mediante la interposición de un ente público asociativo, en el que participasen ambos.

Hacer una referencia a la tributación autonómica, ya que la local carece de especialidades de relieve con respecto a lo ya comentado en el capítulo precedente.

En el artículo 40.3 de la ley 9/2010, de 4 de noviembre, de aguas de Galicia, se menciona el denominado **CANON DEL AGUA DE GALICIA**, tributo autonómico, que tiene como referencias legales, la Ley General Tributaria, como normativa básica, la propia Ley habilitante (aguas de Galicia) y la Ley del Régimen Financiero y Presupuestario de Galicia. En realidad la Ley de aguas de Galicia crea dos tributos específicos de exigencia autonómica, y que son los siguientes:

-EL CANON DEL AGUA.

-EL COEFICIENTE DE VERTIDOS

El primero es sustituto de uno de los aspectos de gravamen del anterior Canon de Saneamiento, y el coeficiente de vertidos grava el vertido de aguas sistemas públicos de depuración de aguas residuales. En este caso también es de aplicación la Ley 6/2003, de 9 de diciembre, de tasas, precios, y exacciones reguladoras de la comunidad autónoma de Galicia, y sus normas de desarrollo. En el artículo 41 de la mencionada Ley de aguas de Galicia, se establece el régimen de compatibilidad de estos tributos autonómicos con las restantes figuras autonómicas que puedan o deban establecerse por las demás entidades públicas gestoras de los servicios hídricos, y ello

estableciendo para el supuesto del **CANON DEL AGUA**, una plena compatibilidad con la exigencia de cualesquiera otros tributos territoriales asociados (en especial las tasas de agua), y en cuanto al supuesto del **COEFICIENTE DE VERTIDO,** por una parte una compatibilidad con la tasa de saneamiento, y por otra parte una incompatibilidad plena con la tasas de depuración, de lo que deduciremos que en aquellos municipios donde se exacciona este último tributo referenciado no es posible la coexistencia o la exigibilidad de ambos tributos.

Ello está en íntima relación con las formas de explotación de las denominadas estaciones de depuración de aguas residuales (EDAR), dado que en ocasiones su gestión esta asumida por los municipios de su radicación como elementos de dominio público de servicio público propios, cedidos a los entes locales, al finalizar su construcción, y por otra parte la existencia de una red de infraestructuras o EDAR, de titularidad autonómica plena y de gestión por el ente autonómico AGUAS DE GALICIA. Para hacer efectiva y exigible esta política pública de recuperación de costes de los servicios asociados al ciclo hídrico, se produce una habilitación legal al ente gestor autonómico para llevar a cabo, en primer término los requerimientos de actuación que se consideren adecuados, así como las acciones jurisdiccionales precisas para impugnar los acuerdos, que puedan adoptar las entidades territoriales, en especial las locales, incompatibles o contrarios a esta política pública. Así se refiere en el artículo 41.4 de la Ley 9/2012 de aguas de Galicia.

EL IMPUESTO SOBRE EL DAÑO MEDIOAMBIENTAL CAUSADO POR DETERMINADOS USOS Y APROVECHAMIENTOS DEL AGUA EMBALSADA. Este tributo se impone por la Ley 15/2008, de 19 de diciembre, y responde a principios medioambientales, tal como expone su preámbulo: "Por ello, el presente impuesto somete a tributación los efectos medioambientales causados sobre la flora y la fauna de los cauces de los ríos, sobre la calidad de las aguas y sobre las riberas y los valles asociados al ecosistema fluvial, como consecuencia de la realización de determinadas actividades que emplean aguas embalsadas.

Por último termina este capítulo con el análisis de la fiscalidad de las obras hidráulicas en Galicia, y con referencia expresa a un caso concreto de un plan de abastecimiento y saneamiento de obras hidráulicas, que teniendo su origen en el ámbito urbanístico, desemboco en la conclusión de la necesidad de proceder a suscribir convenios de colaboración, y en su caso a la imposición de contribuciones especiales. Se termina la

exposición con una mención a los convenios de colaboración entre municipios y la administración hidráulica, así como con las sociedades públicas del agua.

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

CONCLUSIONES

PRIMERA.-Las administraciones públicas intervienen en el ámbito económico general fomentando la implementación y prestación de servicios que satisfagan los anhelos y necesidades de la comunidad. Esta intervención normalmente tiene como finalidad el dotar de unos estándares mínimos de acceso del conjunto de la ciudadanía, a los servicios básicos o esenciales que garanticen una calidad de vida a todos los ciudadanos en un marco de solidaridad y justicia social. Los servicios públicos pueden ser objeto de sectorización y especialización, y desde esa perspectiva un grupo específico con identidad propia lo constituyen los servicios del ciclo el agua, sujetos a un régimen jurídico específico y a una casuística singular en lo relativo a su fiscalidad.

SEGUNDA.-Desde esa perspectiva la especialización surge desde las fuentes jurídicas con sustancialidad propia ya que la Unión Europea ha integrado en su ordenamiento jurídica el tratamiento y regulación de los servicios públicos, y entre otros sectores ha desarrollado un amplio elenco normativo en lo referente a los servicios del ciclo del agua. Las normas jurídicas base en el derecho comunitario son la Directiva 2000/60/CE, del Parlamento y del Consejo del 23 de octubre de 2000, denominada Directiva Marco del Agua, modificada por la Directiva 2014/101/UE. LCEur\2014\1986, y la Directiva 2000/60/CE, afectada por la Directiva 2013/64/UE, de 17 de diciembre, así como por otras normas comunitarias, como el Reglamento número 1137/2008, de 22 de octubre. Su recepción en el ordenamiento jurídico interno, se realizó por el Real Decreto-Ley 11/1995, y por el Real Decreto 509/1996.La presente Directiva, tiene como objeto la regulación de los sistemas de evacuación, tratamiento y vertido de las aguas urbanas, y en especial, el de específicos vertidos de origen industrial. Su finalidad es la protección del medioambiente de la evacuación y vertidos de las aguas residuales.

TERCERA.-Los servicios del agua incluyen un concepto integral de carácter cíclico que abarca desde la extracción del agua de sus acuíferos, su distribución, el consumo, hasta la evacuación de las aguas utilizadas para

concluir con su tratamiento y su reutilización. Para la prestación de los servicios del agua se ha desarrollado un sector del derecho administrativo que regula todos los aspectos relativos al agua, desarrollándose el concepto del dominio público hidráulico del que se deduce que el agua se configura como un recurso de titularidad pública que precisa de protección, salvaguarda y estricta regulación del régimen de sus usos, concesiones y régimen de explotación.

CUARTA.-Para ello se ha desarrollado una administración institucional en materia de aguas, cuyo objetivo es proceder a la supervisión de los usos del agua, de los servicios hídricos, así como proteger y salvaguardar el dominio público hidráulico. A los efectos el territorio se divide en cuencas hidrográficas cuya gestión corresponde a la administración hidráulica. En esta acción administrativa intervienen los diferentes niveles territoriales de administración pública, con sus propias regulaciones normativas y administraciones hidráulicas que en el ámbito local se confunden con la general del propio municipio.

QUINTA.-En Europa coexisten diferentes sistemas de gestión del ciclo integral del agua, predominando la prestación por el ámbito municipal. Igualmente se configuran diferentes opciones de gestión de los servicios del agua, desde una absoluta prestación por medios públicos hasta el otro extremo de una plena privatización de la gestión que es el modelo propio de Inglaterra y el País de Gales. Entre ambas posturas la opción mayoritaria en los Estados de la Unión, es la coexistencia de las diferentes formas de gestión de los servicios del agua, conforme una aplicación a los servicios del agua del sistema general de regulación de las formas de gestión de servicios públicos y su división en directas ejecutadas por unidades del sector público e indirectas a través de operadores privados, de forma total o parcial. En cualquier caso los Estados siempre se reservan mecanismos de supervisión, protección, control, y regulación, inclusive en aquellos que han optado decididamente por una gestión privatizadora.

SEXTA.-No se puede entender un tratamiento general de los servicios públicos

sin desarrollar, aunque sea de forma sintética, el alcance que el derecho financiero y presupuestario tiene sobre los servicios públicos en general y los del ciclo del agua en especial. Las medidas de consolidación fiscal que se han implementado en el conjunto de la Unión Europea y en nuestro país cuando menos desde el año 2.001, tales como la suficiencia o capacidad de financiación (estabilidad presupuestaria), la limitación del gasto no financiero interanual (regla del gasto y marco presupuestario), la limitación de la deuda pública (nivel de deuda), y la consideración del pago de la deuda comercial como medida de sostenibilidad económica han tenido un impacto especial en los servicios públicos en general, desde el punto de vista de su financiación y por lo tanto del de la fiscalidad, al marcar un proceso de consecución de la autofinanciación de los servicios públicos a través de sus propias fuentes de financiación especificas, que en muchos casos son de naturaleza jurídica tributaria. Además los servicios públicos se han visto afectados por las restricciones que se derivan de la consolidación fiscal, en especial en un escenario mundial y europeo de crisis económica desde agosto de 2.007.

SÉPTIMA.-En el ámbito interno español, esta obligación de consolidación fiscal ha tenido su punto de impacto especial en la modificación constitucional operada en 2.011, dando como fruto el actual artículo 135 que impone como obligación la consecución de la estabilidad presupuestaria, y la limitación el gasto público y del recurso al endeudamiento. Sin perjuicio de que la consolidación fiscal ya había sido objeto de regulación legal anterior, esta modificación constitucional ha originado un nuevo marco normativo de estabilidad presupuestaria regulado en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril. Por lo tanto hoy en día es imposible entender la dinámica de prestación de servicios públicos, y en concreto los del ciclo del agua, sin un previo análisis de las medidas de consolidación fiscal, cuestión que se aborda de forma sintética pero sistemática en el capítulo I.

OCTAVA.-A los efectos es de especial importancia la incidencia en los servicios públicos de la estabilidad presupuestaria o suficiencia de los ingresos públicos (muchos de ellos de origen fiscal) para la cobertura del gasto público,

lo que se denomina capacidad de financiación. También ha supuesto un impacto decisivo en los servicios públicos el límite del crecimiento del gasto público, a través de la mencionada regla del gasto regulada en el artículo 12 de la Ley de Estabilidad. Regla que tiene una especial incidencia en la fiscalidad asociada a los servicios públicos en general y del ciclo dela gua en especial, al permitirse el incremento del gasto público al aumento permanente de los recursos financieros de origen normalmente fiscal que deriven de normativa jurídica.

Por otra parte, tal como s mencionó con anterioridad, ha repercutido importantemente en la financiación de la implementación y ampliación de los servicios públicos el límite del nivel de deuda pública que podrán concertar las administraciones públicas, así como medidas especificas para su reducción (artículos 12.5 y 32 de la Ley de Estabilidad presupuestaria). Novedoso es el concepto de prudencia financiera que implica la necesidad de homogenizar las condiciones de concertación de la deuda por todos los entes públicos territoriales tomando como referencia las del Estado.

Pero igualmente ha influido en la dinámica financiera prestacional el concepto de deuda comercial que se eleva al rango de medida de sostenibilidad financiera y que implica la necesidad de obtención de recursos suficientes para hacer frente al pago de la deuda originada por la prestación de servicios públicos y su satisfacción en plazos concretos a los acreedores públicos, desarrollándose conceptos como el periodo medio de pago que es de 30 días desde la recepción de las facturas, el período medio legal de pago, que regula el plazo en que se puede satisfacer la deuda comercial sin verse adicionada por el devengo de intereses de demora e indemnizaciones. En este apartado también es de relieve el tratamiento electrónico o informativo de la expedición de facturas al sector público, lo que se denomina como factura electrónica.

Por último se debe mencionar que para la consecución de estos objetivos de consolidación fiscal se ha regulado una activación de los mecanismos de control de las cuentas del sector público y de la vigilancia del cumplimiento de

la normativa reguladora, cobrando una especial relevancia los órganos de control interno y externos, cuyas funciones se ven reforzadas.

Todas estas medidas y regulaciones han impactado fuertemente en la financiación de los servicios públicos, dando origen a un amplio debate político, ciudadano y por supuesto en la doctrina tributaria sobre su necesidad o conveniencia, y cuál sería el punto medio de interacción de las mismas. Popularmente se han percibido con la llamada política de recortes, que debe ser entendida en el marco de este debate político, con diferentes percepciones de la misma como es lógico en una sociedad democrática.

NOVENA.-En cuanto a las formas de gestión de los servicios públicos que se analizan en el capítulo I, cobra cada vez mayor desarrollo las formas de gestión indirecta a través de operadores privados, en especial en la modalidad de concesiones administrativas, sociedades de economía mixta, y gestión interesada. Detrás de esta realidad se ha vuelto a abrir de nuevo el debate sobre los convenientes e inconvenientes de esta llamada tendencia privatizadora, y cuál sería el punto medio adecuado, partiendo de una situación de plena privatización de los servicios del ciclo del agua en Inglaterra y el País de Gales, a una situación de prestación plenamente directa.

DÉCIMA.-Como forma de prestación cada vez más extendida se encuentra la gestión directa a través de sociedad pública, con un régimen legal específico pero también novedoso en este último decenio, para neutralizar en la medida de los posible, la famosa "huida" del derecho administrativo, sujetando el régimen jurídico contractual y de empleo de estos operadores, cada vez con mar intensidad, a los mismos o análogos requisitos que las unidades administrativas del sector público.

Obviamente la proliferación de estas sociedades ha supuesto un régimen especial de tratamiento fiscal en lo referente a la fiscalidad pasiva de los operadores de servicios públicos, tanto en lo relativo al impuesto de sociedades, como al impuesto sobre el valor añadido, dado que al fin y al cabo son operadores que sujetan su régimen de transacciones económicas, y como la

más importante la que desarrollan con los usuarios o receptores de los servicios públicos, al ámbito del derecho privado; motivo por el que suelen ser excluidas del mismo régimen de no sujeción o exención que disfrutan los operadores públicos sujetos al derecho público en sus relaciones económicas. No obstante le son de aplicación un determinado régimen de beneficios fiscales cuyo estudio se desarrolla en el capítulo II.

UNDÉCIMA.-En el capítulo II, se analizan de forma introductoria los aspectos más relevantes relativos a la fiscalidad de los servicios como categoría general, y su situación básica en la Unión Europea, así como una sucinta referencia de determinados servicios sectoriales específicos diferentes a los del sector hídrico que constituyen la parte especial de esta tesis. La situación de los servicios públicos y de su fiscalidad en la U.E, se podría agrupar en cuatro modelos diferentes, que a su vez responden a la clásica diferenciación de un régimen diferenciado anglosajón y nórdico escandinavo, y un modelo continental donde la influencia decisiva es la que proviene del derecho francés. En este sentido adquiere relieve la diferenciación clásica entre dos sistemas de derecho público, uno el continental europeo de decidida influencia francesa, y el rule of law, de marcada inspiración británica.

DUODÉCIMA.-La fiscalidad activa de los operadores de los servicios, que es la que soportan los usuarios de los servicios públicos, depende en gran medida de cuál sea la forma de gestión adoptada. Otro elemento de incidencia especial en el régimen de la fiscalidad activa, es el hecho de que nos encontremos ante servicios voluntarios, o servicios coactivos, desde la perspectiva de la clásica división que de los mismos establece la Ley de Tasas y Precios Públicos, así como la legislación especial, en especial el artículo 20 de la Ley Reguladora de las haciendas Locales.

DECIMOTERCERA.-En lo relativo a la fiscalidad pasiva de los operadores de servicios se concluye que cuando la forma de gestión es directa por la propia administración, en lo relativo a la fiscalidad pasiva existe un régimen fiscal de exención plena en lo relativo al impuesto de sociedades, y de no sujeción a IVA, cuando se trate de servicios que impliquen el ejercicio de potestades de

derecho público; por otra parte en lo relativo a la fiscalidad activa no cabe duda alguna de que detenta la condición de tasa, si se reúnen las condiciones de obligatoriedad o de exclusividad en la prestación.

En lo que respecta a la fiscalidad activa de las sociedades públicas, la contraprestación que satisfacen los usuarios por la prestación de servicios**,** existe una amplia controversia. La conceptuación de la contraprestación como ingreso tributario se extendía sin fisuras hasta 2.011 a los operadores privados que prestan estos servicios al serles encomendada la gestión por el poder público. La doctrina administrativista dominante opinaba hasta la reforma operada en 2.011 que la redacción del artículo 2º, implica que el concepto tributario de tasa es aplicable tanto a las formas de gestión directa como de gestión indirecta de servicios públicos. No obstante esta reforma, la praxis real de lo que sucede a lo largo del Estado sigue a ser la misma que antes de 2.011 en lo que a la conceptuación de la naturaleza jurídica de la contraprestación se refiere.

Teniendo en cuenta las diferentes formas de gestión de los servicios públicos se analizan los siguientes supuestos:

Los organismos autónomos disponen de un régimen fiscal propio tal como establece el artículo 6º de la Ley General Presupuestaria y por lo tanto disponen de una potestad tributaria derivada de carácter horizontal o vertical según cuál sea el ámbito territorial de su ente público matriz.

Las entidades públicas empresariales sustituyen a los anteriores organismos autónomos de carácter financiero e industrial (regulados en la LEEA), y disponen de una potestad tributaria de segundo grado (asignada por la unidad pública matriz) limitada al establecimiento de tasas. No son mencionadas en el artículo 9º de la Ley del Impuesto de Sociedades, por lo que no le será de aplicación la exención total subjetiva.

En cuanto a la imposición indirecta y en concreto por IVA, siempre se ha considerado que las entidades públicas empresariales deberían ser sujetos

pasivos del IVA, y en consecuencia detentar la obligación tributaria de repercutir el impuesto en sus transacciones con terceros, cuando ejerciten actividades económicas que no impliquen el ejercicio de autoridad o que no sean funciones públicas, o que se trate actividades que puedan ser desarrolladas por el sector privado en libre concurrencia.

En cualquier caso, el nuevo artículo 7.8 de la Ley 37/1992, modificado por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, las excluye, explícitamente de la regla de no sujeción al IVA, por razón subjetiva

Las fundaciones públicas pueden constituir otra forma instrumental de prestación de servicios públicos. En cuanto a su régimen fiscal les será de aplicación los beneficios fiscales propios del sector público siempre que ejerzan funciones de autoridad pública, que no sean de naturaleza mercantil, y que se dé el requisito de que la financiación sea enteramente pública. De la aplicación de este régimen fiscal no se deberán producir distorsiones a la libre competencia.

A los consorcios no se les aplica la exención del impuesto de sociedades regulado en el artículo 9 de la Ley de este impuesto, pero pueden beneficiarse del régimen especial de las fundaciones públicas sin ánimo de lucro siempre que detenten los mismos requisitos objetivos exigidas a estas en el artículo 9.3º de la Ley del Impuesto de Sociedades.

Las Mancomunidades de municipios detentan el mismo régimen que los entes partícipes en la misma. A los consorcios participados por diferentes administraciones territoriales, no le es de aplicación el régimen de exención parcial del artículo 9.2 (exención total) de la LIS, pero dependiendo de su objeto pueden entrar dentro del ámbito del artículo 9.3 (exenciones parciales) de dicha norma. Ello dependerá si detentan o no ánimo de lucro.

DECIMOCUARTA.-Los servicios públicos y las actividades económicas se pueden prestar a través de operadores privados optando por sistemas de gestión indirecta. Dentro las formas de gestión indirecta destaca la concesión

administrativa como forma prototípica, aunque no única, de gestión de servicios públicos a través de operadores privados. Es un mecanismo interesado por el cual la Administración cede su posición fáctica respecto de los administrados en cuanto que prestadora de servicios o actividades económicas de interés general, a un ente privado en espera de que este pueda optimizar los medios de producción precisos para el desarrollo de una actividad pública, en el presupuesto de que los costes de los factores de producción precisos, que serían más onerosos en una forma de gestión directa, se economicen, y en consecuencia la prestación sea más eficiente. Esta debe ser la motivación esencial de la concesión administrativa como forma de gestión.

En cuanto al IVA, la postura dominante y la praxis real consiste en que la contraprestación que satisface el usuario conlleva la repercusión del tipo de gravamen aplicable del impuesto sobre el volumen de negocios, sin perjuicio de la aplicación del régimen de exenciones que pueda contemplar la Ley reguladora del impuesto, cuando proceda.

La gestión indirecta de servicios públicos puede operar a través del sistema o modalidad de gestión interesada, mediante la cual un operador privado es retribuido directamente por la Administración Pública por la prestación de servicios públicos. No existen especialidades tributarias respecto del operador público tal como si actuase en una modalidad de gestión directa. En lo que respecta al operador privado no existe traslación de ningún género de potestades tributaria y/o financiera a su esfera propia de actuación ya que se retribuye directamente de la Administración titular del servicio.

Por lo tanto está plenamente sujeto al régimen fiscal común sin serle de aplicación un régimen específico de beneficios fiscales derivados del ejercicio o prestación de servicios públicos.

Los legisladores nacionales han optado por un tratamiento de la sujeción o no sujeción al IVA de las concesiones administrativas, según cuál sea el objeto de la misma.

Una vez formalizada la concesión será en la fase de explotación cuando se devengue el impuesto indirecto por los pagos que se realicen al concesionario por parte de la Administración y de los usuarios del servicio resultante.

En un estudio sobre el tratamiento contable de la fiscalidad aplicable a las diferentes formas de prestación de servicios e infraestructuras públicas, se debe hace una especial mención a las formas de colaboración entre el sector público y privado, que en cierta forma subsumen alguno de los tipos o formas referidos (de gestión indirecta) con anterioridad. Son contratos donde la Administración solicita la participación del sector privado para determinar y fijar los elementos definitivos de un contrato administrativo, desde este punto de vista es residual respecto de los contratos administrativos de obra, suministros, servicios y gestión de servicios, y precisa de una evaluación previa.

Cuando su objeto es una obra pública no existe, en principio, ninguna consideración que permita establecer diferencias fiscales con respecto a la concesión administrativa y a la concesión de obra pública. Por otra parte no implica, en todos los casos, la transferencia de funciones públicas al concesionario. En el ámbito comunitario esta figura ha sido objeto de múltiples pronunciamientos entre los que citaremos la Propuesta de Resolución Legislativa sobre la concesión pública privada y el derecho comunitario en materia de concesiones y contratación pública.

Por último en el concierto no surge una nueva persona jurídica, cuestión que tiene indudables consecuencias en la fiscalidad. El operador concertado no detentará ninguna ventaja fiscal como no sea la que se derive de la especialidad del objeto del concierto, por aplicación de legislación especial; por otra parte quien concierta es una Administración Pública y en consecuencia se encuentra en la posición general habitual a los efectos de la no sujeción y/o exención en las diferentes figuras tributarias.

El operador concertado recibe una contraprestación en el ámbito del desarrollo de funciones propias que deben diferenciarse según sea la naturaleza de este:

Si se trata de un operador privado, tal contraprestación se considera una consecuencia económica del desarrollo de una actividad empresarial, sujeta pues a la normal imposición indirecta y directa.

Si se trata de un operador público, le será de aplicación las normas generales del ámbito fiscal aplicables a los poderes públicos.

Si se trata de una entidad sin fin de lucro le será de aplicación el régimen establecido en el artículo 9.2 de la Ley del Impuesto de Sociedades.

En cuanto a la fiscalidad activa no existen especialidades significativas, pues normalmente el operador concertado no mantiene relaciones económicas con los usuarios del servicio, sino por el contrario con la entidad concertante. Por lo tanto quién exigirá la contraprestación *(que podrá ser de naturaleza jurídica tributaria)* será el ente concertante y no el operador concertado. No obstante si como excepción a lo habitual la contraprestación al usuario es exigida por el empresario concertado, se deberá repercutir el impuesto sobre el volumen de negocios (IVA) a los usuarios. No obstante en este ámbito o marco de la fiscalidad activa, sí que existe una importante incidencia, y es la derivada de la circunstancia de que el operador concertado disponga de sus factores de producción ordenados o dirigidos a la prestación de un servicio igual, similar o análogo al que es objeto del concierto, en el mismo territorio. En este supuesto no se podrá exigir por el ente público concertante una tasa, ya que la existencia de una efectiva concurrencia del sector privado imposibilitará la aplicación de esta figura a tenor de lo dispuesto en el artículo 20.1.B.b) del Real Decreto Legislativo 2/2.004, de 5 de marzo.

DECIMOQUINTA.-En lo que respecta a la fiscalidad activa, la reforma operada por la Ley 4/2011, de Economía sostenible, en el artículo 2.2.a) de la Ley General Tributaria, ha supuesto un renacimiento en toda su intensidad del asunto relativo a la naturaleza jurídica de la contraprestación satisfecha por los usuarios de servicios públicos a los operadores privados o a las sociedades públicas prestadoras. En principio la opinión mayoritaria, que no unánime, de

la doctrina es que en este nuevo escenario se debería hablar de un precio privado y no de una tasa.

En mi opinión la situación legal actual dista de ser concluyente, y en realidad en la praxis, se sigue a continuar considerando tal contraprestación como una tasa, cuestión que personalmente considero acertada, y que dispone del aval de acreditados autores de la doctrina tributaria pudiendo citar la del profesor Ramallo Massanet, que opina que la naturaleza jurídica debe ser fijada desde la perspectiva del usuario o del ciudadano y no desde la perspectiva del operador, que además implica una opción justificada, pero libre de los entes de derecho público, que pueden acudir a cualquier forma de gestión. En este sentido se pronunció igualmente el profesor Jiménez Compaired, en su artículo "Tasas o tarifas por servicios públicos obligatorios o monopolizados prestados mediante empresa pública, mixta o privada ¿Ahora qué?", publicada en la Revista Tributos Locales, nº 115, mayo 2014.

A mi entender cuando el operador privado ofrezca prestaciones a los usuarios, accesorias del servicio público, y que aún con previa autorización o supervisión técnica derivadas de normas generales de aplicación (reglamentos de servicios), el usuario podría recabar de cualquier empresa privada con actuación en el mercado, en el área que se trate; las contraprestaciones exigidas ya no serían tasas, sino meros precios privados, aunque autorizados por la administración en el marco de la potestad tarifaria, que debería sujetarse a las condiciones del contrato pactado, y en especial, de los pliegos de condiciones, si se trata de un contrato de gestión de servicio público sujeto a licitación.

Desde esta perspectiva, podrían convivir ambas contraprestaciones (tasa y precio privado) después de la reforma operada en la LGT por la Ley 4/2011; además dicha convivencia estaría en concordancia con el espíritu de esta Ley que es precisamente la de obtener mayores recursos financieros del sector privado para una prestación sostenible de los servicios públicos, lo que puede ser más factible si los operadores privados, tienen la perspectiva de obtener recursos adicionales a los previstos para la mera cobertura del servicio, en la

forma de precios privados, aunque ello sea en régimen de previa autorización administrativa (política tarifaria) y de concurrencia efectiva en el mercado.

No obstante, es preciso concluir este epígrafe al igual que su homólogo del capítulo I, señalando que la opinión mayoritaria actual (tras esta reforma legal), es que la tarifa exigida por un operador privado de un servicio público a los usuarios es un precio privado y no una tasa. En cualquier caso el asunto sigue abierto a la discusión ya que la reforma de la LGT *(proyecto de ley en trámite, de modificación de la LGT de 2.003, número 121/0001462015 de 21 de abril. LEG 2015\1654)* actualmente en trámite no se pronuncia al respecto; lo cierto es que la inmensa mayoría de los municipios continúan a valorar que la contraprestación exigida por las empresas concesionarias a los usuarios de servicios públicos son tasas y no precios privados, si así lo son en el supuesto de una gestión directa por unidad administrativa, lo mismo cabe decir de los operadores públicos con forma mercantil.

DECIMOSEXTA.-En el análisis del tratamiento de los servicios públicos en las diferentes tipologías tributarias, se llega a la las siguientes conclusiones:

De acuerdo a la legislación del impuesto de sociedades disfrutan de exención total los entes de derecho público, conforme dispone el artículo 9.1 de la Ley reguladora del impuesto. Ello incluye a las Administraciones Públicas Territoriales, sus organismos autónomos, y determinados entes como el Banco de España. Disfrutan pues de exención total los entes de derecho público, conforme dispone los artículos 9.1 de la LIS. Incluye esta exención total a las Administraciones Públicas Territoriales, sus organismos autónomos, y determinados entes como el Banco de España.

No están exentas totalmente del impuesto de sociedades las sociedades mercantiles estatales, autonómicas y locales, es decir todo género de sociedades mercantiles públicas; y tampoco determinados entes de derecho público, que si bien constituidos de acuerdo al derecho público administrativo, se sujetan en su ámbito de transacción al derecho privado. El hecho de que

estas sociedades públicas sean clasificadas como unidades administrativas, de acuerdo a los parámetros y normas de clasificación de contabilidad nacional, no es óbice para otorgarles esta exención subjetiva total, ya aunque estén sectorizadas como tales unidades administrativas a los efectos de consolidación presupuestaria, no es requisito suficiente. En este sentido se ha pronunciado además de forma clara la jurisprudencia.

Sobre si la exención total alcanza a las entidades públicas empresariales ha existido una fuerte discusión, siendo la opinión mayoritaria de la doctrina que disfrutan de la misma, cuando menos cuando presten servicios públicos obligatorios, o ejerzan funciones públicas, como por ejemplo la recaudatoria. No obstante parece ser que no están exentas totalmente de este impuesto de forma indubitada. Por lo tanto están sujetos determinados entes de derecho público, que si bien constituidos de acuerdo al derecho público administrativo, se sujetan en su ámbito de transacción al derecho privado. Se trata de los antiguos organismos autónomos de carácter industrial, o comercial, denominados a partir de la entrada de la LOFAGE, entidades públicas empresariales.

En lo que respecta al IVA, la transposición en el derecho interno del artículo 4.5 de la sexta directiva se efectúa a través del *artículo 7-8º de la LIVA*, y debe interpretarse restrictivamente, por lo tanto no tendrán la condición de entes públicos las empresas, sean estas públicas, privadas o mixtas. En otro orden de cosas, *el artículo 7-8º de la LIVA* establece un nomenclátor de actividades cuyo ejercicio supone siempre la sujeción al IVA aunque se ejerciten por un ente público de naturaleza jurídico administrativa y con independencia de la forma que adquiera la contraprestación. En este sentido el legislador estatal efectúa una transposición limitada de la operativa reductora de la no sujeción contenida en el artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE.

Actualmente este artículo ha sido modificado ampliamente por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, clarificándose el requisito subjetivo para proceder la no sujeción impositiva, y es que el ente público revista la naturaleza jurídica de administración pública, tal como se ha expuesto en el capítulo I de esta tesis.

Por lo tanto, con carácter general, no todos los entes del sector público, que proceden a la entrega de bienes o a la prestación de servicios no están sujetos a IVA en sus operaciones económicas derivadas de tales prestaciones, sino solamente aquellos que detenten la condición de administraciones públicas de acuerdo a las definiciones legales que contiene la propia norma jurídica, en amplia relación con las que se operan por otras normas jurídico legales del ordenamiento jurídico, y a su vez las prescripciones del sistema europeo de cuentas nacionales y regionales , que aunque solamente reflejan una clasificación a los efectos de consolidación contable, financiera y presupuestaria, sirven también de pauta clasificatoria; tal como se expuso en el capítulo I.

Existen ahora tres niveles o reglas de no sujeción al impuesto, perfectamente definidos:

DECIMOSÉPTIMA.-En lo relativo al régimen general del IVA en materia de servicios públicos se puede concluir la siguiente situación:

En primer lugar se puede considerar una regla de no sujeción general aplicable al conjunto de las administraciones públicas, que sin embargo no es extensible a todos los entes del sector público que detentan tal condición, aún siendo clasificados como unidades administrativas, desde la perspectiva de la contabilidad nacional, ya que se entiende que determinados entes públicos que actúan de acuerdo al derecho privado, carecen de una regulación de funcionamiento de acuerdo al régimen jurídico y disposiciones de derecho público que le son aplicables a su ente matriz.

En segundo lugar se debe considerar una regla especial de no sujeción relativa a las encomiendas de gestión que puedan recibir de sus entes públicos matrices, aquellos otros sujetos del sector público que sean dependientes, y que de acuerdo a las normas del derecho jurídico administrativo contractual, puedan ser consideradas como órganos jurídico técnicos de la administración.

El ente encomendado deberá ostentar la condición de medio propio u órgano jurídico-técnico, y para ello deberá estar bajo control del ente público encomendante, de una forma análoga a la que este ejerce sobre sus propios servicios, pudiendo recibir instrucciones directas, dándose además la circunstancia de que sus órganos de gestión sean nombrados por el ente público o poder adjudicador encomendante.

Si el ente encomendante es una sociedad pública con forma jurídica mercantil, deberá darse la circunstancia adicional de que la totalidad de su capital social pertenezca al ente público encomendante, excluyéndose pues de esta regla a las sociedades de economía mixta.

En tercer lugar podemos considerar una regla especial de no sujeción, de carácter objetivo, relativa a la prestación de servicios por parte de los sujetos de derecho público que sean dependientes, a favor de su ente público matriz.

En esta regla especial, tienen, además de las sociedades públicas, cabida las entidades públicas empresariales, y las sociedades mixtas donde el ente público perceptor del servicio detente una participación en su capital social superior al cincuenta por ciento. Por prestación de servicios deberemos entender una acción con vocación de permanencia, que entre dentro del ámbito del objeto social del ente dependiente, que realiza, permanente o coyunturalmente, a favor de su ente matriz. Por lo tanto dicho servicio no debe consistir en una encomienda, por la que el ente matriz encarga a su ente dependiente una determinada acción de su competencia, que podría realizar por sí misma, transfiriéndole, normalmente medios económicos y poniendo a disposición del ente encomendado medios materiales precisos para su ejecución, como por ejemplo la posesión temporal de determinados bienes. Se trata de desarrollar una actividad prestacional de servicios, que no precisan de una subvención específica del ente encomendante, ni de la transferencia de medios, ya que es propia de la actividad y objeto del ente encomendado, siendo que el ente matriz es receptor de dicha prestación. Por último el órgano público receptor del servicio deberá ser una administración pública.

DECIMOCTAVA.-La imposición indirecta especial es de relevancia en determinados supuestos vinculados. Por citar un mero ejemplo, son algunos los municipios que prestan como servicio público en formas de gestión directa, la explotación de puertos náuticos deportivos, y en consecuencia instalaciones anexas como los surtidores de combustibles. Siendo que de una u otra forma, el usuario final de dichos servicios públicos se ve afectado por la imposición indirecta especial, motivo por el cual el asunto merece un tratamiento sintético en la presente exposición**.**

En cuanto al derecho interno español, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales *(Profusamente modificada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre; y por las Leyes 22/2013, de 23 de diciembre, 16/2013, de 29 de octubre, 15/2012, de 27 de diciembre, 17/2012, de 27 de diciembre, 16/2012, de 27 de diciembre y 2/2012, de 29 de junio.; así como por el Real Decreto Ley 20/2012, de 13 de julio; 12/2012, de 30 de marzo y 20/2011, de 30 de diciembre; entre otras),*justifica en su preámbulo la necesidad de proceder a la regulación de esta imposición indirecta a la luz de las exigencias derivadas del Acta Única Europea y de las diferentes directivas armonizadoras

DECIMONOVENA.-En lo que respecta a las contribuciones especiales, tanto desde la óptica del derecho estatal, como en especial el local**,** esta tipología tributaria es aplicable a cada administración pública territorial, en ejercicio de su correspondiente potestad tributaria, sea esta originaria, sea esta derivada, requiriéndose la existencia de una serie de elementos comunes, en cualquier supuesto se imposición, que son básicamente los siguientes:

-La realización de una acción inversora por parte del poder público.
-Que esta acción inversora, se concrete en la realización de una obra pública, o en el establecimiento o ampliación de un servicio público. Dicho de otra forma que resulte un incremento del dominio público afecto al uso público, o afecto al servicio público
-Que de la acción pública se derive un beneficio especial para unos determinados sujetos pasivos, que ven, aunque sea potencialmente, incrementado el valor de sus bienes inmuebles.

-Que este beneficio especial del sujeto pasivo, puede no obstante, coexistir, con un implícito beneficio general de toda la colectividad.

Al asunto de desarrollo de la presente teséis, son de especial importancia la figura de las contribuciones especiales, en cuento que categoría tributaria, en el marco de las obras del ciclo hídrico o asociadas al ciclo del agua, que puedan realizar el Estado y las Comunidades Autónomas, previa habilitación de las normas legales reguladoras en materia de aguas.

VIGÉSIMA.-En materia de exenciones fiscales de servicios públicos se concluye en la existencia de las siguientes, en una enumeración no exhaustiva:

Existe una exención fiscal en el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza según la cual están exentos los titulares de concesiones administrativas revertibles en cuanto a los terrenos afectos a las mismas.

Existen exenciones en el Impuesto de Construcciones, Instalaciones y obras, aplicables a las obras de las que sean dueños el Estado, las Comunidades Autónomas o las entidades locales que vayan a ser destinadas a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales, aunque su gestión se lleve a cabo por organismos autónomos, tanto si se trata de obras de inversión nueva como de conservación.

Existen exenciones en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles unas de carácter subjetivo aplicables a los entes públicos de naturaleza jurídica administrativa; por lo tanto no son de aplicación a las sociedades mercantiles públicas, a salvo cuando por su actuación les sea de aplicación una exención objetiva; y otras de carácter objetivo, aplicables a empresas públicas que gestionen líneas de ferrocarriles y los edificios enclavados en los mismos terrenos, que estén dedicados a estaciones, almacenes o cualquiera otro servicio indispensable para la explotación de dichas líneas. En la Ley de Haciendas Locales la regulación de las exenciones subjetivas y objetivas de este impuesto, se encuentran con

carácter general reguladas en el artículo 62 del Real Decreto Legislativo 2/2.004 de 5 de marzo.

Existen exenciones en el Impuesto sobre Actividades Económicas pueden ser de carácter subjetivo y objetivo.

Existen exenciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de carácter subjetivo aplicable al Estado, y a las administraciones públicas territoriales e institucionales. Por lo tanto esta exención subjetiva no es aplicable a las sociedades mercantiles.

Existen otros beneficios fiscales como por ejemplo los beneficios temporales para incentivar la realización de actividades económicas de interés general, pero también beneficios permanentes, dentro de los cuales de se debe destacar una bonificación del 99% en el impuesto de sociedades por la prestación de servicios comprendidos en el apartado 2 del artículo 25 o en los apartados 1.a, b y c del artículo 36 de la Ley de Régimen Local.

: Tal como se puso de manifiesto en el apartado de la legislación aplicable, en materia de tasas, y en cuanto que se trata de tributos, las Corporaciones Locales podrán contemplar en las Ordenanzas Fiscales beneficios que se basen o tengan en cuenta la capacidad económica de los contribuyentes, es decir, en el presente caso de los usuarios.

VIGESIMOPRIMERA.-En el marco de la parte especial de esta tesis, y a modo introductorio en el ámbito del capítulo III, el Reino de España se caracteriza por ser un país de alto consumo de agua, pero a precios comparativamente bajos en referencia a otros países Europeos como Francia y Holanda**.**

VIGESIMOSEGUNDA.-Los servicios hídricos en España se caracterizan por una demanda alcista de los mismos, la competencia entre usos y prestadores del servicio *(administraciones públicas que intervienen en el ciclo hídrico)*, y por una confusión en la gestión de las infraestructuras dependientes de las diferentes administraciones. Ha sido habitual que en el proceso de

descentralización política del estado en autonomías, las previas infraestructuras interterritoriales, se monopolizasen por las entidades locales en cuyos términos municipales radicaban *(por ejemplo las Estaciones de Tratamiento de Agua Potable a Domicilio-ETAP)*, dando lugar a numerosos conflictos jurídicos entre dichos entes locales, y los que obtienen el suministro de agua potable en alta para su distribución en baja a los usuarios.

VIGESIMOTERCERA.-La situación del ciclo del agua en Europa es la siguiente:

En Francia existe una amplia tradición en la gestión de servicios públicos a través de diferentes figuras asociativas y organizativas de derecho público, que son utilizadas como formas prestadoras por parte de la administración pública. Como prototipo de servicio público, examinaremos las características esenciales de la forma de prestación de los servicios del sector hídrico.

Los servicios de abastecimiento de agua potable y saneamiento han sido servicios públicos prestados a través de las entidades locales francesas. En Francia son realizados por los municipios, al igual que sucede en el Estado Español, por lo tanto su gestión corresponde a los municipios que se pueden a los efectos agrupar funcionalmente en los denominados establecimientos públicos de cooperación intermunicipal.

En Portugal la gestión del ciclo del agua, corresponde de forma centralizada a un ente público central dotado de personalidad jurídico propia, que se denomina Entidad Reguladora de los Servicios del Agua y de los Residuos (ERSAR), creado por la Ley nº 10/2014, de la Asamblea de la República. Se trata de una entidad administrativa independiente que asume funciones de regulación y supervisión en materia del ciclo del agua, y que se encuentra adscrita al Ministerio del Área del Gobierno Portugués.

En determinados países se ha producido una privatización integral, se pone como ejemplo de ello la situación del servicio del agua en Inglaterra y Gales, aunque en cierta forma participan igualmente de las connotaciones de una

colaboración pública privada. Como excepción se puede señalar el caso de Holanda, donde no existe participación del sector privado en la gestión de los servicios del ciclo del agua. El sistema de gestión es totalmente público en Luxemburgo, aunque se admiten ciertas privatizaciones para determinadas tareas asociadas. En Dinamarca, Grecia y Holanda, se produce una fuerte tendencia a la gestión integrada de los servicios del ciclo del agua, es estructuras más amplias que los municipios

VIGESIMOCUARTA.-Los servicios del agua son esencialmente de competencia municipal, destacando la novedad de que en lo que respecta a los municipios de hasta 20.000 habitantes pueden ser prestados por las Diputaciones Provinciales; conforme el nuevo régimen local modificado por la Ley 27/2013 tal como se expuso en el capítulo I.

VIGESIMOQUINTA.-El régimen jurídico del ciclo del agua, desde un punto de vista sintético y concluyente es el siguiente:

La llamada Directiva marco del agua, es la norma jurídica fundamental en materia del ciclo del agua, referenciada como Directiva 2000/60/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2.000. Esta directiva establece un marco comunitario en la política de aguas. Ha sido actualizada por la Directiva 2014/101/UE, de 30 de octubre. LCEur\2014\1986. La modificación afecta a una parte del texto que reproducimos únicamente en formato PDF. La modificación del Anexo V puede consultarse en el DOL núm. 311, de 31 octubre 2014.

Dicha norma jurídica comunitaria debe ser complementada con otras de igual rango en determinados ámbitos funcionales y sectoriales, pidiéndose citar:

En lo que respecta a las normas de calidad ambiental de las aguas se debe mencionar a la Directiva 2008/105/CE.

En el apartado relativo a la calidad de las aguas, se debe mencionar que son numerosas las Directivas Europeas que han abordado el tema del agua desde la perspectiva de los parámetros de calidad; las de referencia esencial, como la

Directiva Marco del Agua, Directiva 2000/60/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de octubre de 2.000), la Directiva 2014/101/UE, de 30 de octubre. LCEur\2014\1986 y la Directiva 91/271/CEE.

La Directiva estable unos objetivos medioambientales, que han sido modificados por la Directiva 2013/64/UE (establece la posibilidad de acogerse a una prórroga de la consecución de los objetivos medioambientales en relación al agua), que consiste básicamente en un mandato a los estados miembros, para mejoras y proteger la calidad de todos los recursos hídricos existentes, sea estos aguas superficiales o subterráneas.

La Directiva 91/271/CEE, sobre tratamiento de aguas residuales urbanas ha resultado afectada, al igual que la Directiva 2000/60/CE, por la Directiva 2013/64/UE, de 17 de diciembre, así como por otras normas comunitarias, como el Reglamento número 1137/2008, de 22 de octubre. Su recepción en el ordenamiento jurídico interno, se realizó por el Real Decreto-Ley 11/1995, y por el Real Decreto 509/1996. La presente Directiva, tiene como objeto la regulación de los sistemas de evacuación, tratamiento y vertido de las aguas urbanas, y en especial, el de específicos vertidos de origen industrial. Su finalidad es la protección del medioambiente de la evacuación y vertidos de las aguas residuales. En el Estado Español sus preceptos además de ser contemplados en la Ley Estatal de Aguas, han sido asumidos además, por normas reglamentarias o legales de las diferentes Comunidades Autónoma, como por ejemplo el de Cataluña aprobado por Decreto 130/2003, de 13 de mayo, dictado en desarrollo de la Ley 6/1999, de 12 de julio, de Ordenación, Gestión y Distribución del Agua.

Ya en el ámbito del derecho interno español, la norma jurídica básica es la Ley de Aguas Estatal, cuyo texto refundido fue aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio; a la que se dedica la Subsección 4.3 de este capítulo III. Como norma jurídica fundamental asociada al sistema hídrico, esta norma ha tenido diferentes versiones legales.

VIGESIMOSEXTA.- La gestión directa del suministro de agua potable a domicilio, se realiza por las entidades locales. Es una forma de gestión muy habitual y mayoritaria hasta hoy en día en pequeños y medianos municipios, no obstante, tal como se menciono en el capítulo I el impacto de la Ley 27/2013, de racionalización y sostenibilidad del régimen local ha abierto la posibilidad de la absorción de estos servicios por parte de las Diputaciones Provinciales, y ello para los municipios que cuenten con una población inferior a los 20.000 habitantes.

VIGESIMOSÉPTIMA.-Las entidades públicas empresariales son entes de derecho público, que sin embargo actúan en su ámbito interno de acuerdo a normas de derecho privado. En sus estatutos constitutivos pueden asumir potestades de derecho público propias del ente público matriz territorial que las crea y del cual dependen; entre estas potestades se encuentra la recaudatoria, y abarca tanto el período voluntario como el período ejecutivo. En consecuencia son entes instrumentales de los municipios para la prestación de los servicios hídricos o del ciclo del agua, que se crean por acuerdo de los máximos órganos de gobierno colegiados municipales, es decir, por el pleno de la corporación. Detentan personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar. Se puede citar como un ejemplo prototípico de gestión el de la entidad pública empresarial de aguas y saneamiento de Sueca, Valencia.

La gestión por sociedad mercantil enteramente pública, es una forma habitual de gestión del suministro del agua por parte de las administraciones públicas territoriales. La constitución de estas sociedades mercantiles públicas es propia de municipios de gran población. Se pueden citar las siguientes:

a-La Empresa Aguas de Tenerife, SA.
b-La empresa pública Canal Isabel II en Madrid.
c-Las empresas públicas vascas Udal Sareak SA, dedicada a la gestión de las redes de distribución municipales de abastecimiento de aguas, que hayan sido encomendadas por los municipios vizcaínos al Consorcio de Aguas de Bilbao., y Aguas de Bilbao, SA.
d-La empresa municipal de aguas y saneamiento de Murcia, SA.

e-La empresa metropolitana de aguas residuales de Valencia, SA., que dependía no directamente del ente matriz local, sino, a su vez, de un ente dependiente denominado Entidad Metropolitana de Servicios Hidráulicos., de la cual la primera era un ente instrumental.

VIGESIMOCTAVA.-Otra de las formas de mayor expansión en la gestión del ciclo hídrico es a través de entes públicos asociativos, entre los que merece destacarse a los consorcios intermunicipales pueden participar entes autonómicos. También es posible una gestión consorciada, entre entes locales de base municipal, y entes locales de base provincial; podemos poner como ejemplo el caso de la provincia de Málaga, donde desde 2.003, existe un Consocio para la prestación de los servicios de saneamiento y depuración de aguas residuales, con diecinueve ayuntamientos de la provincia. Igualmente, es resaltable la figura del Consorcio de Aguas de Asturias, creado el 29 de marzo de 1.967, respecto del cual uno de sus recursos esenciales es el canon autonómico de saneamiento del Principado de Asturias, tributo incompatible con cualquier otro que recaiga sobre un mismo hecho imponible. Gestiona tanto las instalaciones de tratamiento de aguas residuales, como las de agua potable, abasteciendo a los municipios consorciados de agua en alta, a cambio de la imposición de una tasa, que tiene un componente fijo y otro variable en su base imponible.

Los consorcios del ciclo del agua, generalmente asumen los recursos propios de los servicios hídricos de los entes consorciados, y en especial; según sus finalidades:

a-Las tasas por el servicio de suministro de agua potable a domicilio.
b-Las tasas por el servicio municipal de saneamiento de aguas residuales.
c-Las tasas por el servicio municipal de depuración de aguas residuales
Es una forma habitual de asociación de pequeños y medianos municipios. El número de mancomunidades intermunicipales que asume como objeto y finalidades propias, los servicios del ciclo hídrico, es creciente en todos los ámbitos territoriales.

En cuanto a las mancomunidades intermunicipales, son una forma habitual de asociación de pequeños y medianos municipios. El número de mancomunidades intermunicipales que asume como objeto y finalidades propias, los servicios del ciclo hídrico, es creciente en todos los ámbitos territoriales.

La gestión indirecta como categoría general es hoy en día, quizás, la forma de prestación más habitual en el ámbito municipal, consistente en la celebración de contratos de gestión de servicios públicos, que en el caso del agua, se constituyen como auténticas formas de colaboración público privada.

La concesión administrativa actualmente es una forma generalizada de prestación del servicio, dada la especialización de los medios técnicos y humanos asociados a los servicios públicos.

La sociedad de economía mixta, es decir, aquellas en la que el poder público solamente detenta un parcial de su capital social, se ha configurado como una forma habitual de gestión de los servicios del ciclo del agua, para medianos y grandes municipios, con el fin de corresponsabilizar al capital privado en la gestión pública del agua. Podemos citar como ejemplo el caso del Ayuntamiento de Zaragoza, donde se ha creado una sociedad anónima con participación de capital privado, denominada Sermuza, SA, como medio propio instrumental propio y servicio técnico del Ayuntamiento, además de otro ente dependiente como Ecociudad Zaragoza, SA, se ha transformado en sociedad de economía mixta, cuyo objeto social es la prestación de los servicios de saneamiento y depuración de aguas residuales.

. Podemos destacar en este apartado la gestión del suministro de agua, por iniciativas de colaboración pública privada, y contratos de concesión de obra pública.

Los modelos de prestación público privada del agua han crecido exponencialmente en los últimos tiempos. De facto hoy en día representan sobre un 46% del total del suministro de agua potable a domicilio en el conjunto del Estado Español.

En otros países de la U.E, como el Reino Unido en concreto en Inglaterra y el País de Gales, los servicios del ciclo hídrico se encuentran totalmente privatizados, correspondiendo la gestión a compañías privadas de carácter mercantil, denominadas Wasc y Woc, según presten un servicio integral o exclusivamente del servicio de abastecimiento de aguas.

Para la gestión del servicio hídrico estas compañías mercantiles precisas de una suerte de concesión administrativa por un organismo público regulador denominado OFWAT, que por otra parte autoriza los precisos a los usuarios, que siendo locales, obedecen a determinadas directrices de carácter estatal.

Para la determinación de los precios autorizados, Ofwat, define el parámetros que se denomina "requisitos de los precios", donde se evalúan los costes de las nuevas instalaciones que debe efectuar el operador privado autorizado, el coste de explotación, así como un margen razonable de beneficios que se deduce de una ecuación resultante de multiplicar el coste del capital por el valor del capital.

VIGESIMONOVENA.-Se debe citar en el ámbito introductorio del ciclo del agua a los convenios de colaboración, como medio de arbitrar encomiendas de gestión a entes públicos de base no territorial, a través de la figura de la encomienda de gestión. Es en tal forma en que un ente público de relevancia en la materia como el Canal Isabel II, gestiona no pocos servicios asociados al sector hídrico en la Comunidad Autónoma de Madrid.

TRIGÉSIMA.- La fiscalidad del ciclo del agua, fundamentalmente detenta una finalidad extrafiscal consistente en la obtención de fondos financieros o recursos públicos, para la ejecución de inversiones asociadas al ciclo hídrico, así como su explotación y mantenimiento, y por supuesto para financiar la prestación de los servicios del agua que son la finalidad de las mencionadas infraestructuras, y ello desde la doble perspectiva de la prestación pública de servicios, y la consecución de objetivos medioambientales.

TRIGÉSIMO PRIMERA.-En el conjunto de los ordenamientos jurídicos internos de los estados de la Unión Europea, se ha procedido a la recepción del principio rector de las políticas públicas de costes asociados a los servicios del agua, el que a su vez se deberá implementar de acuerdo al principio de que quien contamina paga, estableciendo una naturaleza dual del precio de agua, como sostenibilidad financiera, y como política medioambiental. No obstante la consecución de los objetivos dista de ser enteramente satisfactoria, como se reconoce en las propias evaluaciones de los Estados Miembros.

Este principio se regula en el artículo 9 de la Directiva marco del agua, del siguiente tenor literal: "*1.Los Estados miembros tendrán en cuenta el principio de la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, incluidos los costes medioambientales y los relativos a los recursos, a la vista del análisis económico efectuado con arreglo al anexo III, y en particular de conformidad con el principio de que quien contamina paga".*

TRIGÉSIMO SEGUNDA.-El esquema básico del principio de recuperación de costes se conforma por un conjunto de tributos de imposición estatal, autonómica y municipal, tal como se expone a lo largo del capítulo IV de esta tesis, procediéndose a un resumen sintético al inicio.

En lo que respecta a la imposición estatal, el Canon de Regulación, es un tributo aplicable a los sujetos pasivos que sean directamente beneficiados por las obras de mejora financiadas por el Estado, de las obras en el dominio público hidráulico, trátese de aguas en superficie o de aguas subterráneas. De otra parte la Tarifa de Utilización del Agua, es una exacción que grava a los beneficiados por obra financiadas total o parcialmente a cargo del Estado, incluidas las relacionadas con la corrección del deterioro del dominio público hidráulico derivado de su utilización, y por el concepto de la disponibilidad o uso del agua. Como otras figuras tributarias estatales asociadas al ciclo del agua se pueden citar el Canon por Utilización Privativa del Dominio Público Hídrico, como tributo cuya naturaleza jurídica es la propia de una tasa que grava la utilización, ocupación o aprovechamiento del DPH, teniendo en cuenta el rendimiento que reporte la actividad generada, el Canon por Utilización de

las Aguas Continentales para la Producción de Energía Eléctrica, consiste en una tasa que grava la utilización y aprovechamiento de los bienes de dominio público, para la producción de energía eléctrica en barras de central, y el Canon de Control de Vertidos, que es un tributo asociado al ciclo hídrico que se configura como una tasa que grava el vertido de aguas residuales a los cauces de agua. Como figuras tributarias relacionadas se puede mencionar el canon de vertidos al dominio público marítimo terrestre, regulado en el artículo85 de la Ley 22/1988, de 28 de julio, de Costas, modificada por la Ley 2/2013, de 29 de mayo. Se trata de un tributo que grava los vertidos contaminantes al dominio público marítimo-terrestre, y cuyo producto recaudatorio corresponde a las comunidades autónomas. El Canon de Ocupación del DPMT, se regula en el artículo 84 de la Ley de Costas, anteriormente mencionada**.**

La promulgación de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre ha supuesto una repercusión decisiva en la fiscalidad del ciclo del agua, aunque no de forma exclusiva, ya que afecta en forma genérica a la fiscalidad del sector energético, pero en cualquier caso parte de los factores de producción energética están asociados al ciclo hídrico, procediendo a la imposición de una serie de nuevas figuras tributarias, tales como el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica y el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas; igualmente el Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos en Instalaciones Centralizadas y por último el Canon por Utilización de las Aguas Continentales para la Producción de Energía Eléctrica. El Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, es un impuesto que grava la capacidad económica de los productores de energía eléctrica cuyas instalaciones originan importantes inversiones en las redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la energía que vierten a las mismas, y comportan, por sí o como resultas de la propia existencia y desarrollo de las tales redes, indudables efectos medioambientales, así como la generación de muy relevantes costes necesarios para el mantenimiento de la garantía de suministro.

En lo que respecta a la imposición autonómica el canon de saneamiento autonómico grava la producción de aguas residuales, adoptando el criterio del uso del consumo de agua como recurso escaso y asociado al medio ambiente. Desde esta perspectiva se habla de una "ecotasa", aunque su naturaleza jurídica sea más bien la propia de un impuesto. En determinadas comunidades autónomas ha sido sustituido por otras figuras tributarias que se mencionaran a continuación. En determinadas comunidades autónomas el canon de saneamiento ha sido sustituido por otros tributos como el canon del agua y el canon de vertido, a fin de incidir en una mejor especialización fiscal del hecho imponible, diferenciando el uso del agua y sus repercusiones medioambientales, de la producción de aguas residuales y su depuración. Otras figuras tributarias autonómicas asociadas al ciclo del agua son el coeficiente de vertido autonómico o canon de vertido se configura como un ingreso tributario finalista, cuya naturaleza jurídica es la propia de una tasa (generalmente), cuyo objeto es la financiación de las infraestructuras de depuración, que grava la utilización de los servicios prestados en esta fase del ciclo del agua por la comunidad autónoma. Se debe observar que en este sentido en otras muchas comunidades autónomas este hecho imponible es absorbido por el canon de saneamiento anteriormente mencionado, y el canon autonómico de aducción es un tributo que solamente esta implementado en determinadas comunidades autónomas, y es constitutivo de una tasa una tasa y no de un impuesto. Se configura, por lo tanto, como un tributo finalista destinado a financiar la implementación de las infraestructuras de obtención de agua en alta, en especial, las denominadas estaciones depuradoras de agua potable. Algunas comunidades autónomas han aumentado la tipología de tributos que inciden sobre el ciclo del agua, y uno de estos supuestos analizados, en el de la Comunidad Autónoma de Andalucía, donde la Ley 18/2003, de medias fiscales y administrativas, ha creado el impuesto sobre vertidos de agua al litoral, cuyo hecho imponible es la realización de vertidos (en especial los derivados del ciclo hídrico), a las aguas marítimas del litoral. En algunas Comunidades Autónomas se ha procedido a la imposición de otras figuras tributarias, y a los efectos se puede citar a título de ejemplo al impuesto autonómico gallego,

sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada

En cuanto a la imposición local, se debe mencionar la tasa del servicio municipal de abastecimiento de agua potable a domicilio como tributo local, que grava el suministro de agua, debiéndose diferenciar, el supuesto del suministro del agua en alta, efectuada a través de la denominada red primaria, que es la que se produce directamente del caudal de origen, previo tratamiento en una estación de agua potable a domicilio, y el suministro en baja que se produce en red secundaria, directamente al consumidor. Son muchas las ordenanzas municipales que diferencian en su hecho imponible, en su base imponible, y en consecuencia en sus cuotas tributarias y tipos de gravamen, ambas prestaciones, ya que detentan la titularidad de ambos suministros al disponer de caudales propios autos gestionados. Otros optan por considerar el suministro de agua en alta como precio público, si el usuario es otro municipio limítrofe. Igualmente se debe mencionar la tasa municipal del servicio de alcantarillado cuyo hecho imponible consiste en el vertido de aguas residuales particulares de un colector particular a un colector general, para su conducción a aliviaderos de las mismas, sea a plantas de tratamiento de depuración de aguas residuales y por último, la tasa municipal del servicio de depuración de aguas residuales, que se configura como una tasa cuyo hecho imponible es la depuración de las aguas residuales producidas por el sujeto pasivo, y cuantificadas por una presunción legal de producción total según el volumen de agua previamente consumida por el contribuyente. En algunos municipios estas dos tasas están refundidas en una sola.

En cuanto a las contribuciones especiales, entre otras finalidades extrafiscales que le son propias, pueden estar habitualmente asociadas al ciclo hídrico para obtener la necesaria dotación de infraestructuras que la prestación de los servicios asociados requiere. Esta necesidad de implementación de infraestructuras genera una necesidad de financiación, que aboca a los entes públicos a la imposición de tributos tales como las contribuciones especiales. Se ha analizado previamente determinadas figuras tributarias estatales

asociadas al ciclo del agua, que detentan esta naturaleza jurídica, de una forma más o menos clara, y los municipios pueden utilizar esta figura tributaria genérica para financiar parcialmente (hasta un máximo del 90% del coste efectivo), la ejecución de obras hidráulicas para el establecimiento o ampliación de los servicios asociados al ciclo del agua.

TRIGÉSIMO SEGUNDA.-Los recursos financieros asociados al agua, de naturaleza generalmente tributaria, se han demostrado ineficientes, dada la dificultad en la determinación cuantitativa, de los páramelos utilizados para la determinación de la base imponible, y la cuota tributaria; la baja eficiencia recaudatoria de las exacciones fiscales, que se sitúa en torno al 50% de las liquidadas, la baja incidencia de estos tributos sobre la regulación de la demanda del agua, y la no consecución de los objetivos extrafiscales perseguidos con la imposición, citándose a modo de ejemplo, el canon de vertido, que no ha tenido incidencia relevante en garantizar un adecuado nivel de calidad de los ríos.

TRIGÉSIMO TERCERA.-El precio del agua, ha sido denominado en determinados momentos históricos como arbitrio, y hoy en día existe una irrefrenable tendencia a utilizar denominaciones ajenas a las propias de las figuras tributarias definidas en la legislación básica en la materia, tales como exacciones, cánones, o tarifas, cuestión que ha sido explicada por determinados miembros de la doctrina, en el sentido de un refuerzo de la extra fiscalidad de los servicios asociados al agua, que implica la existencia de determinadas finalidades diferentes al mero deber de contribuir

TRIGÉSIMO CUARTA.- Algunos tributos del agua participan de determinadas connotaciones de parafiscalidad, no solamente por detentar un régimen específico de destino del producto recaudatorio, participando al igual que sucede en la extrafiscalidad de objetivos diferentes a los de la mera obtención de ingresos para financiar el gasto público generalmente considerado, sino igualmente por sus especialidades en materia de recaudación, destino del ingreso etc.

TRIGÉSIMO QUINTA.-Las comunidades autónomas del Estado español disponen de potestad tributaria propia para crear tributos de acuerdo al ámbito competencial de sus estatutos de autonomía (Leyes Orgánicas del Estado), y la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas que establece los límites a la imposición autonómica. Dentro de estos límites, uno destaca en especial, y es el hecho de que las CCAA no pueden crear tributos que graven hechos imponibles ya gravados por el Estado. La justificación de la imposición no ha sido exclusivamente la asunción de competencias sobre las cuencas hidrográficas intracomunitarias o que discurren por un exclusivo ámbito territorial autonómico, sino de forma concomitante por el ejercicio de competencias medioambientales, que al caso son de imposible singularización respecto de la prestación de los servicios del agua, en sí mismos considerados. Las comunidades autónomas, deben sufragar la implantación de nuevos servicios dada la insuficiencia financiera, en general, de los municipios de abordarla por sí mismos por lo que precisan de nuevos recursos.

Se ha establecido claramente en sede jurisdiccional y legal, que el ejercicio de esta potestad tributaria no implica una doble imposición con respecto a la tributación estatal. Es evidente, por ello, la distinta naturaleza que se atribuye al canon del artículo 113 de la Ley de Aguas , cuyo hecho imponible es el uso del dominio público hidráulico, mientras que el que aquí se examina lo constituye el hecho mismo del vertido, canon que además responde a la autorización concedida por el Acuerdo del Consejo de Ministros de 17 de febrero de 1995, por el que se aprueba el Plan Nacional de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales, para el establecimiento de un canon específico que preferentemente cubra los costes de establecimiento y explotación de las plantas que se construyan en desarrollo del Plan, así como para la aprobación de un Plan regional de saneamiento, concorde con los criterios establecidos en las Directivas comunitarias, hasta el punto que se condiciona la aplicación de las ayudas estatales derivadas del Plan, al establecimiento del canon por parte de las Comunidades Autónomas, muchas de las cuales ya lo tienen instaurado con características similares al regulado en la Ley y Decreto gallego.

Es el Estado y no la Comunidad Autónoma la que debe regular la deducción o reducción, no teniéndose pues que regular esta en las nomas jurídicas autonómicas que prevén la imposición del canon de saneamiento.

Tal compensación, sería pues, una opción del Estado respecto de su tributo específico de vertidos, que además, como se mencionó, no tiene un hecho imponible coincidente con el canon de saneamiento, sino exclusivamente concomitante, en el sentido de que ambos tienen como objeto el vertido, aunque en un caso por la utilización del dominio público ocupado o susceptible de un aprovechamiento especial con ocasión de los vertidos, y en el supuesto del tributo autonómico por su mera realización y sus efectos medioambientales, con además, el mencionado efecto dual parafiscal de obtención de financiación. Es el Estado y no la Comunidad Autónoma la que debe regular la deducción o reducción, no teniéndose pues que regular esta en las nomas jurídicas autonómicas que prevén la imposición del canon de saneamiento.

Dicha opción tiene su defensa o soporte legal, en que el legislador utiliza en el artículo 113.8 mencionado la expresión "podrá" y no la expresión "deberá".

Uno de los aspectos que más controversia origino es la consistente en si el canon de saneamiento o el canon del agua está sujeto o no a IVA, al respecto la opinión dominante es que este tributo, que por cierto se gira con ocasión de las tasas municipales del ciclo hídrico o de los precios privados que girar los usuarios a los operadores privados está sujeto a IVA, y esta reflexión opera cuando las entidades suministradoras detentan la condición de sustitutas del contribuyente. No obstante, en la práctica y al momento presente existen situaciones diversas al respecto de esta cuestión dependiendo de cómo se definan los tributos autonómicos sobre el agua, y de cómo se regulen las obligaciones tributarias y las condiciones subjetivas de las entidades suministradoras del agua, respecto de si actúan por mandato legal o como sustitutos del contribuyente; por ejemplo en el caso de determinados tributos autonómicos, como los supuestos del canon del Agua de Galicia y el Coeficiente de Vertido, no existe una actual imposición del IVA. Pero recientemente han recibido un requerimiento de la inspección tributaria sobre

la necesidad de que las entidades suministradoras repercutan el IVA correspondiente considerando en la base la tributación autonómica. El ente público Aguas de Galicia, la mostrado su oposición al requerimiento efectuado por la Agencia Tributaria, y ha optado por solicitar una aclaración a la Dirección General de Tributos, siendo que en espera de la misma ha dado instrucciones a las entidades suministradoras que sigan sin considerar en la base de repercusión del IVA a los usuarios la tributación autonómica.

TRIGÉSIMO SEXTA.-Aun habiendo mencionado ya este aspecto con anterioridad en este resumen es pertinente volver a reiterar ahora esta cuestión, y citar en concreto la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio de 2.009 (aunque anterior a la reforma de 2.011); las conclusiones del alto Tribunal son concluyentes en el sentido de que la contraprestación del servicio de abastecimiento de agua, como servicio público municipal, es siempre una tasa con independencia de la forma de gestión adoptada

Cuando menos, de acuerdo a la regulación existente del artículo 2 de la LGT hasta el año 2.011, participo enteramente de estas conclusiones del alto tribunal, adicionando, a mi entender, el hecho de que siempre que las contraprestaciones sean fijadas por la Administración titular por una ordenanza fiscal, las mismas tendrán la consideración de tasas y nunca se podrían configurar como precios privados autorizados por la administración.

Ello se asevera, a mi juicio, con independía de que la exacción se realice por el propio concesionario, ya que la administración es titular del servicio, y puede en cualquier momento rescatar la concesión y fija las tarifas de la tasa de acuerdo a procedimientos públicos regulados en el artículo 19 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en forma jurídica de Ordenanzas Fiscales, que detentan la condición de normas jurídicas tributarias. No tendría sentido alguno de que estas normas jurídicas tributarias se sujetasen a información pública y que después el usuario satisficiese unos precios privados no regulados en la misma, por el mismo servicio

La exacción directa al usuario por el concesionario, se justifica, en criterios de mera eficiencia, dado que precisan para su fijación cuando menos en una parte variable de las tarifas, de una medición del volumen de agua consumido expresado en metros cúbicos. Por lo que es lógico que si tal tarea técnica la desarrolle la empresa concesionaria, pueda ella misma proceder a la exacción, pero siempre de acuerdo a las premisas y a los elementos tributarios definidos en la correspondiente ordenanza fiscal reguladora. Por otra parte dicha exacción directa al usuario por el gestor indirecto, suele estar justificada cuando el servicio se plantea, en términos económico financieros, en régimen de autofinanciación, siendo que cualquier alteración del margen del beneficio del gestor indirecto, al alza o a la baja, quedará integrado en el ámbito contractual de riesgo y ventura, o dicho de otra forma, en la habilidad del gestor de cumplir con todas sus obligaciones de prestación, optimizando costes en un supuesto de alza o asumiendo costes adicionales, en el supuesto de baja, sin que todo ello interfiera en la naturaleza jurídica tributaria de la contraprestación satisfecha por el ciudadano usuario del servicio.

La determinación de los tipos de gravamen deriva de la fijación de unos costes del servicio que se deben de poner de manifestó en un estudio económico financiero, donde quedan limitados los criterios de beneficio de una suerte de gestor indirecto, conforme a lo previsto en la Ley del Contrato que rigió la licitación, y no a las pretensiones privatistas del operador privado.

La administración titular, podrá recabar para sí misma la práctica de la exacción al usuario en cualquier momento posterior al contrato, contemplando la posibilidad del ejercicio de tal potestad del Ius variandi en los pliegos de condiciones (desde la modificación operada en la Ley de Contratos del Sector Público en 2.010), sin que ello altere en modo alguno el equilibrio de la concesión, siempre que la administración cumpla con satisfacer su producto al gestor indirecto en forma de canon, en los términos previstos en el artículo 216 del Real Decreto legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, sobre el pago del precio del contrato, es decir, dentro de los plazos previstos en la normativa sobre morosidad en las relaciones comerciales aplicado al ámbito público, que

tal como se expreso en el capítulo I, adquiere el rango de medida de sostenibilidad económica por mandato de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril.

En definitiva es lo más garante para el ciudadano, y lo que más seguridad jurídica le aporta.

Mantener la calificación de previo privado (en el actual sistema de prestación de los servicios públicos del agua existente) respecto de la tarifa exigida por el gestor privado al usuario, crearía la disfuncionalidad de la existencia de una ordenanza fiscal que impone y ordena los elementos tributarios de la tasa en la esfera pública, y un precio privado autorizado en la esfera privada, lo que daría lugar a la distorsión de confundir una forma de gestión, con una auténtica privatización según el modelo británico. Esto se afirma siempre que la cuestión de esta dicotomía no sea meramente conceptual, ya que si es de mayor alcance es claro que la cuestión dista de estar solucionada de una forma definitiva, en espera de la redacción final de la nueva LGT actualmente tramitándose como proyecto de Ley en Cortes Generales.

TRIGÉSIMOSÉPTIMA.-En cuanto a las tasas municipales del ciclo del agua se efectúa las siguientes conclusiones:

No es posible establecer diferentes tarifas en función de la radicación del inmueble dentro del término municipal. Por ejemplo gravando en exceso a los residentes al casco urbano con respecto a la periferia (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de fecha 19 de abril de 1.991).

Puede existir una diversidad de tarifas según la tipología de consumos: domésticos, industriales, y de otro género (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 12 de mayo de 1.993). Cuestión por otra parte que está en perfecta sintonía con los principios inspiradores de la Directiva del Agua, que deben asumir los Estados de la Unión en sus ordenamientos jurídicos internos.

Determinados pronunciamientos judiciales han sentado la viabilidad de girar diferentes tarifas a la primera vivienda o vivienda habitual y a la vivienda residencial, en función de ser elemento indiciario de una mayor capacidad económica (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 2 de marzo de 2.001).

No es admisible imponer diferentes tarifas a residentes y no residentes, y tomar como elemento determinante de beneficio fiscal el hecho del empadronamiento, conforme sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2.006, ya que ello supondría una vulneración, del artículo 150 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, pero inclusive del artículo 14 de la Constitución, en relación con el artículo 19, dado establecer un elemento distorsionador del gravamen que no atiende a la capacidad económica, sino al mero hecho de la residencia.

Una lógica aplicación de los principios constitucionales de igualdad recogidos en el artículo 14 de la Constitución Española, inciden en la necesidad de que el precio este en función del consumo que cada usuario efectúe, este consumo se deberá medir en términos homogéneos, además la aplicación de los principios constitucionales de igualdad recogidos en el artículo 14 de la Constitución Española, inciden en la necesidad de que el precio este en función del consumo que cada usuario efectúe.

Sería posible proceder a una tarifa mixta o variable pero no a una fija, pues ello supondría una vulneración de los principios de contribución equitativa y capacidad económica, además de una ruptura evidente del principio de igualdad. No tiene sentido que page lo mismo quien consume 20 metros cúbicos, que quien consume 20.000 metros cúbicos. Necesariamente la tarifa debe estar indefectiblemente unida al factor consumo.

¿Puede existir tasa por distribución o suministro de agua, sin tener en cuenta el consumo de agua que se realiza por el sujeto pasivo?: No, ya que la tasa no sería equitativa al disociarse enteramente del consumo que realiza cada cual, y ser este consume medible y verificable.

Esta limitación de las tarifas respecto del coste del servicio, o también referido como límite del producto recaudatorio, es lo que se denomina como principio de equivalencia que se ha sido objeto de un extenso desarrollo jurisdiccional y jurisprudencial. El principio de equivalencia exige que se produzca una paridad cuantificada y deducida objetivamente, el importe de las tasas y el coste del servicio prestado y se regula recogido en el art. 24.2 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y en el art. 7 de la Ley de Tasas y Precios Públicos, como norma estatal de carácter supletorio.

Se ha discutido sobre si el beneficio industrial y los gastos generales, que pueden aparecer en los estudios de costes de los servicios del agua prestados por tal modalidad, son elementos que exceden del real coste de explotación del servicio, en cuyo caso deberían ser sufragados como un canon unidireccional a favor del gestor indirecto financiado con recursos indiferenciados del presupuesto público, y no con el producto recaudatorio de la tasa. Al respecto no parece ser que exista problema de asunción de este beneficio empresarial cuando se mantiene que la naturaleza jurídica de la contraprestación que gira directamente el concesionario al usuario es la propia de un precio privado autorizado pero surgieron importantes dudas cuando se considera que se trata de una tasa exaccionada está por el ente concedente o por el concesionario que realiza funciones estrictamente de gestión recaudatoria en período voluntario

TRIGÉSIMO OCTAVA.-En un análisis de determinados supuestos de imposición local asociado al ciclo hídrico, se ha observado que no existe uniformidad entre las diferentes posibilidades de gestión de los servicios hídricos, y aunque predominen las sociedades públicas, existen formas diversas en las grandes poblaciones.

En la ciudad condal el servicio del agua se presta por la Sociedad General de Aguas de Barcelona, que hoy en día está conformado por un gran grupo empresarial, con más de 10 años de antigüedad, constituyendo un holding de más de 128 empresas, que da cobertura de los servicios del ciclo del agua a cerca de veinte y cinco millones de personas. En el caso de Vigo el servicio se presta a través del servicio municipal de aguas, que dispone de un contrato de

gestión de servicios, en modalidad de concesión administrativa con un operador privado. Las tarifas, aplican igualmente el criterio o principio del uso eficiente del agua, y se estructuran por tramos de consumo. En Sevilla el servicio del ciclo del agua se presta por una sociedad pública municipal, denominada Empresa Metropolitana de abastecimiento y saneamiento de Aguas de Sevilla. En Valencia los servicios del agua se prestan a través de un operador privado con forma de empresa mixta denominada Empresa mixta Valenciana de Aguas, SA. En Bilbao, los servicios del agua se prestan a través de la figura de un Consorcio, denominado Consorcio de Aguas de Bilbao Bizkaia. Las tarifas del agua disponen de un componente fijo y otro variable, dividido en tres tramos de consumo. Se define una tarifa para usos domésticos, otra para instalaciones deportivas de cualquier tipología, y otro para usos no domésticos.

En lo relativo a la imposición y ordenación de las tasas locales, se produce en ocasiones una interferencia, de la regulación legal en materia de aguas de las comunidades autónomas, que asumen, sin excepción competencias en materia de régimen local, con el límite del debido respeto a la legislación básica del Estado que es de competencia exclusiva de este. Esta interferencia implica una regulación general de determinados requisitos a los que se deben sujetar las tasas locales, pudiéndose citar a título de ejemplo, la regulación establecida en la comunidad autónoma de Castilla La Mancha, en el artículo 38 de la Ley 12/2002, de regulación del ciclo del agua, estableciéndose los unos límites generales a la imposición local, que consisten en exigir que en el estudio económico financiero de las tasas, se establezca un apartado obligatorio relativo a la amortización del inmovilizado, que se establezca en la ordenación fiscal la posibilidad de fragmentar las cuotas por tipologías de usos, lo que por otra parte no es ninguna novedad, y que los usos del agua doméstica podrán detentar la especialidad, consistente en que las tarifas introduzcan de forma optativa un coeficiente corrector en función del número de miembros de la unidad familiar; cuestión que por otra parte entra en perfecta sintonía con lo que ya es una mención estatal genérica sobre la posibilidad de establecer

beneficios fiscales en las tasas, tal como se refiere en el artículo 24.4 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

De especial relevancia es la diferencia que establece la Ley Autonómica citada, entre tasas, y precios o tarifas, estableciendo que los segundos se deberán sujetar a previa autorización de la Comisión de Precios; obviamente la primera pregunta que surge, es sobre si esta autorización es precisa cuando la tarifa exigida por el gestor indirecto al usuario coincide con el importe de la tasas fijado por la administración local titular. Al respecto existen antecedentes jurisdiccionales que podrían servir de soporte de una opinión contraria. Por último esta Ley Autonómica, si que establece una mención de calado especial, y es la relativa al destino de que debe tener el producto excedente de la tasa de suministro de agua, o de cualesquiera otra asociada al ciclo hídrico respecto de la cuantificación del coste de explotación del servicio, el cual se deberá aplicar de forma finalista a la financiación de las infraestructuras hidráulicas.

TRIGÉSIMO NOVENA.-Por último y en lo que respecta a la fiscalidad del ciclo del agua, volveré a reiterar el asunto esencial de la naturaleza jurídica de la contraprestación en la fiscalidad pasiva.

Es posible defender, a mi juicio, que no exista una incompatibilidad plena entre la naturaleza jurídica de la contraprestación como tasa y el hecho de que el gestor tributario no pueda ejercitar la potestad recaudatoria de ingresos de derecho público, en especial en su versión de recaudación ejecutiva y de apremio, utilizándose otros medios coactivos como la suspensión del servicio o suministro de agua; y ello por una razón de especialidad que puede tener dos vertientes:

El gestor indirecto podría solicitar de la administración, el cobro por procedimiento ejecutivo de los impagos producidos en período voluntario en las formas previstas en la correspondiente ordenanza fiscal.

Si la gestión fuese directa por ente sujeto al derecho administrativo podría efectuar de igual forma el corte del suministro, a pesar de disponer de los mecanismos de la potestad recaudatoria. Por otra parte desligar o desvincular

enteramente, la retribución percibida por el gestor indirecto de la tasa del agua o de los servicios del agua, provocaría una mayor confusión, entre los elementos económicos asociados a la mera prestación del servicio, con otros como los de obtener financiación para la ejecución de obras públicas de ampliación, mejora o primer establecimiento, lo que supondría desvirtuar las características de la contribución especial, que sería el tributo adecuado para estas finalidades, a salvo que no exista un beneficio especial para un determinado número de contribuyentes o usuarios del servicio. De facto en la praxis concesional en materia de aguas, la inmensa mayoría de los contratos conllevan la ejecución de obras de mejora a cuenta del concesionario, como parte de su oferta que se integra como obligación contractual en las cláusulas del contrato, siendo susceptible de entender las mismas, como un cálculo apriorístico del licitador relativo a que manteniéndose las tarifas aprobadas por la administración en forma de tasas, dada su capacidad organizativa empresarial de optimización de los costes, le permite ofertar tales mejoras, renunciando a obtener un mayor margen de beneficio, desde la perspectiva del principio contractual de riesgo y ventura. En cualquier caso, la exigencia de tales implementaciones inversoras en la licitación del contrato, es decir, en los pliegos que lo rigen, debe tener asociada una forma retributiva diferente de la propia cuantía de prestación del servicio, previamente calculada por la administración conforme la sistemática del cálculo del coste de los servicios públicos, y eso si que podría ser objeto, sin duda alguna, de una retribución tarifaria como precio privado, siempre que esté plenamente justificada en criterios de interés general y no se invada el ámbito de imposición de la contribución especial, es decir, que no exista un beneficio especial para un determinado número de usuarios, respecto del conjunto. Igual podríamos decir respecto de tareas o prestaciones, que se pudiesen encomendar al gestor indirecto, diferentes del contenido principal del servicio público, en régimen de concurrencia efectiva en el mercado, y previa consideración del interés público a fin de evitar la arbitrariedad en la actuación administrativa. De cualquier forma, la diferencia entre tasa y tarifa en lo que respecta a los servicios asociados al ciclo del agua puede ser meramente nominal, tal como se

expondrá en el apartado siguiente cuando se trate, en exclusiva de la gestión de cobro del producto de la tasa, y no de otros elementos retributivos que puedan ir asociados al contrato, por prestaciones accesorias, o complementarias, que se podrán obtener en régimen de concurrencia efectiva en el mercado. Sobre la naturaleza jurídica de las tarifas gestionadas por el gestor indirecto, han surgido no pocas controversias, y pronunciamientos jurisdiccionales, que en realidad, detentan poca trascendencia práctica, ya que aunque se consideren como precios privados del gestor indirecto, los mismos no pueden ser más que un reflejo de las tasas aprobadas e impuestas desde la potestad tributaria derivada del ente público concedente, que es lo que en realidad al momento presente está sucediendo casi en la totalidad del territorio nacional.

CUADRAGÉSIMA.- Galicia es una comunidad o territorio con unos recursos hídricos abundantes, pero que al mismo tiempo participa de las características generales hasta ahora expuestas en los capítulos anteriores, en lo relativo a las diferentes formas de gestión y los aspectos fundamentales de fiscalidades asociadas. En Galicia se dispone de territorio hídrico integrado en cuencas hidrográficas de ámbito estatal, y en consecuencia gestionadas por el Estado, y de una cuenca hidrográfica enteramente propia, cuyo territorio de gestión se encuentra íntegramente incluido en su ámbito territorial, y que se denomina GALICIA-COSTA. Esta cuenca es de competencia exclusiva de la Comunidad Autónoma conforme dispone el artículo 27.12 del Estatuto de Autonomía de Galicia.

CUADRAGÉSIMA PRIMERA.-La Ley 9/2010, de 4 de noviembre, de aguas de Galicia, en su artículo 27 atribuye expresamente a los municipios gallegos las competencias en materia de suministro de agua potable a domicilio, saneamiento y depuración de aguas residuales.

CUADRAGÉSIMA SEGUNDA.-En relación a la exposición de los capítulos precedentes es de especial relieve el análisis de la forma de gestión de los servicios del ciclo del agua en la ciudad de La Coruña, donde se gestionan por una sociedad pública municipal, extrayéndose las siguientes conclusiones:

En cuanto a la naturaleza jurídica de la prestación exigida a los usuarios por esta sociedad pública, es menester mencionar que el Ayuntamiento de A Coruña, tiene acordado la imposición de las correspondientes tasas municipales, procediendo de nuevo la discusión sobre si su naturaleza jurídica es la propia de la tasas o del precio privado, tal como se expuso en el epígrafe 2.1.2, subepígrafe 2.1.2.1 el capítulo II. Por lo tanto, en esta importante ciudad gallega, no ha fructificado la opinión de que el precio girado por una sociedad pública, sujeta al derecho mercantil en su funcionamiento, sea un precio privado

No obstante es preciso destacar, que es sus estatutos se prevé la posibilidad de celebrar contratos de gestión de servicios como forma de gestión indirecta de estos servicios, sea total o parcialmente. En este apartado es preciso comentar que existe una cierta distorsión cuando los medios de gestión directa diferenciados de la estructura matriz acuden a la celebración de contratos de gestión de servicios para dar lugar a una gestión indirecta. En su caso lo que más se compadecería sería una sociedad de economía mixta, pero existe una tendencia clara a configurar la prestación como indirecta por los entes que fueron creados para gestionar de forma directa los servicios del agua, con lo cual llegamos a la conclusión de que se trata nuevamente de una fuerte tendencia privatizadora y que en realidad no existe más que una función de intermediación por parte de estos entes públicos, que abandonan cualquier intento de gestionar por sí mismos, y con sus propios medios dichos servicios, aunque sea recurriendo de forma puntual a contratos de servicios, obras o suministros, o inclusive recurriendo a fórmulas de colaboración público privada para tareas específicas pero no para la prestación integral de los servicios, las preguntas inevitables serían la siguientes:

¿No sería suficiente que el ente matriz celebrase esos contratos de gestión de servicios para formas de gestión indirecta, sin necesidad de crear sociedades públicas, mancomunidades intermunicipales, o consorcios, con la génesis de nuevas estructuras administrativas a cuenta de los contribuyentes, que pudiesen ser en su caso obviadas?¿Cuáles son las ventajas? A mi entender ninguna, ya

que se crean superestructuras administrativas para fines de mera gestión de contratos públicos, con funciones de mera intermediación. Desde mi perspectiva, es obvio, que la proliferación de los entes asociativos carece de justificación cuando se convierten en meros gestores contractuales, sin disponer de medios efectivos para una prestación eficiente de servicios públicos, generando además una nueva carga burocrática.

¿No podrían ser sustituidas las mancomunidades, y los consorcios, con meros convenios de colaboración multilaterales entre los municipios afectados, y la administración hidráulica de cuenca, sin necesidad de crear nuevas y caras estructuras administrativas? Evidentemente, mi opinión es que sería una de las alternativas adecuadas, junto con la prestación por la administración hidráulica y la comarcalización, o la fusión de municipios para llegar a niveles de población importantes.

En este conclusión es preciso mencionar que el Ayuntamiento de La Coruña, a través de su sociedad pública gira precios públicos que no tasas, a los municipios limítrofes que requieren el suministro de agua potable en alta desde su estación de agua potable y red primaria. Es menester observar que no se gira una tasa, y ello entra en directa relación con la polémica que surge en Galicia con dicho suministro de agua en alta que ha provocado una fuerte contenciosidad. Respecto de la cual se analizan los casos de los municipios que obtiene el suministro de agua potable de Vigo y Pontevedra, destacando que en este último caso se ha dictado una Sentencia firma del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en la que se fundamenta la inexistencia del hecho imponible de la tasa en este supuesto.

CUADRAGÉSIMO TERCERA.-El suministro del agua en alta a los municipios gallegos que no disponen de caudales propios, ha sido un foco de muchos conflictos entre los diferentes municipios que gestionan estos recursos hídricos en alta, y los municipios limítrofes que se abastecen de estos caudales para su posterior suministro a la población en baja. El origen del conflicto, surge con el proceso de descentralización política del Estado Español en Comunidades Autónomas, a partir de 1.979, siendo que las infraestructuras

ejecutadas por el Estado a través del Ministerio de Obras Públicas, Vivienda y Urbanismo, pasan a una situación interina de titularidad local, que se consolida, dada la inexistencia de una administración hidráulica propia de la Comunidad Autónoma en un primer momento, hasta que se avanza en el proceso de construcción de las instituciones autonómicas. Los problemas que surgen, son esencialmente los derivados de la fiscalidad activa de los municipios en cuyo territorio radica la estación depuradora de agua potable (ETAP), y que, sea en gestión directa, o normalmente en gestión indirecta, gira a los municipios limítrofes que se abastecen de esos caudales comunes.

Como se ha mencionado cobra especial relevancia, la línea jurisdiccional marcada por el Tribunal Superior de Justica de Galicia, en su resolución 109/2007, de 31 de enero, abordo la resolución jurisdiccional de uno de estos conflictos, dando respuesta a varias cuestiones esenciales.

¿Puede el gestor del agua en alta fijar unilateralmente las tarifas, que deben sufragar los municipios que se abastecen de los caudales en alta, o se requiere una autorización de la administración hidráulica competente?, la respuesta a este asunto ha sido negativa, toda vez que no se produce el hecho imponible de la tasa.

¿Cuál es la naturaleza de esa tarifa?, conforme el Tribunal, se ha utilizado una apariencia jurídica de tasa, para algo que no lo es, al no reunirse las condiciones específicas de los tributos. Recuérdese que en el supuesto del Ayuntamiento de la Coruña, el precio del suministro de agua en alta a los municipios limítrofes detenta la naturaleza jurídica de precio público

¿Sería obligatorio crear una entidad supramunicipal gestora, que integrase a todos los municipios que necesitan abastecerse de esos caudales en alta, qué naturaleza detentaría esa entidad supramunicipal, se trataría de una Mancomunidad o de un Consorcio, debería participar en esa entidad supramunicipal la administración hidráulica de Galicia?, la respuesta a estas cuestiones es que evidentemente la existencia de un ente supramunicipal asociativo hubiese dado solución de raíz al conflicto.

¿Se produce el hecho imponible de la tasa?, según el tribunal no se produce el hecho imponible de la tasa en la ordenanza fiscal reguladora, toda vez que no existen sujetos pasivos diferenciados, sino indeterminados. Los municipios precisan de suministro de agua en alta, con el fin de prestar este servicio obligatorio a la colectividad y carece de sentido que para ello estén sujetos a tributo por consumo, máxime por quien no es titular del dominio público hidráulico común.

En conclusión, como interviniente en este proceso, no puedo estar más que de acuerdo con los pronunciamientos de esta resolución judicial.

Como se puede observar, de todo lo expuesto, el TSJG, anula la cuota de la ordenanza fiscal, relativa al suministro de agua potable en alta a municipios limítrofes, en base a la incompetencia del Ayuntamiento impositor para fijar de forma unilateral la cuota tributaria de suministro de agua en alta a los municipios limítrofes y a que no se produce el hecho imponible de la tasa, ya que el suministro no beneficia de forma especial y patrimonializable al municipio receptor dela gua en alta, sino a una pluralidad indeterminada de personas, que son las que van a recibir el suministro de agua. Por último mencionar que el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, da a entender que la tarifa, debidamente autorizada, debería ser acordada por acuerdo bilateral entre los Ayuntamientos respectivos, o mediante la interposición de un ente público asociativo, en el que participasen ambos.

CUADRAGÉSIMO CUARTA.-En definitiva en el panorama de los servicios del agua en Galicia, existe una concurrencia competencial entre los diferentes niveles de administración. Si exceptuamos a la Comunidad Autónoma y las grandes corporaciones de las siete ciudades gallegas (no todas), el panorama predominante es el de una gestión indirecta de los servicios de abastecimiento en agua, saneamiento y depuración de aguas residuales (a salvo cuando la explotación la asume la comunidad autónoma y el caso de los pequeños municipios de menos de 5.000 habitantes*)*, y ello generalmente mediante el contrato de gestión de servicios, consistente en la modalidad de concesión administrativa.

CUADRAGÉSIMO QUINTA.-En lo que respecta al suministro del agua en alta se pueden establecer dos casuísticas especiales, la de gestión asociativa a través de mancomunidades intermunicipales y consorcios, y la gestión unilateral por parte de Ayuntamientos que disponen de estación de depuración de agua potable en su territorio, escogiendo a su vez fórmulas de gestión predominantemente indirectas. Con respecto a la generalización de la gestión indirecta han surgido fuertes críticas, consistentes en que no se alcanzaron los objetivos de obtener fuentes de financiación del sector privado, y que tampoco se logro una gestión más eficiente del agua con respecto a la efectuada por el sector público.

CUADRAGÉSIMO SEXTA.-En cuanto a los tributos autonómicos asociados al ciclo del agua existen dos fundamentales que se regulan en el artículo 41 de la mencionada Ley de aguas de Galicia.

CUADRAGÉSIMO SÉPTIMA.- Se establece el régimen de compatibilidad de estos tributos autonómicos con las restantes figuras autonómicas que puedan o deban establecerse por las demás entidades públicas gestoras de los servicios hídricos, y ello estableciendo para el supuesto del canon del agua, una plena compatibilidad con la exigencia de cualesquiera otros tributos territoriales asociados (en especial las tasas de agua), y en cuanto al supuesto del coeficiente de vertido**,** por una parte una compatibilidad con la tasa de saneamiento, y por otra parte una incompatibilidad plena con la tasas de depuración, de lo que deduciremos que en aquellos municipios donde se exacciona este último tributo referenciado no es posible la coexistencia o la exigibilidad de ambos tributos.

CUADRAGÉSIMO OCTAVA.-la imposición autonómica del coeficiente de vertido está en íntima relación con las formas de explotación de las denominadas estaciones de depuración de aguas residuales (EDAR), dado que en ocasiones su gestión esta asumida por los municipios de su radicación como elementos de dominio público de servicio público propios, cedidos a los entes locales, al finalizar su construcción, y por otra parte la existencia de una red de

infraestructuras o EDAR, de titularidad autonómica plena y de gestión por el ente autonómico AGUAS DE GALICIA. Para hacer efectiva y exigible esta política pública de recuperación de costes de los servicios asociados al ciclo hídrico, se produce una habilitación legal al ente gestor autonómico para llevar a cabo, en primer término los requerimientos de actuación que se consideren adecuados, así como las acciones jurisdiccionales precisas para impugnar los acuerdos, que puedan adoptar las entidades territoriales, en especial las locales, incompatibles o contrarios a esta política pública.

CUADRAGÉSIMO NOVENA.-Por lo tanto en la Comunidad Autónoma de Galicia, existe una amplia controversia sobre los asuntos relacionados con la prestación de los servicios del ciclo del agua, dado que existen municipios donde todavía no se aplica el principio de recuperación de costes y no han acordado la imposición de los tributos asociados al ciclo y existe un amplio y generalizado conflicto en la gestión de los recursos acuíferos de los que se obtiene el suministro el agua en alta.

Mayoritariamente se opta por la consideración de la naturaleza jurídica de la contraprestación del agua como tasa, aún después de la reforma operada por la ley 4/2011, en el artículo 2.2.a) de la Ley General Tributaria, inclusive cuando el operador es una sociedad pública como el supuesto analizado del Concello de A Coruña, o cuando se trata de una sociedad mixta como el caso de los Concellos de Narón y Ferrol, y cuando se gestiona el servicio por gestor indirecto, sea la administración concedente el propio municipio o un ente público asociativo. Salvo los pequeños municipios, no existe gestión de los servicios del ciclo por los propios medios técnicos y humanos, ya que tanto sociedades públicas, como mixtas, como entes asociativos recurren a contratos de gestión de servicios para la prestación efectiva.

Los costes asociados al ciclo son especialmente incidentes y altos en Galicia dada la enorme dispersión de la población que nos e ha logrado atajar, al crearse constantes nuevos núcleos de población facticos, sea por el propio desarrollo urbanístico o al margen de estos. La realidad es que en uno u otro

supuesto, no existe una planificación previa adecuada de las necesidades de adaptación de las infraestructuras existentes o de la necesidad de abordar la implementación de otras nuevas.

La práctica totalidad de las ordenaciones de las tasas estudiadas, asumen un cuadro de tarifas, diferenciando tamos según la tipología de los usuarios, y cada vez con mayor frecuencia introduciendo elementos medioambientales de gravar en mayor medida los consumos excesivos. Igualmente se introducen cada vez con mayor frecuencia elementos en las cuotas de valoración de la capacidad contributiva, tomando como referencias las situaciones subjetivas de los sujetos pasivos, tales como el número de residentes en una misma vivienda, la familia numerosa, la existencia de personas a cargo del contribuyente, o la situación de desempleo.

Por último, y al momento presente los tributos autonómicos se facturan sin IVA a los usuarios por las compañías suministradoras, aunque recientemente la Agencia Tributaria ha requerido expresamente a l ente gestor de la Administración Hidráulica para el cambio de la situación, recordándole la obligación de repercutir IVA. Al momento actual la administración requerida ha solicitado una consulta a la Dirección general de Tributos, sin tener constancia de que esta se haya producido.

QUINCUAGÉSIMA.-La situación del ciclo hídrico en Europa, tal como se expuso es enormemente variada y casuística en cuanto a las formas de gestión e inclusive a las formas de contraprestación, aunque cada vez se tiende a una mayor homogenización de la implementación de los principios inspiradores de la Directiva Marco del Agua, citándose el caso de la república de Irlanda donde hasta hace bien poco tiempo no existía gravamen alguno por el suministro de agua, hasta que en medio de una fuerte polémica y protesta interna se acordó la imposición de la WATER TAX.

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

BIBLIOGRAFIA:

AGUAYO SERRANO, E y LINARES GALINDO: "*Tarifas de tasas y tarifas de precios públicos por prestación de servicios de competencia local. Huida del derecho público (tributario). Un supuesto consentido",* El Consultor de los Ayuntamientos y los Juzgados, núm. 13, 2004.

AGUDO GONZÁLEZ, J.:"*Urbanismo y gestión del agua"*, ed. Iustel, Madrid, 2007.

AGULLÓ, A.:"*El impuesto de sociedades ante el derecho comunitario",* ed. Impuestos. Madrid. 1996.

ALBI, F.:"*Tratado de los modos de gestión de los servicios de las Corporaciones Locales",* ed. Aguilar, Madrid, 1960.

ALBI IBAÑEZ, E, González-Páramo, J.M y ZUBIRI, I.: *"Economía Pública, volumen 1, segunda edición",* editorial ARIEL, Barcelona, 2006.

ALMUDÍ CID, J.M.:"*La tributación indirecta del contrato de concesión de obra pública a la luz de la Ley 30/2007, de Contratos del Sector Público y de la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos"*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, nº 12, 2008.

ALONSO GARCIA, E., *"El derecho ambiental de la Unión Europea"*, Madrid. Civitas, 2007.

ALONSO MADRIGAL, F.J.:*"Notas sobre la aplicación de la nueva Ley General Tributaria a las Comunidades Autónomas*", Revista parlamentaria de la Asamblea de Madrid, núm. 9, 2003.

ÁLVAREZ CONDE, E.:"*Encuesta sobre la reforma constitucional",* Revista Española de Derecho Constitucional, ISSN: 0211-5743, núm. 93, septiembre-diciembre, 2011.

ALVAREZ GARCIA, S y ARIZAGA, J.:"*Libertad de movimientos de capitales"*, Noticias de la Unión Europea, nº144, 1977.

ALVAREZ GARCÍA, S. Y ARIZAGA JUNQUERA, M.C.: "*Libertad de movimientos de capitales y unión monetaria: implicaciones para la armonización de la fiscalidad directa de los países comunitarios",* ed. Noticias de la Unión Europea, nº144, Enero de 1977.

ALVAREZ GARCÍA, S, FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L., GONZÁLEZ- GONZÁLEZ A. I.:*"La Fiscalidad del ahorro en la Unión Europea, ¿Armonización o Competencia?",* ed. Crónica Tributaria, nº 109, Madrid, 2003.

ALVAREZ FERNÁNDEZ, M, "*El abastecimiento de agua en España*", ed.

Thomson-Civitas, Madrid, 2004.

ANÍBARRO PÉREZ, S.: "*Problemas actuales de la financiación de los servicios públicos locales*", ed. Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, núm. 138, 2008.

APARICIO PÉREZ, A, "*Distintos aspectos del régimen fiscal de empresas"*, Noticias de la Unión Europea, nº 96, 1993.

APARICIO PÉREZ, A. ALVAREZ GARCÍA, S. Y ARIZAGA JUNQUERA, M.C.: "*La Fiscalidad en la Unión Europea",* ed. Universidad de Oviedo, 2003.

ARIAS ABELLÁN, MD.: "*Estabilidad Presupuestaria y Deuda Pública: Su aplicación a las comunidades autónomas",* REAF núm. 18, octubre 2.013.

ARRIETA MARTÍNEZ PISÓN, J, *Régimen fiscal de las aguas*, Civitas, Madrid, 1991.

BALLESTEROS FERNÁNDEZ, A y M.:"*Manual de gestión de servicios públicos locales",* ed. El Consultor, Madrid, 2005.

BELLOD REDONDO, J.: "*Techo de gasto y estabilidad Presupuestaria"*, Instituto de estudios fiscales. Madrid, 2011, y Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera, ISSN 1130-4901, Nº. 252, 2011.

BERENGUER I REGUANT, A.: "*La influencia de los principios comunitarios en los servicios locales y su recepción en el reglamento de obras, actividades, y servicios"*, ed. Dret local, Marcial Pons, Barcelona, 1997.

BLASCO DELGADO, C y AMABLE CORCUERA.:"*El establecimiento de tasas por las Corporaciones Locales",* Revista de Tributos Locales, nº94, 2010.

BLÁZQUEZ LIROY, A.:"*Impuestos locales y entidades no lucrativas. Especial atención a la Ley 49/2002",* Revista de Tributos Locales, nº 89, 2009.

BONET SÁNCHEZ, M.P., "*La empresa ante el sistema tributario·*, ed. Thompson, Navarra,2006.

BORJA SANCHIS, A.:"*Distintos aspectos del régimen fiscal de las fusiones de empresas",* Noticias de la Unión Europea, nº96, 2003.

BORJA SANCHIS, A., "*Un estudio del apartado 8º del artículo 7 de la Ley 37/1992, del impuesto sobre el valor añadido"*. ed. Noticias sobre la Unión Europea, nº 180, 2000.

BRUNETE DE LA LLAVE, M.T.:"*Los contratos de colaboración entre el sector público y privado en la Ley de Contratos del Sector Público"*, ed. La Ley, Madrid, 2009.

BURGIO, M.:*"Derecho fiscal",* ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983.

CABEZUELO VALENCIA, D.; *"Abastecimiento domiciliario de agua potable. Naturaleza jurídica de la contraprestación del servicio. Modificación de las Ordenanzas Fiscales para la prestación del servicio. Sentencia de la Sala de lo contencioso administrativo (sección 2ª) del TS de 16 de julio de 2012*", Revistas La Administración Practica, núm. 1, 2013.

CALVO VERGÉZ, J., "*Los supuestos de no sujeción y de exención en el IIVTNU",* Revista de Tributos Locales, nº86, 2008.

CALVO VÉRGEZ, J.:"*La introducción de un techo de déficit y de deuda pública en la Constitución y la aprobación de la Ley Orgánica de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera como medida para garantizar la estabilidad presupuestaria en la Unión Europea*" ,Nueva fiscalidad, ISSN 1696-0173, Nº. 3, 2013.

CASADO PÉREZ, V y GÓMEZ LIGUERRE, C y MARIN GARCIA, I.:"*El precio del agua",* Revista para el análisis del derecho, Barcelona 2.008.

CASADO OLLERO, G.: "*Los fines no fiscales de los tributos",* en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991.

CATALAYUD PRATS, I.: "*Sociedades Públicas de abastecimiento de aguas: Tasas o precios privados*", Revista Jurídica de la Comunidad Valenciana, núm. 41, 2012.

CATALAN SENDER, J.:"*El corte del suministro de agua potable, la actividad material de policía local y otros actos y hechos que puedan generar responsabilidad penal por coacciones"*, El Consultor de los Ayuntamientos y Juzgados,nº5, 1998.

CAYÓN GALIARDO, A y FALCON TELLA, R y DELA HUCHA CELADOR, F.:"*La armonización fiscal en la CEE y el sistema tributario español: incidencia y convergencia",* Madrid, 1990.

CHICO DE LA CÁMARA, P.: "*Las tasas municipales: nuevas oportunidades para su establecimiento como recurso ordinario de financiación de las Corporaciones Locales"*, Revista Tributos Locales, núm. 115, 2010.

COOTER D, ROBERT y ULEN, THOMAS.: en el articulo "*THE STRATEGIC CONSTITUTION*", edita Princeton UNIVERSITY PRESS, PRINCENTON, 2000.

CUADRAT PRATS, J.M.:*"El agua en el siglo XXI: Gestión y Planificación"*, ed. Institución Fernando El Católico. Excma. Diputación de Zaragoza, 2006.

DE VICENTE GRACÍA, J y ADAME MARTINEZ, F.:"*Régimen Fiscal del Agua. Tributos Estatales, Autonómicos y Locales*", ed. COMARES, Granada, 2008.

EBERS, M, "*El control de las cláusulas abusivas en un futuro instrumento opcional",* Revista para el análisis del Derecho, Barcelona, enero, 2012.

ESCUIN PALOP, V.: "*Naturaleza de la contraprestación percibida por los gestores indirectos del servicio domiciliario de agua potable*", Revista de Estudios Locales, núm. 144, 2012.

ESTEVE, M.LUISA.:"*El impuestos de sociedades en la Unión Europea",* ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 1996.

FALCON Y TELLA.:"*Régimen Fiscal de la obra pública (IVA, ITPAJD, ICIO, IBI)",* ed. Marcial Pons, Madrid, 2007.

FERNÁNDEZ FARRERES, G.: "*Naturaleza jurídica de la contraprestación en las formas de gestión de los servicios públicos*", en El Precio del agua. Aspectos jurídicos y financieros en la gestión urbana del agua en España. Ed. Fundación AGBAR, Barcelona, 2012.

FERNÁNDEZ, T.:"*La tasa como contraprestación de los servicios públicos locales a la luz de la nueva Ley General Tributaria",* ed. El Consultor nº19. Madrid, 2004.

FERNÁNDEZ, C y otros.:"*Convenios Fiscales internacionales y fiscalidad en la Unión Europea",* ed. Wolters Kluwer. Madrid, 2006.

FERNÁNDEZ-FIGUEROA GUERRERO, F.:"*El Factum principis en la doctrina del Consejo de Estado",* INAP, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Madrid, 2012.

FERNÁNDEZ RANZ, J. L.: "*La armonización fiscal comunitaria, fiscalidad directa, fiscalidad indirecta",* ed. Revista de Contabilidad y Tributación, nº 111, 1992.

FERREIRO LAPATZA, J.J.: "*Curso de Derecho Financiero"*. 25ª ed. Marcial Pons, Madrid, 2006.

FOLGADA BLANCO, J.:"*Endeudamiento de las entidades locales y estabilidad presupuestaria",* ed. Revista española de control externo, ISSN 1575-1333, Vol. 13, Nº 38, 2011.

GARCÍA MARTÍNEZ, A.:"*El impuesto Alemán sobre Bienes Inmuebles: líneas de reforma",* ed. RTL. Nº 92. 2009.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E y TIZZANO, A y ALONSO GARCÍA, R.:"*Código de la Unión Europea",* Tomo I y Tomo II, Tercera edición, ed. Thompson-Civitas, ed. Aranzadi, Pamplona, 2007.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E.:*"Sobre la naturaleza de la tasa y de las tarifas de los servicios públicos"*, Revista de Administración Pública, núm. 12, 1953.

GARCÍA VALDECASAS, R.: *"El Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Algunas consideraciones respecto a su papel en la construcción Europea"*, Revista Jurídica de Castilla y León, núm. 3, 2011.

GASPAR ARIÑO ORTIZ.:"*El concepto de servicio público y bases de su régimen jurídico"*, ed. Civitas, Madrid, 1975.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, E.:"*Corporate Tax Harmonisation in the European Unión"*, ed. Argitalpen UPV, País Vasco, 2005.

GUILLEN OLEINA, A.:"*IBI y autovías con peaje en la sombra"*, Revista de Tributos Locales, Madrid, nº 72, 2009.

HATZOPOULOS, V.: "*The concept of 'economic activity' in the EU Treaty: From ideological dead-ends to workable judicial concepts*, European Legal Studies, College of Europe, Research Papers in Law, Bélgica, núm. 2, 2011.

HERRERAMOLINA.:*"El IVA en los precios públicos desde la perspectiva comunitaria"* ed. Revista impuestos, nº 15-16, 1990.

HUELIN MARTINEZ DE VELASCO, J.: "*Un sector necesitado de seguridad jurídica. La perspectiva jurisprudencial. La visión desde la Unión Europea: ¿es posible un mercado único en el sector de abastecimiento de agua a las poblaciones?"*, en El Precio del agua. Aspectos jurídicos y financieros en la gestión urbana del agua en España. Ed. Fundación AGBAR, Barcelona, 2012.

HUCHA CELADOR, F.:"*La reforma del artículo 135 de la Constitución: estabilidad presupuestaria y deuda pública*", REDF, nº 153, 2012.

IGLESIAS ALONSO, A.:"*El Presupuesto como instrumento de la gobernanza global"*, Revista de Tributos Locales, Madrid, nº 71, 2007.

JIMÉNEZ COMPAREID, I.: "*El derecho al agua*", ed. Thompson-Aranzadi, 2006.

JIMÉNEZ COMPAREID, I.:"*Sobre la naturaleza de los instrumentos financieros empleados para recuperar los costes de los servicios relacionados con el agua"*, Revista de Tributos Locales, Madrid, nº95, 2010.

JIMÉNEZ COMPAREID, I.:"*Régimen Financiero: gestión de Residuos Sólidos Urbanos"*, Revista de Tributos Locales, Madrid, nº 74, 2007.

JIMÉNEZ COMPAREID, I.: "*Tasas, precios, y tarifas: sobre la disposición quincuagésima octava de la Ley de Economía Sostenible*", Revista El Cronista del Estado Social, y Democrático de Derecho, núm. 22, 2011.

JIMÉNEZ COMPAREID, I.; "*El régimen económico financiero de la distribución de agua*", Aguas y Ciudades, Civitas. 2012.

JIMÉNEZ COMPAREID, I.: *"La recuperación de costes de los servicios públicos y las actividades administrativas de competencia local: tasas, precios públicos y tarifas"*. Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 6, 2013.

LÓPEZ PELLICER, J.A.:"*Reforma e innovación en la Ley 57/2003 respecto a la gestión de los servicios locales, especial referencia a la entidad pública empresarial"*, ed. El Consultor. Madrid, nº 19, 2004.

MACHADO, S.: "*Tratado de Derecho Municipal, Tomo II*", Civitas, Madrid 1988.

MANGAS MARTÍN, A y LIÑAN NOGUERAS, D.J.:"*Instituciones y Derecho de la Unión Europea"*, ed. Tecnos-Anaya, Madrid, 2006.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *"Los entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: Una visión general"*, documentos del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 18, 2005, Madrid.

MARTINEZ FERNÁNDEZ, J y RODRIGUEZ MÁRQUEZ, J.:"*Los entes públicos instrumentales y el IVA: sujeción al impuesto y deducción de las cuotas soportadas. Especial referencia a las empresas públicas municipales"*. Ed. RTL. Nº 72, 2007.

MARTINEZ GINER, LA.:"*Fiscalidad de la sociedad anónima Europea"*, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005.

MARTINEZ MANZANEDO, R.:"*El sistema europeo de cuentas (SEC95), en el contexto de la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera"*, Revista Española de Control Externo, ISSN 1575-1333, Vol. 14, Nº 41, 2012.

MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: "*Curso de Derecho Financiero y Tributario"*. Tecnos, S.A., 23ª edición, Madrid, 2012.

MARTÍN VALLESPÍN, E (Universidad de Zaragoza), y GIANFELICI, C (Universidad de Bolonia):"*El fenómeno de las sociedades municipales: un estudio comparativo de su evolución y gobernanza en España e Italia"*, ed. Instituto de Estudios Fiscales. Presupuesto y Gasto Público 65/2011, páginas 131-158, Secretaría General de Presupuestos y Gastos, Madrid 2011.

MATEO RODRIGUEZ, L.:"*La tributación Parafiscal"*; Colegio Universitario de León. León, 1978.

MESTRE DELGADO, EM.:"*El servicio público de distribución de agua*", Revista General de Derecho Público Comparado, núm., 3, Madrid, 2008.

MILANS DEL BOSCH.: "*El precio del agua. Aspectos jurídicos y financieros en la gestión urbana del agua en España*", Fundación AGBAR, Barcelona, 2012.

MINISTERIO DE MEDIO AMBIENTE, Secretaria General Técnica, *"El Libro Blanco del agua"*, Centro de Publicaciones, Madrid, 2.000.

MONTOYA MARTÍN, E.:"*Las entidades públicas empresariales en el ámbito local"*, ED. Iustel, Madrid, 2006.

MORENO GONZÁLEZ, S.:"*La tasa por el servicio de abastecimiento de agua potable a domicilio",* ed. RTL, nº 95, 2008.

MORENO GONZÁLEZ, S.:"*Las tasas por el servicio de abastecimiento*", Tributos Locales, nº 38, 2008.

MUÑOZ MACHADO.:"*Tratado de Derecho Administrativo y Público".* Ed. Civitas. Madrid. 2011.

NEBREDA PÉREZ, J.Mª.:"*Distribución eléctrica",* ed. Civitas, 2003,

ORÓN MORATAL, G.: "*¿La tasa como tributo obligatorio? Tasas por servicios hídricos y aprovechamientos hidráulicos y condicionantes de su cuantificación*", Revista Tribuna Fiscal, núm. 10, 2012.

ORTIZ CALLE, E.: *"Huida del derecho tributario y derechos de los ciudadanos: naturaleza jurídica de la prestación patrimonial por el servicio público de abastecimiento domiciliario de agua*", Revista Tributos Locales, núm. 111, 2013

ORTIZ CALZADILLA, R.:"*Régimen Fiscal de la empresa",* ed. IEF. Madrid, 2005.

ORTIZ DÍAZ, J.:*"Principio de Subsidiariedad y La Unión Europea*"; Anuario de Derecho Europeo, nº 4, 2.004.

ORTIZ MALLOL.:"*La relación de dependencia de las entidades instrumentales de la Administración Pública",* Revista de Administración Pública, nº 163, 2004.

ORTIZ VAAMONDE.:"*El levantamiento del velo en el derecho administrativo",* ed. Civitas, Madrid, 2004.

PAGES I GALTES, J.:"*La Fiscalidad de las aguas",* ed. Marcial Pons, 1.995.

PAGÉS I GALTÉS, J.:*"Las sociedades mercantiles municipales en el Impuesto de Sociedades"*, Revista El Consultor de los Ayuntamientos y los Juzgados, núm. 13, 2006.

PAGÉS I GALTÉS, J.: "*Fiscalidad de las sociedades municipales*", ed. Marcial Pons, Barcelona, 2.006.

PAGÉS I GALTÉS, J.: *"El concepto de tarifa en la LGT de 2003 (RCL 2003, 2945): Aspectos dogmáticos y positivos",* publicado en la Revista española de Derecho Financiero num.126/2005**,** Editorial Civitas, SA, 2005.

PAGÉS I GALTÉS, J.: *"El régimen jurídico público del servicio como criterio delimitador de las tasas tras la Ley de Economía Sostenible de 2011*", Tributos Locales, núm. 100, 2011.

PAGÉS I GASTÉS, J.: *"La frontera conceptual del tributo y sus efectos prácticos en la financiación local"*, Revista Española de Derecho Financiero, núm. 154, 2012.

PAGÉS I GASTÉS, J.: *"Circunstancias delimitadoras del ámbito de aplicación de la tasa"*, Revista de Tributos Locales, núm. 110. 2012.

PALOU BRETONES, A.:"*Régimen tributario de las fundaciones",* ed. Trivium.1994.

PEÑA VELASCO, G.: "*Naturaleza jurídica de la contraprestación en las formas de gestión indirecta de los servicios públicos*", en El Precio del agua. Aspectos jurídicos y financieros en la gestión urbana del agua en España. Ed. Fundación AGBAR, Barcelona, 2012.

PRIETO GONZÁLEZ, L.F., "*Las empresas mixtas locales"*, ed. Civitas. Madrid. 1996.

RAMALLO MASSANET, J.:*"Tasas, precios públicos, y precios privados"*, Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, núm.90, 1996.

RODRIGUEZ MÁRQUEZ, J.:"*Régimen Fiscal de las sociedades de gestión urbanística"*. Ed. Revista de Derecho Urbanístico y Medio Ambiente. Madrid. 2006.

RODRIGUEZ MARQUEZ., J.: "*La gestión de los servicios públicos municipales y el impuesto sobre el valor Añadido*", ed. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, 2002.

ROSEMBUJ, T.:"*Los tributos y la protección del medio ambiente"*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

QUINTANA LÓPEZ, T.:"*Los patrimonios municipales del suelo"*, ed. Iustel, 2007.

RUBIO DE URQUÍA, JI, "*A vuelta con las tasas y los servicios de suministro de agua"*, Revista Tributos Locales, núm. 75, 2005.

RUIZ GARIJO, M.: *"Concepto de tasa y delimitación con otros ingresos de derecho público y privado"*, El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho, núm. 24, 2011.

RUIZ HIDALGO, C.:"*Tributación de la empresa de la Unión Europea. Estudio de su regulación jurídica y jurisprudencial"*, ed. Marcial Pons. Barcelona. 1996.

SÁNCHEZ GARCÍA, N.:*"Las entidades locales y el impuesto de sociedades"*. Ed. Revista Auditoría Pública núm. 61, páginas 53-60, Madrid, 2013.

STIGLIZT, JOSEPH.E.:"*Microeconomía"*, ed. ARIEL, Barcelona, 1998.

THURONY, V.:"*Comparative Tax Law"*, ed. Kluwer Law International. Reino Unido. 2003.

TORNOS MAS, J.: "*La tarifa como forma de retribución de los concesionarios: una figura constitucional y necesaria*", El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho, núm. 24, 2011.

SOUSA SANTOS AGUILAR, N.T.:"*El sistema tributario en Portugal"*, Revista de Tributos Locales, Madrid, nº 60, 2006.

SOSA WAGNER, F.:"*La gestión de los servicios públicos locales"*, ed. Thompson., Pamplona. 2008.

SERRANO ANTÓN, F.: "*Las tasas por la prestación de servicios y la realización de actividades en la Hacienda Local*". Anuario Aragonés del Gobierno Local, 2.009

URIA, R y OTROS.: "*Lecciones de Derecho Mercantil"*, ed. Aranzadi, Navarra, 2006.

VALCÁRCEL FERNÁNDEZ, P.:"*Ejecución y financiación de obras públicas"*, ed. Thompson, Pamplona, 2006.

VARONA ALABERT, J.E.: "*Extrafiscalidad y dogmática tributaria*", página 18, ed. Marcial Pons, Madrid 2.009.

VEGA HERRERO, M.: "*Los pagos de los usuarios al concesionario de servicios públicos locales: naturaleza jurídica y establecimiento*", Revista Información Fiscal, núm. 8, 1995.

VILLAR ROJAS, FJ.: "*Dictamen sobre el concepto de tasa en la nueva Ley General Tributaria y su eventual impacto en las tarifas por prestación del servicio municipal de abastecimiento domiciliario de agua potable*", Revista Quincena Fiscal, núm. 10, 2005.

WANDEN-BERGHE LOZANO, J.L.:*"Contabilidad Financiera. Nuevo Plan General de Contabilidad y de PYMES"*, ed. Pirámide-Anaya, Madrid, 2008.

YABAR STERLING, A.: "*El papel de los tributos en el modelo español de gestión regional del buen estado ecológico de las masas del agua*", ed. Instituto de ciencias ambientales, Universidad complutense de Madrid. Documento nº 11. Madrid, 2013.

ZÁRATE MARCO, A, VALLÉS JIMÉNEZ, J, y TRUEBA CORTÉS, C.: "*Descentralización Fiscal y Tributación Autonómica: El caso del agua en España",* EN Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, nº 24, 2007.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

REPERTORIO DE DOCTRINA DGT:

I.-EL AGUA Y EL IVA:

1- **DGT, consulta vinculante núm. V2469/14 de 23 septiembre**. **JT 2014\1735**. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (LIVA/1992): Hecho imponible: supuestos de no sujeción: comunidades de regantes: determinación de operaciones no sujetas: interpretación restrictiva: inclusión únicamente de las actividades realizadas por las comunidades de regantes en el ejercicio de sus funciones públicas, que son las de ordenación y aprovechamiento de las aguas que le han sido concedidas a favor de sus comuneros: sujeción de las operaciones llevadas a cabo a título oneroso a favor de sus miembros consistentes en la distribución-comercialización de agua en los casos en los que sea posible adquirir, desalinizar y distribuir agua a título oneroso: obligación de expedición de factura, haciendo constar de forma separada la cuota tributaria: doctrina administrativa.

2- **DGT, consulta vinculante núm. V1054/14 de 14 abril**. JT 2014\881. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: Hecho imponible en operaciones interiores: operaciones no sujetas: determinadas actividades del sector público: Canon sobre el agua percibido por la Agencia Catalana del Agua: incidencia a efectos del IVA de la Ley 5/2012, de 20 marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos, por la que se modifica el Decreto Legislativo 3/2003, de 4 noviembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la legislación en materia de aguas de Cataluña: calificación del canon, tanto el percibido de las entidades suministradoras en su calidad de sustitutas del contribuyente, como el percibido de estas mismas, en su calidad de contribuyentes, como la contraprestación de los servicios prestados por dicha Agencia a los usuarios del agua: efectos: examen: doctrina administrativa.

3- DGT, consulta núm. 1852/01 de 15 octubre. JUR 2002\105682IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (LIVA/1992): Hecho imponible en operaciones interiores: operaciones no sujetas: determinadas actividades del sector público: servicios diversos prestados por una entidad mercantil a un Ayuntamiento percibiendo a cambio transferencias periódicas: sujeción: examen de los tipos aplicables a los diferentes servicios: doctrina administrativa.

4- **DGT, consulta vinculante núm. V2919/13 de 2 octubre**. **JT 2014\160.** IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: Sujeto pasivo: ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones: inversión del sujeto pasivo procedente: requisitos: realización de operaciones que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones: inexistencia: operaciones de canalización de red general de aguas subterráneas para riego por aspersión en fincas rústicas: inversión del sujeto pasivo improcedente: doctrina administrativa.

5- **DGT, consulta vinculante núm. V0681/13 de 5 marzo**. **JT 2013\897** IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: Hecho imponible en operaciones interiores: operaciones no sujetas: determinadas actividades del sector público: Canon sobre el agua percibido por la Agencia Catalana del Agua: incidencia a efectos del IVA de la Ley 5/2012, de 20 marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos, por la que se modifica el Decreto Legislativo 3/2003, de 4 noviembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la legislación en materia de aguas de Cataluña: calificación del canon, tanto el percibido de las entidades suministradoras en su calidad de sustitutas del contribuyente, como el percibido de estas mismas, en su calidad de contribuyentes, como la contraprestación de los servicios prestados por dicha Agencia a los usuarios del agua: efectos: examen: doctrina administrativa....aprueba el Texto refundido de la legislación en materia de aguas de Cataluña: alcance: examen: doctrina

administrativa:.....aprueba el Texto refundido de la legislación en materia de aguas de Cataluña: calificación del canon, tanto el percibido de las.....aprueba el Texto refundido de la legislación en materia de aguas de Cataluña: alcance: examen: doctrina administrativa:..

6- **DGT, consulta vinculante núm. V0533/13 de 20 febrero**. **JT 2013\28** IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: Sujeto pasivo: ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones: inversión del sujeto pasivo: ámbito de aplicación: ejecuciones de obra para la construcción de estaciones depuradoras de aguas residuales: inclusión procedente: doctrina administrativa....*ejecuciones de obra para la construcción de estaciones depuradoras de aguas residuales: inclusión procedente: doctrina administrativa:...*

7- **DGT, consulta vinculante núm. V0151/13 de 21 enero. JT 2013\241.** IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: Hecho imponible en operaciones interiores: operaciones no sujetas: determinadas actividades del sector público: Canon sobre el agua percibido por la Agencia Catalana del Agua: incidencia a efectos del IVA de la Ley 5/2012, de 20 marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos, por la que se modifica el Decreto Legislativo 3/2003, de 4 noviembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la legislación en materia de aguas de Cataluña: calificación del canon, tanto el percibido de las entidades suministradoras en su calidad de sustitutas del contribuyente, como el percibido de estas mismas, en su calidad de contribuyentes, como la contraprestación de los servicios prestados por dicha Agencia a los usuarios del agua: efectos: examen: doctrina administrativa....aprueba el Texto refundido de la legislación en materia de aguas de Cataluña: alcance: examen: doctrina administrativa:.....aprueba el Texto refundido de la legislación en materia de aguas de Cataluña: calificación del canon, tanto el percibido de las.....aprueba el Texto refundido de la legislación en materia de aguas de Cataluña: alcance: examen: doctrina administrativa:...

8- DGT, consulta vinculante núm. V0353/12 de 17 febrero. **JT 2012\337**IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: Hecho imponible en operaciones interiores: operaciones no sujetas: determinadas actividades del sector público: sociedad participada por una Diputación provincial que asume la ejecución material de ciertas obras relacionadas con la dotación y mejora de abastecimiento de aguas a poblaciones de la provincia: consideración como órgano técnico jurídico: no sujeción de sus operaciones: requisitos: examen: doctrina administrativa....*obras relacionadas con la dotación y mejora de abastecimiento de aguas a poblaciones de la provincia: consideración como órgano técnico jurídico...*

9- DGT, consulta vinculante núm. V1134/11 de 5 mayo. **JT 2011\827**IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: Hecho imponible: operaciones no sujetas: determinadas operaciones realizadas por las comunidades de regantes: operaciones de ordenación, aprovechamiento y suministro de aguas: no sujeción: Concepto de prestaciones de servicios: cesiones del uso o disfrute de bienes: cesión temporal de derechos al uso privativo de aguas públicas por parte de sus titulares: sujeción procedente: doctrina administrativa....*Operaciones de ordenación, aprovechamiento y suministro de aguas realizadas por una comunidad de regantes: no sujeción: doctrina administrativa.....Cesión temporal de derechos al uso privativo de aguas públicas por parte de sus titulares: sujeción procedente: doctrina administrativa.....cesión de uso temporal de derechos de uso privativo de aguas, en virtud de contratos celebrados con terceros por una comunidad...*

10- DGT, consulta vinculante núm. V0079/08 de 16 enero. **JT 2008\104**. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (LIVA/1992): Hecho imponible en operaciones interiores: operaciones no sujetas: determinadas actividades del sector público: ente público regional dotado de personalidad jurídica y patrimonio propios, sometido al derecho privado y destinado a funciones de tipo administrativo, científico y medioambientales, que presta sus servicios a terceros realizando trabajos de análisis biológicos y control de calidad de aguas para

organismos e instituciones: consideración como órgano técnico jurídico de la administración: no sujeción de sus operaciones: requisitos: examen: doctrina administrativa....*realizando trabajos de análisis biológicos y control de calidad de aguas para organismos e instituciones: consideración como órgano técnico jurídico de...*

11- DGT, consulta núm. 0971/04 de 14 abril. JT 2004\727. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (LIVA/1992): Base imponible en entregas de bienes y prestaciones de servicios: importe total de la contraprestación: tributos y gravámenes de cualquier clase: canon del agua repercutido por las empresas suministradoras de agua en Murcia a los usuarios: inclusión en la base imponible improcedente por no constituir contraprestación de las operaciones realizadas por la empresa suministradora: doctrina administrativa. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (LIS/1995): Exenciones: entidades autónomas de las Comunidades Autónomas: entidad de Derecho Público de Saneamiento y Depuración de Aguas residuales de la Región de Murcia: calificación como empresa pública regional: no consideración como organismo autónomo: exención improcedente: doctrina administrativa....*Entidad de derecho público de Saneamiento y Depuración de Aguas residuales de la Región de Murcia: calificación como empresa pública...*

12- DGT, consulta núm. 1288/00 de 19 junio. JUR 2001\216351. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (LIVA/1992): Hecho imponible en operaciones interiores: operaciones no sujetas: determinadas actividades del sector público: requisitos en general: supuestos de actuación mediante empresas: gestión por el Ayuntamiento de forma indirecta, mediante una sociedad de economía mixta, el abastecimiento de agua potable con contraprestación que tiene naturaleza jurídica de tasa: operación sujeta cuando el Ayuntamiento actúe por medio de empresas mercantiles: determinación en su caso por medio de los pactos o contratos existentes entre las partes: doctrina administrativa.

13- DGT, consulta núm. 2361/99 de 16 diciembre. JUR 2001\216190IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (LIVA/1992): Hecho imponible en operaciones interiores: operaciones no sujetas: determinadas actividades del sector público: requisitos en general: supuestos de actuación mediante empresas: existencia: sociedad anónima participada mayoritariamente por entidades de derecho público que realiza suministros de agua: sujeción improcedente: aplicación del tipo impositivo reducido para dichas entregas: doctrina administrativa.

14- DGT, consulta vinculante núm. V0024/14 de 13 enero. **JUR 2014\73191**. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: Hecho imponible en operaciones interiores: operaciones no sujetas: determinadas operaciones realizadas por las Comunidades de Regantes: comunidad de aguas constituida por tres Ayuntamientos para el aprovechamiento y abastecimiento de aguas: supuesto de no sujeción exclusivamente reservado a las comunidades de regantes y no para comunidades análogas: sujeción al Impuesto: doctrina administrativa....*Comunidad de aguas constituida por tres Ayuntamientos para el aprovechamiento y abastecimiento de aguas: supuesto de no sujeción exclusivamente reservado a las comunidades de..*

15- DGT, consulta vinculante núm. V3167/13 de 25 octubre. JUR 2014\7000. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: Tipo impositivo reducido: aguas: suministro de agua cuya contraprestación está compuesta por una cuota de servicio y otra de consumo variable según el volumen de agua suministrada: aplicación del tipo reducido si el agua es apta para la alimentación humana o animal para el riego: examen: doctrina administrativa.

16- DGT, consulta vinculante núm. V2347/13 de 15 julio. JUR 2013\30733. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: Tipo impositivo reducido: aguas: servicios de explotación y conservación de la estación de depuración de aguas residuales: aplicación del tipo reducido improcedente: doctrina administrativa....Aguas.....de explotación y conservación de la estación de depuración de aguas residuales: aplicación del tipo reducido improcedente: doctrina administrativa:...

17- DGT, consulta vinculante núm. V2263/13 de 9 julio. JUR 2013\30586. IMPUESTO

SOBRE EL VALOR AÑADIDO: Tipo impositivo reducido: productos alimenticios: ayuntamiento que presta servicios de suministro de agua potable, alcantarillado y tratamiento y depuración de aguas residuales cobrando a los usuarios una tasa por los mismos: aplicación del tipo reducido procedente: examen: doctrina administrativa....suministro de agua potable, alcantarillado y tratamiento y depuración de aguas residuales cobrando a los usuarios una tasa por los mismos...

18- DGT, consulta vinculante núm. V1472/13 de 26 abril. **JUR 2013\184636**. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: Tipo impositivo reducido: servicios relacionados con el tratamiento de residuos y conexos: entidad que se dedica a la retirada y tratamiento de lodos obtenidos de las depuradora de aguas residuales urbanas: aplicación del tipo reducido a las operaciones que tengan la calificación de prestaciones de servicios y consistan en la recogida, transporte o valoración de residuos: examen: doctrina administrativa....*retirada y tratamiento de lodos obtenidos de las depuradoras de aguas residuales urbanas: aplicación del tipo reducido a las operaciones que...*

19- DGT, consulta vinculante núm. V0516/13 de 20 febrero. **JUR 2013\99311**. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: Tipo impositivo reducido: operaciones de suministro de agua cuya contraprestación sea exigible contractualmente con posterioridad a 31 de agosto de 2012: determinación del tipo aplicable: examen: doctrina administrativa.

20- DGT, consulta vinculante núm. V1319/11 de 24 mayo. **JUR 2011\313929**. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: Repercusión del impuesto: medio de repercusión: factura: entidad que posee una concesión de captación y distribución de aguas para núcleos urbanos, a la que un Ayuntamiento cede personal a cambio de una cantidad, emitiéndose un recibo: consideración de dicho recibo como factura a efectos de repercusión del Impuesto: requisitos: examen: doctrina administrativa....*Entidad que posee una concesión de captación y distribución de aguas para núcleos urbanos, a la que un Ayuntamiento cede personal...*

21- DGT, consulta vinculante núm. V1318/11 de 24 mayo. JUR 2011\313928. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: Repercusión del impuesto: medio de repercusión: factura: entidad que posee una concesión de captación y distribución de aguas para núcleos urbanos con un Ayuntamiento al que se factura la energía eléctrica consumida, emitiéndose un recibo: consideración de dicho recibo como factura a efectos de repercusión del Impuesto: requisitos: examen: doctrina administrativa....*Entidad que posee una concesión de captación y distribución de aguas para núcleos urbanos con un Ayuntamiento al que se factura...*

22- DGT, consulta vinculante núm. V1232/10 de 1 junio. JUR 2010\326162. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: Tipo impositivo reducido: servicios relacionados con el tratamiento de residuos y conexos: ayuntamiento que firma un convenio con otro ente local por el que este presta el servicio de recepción, tratamiento y depuración de las aguas residuales: sujeción de los servicios procedente: aplicación del tipo del 7% a los servicios prestados procedente: examen: doctrina administrativa....presta el servicio de recepción, tratamiento y depuración de las aguas residuales: sujeción de los servicios procedente: aplicación del tipo del...

23- DGT, consulta vinculante núm. V0733/08 de 9 abril.JUR 2008\159541. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (LIVA/1992): Hecho imponible en operaciones interiores: operaciones no sujetas: determinadas actividades del sector público: requisitos: realización directa: consorcio formado íntegramente por entes públicos locales, que presta servicios relativos al tratamiento y depuración de aguas, actuando en nombre propio frente a los vecinos de los municipios en los que opera, los cuales abonan una tasa cuyo cobro es gestionado por un organismo autónomo dependiente de la administración provincial: no sujeción: doctrina administrativa....*locales, que presta servicios relativos al tratamiento y depuración de aguas, actuando en nombre propio frente a los vecinos de los...*

II.-EL AGUA Y EL IMPUESTO DE SOCIEDADES:

1- DGT, consulta vinculante núm. V3385/14 de 26 diciembre. **JT 2015\296**. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: Régimen de las entidades parcialmente exentas: rentas exentas: exclusión de rendimientos derivados del ejercicio de explotaciones económicas: supuestos: asociación que lleva a cabo la representación y defensa de los intereses de los miembros de las comunidades de usuarios de aguas y resuelve cuestiones litigiosas: explotación económica existente: servicios sujetos y no exentos: procedencia....*representa y defiende los intereses de comunidades de usuarios de aguas: actividad económica inexistente: requisitos: no sujeción: examen:.....Asociación que representa a una comunidad de aguas: no sujeción prevista exclusivamente para comunidades de regantes y no.....intereses de los miembros de las comunidades de usuarios de aguas y resuelve cuestiones litigiosas: explotación económica existente: servicios sujetos y...*

2- DGT, consulta vinculante núm. V2738/09 de 11 diciembre. **JT 2010\154**IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: Base imponible: determinación mediante ajustes sobre el resultado contable: ajustes y cuestiones sobre contabilización: entidad promotora de un polígono industrial que formaliza un convenio de colaboración con un consorcio de aguas, con el fin de garantizar la adecuada depuración de las aguas residuales del mencionado polígono: calificación de la aportación dineraria realizada por el consorcio como subvención recibida de terceros, que deberá imputarse a resultados a medida que la entidad promotora vaya enajenando los terrenos urbanizados: doctrina administrativa....*que formaliza un convenio de colaboración con un consorcio de aguas, con el fin de garantizar la adecuada depuración de las aguas residuales del mencionado polígono: inclusión en la base imponible de.....que formaliza un convenio de colaboración con un consorcio de aguas, con el fin de garantizar la adecuada depuración de las aguas residuales del mencionado polígono: calificación de la aportación dineraria realizada...*

3- DGT, consulta núm. 1894/04 de 11 octubre. **JUR 2005\464.** IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (LIS/1995): Base imponible: provisión para riesgos y gastos: responsabilidades procedentes de litigios en curso: sociedad de economía mixta dedicada a la gestión de los servicios públicos de abastecimiento, saneamiento y depuración de aguas que procede a la dotación de una provisión para hacer frente a las posibles responsabilidades derivadas de un proceso judicial en curso seguido en relación al pago de un canon: parte no demandada en el proceso: dotación a la provisión improcedente: deducción improcedente: examen: doctrina administrativa....*de los servicios públicos de abastecimiento, saneamiento y depuración de aguas que procede a la dotación de una provisión para hacer...*

4- DGT, consulta núm. 1678/04 de 13 septiembre. **JUR 2004\284848.** IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (LIS/1995): Bonificación por actividades de prestación de servicios públicos locales: actividades bonificadas: sociedad de capital íntegramente municipal que presta servicios de suministro de agua potable, saneamiento de aguas residuales y alcantarillado, transporte urbano, alumbrado público, recogida selectiva de residuos y otros: aplicación de la bonificación únicamente a los servicios susceptibles de inclusión en el art. 25.2 LBRL: examen: doctrina administrativa....*que presta servicios de suministro de agua potable, saneamiento de aguas residuales y alcantarillado, transporte urbano, alumbrado público, recogida selectiva de...*

5-DGT, consulta vinculante núm. V3480/13 de 29 noviembre. JT 2014\386IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: Régimen de las entidades parcialmente exentas: rentas exentas: rendimientos percibidos por una comunidad de regantes integrada por los propietarios y regantes que tienen derecho al uso de las aguas de un determinado canal: exención procedente siempre que procedan de la realización de su objeto social o finalidad específica y no deriven del ejercicio de una explotación económica: examen: doctrina administrativa.

6- DGT, consulta núm. 1441/99 de 29 julio. JUR 2001\232376. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (LIS/1995): Uniones temporales de empresas: supuestos de exclusión del régimen: UTE para la ejecución de obras de una depuradora de aguas: realización de la actividad de explotación de la depuradora durante un plazo de doce meses: posibilidad de pérdida del régimen especial: inexistencia cuando esta actividad pueda considerarse accesoria y

complementaria a la ejecución de la obra: doctrina administrativa....*UTE para la ejecución de obras de una depuradora de aguas: realización de la actividad de explotación de la depuradora durante...*

7-DGT, consulta núm. 1389/99 de 27 julio. JUR 2001\215804. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (LIS/1995): Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades: deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente: entidad de derecho público con personalidad jurídica propia e independiente: limitación de su objeto a actuaciones en materia de saneamiento y depuración de aguas residuales: consideración de administración competente: requisitos: inexistencia: doctrina administrativa....*objeto a actuaciones en materia de saneamiento y depuración de aguas residuales: consideración de administración competente: requisitos: inexistencia: doctrina administrativa:...*

III.-EL AGUA Y OTRAS FIGURAS IMPOSITIVAS:

1- DGT, consulta núm. 0592/01 de 20 marzo. **JUR 2002\131730.** TRIBUTOS-REGIMENES TRIBUTARIOS FORALES Y ESPECIALES POR RAZON DEL TERRITORIO: Régimen económico-fiscal especial de Canarias: especialidades en diversos impuestos: comunidad de aguas constituida en Canarias que pretende vender el agua a una empresa destinando los ingresos al mantenimiento y repartiendo el beneficio entre los partícipes: comunidad sujeta al IS pero exenta: tratamiento del reparto de agua entre los socios como rendimientos del capital mobiliario: doctrina administrativa....*Comunidad de aguas constituida en Canarias que pretende vender el agua a una...*

2- DGT, consulta vinculante núm. V1524/07 de 10 julio. JT 2007\1265. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS: Hecho imponible: rendimientos del capital inmobiliario: rentas derivadas de un contrato de cesión temporal de derechos al uso privativo de aguas públicas suscrito por una comunidad de regantes, condicionando su eficacia a la preceptiva autorización por el órgano competente de la Administración Hidráulica: calificación como rendimientos del capital inmobiliario: procedencia: doctrina administrativa....contrato de cesión temporal de derechos al uso privativo de aguas públicas suscrito por una comunidad de regantes, condicionando su eficacia...

3- DGT, consulta núm. 0237/00 de 17 febrero. **JUR 2001\192768**. TRIBUTOS-REGIMENES TRIBUTARIOS FORALES Y ESPECIALES POR RAZON DEL TERRITORIO: Régimen económico-fiscal especial de Canarias: régimen fiscal de las comunidades de aguas y heredamientos en Canarias: consideración de la comunidad como entidad con personalidad jurídica sujeta al IS y exenta: participación en una comunidad de aguas dedicada a perforar y explotar pozos: tratamiento del reparto de agua entre los comuneros como rendimientos del capital mobiliario que estarán exentos cuando el agua se destine al riego de las explotaciones agrícolas: tratamiento de los desembolsos adicionales efectuados por los socios como mejoras que incrementan el valor de adquisición de las participaciones: tratamiento de los intereses satisfechos por el préstamo concertado para la adquisición de las participaciones como gastos no deducibles: doctrina administrativa....*Régimen fiscal de las comunidades de aguas y heredamientos en Canarias: consideración de la comunidad como entidad.....sujeta al IS y exenta: participación en una comunidad de aguas dedicada a perforar y explotar pozos: tratamiento del reparto de...*

4- DGT, consulta núm. 1229/98 de 8 julio. JUR 2001\215537. IMPUESTOS ESPECIALES: Impuesto Especial sobre la Electricidad: exención por autoconsumo del art. 64. 5 de la Ley 38/1992, de 28 diciembre: actividades de extracción de lignito y depuración de aguas: falta de acreditación de que estas actividades complementarias formen parte de la instalación de producción de energía eléctrica: exención improcedente.

5- DGT, consulta vinculante núm. V3026/13 de 10 octubre. **JUR 2014\1764.** IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS: Deducción por inversión en vivienda

habitual: inversiones beneficiadas: obras de mejora: titular de un inmueble que satisface cuotas para realizar las obras de alcantarillado y sistema de abastecimiento y saneamiento de aguas: deducción improcedente al no tener la consideración de vivienda habitual: examen: doctrina administrativa....*obras de alcantarillado y sistema de abastecimiento y saneamiento de aguas: deducción improcedente al no tener la consideración de vivienda habitual...*

IV.-LOS SERVICIOS PÚBLICOS:

1.- DGT, consulta vinculante núm. V0540/15 de 10 febrero. JT 2015\727...La ordenanza fiscal reguladora de la tasa por la expedición de licencia urbanística establece que la liquidación.....Si la base imponible de la tasa se determina en función del coste real efectivo de la.....ICIO, fijar el importe de la base imponible de la tasa en función del coste real y efectivo de lo definitivamente.....locales, en los términos previstos en esta ley, podrán establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio.....En todo caso, tendrán la consideración de tasas las prestaciones patrimoniales que establezcan las entidades locales por:.

..

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

ANEXO SEGUNDO.- REPERTORIO DE SENTENCIAS Y JURISPRUDENCIA:

I.-TRIBUNAL SUPREMO:

I.1.-Diferencia entre potestad tributaria y potestad tarifaria

1. Tribunal Supremo. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª) Sentencia de 12 febrero 1998. RJ\1998\1208. ADMINISTRACION LOCAL: Servicios de las Corporaciones Locales: recogida de basuras: concesión: condiciones: revisión de precios: establecida en el contrato: seguimiento de: sin perjuicio de lo que pueda resultar sobre el equilibrio económico y financiero general de la contrata; fórmula de revisión derivada del incremento del costo de personal: y del combustible: siempre que sea superior al 10 por 100: y no haya transcurrido el plazo de un año: desde el anterior incremento: necesidad de cumplimiento de todos los requisitos: no lesivos de forma general para el equilibrio económico y financiero: ausencia de de todos los requisitos fijados: incremento improcedente: doctrina jurisprudencial.

2. Tribunal Supremo. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 27 septiembre 1997 PRECIOS PUBLICOS (DE LOS MUNICIPIOS): Concepto: exigencia de que la contraprestación sea abonada a la entidad local: figura inaplicable en supuestos de gestión indirecta de servicios mediante concesión, en que las contraprestaciones se perciben por la entidad concesionaria a través de un precio privado autorizado administrativamente: anulación de Ordenanza, procedente.

3. **Tribunal Supremo. TS. Sentencia de 16-06-1.997**.

4. Tribunal Supremo. TS. Sentencia de 29-01-1.998, RJ 1998, 1094.

5. Tribunal Supremo. TS. Sentencia de 17-03-1.998.

6. Tribunal Supremo. TS. Sentencia de 01-03-1.980.

7. Tribunal Supremo. TS. Sentencia de 10-05-1.988.

8. Tribunal Supremo. TS. Sentencia de 02-07-1.999, RJ 1999, 7094.

9. Tribunal Supremo. TS. Sentencia de 21-04-1.999. RJ 1999, 3586.

10. Tribunal Supremo. TS. Sentencia de 30-04-2.001. RJ 2001, 4719.

11. Tribunal Supremo. TS. Sentencia de 07-03-2.007. RJ 2007, 2030.

12. Tribunal Supremo. TS. Sentencia de 19-12-2.001. RJ 2008, 1810.

13. Tribunal Supremo. TS. Sentencia de 20-07-2.009. RJ 2010, 0675.

14. Tribunal Supremo. TS. Sentencia de 12-11-2.009. RJ 2010, 1738; servicio de alcantarillado.

15. Tribunal Supremo. TS. Sentencia de 03-12-2.012. RJ 2013, 0581.

16. Tribunal Supremo. TS. Sentencia de 12-11-2.009.

I.2.-TASAS

1. Tribunal Supremo. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 16 julio 2012. RJ\2012\7895. TASAS MUNICIPALES: Tasa por prestación del servicio público municipal de abastecimiento de agua: naturaleza de la retribución por la prestación del servicio público de agua domiciliaria, cuando es prestado directamente por el Ayuntamiento o a través de un concesionario: examen de la evolución normativa y jurisprudencial: consideración como tasa: la modificación de la Ordenanza reguladora no necesita la autorización previa y aprobación por la Comisión Territorial de Precios de la Comunidad Autónoma. **Jurisdicción**: **Contencioso**-Administrativa. Recurso de Casación 62/2010.

2. Tribunal Supremo. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 20 julio 2009. RJ\2010\675.SENTENCIAS: Incongruencia: «extra petita»: existencia: casación procedente. TASAS MUNICIPALES: Establecimiento o modificación de cuantía de las tasas: exigencia de previa memoria económico-financiera: contenido: justificación de la cuantía de la tasa: incumplimiento: nulidad de la Ordenanza procedente; Modificación de las tasas por prestación de servicios municipales: necesidad de memoria explicativa o informe técnico-económico previo suficientemente motivados: incumplimiento: nulidad de la Ordenanza procedente; Tasas por suministro de agua potable, por el saneamiento del agua, por el servicio de matadero y por el estacionamiento de vehículos en las vías públicas municipales: naturaleza: incidencia de la STC 185/1995 y de la Ley 25/1998: tasa y no precio público.

I.3-TRIBUTACIÓN AUTONÓMICA DE AGUAS:

1. Tribunal Supremo. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 29 junio 2011. RJ\2011\5607. HACIENDA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS: Cantabria: recursos: canon de saneamiento (Ley 2/2002, de 29 abril): legitimación constitucional y estatutaria de la Comunidad Autónoma para el establecimiento del canon de saneamiento; hecho imponible: vertido de aguas residuales: diferenciación respecto al canon de vertido de aguas residuales estatal: compatibilidad de la exacción: doble imposición inexistente; cuestiones normativas: D. 11/2006, de 26 enero, por el que se aprueba el Reglamento del Régimen Económico-Financiero del Canon de Saneamiento de Cantabria: infracción de la prohibición de doble imposición: inexistencia.

I.4.-SERVICIOS DEL AGUA

1. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª), sentencia de 31 mayo 1991. RJ 1991\4384. SERVICIOS DE LAS CORPORACIONES LOCALES: Abastecimiento de aguas: municipalización en monopolio del servicio con inicio de expropiación forzosa de anterior empresa prestadora del servicio: procedencia; Declaración de utilidad pública: contenida en la legislación expropiatoria aun antes de las competencias municipales derivadas de la nueva regulación legal del régimen local. Abrera (BARCELONA).

2. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª), sentencia de 28 mayo 1991. RJ 1991\4298

SERVICIOS DE LAS CORPORACIONES LOCALES: Principio de especialidad; Obligaciones mínimas: competencia y obligación municipal: asistencia material y técnica de Diputación Provincial: no priva al Ayuntamiento de su competencia específica; Abastecimiento de aguas: corte

de toma de agua y derivación a propiedad privada: procedencia: falta de licencias y aparato de medición del consumo. GRANADA.

3. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª), sentencia de 3 mayo 1991. RJ 1991\4239.RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LA ADMINISTRACION LOCAL: Acción de responsabilidad: plazo: prescripción inexistente: daños continuados; Requisitos: doctrina general; Funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos: daños producidos por rotura de la red municipal de abastecimiento de aguas: indemnización procedente. Illora (Granada).

4. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª), sentencia de 22 marzo 1991. RJ 1991\2248. SERVICIOS DE LAS CORPORACIONES LOCALES: Abastecimiento de aguas: tarifas: elevación: requisitos: informe de Comisión de Precios: plazo: aprobación por silencio positivo. Barcelona.

5. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª), sentencia de 27 febrero 1991. RJ 1991\1395. SERVICIOS DE LAS CORPORACIONES LOCALES: Abastecimiento de aguas: municipalización: elementos del servicio fuera del término municipal: servidumbre de acueducto sobre propiedad privada a cambio del derecho de fijar tres tomas de agua dentro de la finca: procedencia: cumplimiento de compensaciones. Malpartida de Cáceres (CACERES).

6. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª), sentencia de 17 enero 1991. RJ 1991\630.SERVICIOS DE LAS CORPORACIONES LOCALES: ABASTECIMIENTO DE AGUAS: tarifas: elevación: en cuantía superior a la considerada en los estudios municipales previos e informes oportunos: improcedencia. La Manga del Mar Menor-Cartagena (Murcia).

7. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 21 noviembre 1990. RJ 1991\8530. TRIBUTOS: exenciones y bonificaciones: analogía: prohibición. LICENCIA FISCAL: exenciones: Sociedad Anónima creada por Entidad Local para la prestación del servicio de abastecimiento de agua: improcedencia.

8. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 13 noviembre 1990. RJ 1990\9091. SERVICIOS DE LAS CORPORACIONES LOCALES: SUMINISTRO DE AGUA: ELEVACION DE TARIFAS: y equilibrio financiero de la concesión; carácter vinculante del informe de la Corporación Local: siempre que se hayan tenido en cuenta todos los datos a considerar; revisión procedente: daños y perjuicios derivados de aprobación por el Gobernador Civil de tarifa inferior a la debida: abono procedente. Alberique

9. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª), sentencia de 5 octubre 1990. RJ 1990\8103. CONTRIBUCIONES ESPECIALES MUNICIPALES: improcedencia: obra de interés general: abastecimiento de aguas: falta de beneficio especial. Aldeanueva de Ebro (La Rioja).

10. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª), sentencia de 14 julio 1990. RJ 1990\6335. CATALUÑA: Aguas: abastecimiento de: incremento de tarifas: denegación con base en imposibilidad de evaluación por falta de datos contables: improcedencia: requerimiento de aportación de contabilidad.

11. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª), sentencia de 5 junio 1990. RJ 1990\5375. ACTOS ADMINISTRATIVOS: Ejecutividad. COSA JUZGADA: Existencia. RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISION: No suspende la ejecución de sentencia. SERVICIOS DE LAS CORPORACIONES LOCALES: Abastecimiento de guas: tarifas especiales por financiación de obras por Corporación: ejecutividad: liquidación de tarifas: procedencia: elevación de tarifas: requisitos: publicación: no es obligación del Ayuntamiento: publicación por concesionario. Valencia.

12. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª), sentencia de 22 mayo 1990. RJ 1990\4609. SERVICIOS DE LAS CORPORACIONES LOCALES: Abastecimiento de aguas y construcción de alcantarillado: ejecución directa por vecindario: en régimen de acción comunitaria: acuerdo de incorporación al patrimonio municipal: no comporta cesión automática y gratuita: compensación. Cabañas del Castillo (Cáceres).

13. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª), sentencia de 9 abril 1990. RJ 1990\3633. RECURSO DE APELACION: Objeto: rebatir la sentencia apelada. SERVICIOS DE LAS CORPORACIONES LOCALES: Abastecimiento de aguas: secuestro de la concesión: por infracción grave del concesionario: procedencia. Montornés del Vallés (Barcelona).

14. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª), sentencia de 16 febrero 1990. RJ 1990\1436

INADMISIBILIDAD DEL RECURSO: Parcial: improcedencia. RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO: Caducidad: improcedencia: presentación del escrito de demanda antes de declararse caducado el trámite. SERVICIOS DE LAS CORPORACIONES LOCALES: Abastecimiento de aguas: consumo clandestino: inexistencia: corte de suministro improcedente. DAÑOS Y PERJUICIOS: Falta de prueba. Bailén (Jaén).

15. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª), sentencia de 28 octubre 1989. RJ 1989\7385

SERVICIOS DE LAS CORPORACIONES LOCALES: tarifas: revisión procedente. CASTILLA-LEON: Comisión Regional de Precios.

16. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª), sentencia de 29 septiembre 1989. RJ 1989\6722. AUDIENCIA DEL INTERESADO: Falta de indefensión inexistente. SERVICIO DE LAS CORPORACIONES LOCALES: Abastecimiento de aguas: consumo clandestino: abono del coste de suministro: procedencia. Vega de San Mateo (Las Palmas).

17. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª), sentencia de 21 julio 1989. RJ 1989\6065. NORMA-NORMAS: Reglamentos: irretroactividad...ACTOS ADMINISTRATIVOS: Irretroactividad: doctrina legal. .SERVICIOS DE LAS CORPORACIONES LOCALES: Tarifas: expediente de elevación: procedimiento; Abastecimiento de aguas: elevación de tarifas: procedencia: carácter retroactivo: improcedencia. Pinto (Madrid).

18. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª), sentencia de 9 mayo 1989. RJ 1989\4487. SERVICIOS DE LAS CORPORACIONES LOCALES: Concesión administrativa: gestión de servicios públicos: concesionario: distintos tipos de actividades: análisis de cada uno y relación con la Administración condecente. RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LA ADMINISTRACION LOCAL: Servicios públicos en régimen de concesión: legislación aplicable: análisis jurisprudencial: doctrina general: responsabilidad directa de la Corporación Local con independencia de posible repetición contra el concesionario. PALENCIA.

19. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª), sentencia de 5 mayo 1989. RJ 1989\3657. SERVICIOS DE LAS CORPORACIONES LOCALES: Abastecimiento de aguas: concesión administrativa: obligación del concesionario de prestar el servicio del modo dispuesto en la concesión u ordenado posteriormente por la Corporación concedente: suministro por tuberías municipales: procedencia: aun cuando el concesionario sea propietario exclusivo de las instalaciones: improcedencia de duplicar instalaciones. Abrera (ALICANTE).

20. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª), sentencia de 28 abril 1989. RJ 1989\3300

AUTONOMIA MUNICIPAL: Y principio de servicio a los intereses públicos. SERVICIOS DE LAS CORPORACIONES LOCALES: Abastecimiento de aguas: competencia municipal para constituir, organizar y modificar los servicios: límites: denegación de solicitud de enganche: improcedencia. Villacastín (SEGOVIA).

21. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), sentencia de 18 enero 1989. RJ 1989\2450. PRECIOS: AGUAS: para abastecimiento: aprobación por silencio administrativo: plazos: interrupción por la Administración: examen CORDOBA: aprobación de tarifas por el Ayuntamiento.

22. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), sentencia de 21 octubre 1988. RJ 1988\8031. Servicios de las Corporaciones Locales: Municipalización de servicios: aprobación de memoria: virtualidad de aprobación de municipalización: procedimiento: requisitos: beneficio de sus habitantes: no necesidad de afectar a todos: prestación dentro del término municipal: abastecimiento

de aguas: suministro a urbanizaciones sitas fuera del término: nulidad improcedente: ubicación de depósitos fuera del término: procedencia. Vallirana (Barcelona).

23. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), sentencia de 15 octubre 1988. RJ 1988\10236. Abastecimiento de aguas: suspensión del suministro por el concesionario: inaplicabilidad del Reglamento de Verificaciones y Regularidad en el suministro de energía eléctrica (Real Decreto 1725/1984, 18-7-1984). Las Palmas de Gran Canaria. Voto particular.

24. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), sentencia de 11 octubre 1988. RJ 1988\747. Contrataciones de las Corporaciones Locales: contrato de suministro: entre Ayuntamiento y concesionario que distribuye el agua a los usuarios: precio estipulado entre Ayuntamiento y concesionario: no tiene consideración de tasa ni tarifa: aumento de precio: momento de su aplicación. Cartagena (Murcia).

25. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), sentencia de 5 abril 1988. RJ 1988\2610. Actos propios: inexistencia: propuesta inicial y acuerdo definitivo. Ejecución de sentencias: Concesión administrativa: revisión de tarifas: cuantificación. Servicios de las Corporaciones Locales: Concesión administrativa: revisión de tarifas: por causas previstas en pliego de condiciones: procedencia: equilibrio económico. Fene (La Coruña).

26. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), sentencia de 5 marzo 1988. RJ 1988\1779. Servicios de las Corporaciones Locales: Abastecimiento de aguas: elevación de tarifas: precios políticos: necesidad de mantener el equilibrio financiero de la concesión: informe económico: límite máximo a respetar por el organismo competente para la aprobación: falta de informe: inexistencia de concreción del límite máximo: fijación por el órgano competente para la aprobación: procedencia. Barcelona.

27. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), sentencia de 1 marzo 1988. RJ 1988\1757. Servicios de las Corporaciones Locales: Abastecimiento de aguas: urbanizaciones privadas: prestación del servicio por sociedad anónima: graves deficiencias del servicio: asunción por el Municipio de la gestión del servicio: procedencia. Vallirana (Barcelona).

28. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), sentencia de 28 octubre 1987. RJ 1987\9192. Servicios de las Corporaciones Locales: Abastecimiento de aguas: concesionario: cobro de derechos de acometida: cantidad fijada por Ayuntamiento: procedencia. Abrera (Barcelona).

29. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), sentencia de 28 septiembre 1987. RJ 1987\8258. Servicios de las Corporaciones Locales: Abastecimiento de aguas: consumo clandestino: sanción por el coste de suministro: procedencia. La Zubia (Granada).

II.-TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (referencia esencial, no sistemática):

A.-EN MATERIA TRIBUTARIA

1. TC (Pleno) Sentencia núm. 185/1995 de 14 diciembre, RTC\1995\185.TRIBUTOS: Clases de tributos: libertad de configuración del legislador: éste puede alterar el alcance de las figuras que hoy integran la categoría de tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales) y puede crear nuevos ingresos de derecho público; Principios constitucionales tributarios: principio de legalidad tributaria: alcance: concreción y especificación del principio genérico de legalidad: doctrina constitucional; Principio de reserva de Ley: alcance: exige que la creación «ex novo» de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo debe llevarse mediante Ley: se trata de una reserva relativa en la que resulta admisible la colaboración del reglamento siempre que sea indispensable por motivos técnicos y la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad: doctrina constitucional. **PRECIOS PUBLICOS:** Prestaciones patrimoniales de carácter público: concepto: más genérico y diferente del de tributos que emplea el art. 133.1 CE: no lo son por el sometimiento de la relación obligacional a un régimen jurídico de Derecho público: su nota distintiva fundamental es la coactividad; Exacciones reguladoras de precios: establecimiento: mediante Real Decreto: constitucionalidad: categoría diferente del precio público; Naturaleza: nueva figura legal de ingreso público que nace, a partir de la aplicación de un nuevo criterio de clasificación de las categorías tributarias precedentes, de la división de la anterior figura de la tasa, de la que asume parte de lo que había sido su contenido tradicional: son prestaciones de carácter retributivo que tienen su origen en una solicitud por parte de los particulares de la utilización de bienes, servicios o actividades de la Administración: son prestaciones patrimoniales de carácter público sometidas al principio de legalidad; Creación: por Ley: libertad de configuración del legislador: no basta con que la Ley los prevea en abstracto y defina sus elementos esenciales: debe contenerse también la creación concreta de los diversos precios públicos que los entes públicos estimen convenientes: vulneración inexistente de los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad; Reglamentaria: habilitación legal al Gobierno o al Ministro del ramo para su creación: inconstitucionalidad de los precios públicos que puedan establecerse concretamente por la prestación de servicios públicos no esenciales sin intervención previa de la Ley: vulneración existente del principio de reserva de Ley; Cuantía: criterios: regulación legal: vulneración inexistente de los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos: criterios suficientemente claros; Fijación o modificación: por los Ministros u Organismos Autónomos: constitucionalidad: vulneración inexistente del principio de legalidad y del principio de reserva de Ley tributaria: el art. 97 CE no prohíbe que una Ley pueda otorgar a los Ministros o a los Organismos Autónomos el ejercicio de la potestad reglamentaria con carácter derivado. **TASAS ESTATALES:** Tasas universitarias: reconversión en precios públicos: vulneración inexistente de la Ley Orgánica de Reforma Universitaria por una Ley ordinaria: el precepto de la Ley Orgánica carece de naturaleza orgánica y puede ser modificado por Ley ordinaria: doctrina constitucional.

2. Tribunal Constitucional. TC (Pleno) Sentencia núm. 233/1999 de 13 diciembre. RTC\1999\233. HACIENDAS LOCALES: PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES: PRINCIPIO DE AUTONOMIA ECONOMICO-FINANCIERA: En materia tributaria: doctrina constitucional: alcance: autonomía no plena: relación con el principio de autosuficiencia financiera: tutela financiera de las CC AA.

I.-PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY: Alcance: doble significado: habilita para el ejercicio de una potestad tributaria que originariamente sólo corresponde al Estado: ordena parcialmente los tributos locales con respeto a la autonomía municipal; Reserva relativa, no absoluta: posible colaboración reglamentaria en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad; se extiende a la creación «ex novo» de los tributos y a la configuración de los elementos esenciales de los mismos; Límites: imposibilidad del legislador de abdicar de toda regulación directa en el ámbito parcial reservado por la CE: imposible renuncia plena por

Ley a toda encuadramiento normativo de la potestad tributaria local: no puede extenderse hasta el punto de privar a los municipios de cualquier intervención en la ordenación del tributo o en su exigencia para el propio ámbito territorial: doctrina constitucional.

II.-PROHIBICION DE DOBLE IMPOSICION: Alcance: sólo prohíbe la duplicidad de tributación por los mismos hechos imponibles entre tributos estatales y autonómicos, pero no entre aquéllos y los tributos propios de las Haciendas Locales.

-HACIENDAS LOCALES: DISTRIBUCION DE COMPETENCIAS ENTRE EL ESTADO Y LAS COMUNIDADES AUTONOMAS: naturaleza compartida de las competencias: doctrina constitucional. Competencia del Estado: títulos competenciales: «Hacienda general»: título aplicable a la LHL: prevalencia de este título sobre los de las CC.AA. Competencia de las CC.AA.: desarrollo de las bases estatales sobre el régimen jurídico de las Administraciones Públicas.

-HACIENDAS LOCALES: LEY 39/1988, DE 29 DE DICIEMBRE: Ámbito de aplicación: vulneración del principio de autonomía municipal: inexistencia: constitucionalidad: correcta selección de títulos competenciales del Estado efectuada en dicho precepto. Carácter básico: declaración general respecto de todos sus preceptos: vulneración del principio de seguridad jurídica: inexistencia.

-HACIENDAS LOCALES: RECURSOS: TRIBUTOS: IMPUESTOS: Impuestos municipales de carácter obligatorio: enumeración legal: constitucionalidad: competencia del legislador estatal: vulneración inexistente de los principios de autonomía local y de suficiencia financiera: justificación razonable de los impuestos creados. Impuesto sobre Bienes Inmuebles: configuración y regulación legal: constitucionalidad: no hay duplicidad con el Impuesto estatal sobre el Patrimonio: vulneración inexistente de los principios de capacidad económica, no confiscatoriedad, legalidad tributaria, interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos e igualdad ante la Ley: vulneración inexistente de competencias de las Comunidad Autónomas. Impuesto sobre Actividades Económicas: configuración y regulación legal: constitucionalidad: vulneración inexistente de competencias autonómicas. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica: configuración y regulación legal: constitucionalidad: vulneración inexistente del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos: no se lesionan competencias de las CC AA; Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: base imponible: facultad de los Ayuntamientos de incrementar el tipo de gravamen mínimo: constitucionalidad. Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos: configuración legal: constitucionalidad.

-TASAS: Configuración: especial flexibilidad de la reserva de ley: mayor intervención de la potestad de ordenanza: compatibilidad legal con la exacción de contribuciones especiales. Hecho imponible: no tipificación de los servicios o actividades por las que los entes locales puedan exigir las tasas: vulneración inexistente de la reserva de Ley Tributaria.

-CONTRIBUCIONES ESPECIALES: Configuración y regulación legal: vulneración inexistente de los principios de arbitrariedad de los poderes públicos y de capacidad económica.

-HACIENDAS LOCALES: RECURSOS: PARTICIPACION EN LOS TRIBUTOS DEL ESTADO Y DE LAS CC AA: Distribución: fijación de criterios: tributos del Estado: exclusión de la intervención de las CC AA en el reparto intracomunitario: vulneración inexistente de las competencias autonómicas: competencia del Estado en materia de Hacienda general: doctrina constitucional.

-SUBVENCIONES: Destino: financiación de planes provinciales de cooperación: vulneración inexistente de las competencias de la Comunidad Autónoma de Cataluña; Servicio de transporte colectivo urbano: crédito del Estado con cargo a los Presupuestos Generales: vulneración inexistente de competencias autonómicas: competencia del Estado para establecer las bases: competencia de desarrollo y ejecución de las CC AA.

-PRECIOS PUBLICOS: Regulación legal: integra verdaderas prestaciones patrimoniales de carácter público o impuestas sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla: constitucionalidad: vulneración inexistente del principio de reserva de ley. Superposición con tasas y contribuciones especiales: inexistencia: no se vulneran los principios de seguridad jurídica, de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y del sistema tributario: doctrina constitucional. Cuantía: importe por prestación de servicios o realización de actividades: exigencia legal de que cubra, como mínimo, el coste del servicio o actividad: omisión de límite máximo y criterios técnicos que permitan cuantificar los precios públicos: inconstitucionalidad en cuanto a las prestaciones patrimoniales de carácter público: vulneración del principio de legalidad tributaria: existencia: constitucionalidad en cuanto a precios públicos que no tengan naturaleza tributaria: doctrina constitucional.

-OPERACIONES DE CREDITO: Concertación o modificación: supuestos legales en que no se precisa autorización: norma estatal básica: vulneración inexistente de competencias de las CC AA en materia de tutela financiera. Instrumentación: mediante contratación de préstamos o créditos: autorización por las CC AA: imposibilidad de una declaración general de competencia por el TC en favor de las CC AA: no cabe admitir planteamientos preventivos, cautelares, virtuales o hipotéticos: doctrina constitucional. Operaciones de tesorería: límite porcentual máximo: aprobación: competencia del Presidente de la Corporación: norma estatal básica: vulneración inexistente de competencias autonómicas en materia de tutela financiera.

-HACIENDAS LOCALES: PRESUPUESTOS: Contenido: documentación y anexos que obligatoriamente han de unirse: determinación legal por el Estado: constitucionalidad: norma básica: vulneración inexistente de competencias autonómicas; Sociedades Mercantiles: inclusión de aquellas en cuyo capital es mayoritaria la participación de la entidad local: constitucionalidad.

B.-EN MATERIA DE AGUAS Y SERVICIOS DEL CICLO DEL AGUA

1. TC (Sala Pleno), sentencia núm. 110/2011 de 22 junio. RTC 2011\110. **ARAGON: REFORMA DEL ESTATUTO DE AUTONOMÍA: DERECHOS ESTATUTARIOS DE LOS ARAGONESES: Derechos en relación al agua**: alcance y efectividad de la proclamación estatutaria de los derechos: recurso de inconstitucionalidad promovido por el Gobierno de La Rioja: desestimación; Competencias exclusivas: aguas: aguas que discurran íntegramente por su territorio (Art.72.1 EAAr): carácter preventivo de la impugnación: desestimación; Proyectos, construcción y explotación de los aprovechamientos hidráulicos, canales y regadíos de interés de la Comunidad Autónoma (Art.72.1 EAAr): competencia exclusiva de las Comunidades Autónomas que ha de cohonestarse con el legítimo ejercicio por del Estado de los títulos competenciales que puedan concurrir o proyectarse sobre dicha materia: desestimación; Participación y colaboración en la planificación y en los órganos de gestión estatal de los **recursos hídricos y de los aprovechamientos hidráulicos** que pertenecen a cuencas hidrográficas intercomunitarias que afecten a Aragón (Art.72.2 EAAr): precepto estatutario que deja a salvo la integridad de la competencia estatal y la libre configuración por el legislador de los mecanismos y sistemas de participación y cooperación que en cada momento se estimen más adecuados: desestimación; Emisión de un informe preceptivo respecto de cualquier propuesta de **obra hidráulica o de transferencia de aguas que afecte a su territorio** (Art. 72.3 EAAr): trasvases entre cuencas: supuesto de concurrencia de competencias estatales y autonómicas: mecanismo de colaboración entre la Comunidad Autónoma y el Estado en una materia en la que es evidente que resultan afectadas e implicadas las competencias y los intereses de una y otro, sin que se desplace o enerve la competencia estatal: informe preceptico pero no vinculante: desestimación; **Planificación hidrográfica de los recursos hídricos de la cuenca del Ebro** (DA15 EAAr): competencia estatal sobre la regulación de la fijación de los caudales hídricos: fijación autonómica de la reserva de agua de 6.550 hm3: constitucionalidad siempre que se interprete que no establece una reserva sobre el caudal hídrico del Ebro que obligue al Estado. VOTO PARTICULAR CONCURRENTE.

2. TC (Sala Pleno), auto núm. 322/2007 de 3julio. RTC 2007\322.**CASTILLA-LA**

MANCHA: Tributos autonómicos: tasas: **canon de aducción por la prestación a distintos municipios del servicio de abastecimiento de agua en alta:** conflicto de defensa de la autonomía local promovido por un solo municipio: inadmisión: el municipio que plantea el conflicto carece por sí solo de legitimación para hacerlo, pues no es el destinatario único de la disposición cuestionada. **CONFLICTO EN DEFENSA DE LA AUTONOMÍA LOCAL:** Legitimación: municipio que no resulta ser destinatario único de la disposición cuestionado: inadmisión del conflicto: el hecho de que con la demanda se aporten los acuerdos plenarios de otros municipios resulta intrascendente para el control del requisito procesal de la legitimación.

3. TC (Sala Pleno), sentencia núm. 273/2000 de 15 noviembre. RTC 2000\273 CUESTION DE INCONSTITUCIONALIDAD PROMOVIDA POR JUECES Y TRIBUNALES: Objeto: efectos de la modificación, derogación o inconstitucionalidad sobrevenida de la norma cuestionada: doctrina constitucional: no implica la pérdida sobrevenida del objeto de la cuestión: diferencia con el recurso de inconstitucionalidad: se imposibilitaría aplicar el precepto legal al supuesto enjuiciado y a futuros casos. **CATALUÑA: COMPETENCIAS DE LA GENERALIDAD: APROVECHAMIENTOS HIDRAULICOS: CANON DE SANEAMIENTO E INCREMENTO DE TARIFA**: naturaleza: tributaria. Finalidad: **mejora de la calidad ambiental de las aguas**. Integración de normas reglamentarias en la Ley de Administración Hidráulica y aplicación con carácter de ley formal a supuestos producidos antes de la entrada en vigor de esta Ley: antecedentes; acotación del carácter retroactivo; vulneración inexistente de los principios de irretroactividad de las disposiciones no favorables de los derechos individuales y de seguridad jurídica, en sus vertientes objetiva (garantía de la certeza del derecho) y subjetiva (previsibilidad de los ciudadanos): inexistencia; vulneración inexistente del sistema de fuentes …

4. **TC (Sala Pleno), sentencia núm. 215/2014 de 18 diciembre**. **RTC 2014\215.**Régimen jurídico de cumplimiento de los **objetivos de estabilidad presupuestaria**: vulneración inexistente de los principios de seguridad jurídica, lealtad constitucional, interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y autonomía financiera. Voto particular.

5. **TC (Sala Pleno), sentencia núm. 237/2012 de 13 diciembre**. **RTC 2012\237.Plan Hidrológico Nacional: trasvase de aguas del Ebro**: derogación por el Real Decreto-Ley 2/2004, de 18 de junio, por el que se modifica la Ley 10/2001, de 5 de julio, del plan hidrológico nacional: recurso de inconstitucionalidad interpuesto por la Generalitat Valenciana: vulneración inexistente de los límites del decreto-ley y de los principios de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y de la utilización racional de los recursos naturales: constitucionalidad: desestimación DECRETO-LEY: Presupuesto habilitante: extraordinaria y urgente necesidad que debe quedar explicitada y razonada y necesaria conexión de sentido entre la situación que constituye el presupuesto habilitante y las medidas que en el Decreto-ley se adoptan.

6. TC (Sala Pleno), sentencia núm. 237/2012 de 13 diciembre. Plan Hidrológico Nacional: trasvase de aguas del Ebro: derogación por el Real Decreto-Ley 2/2004, de 18 de junio, por el que se modifica la Ley 10/2001, de 5 de julio, del plan hidrológico nacional: recurso de inconstitucionalidad interpuesto por la Generalitat Valenciana: vulneración inexistente de los límites del decreto-ley y de los principios de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y de la utilización racional de los recursos naturales: constitucionalidad: desestimación del DECRETO-LEY: Presupuesto habilitante: extraordinaria y urgente necesidad que debe quedar explicitada y razonada y necesaria conexión de sentido entre la situación que constituye el presupuesto habilitante y las medidas que en el Decreto-ley se adoptan.

EN MATERIA FINANCIERA

1. TC, sentencia núm. 134, de 20 de julio de 2.011. RTC 2011\134. PLANIFICACION GENERAL DE LA ACTIVIDAD ECONOMICA: Competencia del Estado: principio de estabilidad presupuestaria aplicable a las Comunidades Autónomas y

Entidades Locales: vulneración inexistente de la autonomía política y financiera de las Comunidades Autónomas, de la autonomía local garantizada y del principio de suficiencia financiera de los entes locales y del principio de tutela financiera de la Generalitat de Cataluña.

2. TC (Sala Pleno), sentencia núm. 215/2014 de 18 diciembre. **RTC2014\215** PRINCIPIO DE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA: Régimen jurídico de cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria: vulneración inexistente de los principios de seguridad jurídica, lealtad constitucional, interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y autonomía financiera. Voto particular.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

III.-TRIBUNALES DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (referencia esencial no sistemática por fechas):

1.- Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. TJCE (Pleno),Sentencia de 16 junio 1987, *CASO COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS CONTRA REPÚBLICA ITALIANA*. TJCE\1987\95, ASUNTO 118/85.

2.-**Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas**(Pleno), sentencia de 17 de octubre de 1989, *CASO 1.-UFFICIO DISTRETTUALE DELLE IMPOSTE DIRETTE DI FIORENZUOLA D'ARDA Y OTROS CONTRA AYUNTAMIENTO DE CARPANETO PIACENTINO Y OTROS***,** asuntos acumulados 231/87 y 129/88, TJCE\1190\38.

3.-**Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Pleno), de 14 de febrero de 1990,** *CASO REPÚBLICA FRANCESA CONTRA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS*, asunto C-301/87, TJCE\1990\101.

4.-**Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 15 de mayo de 1990,** *CASO COMUNE DI CARPANETO PIACENTINO Y OTROS CONTRA UFFICIO PROVINCIALE IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO DI PIACENZA*, asunto C-4/89. TJCE\1990\57.

5.-**Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala Sexta), de 23 de abril de 1991,** *CASO KLAUS HÖFNER Y OTROS CONTRA MACROTRON GMBH*, asunto C-41/90, TJCE\1991\180.

6.-**Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala Sexta), de 23 de abril de 1991,** *CASO RIGSADVOKATEN CONTRA NICOLAI CHRISTIAN RYBORG*, asunto C-297/89, TJCE\1991\179.

7.-**Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Pleno), de 17 de febrero de 2003,** *CASO CHRISTIAN POUCET Y OTROS CONTRA AGF Y OTROS*, cuestión prejudicial. .TJCE\1993\19

8.-**Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 19 de enero de 1994,** *CASO SAT FLUGGESELLSCHAFT MBH CONTRA ORGANIZACIÓN EUROPEA PARA LA SEGURIDAD DE LA NAVEGACIÓN AÉREA*, cuestión prejudicial. TJCE\1994\3.

9. Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Pleno). *CASO BANCO DE CRÉDITO INDUSTRIAL, SA (BANCO EXTERIOR DE ESPAÑA, SA) CONTRA AYUNTAMIENTO DE VALENCIA.* Sentencia de 15 marzo 1994. TJCE\1994\36.

10.- Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Pleno), Sentencia de 24 marzo 1994, *CASO HER MAJESTY'S CUSTOMS AND EXCISE CONTRA GERHART SCHINDLER Y JÖRG SCHINDLER*. TJCE\1994\43. ASUNTO 275/92.

11. Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Pleno), de 15 de octubre de 1996, *CASO ANNETTE HENKE CONTRA GEMEINDE SCHIERKE Y OTROS*. **TJCE\1996\182**. Directiva 77/187/CEE: ámbito de aplicación: exclusión: administraciones públicas: cesión de competencias administrativas de un municipio a una agrupación de municipios: actividades propias del poder público y

económicamente accesorias.

12. Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Pleno), de 18 de marzo de 1997, *CASO DIEGO CALÌ & FIGLI SRL CONTRA SERVIZI ECOLOGICI PORTO DI GENOVA SPA* (SEPG).TJCE\1997\54. DEFENSA DE LA COMPETENCIA: MONOPOLIOS LEGALES: aplicación de la normativa comunitaria: necesidad de distinguir entre la función del Estado como poder público y como productor o prestador de servicios. POSICION DOMINANTE: inexistencia: empresa portuaria de vigilancia anticontaminación: actividad vinculada al ejercicio de prerrogativas públicas.

13. Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala Quinta), de 22 de junio de 2000,*CASO REPÚBLICA FRANCESA CONTRA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS.***TJCE\2000\138.**AYUDAS OTORGADAS POR LOS ESTADOS MIEMBROS**:** Ayuda compatible con el mercado común en virtud del artículo 92.3 d) [actualmente artículo 87.3 d) TCE]: recurso de anulación: aplicación de la excepción a las reglas de competencia para las empresas públicas (artículo 90.2 del TCE): obligación de notificación previa.

14. TEDH (Gran Sala), sentencia de 27 junio 2000,*CASO FRYDLENDER CONTRA FRANCIA.* **TEDH 2000\1462.** FUNCIONARIOS PUBLICOS: Ámbito de aplicación del art. 6.1 del Convenio: delimitación: necesidad de extraer una interpretación autónoma de la noción de «función pública» que permita asegurar un trato igual a los funcionarios públicos en los Estados partes del Convenio, independientemente del sistema de empleo practicado en el plano nacional: criterio funcional: interpretación restrictiva de las excepciones a las garantías ofrecidas por el art. 6.1.DERECHO A UN PROCESO EQUITATIVO: Exclusión: los litigios de los funcionarios cuyo empleo esté caracterizado por actividades específicas de la Administración Pública en la medida en que ésta actúa como detentadora del poder público encargado de la protección de los intereses generales del Estado o de otras colectividades públicas. Supuesto de funcionario contratado para servicio en el extranjero (Administración francesa): rescisión de contrato: ausencia de participación directa en el ejercicio del poder público y en el cumplimiento de funciones que tenían por objeto la protección de los intereses generales del Estado: aplicación del art. 6.1 del Convenio. PROCESO EQUITATIVO Y DILACIONES-PLAZO RAZONABLE: Comportamiento de las autoridades judiciales: proceso por despido: lapso de tiempo de nueve años y ocho meses en una sola instancia no puede considerarse razonable: violación existente.

15. Sentencia del TSJCE de 14 de diciembre de 2.000,*CASO FAZENDA PÚBLICA CONTRA CÂMARA MUNICIPAL DO PORTO.,* **ASUNTO 446/98**.**TJCE\2000\327**Respecto a la interpretación del artículo 4.5 de la sexta directiva sobre el IVA.

16.- Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas(Sala Quinta)**,** Sentencia de 18 enero 2001, *CASO COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS CONTRA REINO DE ESPAÑA*., asunto C-86/99. TJCE\2001\19.

17. Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala Sexta), de 22 de noviembre de 2001, *CASO FERRING SA CONTRA AGENCE CENTRALE DES ORGANISMES DE SÉCURITÉ SOCIALE* (ACOSS**). TJCE\2001\325.**

18.-Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala Sexta), de 23 de abril de 2002, *CASO NIELS NYGÄRD CONTRA SVINEAFGIFTSFONDEN*,

asunto C-234/99, TJCE\2002\138.

19.-Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Pleno), de 24 de julio de 2003, *CASO ALTMARK TRANS GMBH Y OTROS*. *CONTRANAHVERKEHRGESELLSCHAFT ALTMARK GMBH*, asunto C-280/2000. TJCE\2003\218.

20. Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala Quinta), de 27 de noviembre de 2003, *CASO ENIRISORCE SPA CONTRA MINISTERO DELLE FINANZE*, asuntos acumulados C-34/2001 a C-38/2001.**TJCE\2003\396**. DEFENSA DE LA COMPETENCIA**:** Ayudas estatales: Doctrina general-Generalidades: concepto en el sentido del art. 92 TCE (actualmente art. 87 TCE): inclusión: procedencia: atribución a empresas públicas de una parte de una tasa portuaria abonada al Estado: requisitos: alcance: incluida la parte que se cobra a los usuarios: ilegalidad de la parte transferida a la empresa pública que no afecta a la legalidad del resto de la tasa abonada a la hacienda pública. **POLÍTICA FISCAL COMUNITARIA:** Impuestos internos: Concepto: inclusión: procedencia: tasa portuaria abonada al Estado: inexistencia de discriminación para productos importados: compatible con el art. 95 TCE (actualmente art. 90 TCE).

21. Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala Quinta), de 9 de marzo de 2004, *CASO COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS CONTRA LUXEMBURGO***.TJCE\2004\59.** DEFENSA DE LA COMPETENCIA: Empresas públicas: transparencia de las relaciones financieras entre los Estados miembros y las empresas públicas: Directiva 2000/52/CE: obligaciones de los Estados miembros: adaptación al derecho nacional de las directivas: falta de medidas de transposición adecuadas: procedencia. ESTADOS MIEMBROS DE LA UNION EUROPEA: obligaciones de los Estados miembros: adaptación al Derecho nacional de las directivas: falta de medidas de transposición adecuadas: procedencia.

22.-Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas(Sala Tercera), sentencia de 29 de julio de 2.004, *CASO ASTRA ZENEKA, UK LTD. Y COMMISSIONERS FOR HER MAJESTY'S REVENUE AND CUSTOMS,* asunto C-40/09.

23.-Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala Quinta), sentencia de 15 de diciembre de 2.005, *CASO UNICREDITO ITALIANO*, asunto C-148/04.

24.- Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala Tercera), Sentencia de 8 junio 2006. *CASO L.U.P. GMBH CONTRA MITTE*. TJCE\2006\161, ASUNTO 106/05.

25.- Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Gran Sala). *CASO PORTUGAL CONTRA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEA*, Sentencia de 6 septiembre 2006. TJCE\2006\220.

26. Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas (Sala Octava)., de 11 de junio de 2009, *CASO ACEA SPA CONTRA AZIENDA ENERGETICA METROPOLITANA TORINO SPA***. TJCE\2009\194.**DEFENSA DE LA COMPETENCIA**:** Ayudas estatales: No compatible con el Mercado Común: Decisión de la Comisión en la que se declara que la ayuda no es compatible con el Mercado Común y se ordena su devolución: régimen de ayudas otorgadas por las autoridades italianas a determinadas empresas de servicios públicos en forma de exenciones fiscales y de préstamos privilegiados: exención durante tres años del impuesto de

sociedades: anulación: desestimación: inexistencia de vulneración del art. 88 TCE, del art. 87. 1 TCE, del art. 88. 1 TCE al considerar la exención como ayuda nueva y no como ayuda existente, del art. 87. 3 c) TCE al no cumplirse los requisitos establecidos, ni del principio de protección de la confianza legítima, motivación suficiente e inexistencia de ilegalidad de la orden de devolución de las ayudas ilegales

27. **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 4 de junio de 2.009,** *CASO FINANZAMT DÜSSELDORF-SÜD CONTRA ERMIETUNGSGESELLSCHAFT MBH AND CO. OBJEKT OFFENBACH KG,***ASUNTO 102/08.**

28. TJUE (Sala Tercera), sentencia de 29 julio 2010.*CASO FEDERACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS DE LA UGT (UGT-FSP) CONTRA AYUNTAMIENTO DE LA LÍNEA DE LA CONCEPCIÓN Y OTROS,***TJCE 2010\241**.POLITICA SOCIAL: Aproximación de las legislaciones: Transmisiones de empresas: Directiva 77/187/CEE: Ámbito de aplicación: inclusión: Transmisión a un municipio de una actividad previamente ejercida, en interés de éste, por una persona jurídica de Derecho privado; Otras cuestiones: representantes de los trabajadores: mantenimiento del estatuto y función en caso de transmisión: requisitos: empresa o centro de actividad conserve su "autonomía"…

29.- **Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala Tercera),** sentencia de 4 de juniode2.009,*CASOFINANZAMTDÜSSELDORF-SÜDCONTRA VERMIETUNG SGESELLSCHAFT MBH AND CO.OBJEKT OFFENBACH KG*, asunto C-102/08, TJCE\2009\149.

30. TJUE (Sala Octava), Sentencia de 14 abril 2011. TJCE 2011\103. MEDIO AMBIENTE: Protección y gestión de las aguas: Otras cuestiones: tratamiento de las aguas residuales urbanas: Directiva 91/271/CEE: obligaciones de los Estados miembros: adaptación al Derecho nacional de las Directivas: falta de medidas de transposición adecuadas: e estimación: ausencia de sistema colector en determinadas aglomeraciones urbanas situadas en Andalucía, Asturias, Islas Canarias, Cataluña, Ceuta, Valencia, Galicia, País Vasco.

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

ANEXO III.-REPERTORIO DE NORMATIVA JURÍDICA ESTATAL DEL PÉRIODO LEGISLATIVO 2012-2015. X LEGISLATURA DE LAS CORTES GENERALES.

Se referirá la normativa jurídica que en este cuatrienio ha tenido un especial impacto sobre los servicios públicos y la fiscalidad, con su referencia y una sucinta extracción de su contenido deducida de su preámbulo:

A.-2.012:

Normas jurídicas de relieve en relación al presente trabajo

1. Ley 6/2012, de 1 de agosto. RCL 2012\1104

La Ley 7/2010, de 31 de marzo (RCL 2010, 957) , General de la Comunicación Audiovisual, en su artículo 40 , define el servicio público de comunicación audiovisual como un servicio esencial de interés económico general que tiene como misión difundir contenidos que fomenten los principios y valores constitucionales, contribuir a la formación de una opinión pública plural, dar a conocer la diversidad cultural y lingüística de España, y difundir el conocimiento y las artes, con especial incidencia en el fomento de una cultura audiovisual. Asimismo, los prestadores del servicio público de comunicación audiovisual deben atender a aquellos ciudadanos y grupos sociales que no son destinatarios de la programación mayoritaria. En particular, el apartado Tres de este artículo establece que el Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales podrán acordar la prestación del servicio público de comunicación audiovisual con objeto de emitir en abierto canales generalistas o temáticos. La situación económica y la necesidad por parte del conjunto de las Administraciones Públicas de acometer actuaciones que faciliten la consolidación presupuestaria y el saneamiento de las cuentas públicas, aconseja dotar a las Comunidades Autónomas de mayor flexibilidad en la prestación de su servicio de comunicación audiovisual.

2. Ley 11/2012, de 19 de diciembre. RCL 2012\1710. **Ley de Medidas Urgentes en materia de Medio Ambiente**

De acuerdo con estos objetivos se modifica la Ley 42/2007, de 13 de diciembre (RCL 2007, 2247 y RCL 2008, 348), del Patrimonio Natural y la Biodiversidad.

Igualmente, es preciso introducir modificaciones en la Ley 22/2011, de 28 de julio (RCL 2011, 1487), de Residuos y Suelos Contaminados, con la finalidad de simplificar y reducir las cargas administrativas que ocasionaban ambigüedad, incertidumbre e inseguridad en la aplicación de la norma.

Con la finalidad de racionalizar la gestión y uso del agua, en línea con la Directiva 2000/60/CE, de 23 de octubre de 2000 (LCEur 2000, 3612), Marco del Agua, se regulan las masas de agua subterránea y el buen estado de las mismas. El régimen introducido en la presente Ley permite reaccionar con rapidez ante los problemas que se detecten en las masas de aguas subterráneas así como una mayor flexibilidad para gestionar las disponibilidades de agua en las masas que cuenten con un plan de actuación.

En la misma línea, esta Ley incorpora medidas que incentivan, como mecanismo potestativo, la transformación de los derechos de aprovechamiento privados de aguas a derechos concesionales, con el objetivo, entre otros, de facilitar y mejorar la gestión de episodios meteorológicos e hidrológicos desfavorables.

Se incorpora una disposición específica para la cesión de derechos en el ámbito territorial del Plan Especial del Alto Guadiana, cuya aplicación urgente impida un nuevo deterioro del acuífero y permita mantener la sostenibilidad de las instalaciones agrícolas derivadas y una reordenación de los derechos de uso de las aguas tendente a la recuperación ambiental de los acuíferos.

Por otra parte, esta Ley refuerza la potestad sancionadora en materia de aguas, imprescindible para garantizar la correcta aplicación de la legislación sustantiva. Lo que era de todo punto necesario y urgente tras la declaración de nulidad parcial de la Orden MAM/85/2008, de 16 de enero (RCL 2008, 215, 490) , por la que se establecen los criterios técnicos para la valoración de los daños al dominio público hidráulico y las normas sobre toma de muestras y análisis de vertidos de aguas residuales por la sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 4 de noviembre de 2011 (RJ 2012, 1859) , recaída en el recurso de casación núm. 6062/2010. De esta forma, se incorporan al texto refundido de la Ley de Aguas, sin perjuicio del ulterior desarrollo reglamentario, los criterios generales que se tomarán en cuenta en la valoración del daño causado en el dominio público hidráulico, determinantes para calificar la infracción. En definitiva, se garantiza el ejercicio de la potestad sancionadora con pleno respeto al principio de legalidad (artículo 25 de la Constitución), en su doble vertiente de reserva legal y tipicidad.

El Real Decreto-ley 12/2011, de 26 de agosto (RCL 2011, 1630), añadió al texto refundido de la Ley de Aguas una disposición adicional decimocuarta que habilitaba a determinadas Comunidades Autónomas para el ejercicio de facultades de policía de dominio público hidráulico en las cuencas intercomunitarias, así como para la tramitación de los procedimientos a que dieran lugar sus actuaciones hasta la propuesta de resolución. Por ello, resulta necesario evitar que con esta reforma legal pueda verse afectado el principio de unidad de gestión de las cuencas hidrográficas intercomunitarias, elevado a principio constitucional por el Tribunal Constitucional en sus sentencias 227/1988 (RTC 1988, 227), 161/1996 (RTC 1996, 161) y 30 (RTC 2011, 30) y 32/2011 (RTC 2011, 32). Y salir al paso de los desarrollos normativos que sobre esta materia hayan realizado o puedan realizar las Comunidades Autónomas habilitadas por esa disposición adicional.

3. Ley 15/2012, de 27 de diciembre. RCL 2012\1761. **Sostenibilidad Energética**. Medidas fiscales para la sostenibilidad energética

La presente Ley tiene como objetivo armonizar nuestro sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medioambiente y la sostenibilidad, valores que inspiran esta reforma de la fiscalidad, y como tal en línea con los principios básicos que rigen la política fiscal, energética, y por supuesto ambiental de la Unión Europea. En la sociedad actual, la incidencia, cada vez mayor de la producción y el consumo de energía en la sostenibilidad ambiental requiere de un marco normativo y regulatorio que garantice a todos los agentes el adecuado funcionamiento del modelo energético que, además, contribuya a preservar nuestro rico patrimonio ambiental. El fundamento básico de esta Ley se residencia en el artículo 45 de la Constitución (RCL 1978, 2836), precepto en el que la protección de nuestro medio ambiente se configura como uno de los principios rectores de las políticas sociales y económicas. Por ello, uno de los ejes de esta reforma tributaria será la internalización de los costes medioambientales derivados de la producción de la energía eléctrica y del almacenamiento del combustible nuclear gastado o de los residuos radiactivos. De esta forma, la Ley ha de servir de estímulo para mejorar nuestros niveles de eficiencia energética a la vez que permiten asegurar una mejor gestión de los recursos naturales y seguir avanzando en el nuevo modelo de desarrollo sostenible, tanto desde el punto de vista económico y social, como medioambiental. La presente reforma contribuye además a la integración de las políticas medioambientales en nuestro sistema tributario, en el cual tienen cabida tanto tributos específicamente ambientales, como la posibilidad de incorporar el elemento ambiental en otros tributos ya existentes.

En este sentido y con el fin también de favorecer el equilibrio presupuestario, se establece en el Título I de esta Ley, un impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, de

carácter directo y naturaleza real, que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en el sistema eléctrico español. Este impuesto gravará la capacidad económica de los productores de energía eléctrica cuyas instalaciones originan importantes inversiones en las redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la energía que vierten a las mismas, y comportan, por sí o como resultas de la propia existencia y desarrollo de las tales redes, indudables efectos medioambientales, así como la generación de muy relevantes costes necesarios para el mantenimiento de la garantía de suministro. El impuesto se aplicará a la producción de todas las instalaciones de generación.

El Título II de esta Ley contiene la regulación de los otros dos nuevos impuestos a los que se ha hecho referencia: el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica y el impuesto sobre la actividad de almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas.

La generación de energía eléctrica mediante la utilización de energía nuclear supone la asunción por parte de la sociedad de una serie de cargas y servidumbres, debido a las peculiaridades inherentes a este tipo de energía, cuyo impacto económico es difícil de evaluar. La sociedad ha de hacerse cargo de una serie de responsabilidades derivadas de los aspectos específicos que inciden en dicha generación, tales como la gestión de los residuos radiactivos generados y el uso de materiales que pueden ser utilizados para fines no pacíficos. La inminencia del final del período indicado en la Directiva 2003/96/CE, el incremento en las cuotas nacionales de consumo de gas natural que se ha producido durante estos años, así como, la coherencia en el tratamiento de las diferentes fuentes de energía, aconsejan aplicar niveles de imposición estrictamente positivos para aquellos usos del gas natural que se encuentran regulados a tipo cero, por lo que en el Título III de esta Ley, mediante la modificación de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) , de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), se establece un tipo positivo al gas natural utilizado como carburante en motores estacionarios, así como, al gas natural destinado a usos distintos a los de carburante. De otro lado, la Ley revisa el tratamiento fiscal aplicable a los diferentes productos energéticos utilizados para la producción de electricidad. Las actividades de generación de electricidad a partir de combustibles fósiles constituyen grandes focos de emisión de gases de efecto invernadero, por lo que desde un punto de vista fiscal, se ha llegado a la consideración de que esta forma de generación de electricidad ha de ser gravada de forma más acorde, en relación con las externalidades que produce. Bajo estas premisas, se suprimen determinadas exenciones previstas en los artículos 51.2.c) y 79.3.a) de la Ley 38/1992, ello, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE, que permite a los Estados miembros para tales fines someter a gravamen a los productos energéticos utilizados para producir electricidad, y, con el artículo 15.1.c) de la citada Directiva por lo que se refiere a la generación combinada de calor y electricidad.

Finalmente, en el Título IV de esta ley se modifica el texto refundido de la Ley de Aguas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio (RCL 2001, 1824, 2906). En particular, dicho Título regula el régimen económico-financiero de la utilización del dominio público hidráulico. Así, dispone que las Administraciones públicas competentes, en virtud del principio de recuperación de costes y teniendo en cuenta proyecciones económicas a largo plazo, establecerán los oportunos mecanismos para repercutir los costes de los servicios relacionados con la gestión del agua, incluyendo los costes ambientales y del recurso, en los diferentes usuarios finales. El citado texto refundido de la Ley de Aguas en sus artículos 112 a 114 contempla cuatro exacciones distintas vinculadas al agua: el canon de utilización de bienes de dominio público, el canon de vertido que grava los vertidos al dominio público hidráulico, el canon de regulación que grava el beneficio particular obtenido por obras de regulación hechas por el Estado y la tarifa de utilización del agua que grava los beneficios particulares obtenidos por obras del Estado distintas de las de regulación. En particular, el artículo 112 del texto refundido de la Ley de Aguas establece que el canon de utilización se aplica sólo a la ocupación, utilización y aprovechamiento del dominio público hidráulico definido en los apartados b) y c) del artículo 2 de la misma ley, es decir a la utilización de los cauces de

corrientes naturales, continuas o discontinuas y de los lechos de los lagos y lagunas y los de los embalses superficiales en cauces públicos. Queda así fuera de la definición de este canon el uso de las aguas continentales a que se refiere el apartado a) del mismo artículo 2 del texto refundido de la Ley de Aguas. Esta realidad que es una anomalía respecto al régimen común de los bienes de dominio público ha perdurado por razones históricas si bien hoy carece de razonabilidad económica, al menos en cuanto a un uso puramente industrial y en régimen de mercado como es el de producción de energía eléctrica. Actualmente, la calidad general de las aguas continentales españolas hace necesaria su protección a fin de salvaguardar uno de los recursos naturales necesarios para la sociedad. En este sentido deben reforzarse las políticas de protección del dominio público hidráulico. A tal fin, se hace necesaria la obtención de recursos que deben ser aportados por quienes obtienen un beneficio de su utilización privativa o aprovechamiento especial para la producción de energía eléctrica. El objeto de esta modificación por tanto, es establecer un nuevo canon a los bienes de dominio público descritos en el apartado a) del artículo 2 de la misma ley, es decir, a la utilización o aprovechamiento de las aguas continentales para su explotación hidroeléctrica.

4. Ley 16/2012, de 27 de diciembre. RCL 2012\1762. **Impulso a la Actividad Económica**. Adopta diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica

En los últimos meses se vienen introduciendo diversas medidas en el ámbito tributario con el fin de consolidar las finanzas públicas y, de este modo, corregir lo antes posible los principales desequilibrios que afectan a la economía española, principalmente la reducción del déficit público, todo ello con el fin último de contribuir a la recuperación de aquella, que se han incorporado al ordenamiento, básicamente, mediante el Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre (RCL 2011, 2553) , de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo (RCL 2012, 434) , por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, y el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio (RCL 2011, 1690) , de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad. Sin embargo, la evolución de los ingresos públicos sigue requiriendo la adopción de medidas adicionales que, reforzando estos, y complementando las anteriores, permitan fijar las bases de una recuperación económica estable y duradera.

En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con el objetivo de contribuir a la consolidación fiscal, se adoptan varias medidas. En primer lugar, se suprime la deducción por inversión en vivienda habitual a partir de 1 de enero de 2013.

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, se introduce una medida de carácter temporal, tendente a limitar parcialmente, para grandes empresas, la amortización fiscalmente deducible correspondiente a los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2013 y 2014 con el objeto de conseguir un incremento recaudatorio en esta figura impositiva. Por otra parte, se prorroga, para el ejercicio 2013, la aplicación de un tipo de gravamen reducido en el Impuesto sobre Sociedades por mantenimiento o creación de empleo por las microempresas, por los efectos beneficiosos que puede ejercer sobre la actividad económica, medida cuyo correlato en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en forma de reducción del rendimiento neto de actividades económicas, igualmente se amplía en cuanto a su vigencia.

Se prorroga durante el ejercicio 2013 la vigencia del Impuesto sobre el Patrimonio, restablecido con carácter temporal, para los años 2011 y 2012, por el Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre (RCL 2011, 1690), pues aquella permitirá contribuir al reforzamiento de los ingresos públicos.

En materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, se introduce, en primer término, una modificación con un objetivo meramente clarificador, de suerte que se establece expresamente

que constituye entrega de bienes la adjudicación de los inmuebles promovidos por comunidades de bienes a sus comuneros, en proporción a su participación.

En relación con los tributos locales, en primer lugar se excluye de la exención prevista en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles para los inmuebles integrantes del Patrimonio Histórico a aquellos en los que se lleven a cabo ciertas explotaciones económicas. Con ello se trata de evitar el aprovechamiento de la exención por quienes utilizan los inmuebles integrantes del citado Patrimonio para desarrollar explotaciones económicas carentes de interés general. No obstante, en aras de aumentar la autonomía local, se crea una bonificación potestativa para que los ayuntamientos, si así lo desean, puedan continuar beneficiando fiscalmente a dichos inmuebles. Por otro lado, se hace extensiva al Impuesto sobre Bienes Inmuebles y al Impuesto sobre Actividades Económicas la bonificación potestativa aplicable en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras cuando se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración.

También se introducen diversas medidas en relación con la formación y el mantenimiento del Catastro Inmobiliario. En primer lugar, se prevé la posibilidad de una tramitación abreviada del procedimiento de inspección catastral, en línea con lo dispuesto en la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945), que permite prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución cuando se suscriban actas con acuerdo o cuando en las normas reguladoras del procedimiento esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta. Por otro lado, se dota de una mayor flexibilidad a la actualización de los valores catastrales por medio de las leyes de presupuestos generales del Estado.

5. Ley 7/2012, de 29 de octubre. RCL 2012\1471**LUCHA CONTRA EL FRAUDE.** Modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

Esta Ley contiene una serie de medidas dirigidas a la prevención y lucha contra el fraude fiscal. La realidad social y económica en un escenario de crisis y de austeridad presupuestaria hace del fraude fiscal hoy, si cabe, una figura más reprochable que nunca. A su vez, la evolución de los comportamientos fraudulentos y la experiencia acumulada en la aplicación de la normativa tributaria, tras la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, permiten una reforma con perspectiva suficiente como para colocar a nuestro sistema legal a la vanguardia de la lucha contra el fraude. Tales objetivos se persiguen con una batería de medidas novedosas diseñadas para impactar directamente en nichos de fraude detectados como origen de importantes detracciones de ingresos públicos, pero también con otras medidas que tienden a perfeccionar las normas que garantizan el crédito tributario con el fin de actualizarlas o de aclarar su correcta interpretación con la finalidad de incrementar la seguridad jurídica de nuestro sistema tributario y evitar litigios innecesarios. Un sistema más coherente técnicamente y más predecible contribuye a lograr una mayor eficacia y una menor litigiosidad, lo que, a su vez, permite liberar recursos para alcanzar un mayor control de las potenciales defraudaciones.

6. **Ley de Estabilidad Presupuestaria 2012.** Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril. RCL 2012\607. **Estabilidad Presupuestaria**. Ley de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera**. Jefatura del Estado.** BOE 30 abril 2012, núm. 103, [pág. 32653].

La estabilidad presupuestaria, consagrada constitucionalmente, es base para impulsar el crecimiento y la creación de empleo en la economía española, para garantizar el bienestar de los ciudadanos, crear oportunidades a los emprendedores y ofrecer una perspectiva de futuro más próspera, justa y solidaria.

La salvaguardia de la estabilidad presupuestaria es un instrumento indispensable para lograr

este objetivo, tanto para garantizar la financiación adecuada del sector público y los servicios públicos de calidad sobre los que descansa el sistema de bienestar, como para ofrecer seguridad a los inversores respecto a la capacidad de la economía española para crecer y atender nuestros compromisos.

El proceso de consolidación fiscal y reducción de la deuda pública que permitió la entrada de España en la Unión Económica y Monetaria europea, fue uno de los principales activos sobre los que se cimentó el largo período de crecimiento de la economía española hasta 2008. Sin embargo, ese año se inició una crisis económica de alcance mundial, especialmente severa en el ámbito europeo, cuyos efectos se vieron agravados en nuestra economía debido a la elevada tasa de desempleo, la más alta entre los países de la OCDE. El fuerte deterioro de las finanzas públicas registrado desde ese año, agotó rápidamente los márgenes de maniobra de la política fiscal, obligando ahora a practicar un fuerte ajuste que permita recuperar la senda hacia el equilibrio presupuestario y cumplir los compromisos de España con la Unión Europea.

La crisis económica puso rápidamente de manifiesto la insuficiencia de los mecanismos de disciplina de la anterior Ley de Estabilidad Presupuestaria. En el marco de esa Ley se alcanzó el mayor déficit de nuestras Administraciones Públicas, con un 11,2 por ciento del Producto Interior Bruto en 2009.

Paralelamente, las tensiones financieras desencadenadas en los mercados europeos, pusieron en evidencia la fragilidad del entramado institucional de la Unión Europea y la necesidad de avanzar en el proceso de integración económica, con la premisa de lograr una mayor coordinación y responsabilidad fiscal y presupuestaria de los Estados miembros. En este contexto, en los últimos meses se han aprobado una serie de iniciativas legislativas en el ámbito europeo orientadas a reforzar las reglas fiscales comunes y desarrollar una mayor supervisión económica y fiscal. El Pacto Fiscal europeo, la mayor coordinación, vigilancia y supervisión en materia presupuestaria, acompañados del desarrollo del mecanismo de estabilidad financiera para dar una respuesta conjunta a las tensiones de los mercados financieros, constituyen el marco de gobernanza económica que define una Unión Europea reforzada y capaz de hacer frente a los exigentes retos del nuevo escenario económico internacional.

Esta situación exige aplicar una política económica contundente basada en dos ejes complementarios que se refuerzan: La consolidación fiscal, es decir, la eliminación del déficit público estructural y la reducción de la deuda pública, y las reformas estructurales. Pero más allá de esta respuesta inmediata, es necesario consolidar el marco de política económica y fiscal que permite asegurar de forma permanente el crecimiento económico y la creación de empleo. Este es un reto que debemos alcanzar de la mano de Europa, participando activamente en el diseño de las políticas y estrategias que definen la nueva gobernanza económica, y aplicando con rigor las exigencias que de ella dimanan.

La garantía de la estabilidad presupuestaria es una de las claves de la política económica que contribuirá a reforzar la confianza en la economía española, facilitará la captación de financiación en mejores condiciones y, con ello, permitirá recuperar la senda del crecimiento económico y la creación de empleo. Este convencimiento llevó en septiembre de 2011 a reformar el artículo 135 de la Constitución Española, introduciendo al máximo nivel normativo de nuestro ordenamiento jurídico una regla fiscal que limita el déficit público de carácter estructural en nuestro país y limita la deuda pública al valor de referencia del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. El nuevo artículo 135 establece el mandato de desarrollar el contenido de este artículo en una Ley Orgánica antes del 30 de junio de 2012. Con la aprobación de la presente Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera de las Administraciones Públicas se da pleno cumplimiento al mandato constitucional.

Disposición Derogatoria única. Derogación de la Ley de Estabilidad. 1. Queda derogada la Ley orgánica 5/2001, de 13 de diciembre , complementaria de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, así como el Texto Refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria ,

aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre . 2. Quedan derogadas cuantas disposiciones se opongan a lo previsto en esta Ley orgánica.

7. Ley Orgánica 1/2012, de 3 de abril. RCL 2012\462 **Presupuestos del Estado**. Excluye del ámbito de aplicación de la disposición adicional de la Ley Orgánica 3/2006, de 26-5-2006 (RCL 2006\1068), de reforma de la Ley Orgánica 5/2001, de 13-12-2001 (RCL 2001\3031), complementaria de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria (RCL 2001\3020 y RCL 2002\484), a determinados mecanismos de financiación. **Jefatura del Estado.** BOE 4 abril 2012, núm. 81, [pág. 27621].

La persistencia de la actual crisis económica ha puesto de manifiesto la necesidad de adoptar medidas urgentes y extraordinarias para incrementar la liquidez y favorecer el equilibrio financiero y presupuestario de las Administraciones públicas.

Los recursos de las Administraciones públicas se están viendo sensiblemente afectados debido al deterioro general de la actividad económica y a la intensidad y duración de la crisis. Esta situación ha derivado en un incremento de los períodos medios de pago a los proveedores de las diferentes Administraciones, poniendo en peligro la misma viabilidad económica de las empresas, especialmente las pequeñas y medianas empresas, que han visto agravada su situación por la restricción del crédito paralela a la crisis financiera en que se encuentran incursas las entidades financieras nacionales y de nuestro entorno.

Los retrasos en los pagos de las Administraciones y la dificultad en el acceso al crédito está provocando un efecto directo en la actividad económica tanto de las empresas afectadas como de los proveedores de las mismas, lo que puede derivar en un incumplimiento generalizado por todas ellas de la normativa vigente en materia de morosidad. Para evitar estos indeseables efectos que retroalimentan la situación generalizada de crisis, la Administración del Estado ha iniciado la puesta en marcha de un mecanismo extraordinario de financiación para que las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales puedan, de forma urgente y excepcional, hacer frente a sus obligaciones pendientes de pago con sus proveedores. Este mecanismo puntual se limita al ejercicio 2012 y en relación con las obligaciones pendientes de pago anteriores al 1 de enero de 2012.

8. Real Decreto-ley 4/2012, de 24 de febrero. RCL 2012\225. Determina obligaciones de información y procedimientos necesarios para establecer un mecanismo de financiación para el pago a los proveedores de las entidades locales.

La grave situación de crisis económica ha generado una fuerte caída de la actividad económica y correlativamente una fuerte bajada en la recaudación de recursos por parte de las entidades locales. Esto está ocasionando retrasos acumulados en el pago de las obligaciones que han contraído con sus proveedores, con la consiguiente incidencia negativa en la liquidez de las empresas.

Por otra parte, siguen manteniéndose exigentes restricciones de acceso al crédito lo que unido a los retrasos mencionados dificulta la financiación de las empresas y su competitividad.

En el Real Decreto-ley 5/2009, de 24 de abril , de medidas extraordinarias y urgentes para facilitar a las entidades locales el saneamiento de deudas pendientes de pago con empresas y autónomos y en el Real Decreto-ley 8/2011, de 1 de julio , de medidas de apoyo a los deudores hipotecarios, de control del gasto público y cancelación de deudas con empresas y autónomos contraídas por las entidades locales, de fomento de la actividad empresarial e impulso de la rehabilitación y de simplificación administrativa, se aprobaron medidas para corregir esta situación. Para ello, se instrumentó primero una operación especial de endeudamiento y una línea de avales del Instituto de Crédito Oficial para el saneamiento de deudas de las entidades locales y, posteriormente, una línea de crédito para la cancelación de deudas de las entidades locales con empresas y autónomos.

La escasa eficacia de aquellas medidas y la acuciante situación de falta de liquidez antes descrita aconsejan la adopción inmediata de medidas urgentes y de carácter extraordinario.

Para ello, se establece la necesaria puesta en marcha, por Acuerdo de la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos, de un mecanismo ágil de pago y cancelación de deudas con proveedores de entidades locales y de su financiación. Esto permitirá: suministrar liquidez a las empresas, apoyar financieramente a las entidades locales afrontando el pago a largo plazo de sus deudas, complementado con la debida condicionalidad fiscal y financiera. Así, podrán acogerse al mencionado mecanismo los proveedores que tengan obligaciones pendientes de pago con entidades locales o cualquiera de sus organismos y entidades dependientes. Además esas obligaciones pendientes de pago deben reunir varios requisitos concurrentes: ser vencidas, líquidas y exigibles; anteriores a 1 de enero de 2012 y que se trate de contratos incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público.

Como quiera que el buen funcionamiento del mecanismo requiere de una información financiera fiable se establecen obligaciones de información a cargo de las entidades locales y el procedimiento para su cumplimiento, que se inician mediante un instrumento de remisión de información, certificada por parte de las entidades locales al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, que permitirá identificar el volumen real de deuda con sus proveedores. A partir de ese momento, las entidades locales podrán bien satisfacer sus deudas o bien acudir a una operación financiera.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

B.-2.013

Normas jurídicas de relieve en relación al presente trabajo

1-Ley 9/2013, de 4 de julio. RCL 2013\1034. **Transportes Terrestres y Seguridad Aérea**. Modifica la Ley 16/1987, de 30-7-1987 (RCL 1987\1764), de Ordenación de los Transportes Terrestres y la Ley 21/2003, de 7-7-2003 (RCL 2003\1725), de Seguridad Aérea

Los cambios experimentados por el mercado de transporte terrestre de viajeros y mercancías, tanto en el ámbito nacional como en el de la Unión Europea, han aconsejado llevar a cabo una revisión completa del contenido de la Ley de Ordenación de los Transportes Terrestres (en adelante LOTT [RCL 1987, 1764]), originalmente aprobado en el año 1987.

A tal efecto, se incorporan al texto de la LOTT las nuevas exigencias introducidas por el Reglamento n.º (CE) 1071/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de octubre de 2009 (LCEur 2009, 1700) , por el que se establecen normas comunes relativas a las condiciones que han de cumplirse para el ejercicio de la profesión de transportista por carretera y por el que se deroga la Directiva 96/26/CE del Consejo (LCEur 1996, 1513) , en relación con el cumplimiento de los requisitos de establecimiento, competencia profesional, capacidad financiera y honorabilidad de las empresas.

En materia de transporte internacional, se ha optado, básicamente, por remitir a las reglas contenidas en los Reglamentos (CE) n.º 1072/2009 (LCEur 2009, 1701) y (CE) n.º 1073/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo, ambos de 21 de octubre de 2009 (LCEur 2009, 1702) , por los que, respectivamente, se establecen normas comunes de acceso al mercado del transporte internacional de mercancías por carretera y al mercado internacional de los servicios de autocares y autobuses, así como a las que, en su caso, resulten de aplicación de los convenios internacionales suscritos por España.

Cabe destacar alguna modificación especialmente significativa en relación con determinadas formas de transporte. Así, se adapta el régimen de gestión de los transportes públicos regulares de viajeros de uso general por carretera y ferrocarril a las reglas contenidas en el Reglamento (CE) n.º 1370/2007 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2007 (LCEur 2007, 2015) , sobre los servicios públicos de transporte de viajeros por ferrocarril y carretera y por el que se derogan los Reglamentos (CEE) n.º 1191/69 (LCEur 1969, 55) y (CEE) n.º 1170/70 del Consejo (LCEur 1970, 50) . Se articulan y armonizan, además, las reglas específicas propias de este régimen con la legislación general sobre contratos del sector público, reforzando el carácter contractual de la relación entre el gestor del servicio y la Administración titular de éste.

2. Ley 11/2013, de 26 de julio. RCL 2013\1162Empleo. Medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo Medidas urgentes para desarrollo de Estrategia de Emprendimiento y Empleo Joven, fomentar la financiación empresarial, reducir la morosidad en las operaciones de comercio con el fin de dinamizar la competitividad de la economía española, en especial de pymes y autónomos

Al objeto de aliviar la difícil situación económica que atraviesan algunas entidades locales y algunas comunidades autónomas, el Gobierno aprobó el pasado año el Real Decreto-ley 4/2012, de 24 de febrero (RCL 2012, 225) , por el que se determinan obligaciones de información y procedimientos necesarios para establecer un mecanismo de financiación para el pago a los proveedores de las entidades locales, y que posteriormente se hizo extensible a las comunidades autónomas mediante un Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 6 de marzo de 2012. Asimismo, se creó un Fondo para la Financiación de pagos a proveedores, mediante el Real Decreto-ley 7/2012, de 9 de marzo (RCL 2012, 316, 398).

Por otra parte, la morosidad en el pago de deudas contractuales entre empresas, al igual que entre estas y las administraciones públicas, y los plazos de pago vienen siendo objeto de especial atención tanto en la Unión Europea como en nuestro país. La razón de esta preocupación obedece a los efectos negativos que tanto esa morosidad como unos plazos de pago excesivamente largos tienen sobre el empleo, la competitividad y la propia supervivencia de las empresas. Fruto de lo anterior fue la aprobación de la Directiva 2000/35/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de junio de 2000 (LCEur 2000, 2084), por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, que España transpuso a nuestro ordenamiento jurídico a través de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre (RCL 2004, 2678). Al tiempo que la Unión Europea comenzaba la revisión de la Directiva 2000/35/CE, España también abordó la modificación de nuestra ley, la cual se plasmó en la Ley 15/2010, de 5 de julio (RCL 2010, 1810), de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales. De esta forma, se anticiparon diversas medidas que posteriormente se incluyeron en la Directiva 2011/7/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de febrero de 2011 (LCEur 2011, 220), por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, que vino a sustituir a la anterior Directiva del año 2000. Así ha ocurrido con los plazos de pago, incluidos los del sector público.

La situación económica actual plantea la necesidad de que se intensifiquen las medidas de racionalización del sector ferroviario para lograr la máxima eficiencia en la gestión de los servicios e impulsar los procesos de liberalización ya iniciados. Con el objeto de lograr los citados fines, así como unificar la gestión de las infraestructuras ferroviarias estatales, se considera necesario traspasar a la entidad pública empresarial Administrador de Infraestructuras Ferroviarias (ADIF) la red ferroviaria de titularidad estatal. De esta forma, las infraestructuras ferroviarias y estaciones que constituyen la red de titularidad del Estado cuya administración ADIF tiene encomendada, pasarán a ser de titularidad de ésta, con lo que se unifica la titularidad con las funciones de administración de la red en beneficio de la eficacia. Por otro lado, el Real Decreto-ley 22/2012, de 20 de julio (RCL 2012, 1020), por el que se adoptan medidas en materia de infraestructuras y servicios ferroviarios, prevé la reestructuración de RENFE-Operadora en cuatro sociedades mercantiles que asumirán las diferentes funciones que tiene encomendadas, entre ellas el transporte de viajeros y mercancías. Para que éstas puedan operar, de acuerdo con la Ley del Sector Ferroviario, en el momento en que efectivamente se constituyan, es necesario que cuenten con la correspondiente licencia de empresa ferroviaria, certificado de seguridad y que se les asigne la capacidad de infraestructura necesaria. Se introducen también determinadas modificaciones en la Ley 39/2003, de 17 de noviembre (RCL 2003, 2685), del Sector Ferroviario. En primer lugar, se procede a dar cumplimiento a la sentencia 245/2012, de 18 de diciembre de 2012 (RTC 2012, 245), del Tribunal Constitucional, respecto a la determinación de la Red Ferroviaria de Interés General. Debe resaltarse la previsión del próximo establecimiento de un catálogo de las líneas y tramos de la Red Ferroviaria de Interés General que será aprobado por el Ministerio de Fomento previa audiencia de las comunidades autónomas por cuyo territorio discurra dicha red. Con carácter transitorio, en tanto no se produzca el establecimiento del catálogo de las líneas y tramos de la Red Ferroviaria de Interés General, se considerará que ésta se compone de las líneas y tramos relacionados en anexo a esta ley.

También se modifica la Ley 39/2003, de 17 de noviembre, del Sector Ferroviario, en relación con la apertura progresiva a la libre competencia del transporte ferroviario de viajeros, dentro del ámbito de competencias que corresponden al Estado sobre dicho transporte, conforme con lo dispuesto en el artículo 149.1.21 de la Constitución (RCL 1978, 2836)

3. Ley 16/2013, de 29 de octubre. RCL 2013\1575. Recaudación Tributaria-Medio ambiente. Establece determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras

En el marco de las economías occidentales, y en particular de la Unión Europea, desde hace ya algunos años se viene otorgando una creciente importancia al papel de la tributación

medioambiental como instrumento para favorecer la construcción de una economía sostenible que, por ende, contribuya al cumplimiento del principio de suficiencia. Añádase a esto que, en el caso de España, las medidas en materia de fiscalidad medioambiental se justifican por lo dispuesto en el artículo 45 de la Constitución Española (RCL 1978, 2836) , precepto que consagra la protección del medio ambiente. La fiscalidad medioambiental constituye, pues, un medio complementario para coadyuvar a la protección y defensa del medio ambiente, y se articula en torno a figuras impositivas cuya finalidad es estimular e incentivar comportamientos más respetuosos con el entorno natural. En este contexto, resulta oportuno introducir mecanismos de corrección de determinadas externalidades ambientales, tal es el caso de las ocasionadas por la emisión de gases de efecto invernadero: por su alcance global y por la magnitud del impacto medioambiental. A tales fines, esta Ley introduce en nuestro ordenamiento el Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero.

Con el fin de potenciar la autonomía local para estimular actividades de especial interés o utilidad para el municipio, se hace extensiva al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana la bonificación potestativa aplicable en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en el Impuesto sobre Actividades Económicas y en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, cuando se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Asimismo, en el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales se efectúan los ajustes técnicos precisos para el supuesto en que la aplicación de los coeficientes de actualización previstos en el artículo 32.2 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (RCL 2004, 599) suponga un decremento de la base imponible de los inmuebles. Para ello, se modifican los artículos 68 y 69, relativos a la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Como consecuencia de los compromisos de Estabilidad mantenidos por el Reino de España es preciso dotar de continuidad al incremento del tipo impositivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles para los inmuebles urbanos, establecido en diciembre de 2011, evitando el impacto negativo inicialmente previsto para 2014. Por otro lado, se modifica el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario para, por un lado, ampliar el plazo para que los Ayuntamientos soliciten la aplicación de los coeficientes de actualización previstos en el artículo 32.2, y, por otro, posibilitar que mediante Orden ministerial se regule el edicto electrónico en el ámbito catastral en aplicación de lo previsto en el artículo 112.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), General Tributaria.

4. **Ley Orgánica de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno**. Ley 19/2013, de 9 de diciembre. RCL 2013\1772 .Transparencia de la actividad pública. Transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno. Jefatura del Estado. BOE 10 diciembre 2013, núm. 295, [pág. 97922].

La presente Ley tiene un triple alcance: incrementa y refuerza la transparencia en la actividad pública -que se articula a través de obligaciones de publicidad activa para todas las Administraciones y entidades públicas-, reconoce y garantiza el acceso a la información -regulado como un derecho de amplio ámbito subjetivo y objetivo- y establece las obligaciones de buen gobierno que deben cumplir los responsables públicos así como las consecuencias jurídicas derivadas de su incumplimiento -lo que se convierte en una exigencia de responsabilidad para todos los que desarrollan actividades de relevancia pública-.

En estas tres vertientes, la Ley supone un importante avance en la materia y establece unos estándares homologables al del resto de democracias consolidadas. En definitiva, constituye un paso fundamental y necesario que se verá acompañado en el futuro con el impulso y adhesión por parte del Estado tanto a iniciativas multilaterales en este ámbito como con la firma de los instrumentos internacionales ya existentes en esta materia.

5. **Ley de evaluación Ambiental**. Ley 21/2013, de 9 de diciembre. RCL 2013\1776. **Medio Ambiente**. Evaluación Ambiental

6. Ley 20/2013, de 9 de diciembre. RCL 2013\1773. Garantía de la Unidad de Mercado. Garantía de la unidad de mercado. Jefatura del Estado. BOE 10 diciembre 2013, núm. 295, [pág. 97953].

7. Ley de creación de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal. Ley Orgánica 6/2013, de 14 de noviembre. RCL 2013\1654. Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal. Creación de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal Crea la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal, como ente de Derecho Público con personalidad jurídica propia y plena capacidad pública y privada, que ha de velar por el cumplimiento de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, a través de la evaluación continua del ciclo presupuestario, del endeudamiento público y el análisis de las previsiones económicas .Jefatura del Estado. BOE 15 noviembre 2013, núm. 274, [pág. 91298].

8. Real Decreto-ley 4/2013, de 22 de febrero. RCL 2013\305 EMPLEO. Medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo. Jefatura del Estado. BOE 23 febrero 2013, núm. 47, [pág. 15219]. ; Recta. BOE, núm. 51, [pág. 16059].

Artículo 34. Transmisión a la entidad pública empresarial Administrador de Infraestructuras Ferroviarias (ADIF) de la titularidad de la red ferroviaria del Estado cuya administración tiene encomendada

Artículo 35. Efectos contables de la extinción de la entidad pública empresarial Ferrocarriles Españoles de Vía Estrecha (FEVE)

Artículo 36. Prestación de los servicios de transporte por ferrocarril por las sociedades mercantiles estatales previstas en el artículo 1.1, apartados a) y b) del Real Decreto-Ley 22/2012, de 20 de julio (RCL 2012, 1020), por el que se adoptan medidas en materia de infraestructuras y servicios ferroviarios

Artículo 37. Modificación de la Ley 39/2003, de 17 de noviembre (RCL 2003, 2685), del Sector Ferroviario.

Artículo 38. Red Ferroviaria de Interés General

TÍTULO III. Medidas de financiación para el pago a los proveedores de las Entidades Locales y Comunidades Autónomas, y de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales [arts. 20 a 33]

CAPÍTULO I. Ampliación de una nueva fase del mecanismo de financiación para el pago a los proveedores de las Entidades Locales y Comunidades Autónomas [arts. 20 a 32].

9. Real Decreto-ley 7/2013, de 28 de junio. **RCL 2013\994Ordenación económica**. Medidas urgentes de naturaleza tributaria, presupuestaria y de fomento de la investigación, el desarrollo y la innovación. **Jefatura del Estado**. BOE 29 junio 2013, núm. 155, [pág. 48767].

CAPÍTULO I. Medidas tributarias [art. 1]

Artículo 1. Modificación de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales

10. Real Decreto-ley 8/2013, de 28 de junio. RCL 2013\995. **Ordenación económica**. Medidas urgentes contra la morosidad de las administraciones públicas y de apoyo a entidades locales con problemas financieros. **Jefatura del Estado**. BOE 29 junio 2013, núm. 155, [pág. 48782].

La reducción de la morosidad de las Administraciones Públicas constituye un elemento imprescindible para mejorar la competitividad de la economía española, pues conlleva reducir las necesidades de financiación de las empresas, lo que les permite aprovechar mejor sus

oportunidades de negocio y facilitar el crecimiento económico.

Por ello, el informe de la Comisión para la reforma de las Administraciones Públicas contiene algunas propuestas de reformas estructurales para erradicar la morosidad de las Administraciones Públicas. De este modo el impulso de la factura electrónica y la creación del registro contable permitirán agilizar los procedimientos de pago al proveedor, dar certeza de las facturas pendientes de pago existentes, y mejorar los controles contables a los efectos del cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

Ambas herramientas, la factura electrónica y el registro contable, contribuirán al seguimiento de la morosidad a través de un indicador, el período medio de pagos, que visualizará el volumen de deuda comercial de las Administraciones. El control de la deuda comercial se elevará a principio de sostenibilidad financiera, lo que lleva aparejado la aplicación de los mecanismos de control de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

11**. Reestructuración de la entidad pública empresarial «Administrador de Infraestructuras Ferroviarias» (ADIF) y otras medidas urgentes en el orden económico.** Real Decreto-ley 15/2013, de 13 de diciembre. RCL 2013\1782. **Administrador de Infraestructuras Ferroviarias**. Reestructuración de la entidad pública empresarial «Administrador de Infraestructuras Ferroviarias» (ADIF) y otras medidas urgentes en el orden económico**. Jefatura del Estado.** BOE 14 diciembre 2013, núm. 299, [pág. 98825].

La situación económica actual plantea la necesidad de que se profundice en la racionalización del sector ferroviario, en el ámbito de competencia estatal, en aras de lograr la máxima eficiencia en la gestión de los servicios, de forma que se asegure el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria y se permita un mejor desenvolvimiento del sector.

A tal fin, resulta aconsejable que se cree una nueva entidad, por escisión de la rama de actividad de construcción y administración de infraestructuras de alta velocidad del Administrador de Infraestructuras Ferroviarias (ADIF), de manera que la gestión de las redes que actualmente administra dicha entidad, que presentan notables diferencias, tanto desde el punto de vista técnico como económico y de financiación, se realice de forma independiente.

Lo anterior supone que ADIF habrá de abordar un proceso de segregación de dicha rama de actividad, que se integrará en una nueva entidad pública empresarial creada al efecto, ADIF-Alta Velocidad; lo que, a su vez, supondrá la modificación del objeto del actual ADIF, que quedará limitado a la administración del resto de la red ferroviaria que hasta ahora venía siendo de su titularidad y a la ejecución de inversiones en la misma.

Con dicha medida se permitirá la especialización y, por tanto, optimización de la administración de ambas redes, la de alta velocidad y la de ancho convencional, lo que redundará en una mejora de su mantenimiento y explotación, y, en especial, en la gestión de la seguridad.

12. Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la nueva instrucción de contabilidad para las entidades locales.

Entro en vigor el 1 de enero de 2.015.

C.-2.014

Normas jurídicas de relieve en relación al presente trabajo

1. Ley Básica de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria, Servicios y Navegación. Ley 4/2014, de 1 de abril. RCL 2014\492

Esta Ley introduce una serie de reformas que pretenden impulsar a las Cámaras como entidades de prestación de servicios, abogando por un modelo de Cámaras dirigido a resultados, todo ello con el fin de reforzar su eficiencia en el desarrollo de las funciones que se les atribuyen.

2. Ley 4/2014, de 8 de mayo. LG 2014\173Energía eólica. Modifica la Ley 8/2009, de 22-12-2009 (LG 2009\426), que regula el aprovechamiento eólico en Galicia y crea el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental. Presidencia de la Junta de Galicia. DO. Galicia 15 mayo 2014, núm. 92, [pág. 21848].

El sector de las energías renovables se ha visto afectado, además de por la situación económica general, por cambios normativos que han modificado sustancialmente las retribuciones económicas de las instalaciones y que, por tanto, han afectado considerablemente a los estudios de viabilidad económica. La nueva regulación de los últimos años y en especial el Real decreto ley 9/2013, de 12 de julio (RCL 2013, 1092) , por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico, y la Ley 24/2013, de 26 de diciembre (RCL 2013, 1852) , del sector eléctrico, que consolida y da carácter de permanente a las medidas aprobadas previamente, a través del Real decreto ley 1/2012, de 27 de enero (RCL 2012, 78) , por el que se procede a la suspensión de los procedimientos de preasignación de retribución y a la supresión de los incentivos económicos para nuevas instalaciones de producción de energía eléctrica a partir de cogeneración, fuentes de energía renovables y residuos, el Real decreto ley 20/2012, de 13 de julio (RCL 2012, 976, 997) , de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, y el Real decreto ley 2/2013, de 1 de febrero (RCL 2013, 181) , de medidas urgentes en el sistema eléctrico y en el sector financiero, modificaron sustancialmente las retribuciones económicas de las instalaciones de parques eólicos.

Entre las medidas aprobadas en la Comunidad Autónoma de Galicia para el impulso del sector de las energías renovables destaca la aprobación de una deducción del 92,5 % en la cuota del impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados cuando se realice el hecho imponible a que se refiere el artículo 13 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 (RCL 1993, 2849) , y la concesión o autorización se refiera a energías renovables. En el caso específico del sector eólico, en relación con el canon eólico, se aprobó una mayor bonificación fiscal para los proyectos de repotenciación. Ambas medidas entraron en vigor el 1 de enero de 2014, de acuerdo con lo previsto en la Ley 11/2013, de 26 de diciembre (LG 2013, 420 y LG 2014, 52), de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2014.

Por otro lado, la Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009 (LCEur 2009, 780) , relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y por la que se modifican y se derogan las directivas 2001/77 (LCEur 2001, 3766) y 2003/30/CE (LCEur 2003, 1330) , reafirma las oportunidades de generar crecimiento económico mediante la innovación y una política energética competitiva y sostenible, de modo que las inversiones en la producción de energía procedente de fuentes renovables generan en las regiones importantes oportunidades de crecimiento y empleo. Por ello, la Directiva da un mandato para que los estados y las regiones apoyen medidas en el ámbito de las energías renovables. Las energías renovables son básicas para conseguir una reducción de la dependencia con respecto a las importaciones energéticas, básicamente de combustibles fósiles.

Este factor es fundamental a la hora de apostar por las energías renovables como sector de futuro, que no sólo traerá crecimiento económico sino que permitirá la explotación de un recurso propio de la Comunidad Autónoma, lo que se traducirá en una mayor independencia energética y, en consecuencia, económica, y todo ello a través de un desarrollo sostenible.

Artículo 1. Modificación de la Ley 8/2009, de 22 de diciembre (LG 2009, 426), por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental

Se modifica el apartado 1 del artículo 40 de la Ley 8/2009, de 22 de diciembre (LG 2009, 426), por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental, que queda redactado como sigue (…):

3. Ley de Telecomunicaciones 2014. Ley 9/2014, de 9 de mayo. RCL 2014\657

La Ley 32/2003, de 3 de noviembre (RCL 2003, 2593 y RCL 2004, 743) , General de Telecomunicaciones, transpuso al ordenamiento jurídico español el marco regulador de las comunicaciones electrónicas aprobado por la Unión Europea en el año 2002, profundizando en los principios de libre competencia y mínima intervención administrativa consagrados en la normativa anterior.

Desde su aprobación, la Ley 32/2003, de 3 de noviembre, ha sido objeto de diversas modificaciones tendentes a garantizar la aparición y viabilidad de nuevos operadores, la protección de los derechos de los usuarios y la supervisión administrativa de aquellos aspectos relacionados con el servicio público, el dominio público y la defensa de la competencia.

La última de estas modificaciones, efectuada a través del real decreto-ley 13/2012, de 30 de marzo (RCL 2012, 435) , por el que se transponen directivas en materia de mercados interiores de electricidad y gas y en materia de comunicaciones electrónicas, y por el que se adoptan medidas para la corrección de las desviaciones por desajustes entre los costes e ingresos de los sectores eléctrico y gasista, ha incorporado al ordenamiento jurídico español el nuevo marco regulador europeo en materia de comunicaciones electrónicas del año 2009.

Este nuevo marco europeo está compuesto por la Directiva 2009/136/CE (LCEur 2009, 136) , del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de noviembre de 2009 (Derechos de los Usuarios), y la Directiva 2009/140/CE (RCL 2009, 140) , del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de noviembre de 2009 (Mejor Regulación), y a partir del mismo se introducen en la Ley medidas destinadas a crear un marco adecuado para la realización de inversiones en el despliegue de redes de nueva generación, de modo que se permita a los operadores ofrecer servicios innovadores y tecnológicamente más adecuados a las necesidades de los ciudadanos.

4. Ley de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito. Ley 10/2014, de 26 de junio. RCL 2014\884

5. Ley 11/2014, de 3 de julio. RCL 2014\932 Responsabilidad Medioambiental. Modifica la ley 26/2007, de 23-10-2007 (RCL 2007\1925), de Responsabilidad Medioambiental. Jefatura del Estado. BOE 4 julio 2014, núm. 162, [pág. 52139, Núm. Págs. 9].

6. Ley 13/2014, de 14 de julio. RCL 2014\987. Ordenación económica. Ley 13/2014, de 14 de julio, de transformación del Fondo para la Financiación de los Pagos a Proveedores Extingue el Fondo para la Financiación de los Pagos a Proveedores y crea el Fondo para la Financiación de los Pagos a los Proveedores 2. Jefatura del Estado. BOE 15 julio 2014, núm. 171, [pág. 55450, Núm. Págs. 9].

7. **Ley de Navegación Marítima**. Ley 14/2014, de 24 de julio. RCL 2014\1045 .NAVEGACIÓN MARÍTIMA. Navegación Marítima Regula las relaciones jurídicas nacidas en la navegación marítima, realizadas por aguas del mar, ríos, canales, lagos o embalses naturales o artificiales cuando sean accesibles para los buques desde el mar. **Jefatura del Estado.** BOE 25 julio 2014, núm. 180, [pág. 59193, Núm. Págs. 118].

8. Ley de racionalización del Sector Público y otras medidas de reforma administrativa. Ley 15/2014, de 16 de septiembre. RCL 2014\1247

La crisis económica ha puesto de relieve una premisa que debe sostenerse más allá de las circunstancias económicas, y es que el sector público debe ser sostenible en el tiempo y que debe garantizarse la eficiencia en la gestión de sus recursos.

No existe, según la teoría económica, un tamaño óptimo del sector público, pero sí indicadores que dan una idea de su dimensión. El más habitual es el ratio de Gasto Público sobre el Producto Interior Bruto (PIB). De acuerdo con este indicador, España se sitúa entre los diez países de la Unión Europea con menor gasto público en porcentaje de PIB, que ascendió a 43,4% en 2012 (excluyendo la ayuda financiera).Desde el punto de vista de los ingresos sobre el PIB, España se ha situado tradicionalmente también por debajo de la media de la zona euro.

Sin embargo, como consecuencia de la crisis económica y la actuación de los estabilizadores automáticos, en los últimos años se ha producido un fuerte incremento del gasto público y una gran reducción en la recaudación, lo que se ha traducido en un largo periodo de déficit públicos que no son sostenibles en el medio y largo plazo, por lo que resulta necesario avanzar en el proceso de consolidación fiscal. En este contexto, abordar una profunda reforma de las Administraciones Públicas es una cuestión ineludible. Se debe asegurar que los servicios públicos se prestan de la forma más eficiente y al menor coste posible: que se aprovechan todas las economías de escala, que no se producen solapamientos ni duplicidades y que los procedimientos son simples y estandarizados.

9. Ley 21/2014, de 4 de noviembre. RCL 2014\1477 PROPIEDAD INTELECTUAL-Enjuiciamiento Civil. Modifica el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12-4-1996 (RCL 1996\1382), y la Ley 1/2000, de 7-1-2000 (RCL 2000\34), de Enjuiciamiento Civil. Jefatura del Estado. BOE 5 noviembre 2014, núm. 268, [pág. 90404, Núm. Págs. 35].

10. Ley de Entidades de Capital-Riesgo de 2014. Ley 22/2014, de 12 de noviembre. RCL 2014\1530. INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA. Regula las entidades de capital-riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, y por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4-11-2003 (RCL 2003\2601), de Instituciones de Inversión Colectiva. Jefatura del Estado. BOE 13 noviembre 2014, núm. 275, [pág. 93215, Núm. Págs. 105]. ; Rect. BOE, núm. 276, [pág. 93614].

11. Ley de Tratados y otros Acuerdos Internacionales. Ley 25/2014, de 27 de noviembre. RCL 2014\1579 Tratados Internacionales. Ley de Tratados y otros Acuerdos Internacionales. Jefatura del Estado. BOE 28 noviembre 2014, núm. 288, [pág. 96841, Núm. Págs. 18].

12. Ley 26/2014, de 27 de noviembre. RCL 2014\1580. Reforma Tributaria. Modifica la Ley 35/2006, de 28-11-2006 (RCL 2006\2123 y RCL 2007\458), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del

Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5-3-2004 (RCL 2004\651), y otras normas tributarias

13. Ley del Impuesto sobre Sociedades de 2014. Ley 27/2014, de 27 de noviembre. RCL 2014\1581. Impuesto sobre Sociedades. Ley del Impuesto sobre Sociedades. Jefatura del Estado. BOE 28 noviembre 2014, núm. 288, [pág. 96939, Núm. Págs. 158].

La fiscalidad directa en el ámbito de la actividad económica, desarrollada por las personas jurídicas, se sustancia en el Impuesto sobre Sociedades. Esta figura impositiva constituye un pilar básico de la imposición directa en España junto con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, encontrando ambas figuras su razón de ser en el artículo 31 de la Constitución (RCL 1978, 2836) , que exige la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente.

La Ley 43/1995, de 27 de diciembre (RCL 1995, 3496 y RCL 1996, 2164), del Impuesto sobre Sociedades estableció las reglas esenciales de la actual estructura del Impuesto sobre Sociedades, inspirada en los principios de neutralidad, transparencia, sistematización, coordinación internacional y competitividad. Así, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, estableció como una de sus principales novedades la determinación de la base imponible del Impuesto de manera sintética, a partir del resultado contable, corregido por las excepciones legalmente tipificadas.

Posteriormente, con la finalidad de incrementar la claridad del sistema tributario y mejorar la seguridad jurídica, se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, a través del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 640 y 801), que tuvo como objetivo fundamental integrar en un único cuerpo normativo todas las disposiciones que afectaban a este Impuesto, salvo casos excepcionales.

Desde dicha aprobación, no obstante, el Texto Refundido ha sido objeto de modificaciones constantes, de carácter parcial, que, siendo todas ellas individualmente consistentes, no han ido acompañadas de una revisión global requerida de toda la figura impositiva, revisión que se antoja indispensable en el momento de aprobación de esta Ley con un nuevo impulso modernizador y competitivo para el sector empresarial español.

La presente Ley mantiene la misma estructura del Impuesto sobre Sociedades que ya existe desde el año 1996, de manera que el resultado contable sigue siendo el elemento nuclear de la base imponible y constituye un punto de partida clave en su determinación. No obstante, esta Ley proporciona esa revisión global indispensable, incorporando una mayor identidad al Impuesto sobre Sociedades, que ha abandonado hace tiempo el papel de complemento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero sin abandonar los principios esenciales de neutralidad y justicia inspirados en la propia Constitución.

Asimismo, la pertenencia a un mundo globalizado cada vez más interactivo enmarcado de manera muy destacada por el entorno de la Unión Europea, la necesidad de competir en mercados internacionales, la adaptación de la norma al derecho comunitario o el incremento de la necesaria lucha contra el fraude fiscal, son razones fundadas para proceder a esta revisión general del Impuesto sobre Sociedades.

Por otra parte, no se puede olvidar a la pequeña y mediana empresa, que constituyen un elemento Característico en la configuración de nuestro tejido empresarial y que requiere normas más sencillas y neutrales, que permitan impulsar su crecimiento, consolidando la competitividad de nuestra economía.

Asimismo, no puede dejar de mencionarse la excepcional crisis que ha sufrido la recaudación de este Impuesto, más allá de la propia crisis económica que ha venido aconteciendo en los últimos años, crisis recaudatoria que exige una reacción del legislador para volver a situar a este Impuesto como elemento clave en su contribución al sostenimiento de las cargas públicas.

Por último, se siguen manteniendo al margen de la presente Ley determinadas normas específicas cuya inclusión determinaría una dispersión de la normativa en ellas contenida al

afectar a un ámbito superior al propio Impuesto sobre Sociedades. Este es el caso, por ejemplo, de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre (RCL 1990, 2626) , sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, la Ley 19/1994, de 6 de julio (RCL 1994, 1931) , de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre (RCL 2002, 3014) , de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, o la Ley 11/2009, de 26 de octubre (RCL 2009, 2024) , por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

14. Ley 28/2014, de 27 de noviembre. RCL 2014\1582 Reforma Tributaria. *Modifica la Ley 37/1992, de 28-12-1992 (RCL 1992\2786 y RCL 1993\401), del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7-6-1991 (RCL 1991\1459 y 2551) , de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28-12-1992 (RCL 1992\2787 y RCL 1993\150), de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29-10-2013 (RCL 2013\1575), por la que establece determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y adopta otras medidas tributarias y financieras. Jefatura del Estado. BOE 28 noviembre 2014, núm. 288, [pág. 97098, Núm. Págs. 62]*.

En el marco de la reforma del sistema tributario que se aborda, esta Ley incorpora diversas modificaciones en el ámbito de la imposición indirecta, en concreto en la norma reguladora del IVA y en la de Impuestos Especiales, con el objeto de adecuarlas, en mayor medida, a la normativa comunitaria, tratando de establecer un marco jurídico más seguro, potenciando la lucha contra el fraude fiscal y, finalmente, flexibilizando y mejorando el marco fiscal de determinadas operaciones.

Como se ha indicado, el Impuesto sobre el Valor Añadido se modifica, en primer lugar, teniendo en cuenta, por una parte, la necesidad de adaptar el texto de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) , del Impuesto sobre el Valor Añadido a la Directiva 2006/112/CE (LCEur 2006, 3252) del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, la Directiva de IVA, en su redacción dada por la Directiva 2013/61/UE (LCEur 2013, 2279) , de 17 de diciembre de 2013 por lo que respecta a las regiones ultraperiféricas francesas y, en particular, a Mayotte, y por la Directiva 2008/8/CE (LCEur 2008, 233) , de 12 de febrero, en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, que introdujo, entre otras, unas nuevas reglas de localización aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos, prestados a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tal, aplicables a partir de 1 de enero de 2015.

De otra parte, la necesidad de ajuste a la Directiva de IVA viene dada por la obligación de ejecutar diversas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que inciden de forma directa en nuestra normativa interna, así como del ajuste al dictamen motivado de la Comisión Europea de 24 de octubre de 2012 relativo a la exención a los servicios prestados por los fedatarios públicos en conexión con operaciones financieras exentas.

En segundo lugar, en aras del principio de seguridad jurídica, un importante número de modificaciones tienen en común la mejora técnica del Impuesto, bien aclarando algún aspecto de la tributación, bien suprimiendo determinados límites o requisitos, en el ámbito de discreción que la Directiva de IVA permite a los Estados miembros, como es el caso del régimen de la no sujeción al Impuesto.

Junto a lo anterior, un tercer grupo de modificaciones vienen motivadas por la lucha contra el fraude, como el establecimiento de nuevos supuestos en los que es de aplicación la denominada «regla de inversión del sujeto pasivo» o las modificaciones vinculadas al ámbito de la normativa aduanera.

Por último, se recoge un conjunto de normas que flexibilizan determinados límites o requisitos, de nuevo conforme al margen que la Directiva de IVA otorga a los Estados miembros, como la ampliación del plazo para poder modificar la base imponible en los casos de empresarios o profesionales que tengan carácter de pequeña y mediana empresa, o en los casos de empresarios acogidos al régimen especial del criterio de caja, la inclusión de determinados supuestos que posibilitan la obtención de la devolución a empresarios no establecidos de las cuotas soportadas del Impuesto sin sujeción al principio de reciprocidad, etc.

Así, por lo que respecta al contenido de las modificaciones realizadas cabe señalar:

-En primer lugar, el ajuste a la Directiva de IVA más importante obedece a los cambios derivados de la aplicación, a partir de 1 de enero de 2015, de las nuevas reglas de localización de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, cuando se presten a una persona que no tenga la condición de empresario o profesional, actuando como tal, por cuanto dichos servicios pasan a gravarse en el lugar donde el destinatario del servicio esté establecido, tenga su domicilio o

residencia habitual, independientemente del lugar donde esté establecido el prestador de los servicios según la previsión que a tal efecto recoge la Directiva de IVA. A partir de dicha fecha, por tanto, todos los servicios de telecomunicación, de radiodifusión o televisión y electrónicos tributarán en el Estado miembro de establecimiento del destinatario, tanto si este es un empresario o profesional o bien una persona que no tenga tal condición, y tanto si el prestador del servicio es un empresario establecido en la Comunidad o fuera de esta.

Consecuencia de lo anterior la tributación de los servicios referidos, en los casos en que el destinatario no tiene la condición de empresario o profesional actuando como tal, se regula exclusivamente en el artículo 70 de la Ley del Impuesto a partir de la fecha mencionada.

Junto a la regulación que se incorpora a la Ley 37/1992, los sujetos pasivos han de tener en cuenta la normativa comunitaria que desarrolla la Directiva de IVA en este aspecto y que resulta directamente aplicable en cada uno de los Estados miembros, el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1042/2013, del Consejo, de 7 de octubre de 2013 (LCEur 2013, 1504) , por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 (LCEur 2011, 399) en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios.

En relación con la no sujeción de las operaciones realizadas por los entes públicos, se establece, de una parte, la no sujeción de los servicios prestados en virtud de las encomiendas de gestión y, de otra, se eleva a rango legal la doctrina administrativa de los denominados «entes técnico-jurídicos», si bien, se amplía su contenido al no exigir que determinados entes estén participados por una única Administración pública, exigiéndose, en todo caso que sean de titularidad íntegramente pública, cumplidas estas condiciones, la no sujeción se aplicará exclusivamente a las prestaciones de servicios, realizadas por el ente público a favor de cualquiera de las Administraciones Públicas que participen en el mismo, o a favor de otras Administraciones Públicas íntegramente dependientes de las anteriores. En todo caso hay que tener en cuenta que la no sujeción tiene un límite en el listado de actividades que contiene el precepto, cuya realización implica que la prestación de servicios esté sujeta al Impuesto.

Dado que la no sujeción al Impuesto conlleva la no deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados a la realización de las operaciones no sujetas, se aclara, en relación con la modificación realizada en la regulación de los entes públicos, que para los denominados entes públicos «duales», que realizan conjuntamente operaciones sujetas y no sujetas al Impuesto, la deducción, en aplicación de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados a la realización conjunta de ambos tipos de operaciones, se realizará en función de un criterio razonable.

15. Ley 31/2014, de 3 de diciembre. RCL 2014\1613 Sociedades. *Modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo (RCL 2010\1792). Jefatura del Estado.BOE 4 diciembre 2014, núm. 293, [pág. 99793, Núm. Págs. 33]*.

Las modificaciones del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (RCL 2010, 1792 y 2400), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, que aquí se contienen pueden agruparse en dos categorías: las que se refieren a la junta general de accionistas y las que tienen que ver con el consejo de administración.

Comenzando por las modificaciones relativas a la junta general de accionistas, se pretende con carácter general reforzar su papel y abrir cauces para fomentar la participación accionarial. A estos efectos, se extiende expresamente la posibilidad de la junta de impartir instrucciones en materias de gestión a todas las sociedades de capital, manteniendo en todo caso la previsión de que los estatutos puedan limitarla. Asimismo, se amplían las competencias de la junta general en las sociedades para reservar a su aprobación aquellas operaciones societarias que por su relevancia tienen efectos similares a las modificaciones estructurales.

16. Ley 36/2014, de 26 de diciembre. RCL 2014\1741. Presupuestos del Estado. Presupuestos Generales del Estado para el año 2015. Jefatura del Estado. BOE 30 diciembre 2014, núm. 315, [pág. 106153, Núm. Págs. 506].

17. Real Decreto-ley 17/2014, de 26 de diciembre. RCL 2014\1742. Ordenación económica. Medidas de sostenibilidad financiera de las Comunidades Autónomas y entidades locales y otras de carácter económico. Jefatura del Estado. BOE 30 diciembre 2014, núm. 315, [pág. 106660, Núm. Págs. 49].

La Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril (RCL 2012, 607) , de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, prevé, en su disposición adicional primera, que las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales puedan solicitar al Estado el acceso a medidas extraordinarias de apoyo a la liquidez.

En el marco de esta disposición, son varios los mecanismos que desde el año 2012 el Estado ha puesto en marcha, como son el Fondo para la financiación de los pagos a proveedores, el Fondo de liquidez autonómico o las medidas extraordinarias de apoyo a municipios con problemas financieros. Todos ellos con el objetivo común de aportar liquidez tanto a las Comunidades Autónomas como a las Entidades Locales para que pudieran hacer frente a sus obligaciones de pago en un momento de dificultad económica a cambio del cumplimiento de un conjunto de condiciones fiscales y financieras que han ayudado a que puedan ir cumpliendo con los objetivos de consolidación fiscal y garantizar la sostenibilidad de las cuentas públicas.

Estas medidas coyunturales han sido acompañadas de reformas estructurales en el funcionamiento de las Administraciones, como la Ley Orgánica 9/2013, de 20 de diciembre (RCL 2013, 1815 y 1851) , de control de la deuda comercial en el sector público o la Ley 25/2013, de 27 de diciembre (RCL 2013, 1863) , de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público, que han establecido herramientas permanentes de seguimiento, reducción y control de la deuda comercial y de la ejecución del presupuesto público. Todo ello como nuevas bases que también contribuyen a mejorar la capacidad de las Administraciones de atender sus compromisos de gasto presentes y futuros. En definitiva se ha mejorado su sostenibilidad financiera.

El esfuerzo por cumplir con los objetivos de consolidación fiscal y la aplicación del conjunto de reformas descritas junto con otras reformas estructurales ha permitido volver a la senda de crecimiento económico y generar confianza en la economía española lo que se está traduciendo en unos menores costes de financiación en los mercados. Este resultado positivo debe ser compartido por el conjunto de las Administraciones Públicas que están haciendo esfuerzos de reducción del déficit público y reformas estructurales por lo que deben trasladarse estos ahorros financieros para seguir contribuyendo a la consolidación fiscal.

El objetivo de este real decreto-ley, por tanto, es doble. Por una parte pone en marcha nuevos mecanismos que permitan compartir los ahorros financieros entre todas las Administraciones, priorizar la atención del gasto social, seguir ayudando a las Administraciones con mayores dificultades de financiación e impulsar a las que han conseguido superarlas, y por otra parte se simplifica y reduce el número de fondos creados para financiar mecanismos de apoyo a la liquidez, mejorando la eficiencia de su gestión.

Entre los nuevos mecanismos que se crean, la atención al gasto social ocupa un lugar prioritario. Contar con financiación suficiente para el gasto social supone una garantía decisiva para la adecuada prestación de servicios públicos esenciales, como son la educación, la sanidad y los servicios sociales, pilares básicos de un Estado social y democrático de Derecho.

El gasto social constituye el instrumento de gestión más importante para coadyuvar al logro de la igualdad de oportunidades y es, por ello, una prioridad en las políticas de gasto de todas las Administraciones Públicas. En este sentido, la reforma en la regulación del régimen local operada por la Ley 27/2013, de 27 de diciembre (RCL 2013, 1877) , de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local, reordenó el mapa de reparto de competencias entre las Comunidades Autónomas y las Entidades que conforman la Administración Local, sobre la base del principio «una Administración una competencia», prestando especial atención a una mejor delimitación de competencias en materia social y a garantizar su adecuada financiación por tratarse de servicios públicos esenciales.

Precisamente, en este marco de mejora de las garantías jurídicas y de financiación de estos servicios, el artículo 57 bis de la Ley 7/1985, de 2 de abril (RCL 1985, 799 y 1372) ,

Reguladora de las Bases del Régimen Local, incluido por la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, establece la obligación de que los convenios que suscriban las Comunidades Autónomas con las Entidades Locales así como la delegación de competencias que realicen, que impliquen obligaciones financieras o compromisos de pago a cargo de las Comunidades Autónomas, incluyan una cláusula de garantía del cumplimiento de estos compromisos, consistente en la posible retención de recursos del sistema de financiación si hubiere incumplimientos. Con el objetivo de profundizar en las garantías del gasto social, no sólo se adoptan medidas coyunturales que ayuden a las Comunidades Autónomas a cancelar su deuda pendiente a 31 de diciembre de 2014 derivada de convenios suscritos con Entidades Locales en materia de gasto social y de otras transferencias en dicha materia, como la creación de un nuevo mecanismo de apoyo a la liquidez, el Fondo social, sino que también se establece un conjunto de reformas estructurales que permitan a futuro que los servicios educativos, sanitarios y relativos a los servicios sociales que prestan las Entidades Locales, como Administración más próxima al ciudadano, cuenten con la adecuada financiación.

Por otro lado, se crea un registro electrónico de convenios que permitirá hacer un seguimiento sobre qué convenios tienen suscritos y en vigor las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales para poder verificar el cumplimiento de Ley 7/1985, de 2 de abril, especialmente del artículo 57 bis. De este modo, si se produce el incumplimiento de las obligaciones de pago derivadas de dichos convenios, llegado el caso, se podrán retener recursos del sistema de financiación conociendo la fuente jurídica de la que emanan las obligaciones impagadas. Con la aplicación de este procedimiento de retención, regulado en este real decreto-ley, quedará garantizada la adecuada financiación de los servicios públicos esenciales, reforzando el compromiso con su adecuada prestación.

18. Real Decreto-ley 1/2014, de 24 de enero. RCL 2014\106. ORDENACIÓN ECONÓMICA. *Reforma en materia de infraestructuras y transporte, y otras medidas económicas. Jefatura del Estado. BOE 25 enero 2014, núm. 22, [pág. 4675].*

La situación por la que está atravesando nuestro país exige la adopción de reformas que contribuyan a la recuperación del crecimiento económico y la creación de empleo, en el plazo más corto posible. Por ello, desde el inicio de esta legislatura se vienen adoptando importantes reformas en múltiples sectores, para incrementar su competitividad y su eficiencia.

En materia de transporte e infraestructuras desde el comienzo de la legislatura se han adoptado iniciativas normativas tendentes a reforzarlas, así como a adaptar sus reglas y procedimientos a las exigencias comunitarias, con el objetivo basal de incrementar la productividad, la competitividad y la eficiencia de todos los operadores involucrados. La suma de estos factores redunda en ganancias directas para los ciudadanos, toda vez que mejora la movilidad de personas y mercancías, y consolida la seguridad como vértice de la acción del Gobierno.

El conjunto de medidas que contiene este Real Decreto-Ley exige una incorporación indemorable a nuestro ordenamiento jurídico, de modo que alcancen plena eficacia inmediata, complementando, a su vez, las medidas que se han ido adoptando en los dos últimos años.

En este real decreto-ley se modifica la Ley 39/2003, de 17 de noviembre (RCL 2003, 2685) , de Sector Ferroviario, con la finalidad de dar rango de ley a los aspectos de seguridad ferroviaria más importantes, regulados en la Directiva 2004/49/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004 (LCEur 2004, 2263) , sobre la seguridad de los ferrocarriles comunitarios y por la que se modifican la Directiva 95/18/CE del Consejo (LCEur 1995, 1311) , sobre concesión de licencias a las empresas ferroviarias, y la Directiva 2001/14/CE (LCEur 2001, 989) , relativa a la adjudicación de la capacidad de infraestructura ferroviaria, aplicación de cánones por su utilización y certificación de la seguridad. Esta Directiva, publicada con posterioridad a la Ley del Sector Ferroviario, fue incorporada al derecho interno a través del Real Decreto 810/2007, de 22 de junio (RCL 2007, 1329, 1692), por el que se aprueba el Reglamento sobre seguridad en la circulación de la Red Ferroviaria de Interés General. Sin embargo, hay determinados aspectos de la misma que precisan de un desarrollo a través de una norma con rango de ley para dotarlos de una mayor fortaleza.

19. Real Decreto-ley 4/2014, de 7 de marzo. RCL 2014\340. ORDENACIÓN ECONÓMICA. Adopta medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial. Adopta medidas favorecedoras del alivio de carga financiera o «desapalancamiento» a fin de que la deuda remanente sea soportable y fluya el crédito, indispensable para atender los desfases entre cobros y pagos propios del giro empresarial y poder acometer inversiones productivas. Jefatura del Estado. BOE 8 marzo 2014, núm. 58, [pág. 21944].

20. Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio. RCL 2014\939.*Ordenación económica. Medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia. Ministerio Hacienda y Administraciones Públicas. BOE 5 julio 2014, núm. 163, [pág. 52544, Núm. Págs. 171]. ; Rect. BOE, núm. 167, [pág. 54112]*.

La grave recesión que desde 2008 venía experimentando la economía española, fruto de la acumulación de desequilibrios durante los años anteriores, ha hecho necesaria la adopción de profundas reformas urgentes para recuperar la senda de crecimiento. Reformas que se han insertado dentro de una estrategia de política económica basada en dos pilares: la consolidación fiscal y las reformas estructurales para impulsar la flexibilidad de los mercados y recuperar la competitividad de la economía española perdida desde la entrada en el euro.

La intensa agenda reformadora ha permitido a España recuperar su competitividad y con ello la senda de crecimiento y la confianza de los mercados. Los importantes avances en la corrección de los desequilibrios quedan reflejados en la evolución de los principales indicadores macroeconómicos que muestran cómo España ha logrado reducir el déficit público, alcanzar superávit en la cuenta corriente y capacidad de financiación frente al exterior, disminuir el endeudamiento privado y moderar el crecimiento de los precios y los costes laborales.

En 2014 los favorables datos económicos permiten concluir que la recuperación económica está afianzándose a un ritmo firme y sostenido. España acumula cuatro trimestres de crecimiento del Producto Interior Bruto y diez meses consecutivos de creación de empleo, con datos corregidos de efectos estacionales y de calendario, habiéndose creado cerca de 300.000 empleos. Estos indicadores positivos son una muestra de la necesidad de profundizar en las reformas emprendidas para favorecer la recuperación económica y la creación de empleo. Reformas que continúan centrándose en corregir desequilibrios y mejorar la competitividad. Dentro de las reformas para la mejora de la competitividad es donde se enmarca el Plan de medidas para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia, aprobado por el Consejo de Ministros el pasado 6 de junio, que contempla un paquete de medidas respetuosas con el objetivo de saneamiento fiscal, que impulsen el crecimiento y la competitividad presente y futura de la economía y la financiación empresarial.

A través de este Real Decreto-ley se adoptan las medidas legislativas de carácter urgente necesarias para la ejecución del Plan citado además de otras medidas. Todas ellas están dirigidas a aumentar la competitividad y fomentar el funcionamiento eficiente de los mercados y mejorar la financiación, así como a mejorar la empleabilidad. Este Real Decreto-ley tiene tres ejes fundamentales: el primero, fomentar la competitividad y el funcionamiento eficiente de los mercados; el segundo, mejorar el acceso a la financiación; y, el tercero, fomentar la empleabilidad y la ocupación. Además se avanzan algunas medidas de la reforma fiscal.

Por otro lado, se encuentra próxima la finalización del período de carencia de la amortización de los préstamos formalizados en la primera fase del mecanismo de pagos a proveedores articulada en el Real Decreto-ley 4/2012, de 24 de febrero (RCL 2012, 225). En relación con aquellas operaciones, el próximo mes de agosto será el primero en el que las entidades locales que las formalizaron tendrán que iniciar la amortización del principal de la deuda entonces contraída con el Fondo para la Financiación de los Pagos a Proveedores (en adelante, FFPP). Mediante la regulación incluida en este Real Decreto-ley se permitirá que las entidades locales cancelen sus deudas con este Fondo antes de iniciar dicha amortización. Recientemente se han aprobado distintos paquetes de medidas de modificación de las condiciones financieras

contenidas en los contratos de préstamo formalizados por las entidades locales con el FFPP. Dichas medidas se contienen en el Acuerdo de la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos cuyas características principales fueron publicadas mediante la Orden PRE/966/2014, de 10 de junio Orden PRE/966/2014, de 10 de junio (RCL 2014, 816) .

No obstante lo anterior, debido a la situación financiera global del sector y a la mejora de las condiciones de los mercados financieros, éstos se están abriendo en el caso de las entidades locales, lo que les puede permitir concertar operaciones de refinanciación o de sustitución de los préstamos formalizados con el FFPP en mejores condiciones financieros que las recogidas en estos últimos contratos. Esta circunstancia puede ayudar a aumentar la liquidez de las entidades locales y a consolidar la mejora de su situación financiera.

En el escenario actual no serían posibles esas operaciones de refinanciación o sustitución por los siguientes motivos: Primero, la operación con el FFPP es una operación de préstamo a largo plazo. Esta operación supuso excepcionar el régimen de autorización de operaciones de endeudamiento aplicable a las entidades locales, ya que no se tuvieron en cuenta ninguno de los límites establecidos en el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL) ni tampoco la finalidad de la operación, que se ha destinado a financiar gasto corriente fundamentalmente. Segundo, dicha operación tiene la garantía de la participación en tributos del Estado. Tercero, solo las operaciones citadas en el marco del mecanismo de pagos a proveedores pueden destinarse a aquellos fines. Cualquier operación de préstamo a largo plazo que se pretenda formalizar con una entidad financiera fuera de ese marco debe destinarse a financiar inversiones y quedar sujeta al régimen del TRLRHL, además de producirse una renuncia a la garantía mencionada. La finalidad citada nunca se cumpliría porque, de formalizarse, la operación sustituiría a otra que ha financiado gasto corriente (pero que sólo se podía hacer con aquella operación y no con cualquier otra presente o futura).

Por cuanto antecede, se considera necesario introducir una modificación legal para posibilitar de forma inmediata la sustitución de las operaciones de préstamo citadas, siempre que se cumplan las condiciones y requisitos aquí previstos.

21.-Orden HAP/419/2014, de 14 de marzo, que modifica la estructura presupuestaria para las entidades locales, regulada por el Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre.

Entro en vigor el 1 de enero de 2.015.

D.-2.015

Normas jurídicas de relieve en relación al presente trabajo

1. **Ley de desindexación de la economía española.** Ley 2/2015, de 30 de marzo. RCL 2015\443. **Ordenación económica**. Desindexación de la economía española. **Jefatura del Estado**. BOE 31 marzo 2015, núm. 77, [pág. 27244, Núm. Págs. 14].

La indexación es una práctica que permite modificar los valores monetarios de las variables económicas, de acuerdo con la variación de un índice de precios a lo largo de un período. La indexación con base en índices generales, como el Índice de Precios de Consumo (IPC), aunque es una convención ampliamente extendida, no necesariamente está justificada, ni produce beneficios para el conjunto de una economía desarrollada como la española.

La práctica indexadora tiende a ser más generalizada en economías donde la inestabilidad macroeconómica, en particular una elevada inflación, erosiona el poder adquisitivo de los valores monetarios, de forma que se recurre a referenciar la evolución en el tiempo de tales valores a índices de precios como mecanismo de defensa.

Sin embargo, tal mecanismo genera efectos perversos. La indexación está en el origen de los denominados «efectos de segunda ronda». Cuando el precio de un bien o servicio aumenta, los índices de precios como el IPC suben, y esto supone un aumento automático en el precio de otros bienes simplemente porque están indexados a este índice. Ocurre así que un aumento del precio del petróleo o de un alimento encarece, debido a su impacto en el IPC, el precio de bienes cuyos costes de producción no tienen una conexión directa con esos dos bienes.

La indexación, por tanto, tiende a generar una inflación más elevada y favorece su persistencia en el tiempo, aun cuando desaparece la causa inicial que generó el incremento de precios. Una inflación elevada y persistente genera costes económicos: entre otros, desvirtúa la información que deben transmitir los precios, dificulta la concertación de contratos a largo plazo y deteriora la competitividad.

En el Capítulo I, el artículo 1 establece el objeto de la Ley, que es el establecimiento de un régimen basado en que los valores monetarios no sean modificados en virtud de índices de precios o fórmulas que los contengan. Esta definición busca abarcar la totalidad de los conceptos que son objeto de revisión en la legislación vigente, incluyendo, entre otros, precios de contratos públicos, tasas, precios y tarifas regulados, subvenciones, prestaciones, ayudas, multas y sanciones o valores referenciales. El artículo 2 define, a efectos de la Ley, los tipos de modificaciones posibles en estos valores monetarios. Las modificaciones de carácter periódico o recurrente determinadas por una relación exacta con la variación de un precio o índice de precios y que resulten de aplicar una fórmula preestablecida se denominan revisiones periódicas y predeterminadas. El resto de modificaciones de precios se definen alternativamente como revisiones periódicas no predeterminadas o como revisiones no periódicas.

También se define el concepto de índice específico de precios. Para delimitar este concepto, se utiliza un criterio basado en que no existan disponibles al público índices más detallados que reflejen mejor los costes. De esta forma, los niveles de mayor agregación de los índices de precios más comunes, como el de precios de consumo o el de precios industriales, no podrán considerarse específicos.

Este IGC, de cuyo cálculo y publicación mensual será responsable el Instituto Nacional de Estadística (INE), establece una tasa de revisión de precios consistente con la recuperación de competitividad frente a la zona euro. Esa tasa será igual a la del Índice de Precios al Consumo Armonizado (IPCA) de la UEM menos una parte de la pérdida de competitividad acumulada por España desde 1999. Cuando la tasa de variación de este índice se sitúe por debajo de 0 por

ciento, se tomará este valor como referencia, lo que equivaldría a la aplicación de la regla de no revisión. Cuando la tasa de variación de este índice supere el objetivo a medio plazo de inflación anual del Banco Central Europeo (2 por ciento), se tomará este valor como referencia. De esta forma, se asegura que los contratos a los que se aplique este nuevo índice contribuyan a garantizar el mantenimiento de la competitividad de la economía en el medio plazo.

La Disposición transitoria establece que el régimen de revisión de precios de los contratos incluidos dentro del ámbito de aplicación del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, cuyo expediente se haya iniciado antes de la entrada en vigor del real decreto a que se refiere el artículo 4 de esta Ley, será aquél previsto en los pliegos correspondientes. En el supuesto de contratos del sector público fuera del ámbito de aplicación del citado Texto Refundido, la presente Ley será de aplicación a los contratos perfeccionados desde su entrada en vigor. Esta Disposición también establece un régimen transitorio para los valores monetarios en cuya determinación intervenga el sector público, pero no a través de una previsión contractual. En estos casos los regímenes de revisión periódica y predeterminada aprobados antes de la entrada en vigor de la presente Ley mantendrán su vigencia hasta la entrada en vigor del real decreto a que se refiere el artículo 4 de esta Ley, si bien en las fórmulas las referencias a índices generales deberán sustituirse por el valor cero.

Para garantizar la aplicación homogénea y coherente de la Ley, la Disposición derogatoria deroga las normas de igual o inferior rango que se opongan a lo dispuesto en la misma. Se derogan también expresamente los artículos 90 , 91 y 92 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, y el artículo 77 de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre (RCL 2000, 3029y RCL 2001, 1566) , de medidas fiscales, administrativas y de orden social, manteniéndose su vigencia para los contratos de concesión suscritos con anterioridad a la entrada en vigor del real decreto al que hacen referencia los artículos 4 y 5 de la presente Ley. Por último, la Disposición adicional octogésima octava de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre (RCL 2013, 1843 y RCL 2014, 300), de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014, quedará derogada desde el momento de entrada en vigor del real decreto referido. Se excluye de la derogación el Real Decreto 1359/2011, de 7 de octubre (RCL 2011, 1924) , por el que se aprueba la relación de materiales básicos y las fórmulas-tipo generales de revisión de precios de los contratos de obras y de contratos de suministro de fabricación de armamento y equipamiento de las Administraciones Públicas, y los artículos, disposiciones y anexos relativos al régimen tarifario del gestor aeroportuario AENA, S.A., contenidos en la Ley 18/2014, de 15 de octubre (RCL 2014, 1364) , de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia. Igualmente, mantendrán su vigencia aquellas normas que contengan revisiones en función de un índice de precios que vengan impuestas por la normativa comunitaria. En este mismo sentido, la futuras revisiones de valores monetarios en función de tales índices que exija la normativa comunitaria y que se incorporen al ordenamiento nacional supondrán una excepción justificada a la regla general prevista en la presente Ley.

Por otro lado, las disposiciones finales primera, segunda, tercera y cuarta modifican cuatro leyes. Las disposiciones finales primera y segunda modifican la Ley 29/1994, de 24 de noviembre (RCL 1994, 327), de Arrendamientos Urbanos, y la Ley 49/2003, de 26 de noviembre (RCL 2003, 2755), de Arrendamientos Rústicos, respectivamente. Los contratos de arrendamiento, de uso muy extendido, suelen contener cláusulas de revisión. En consecuencia, resulta conveniente modificar expresamente las leyes citadas para proteger la seguridad jurídica de quienes firman contratos de arrendamiento.

En la Disposición final tercera se modifican los artículos 47,89,131, 133 y255, así como el Título del Capítulo ll del Libro I, Título III, del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por tratarse de la referencia legal básica para los precios en el ámbito público. Así, se establece que la revisión periódica y predeterminada de precios en estos contratos podrá realizarse exclusivamente para los contratos de obra y suministro de fabricación de armamento y equipamiento de las Administraciones Públicas, así como para aquellos contratos cuyo periodo

de recuperación de las inversiones sea igual o superior a cinco años. La revisión tendrá lugar, en estos supuestos, con los límites y en las condiciones recogidas en el real decreto a que se refiere el artículo 4 de la presente Ley, y siempre que tal posibilidad esté contemplada en los pliegos.

Mediante la Disposición final cuarta, se modifica la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobada por el Real Decreto-Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 602, 670), para que el informe técnico-económico sea también exigible para el establecimiento y la revisión de las tasas en todos los casos.

La Disposición final quinta recoge el Título competencial con amparo al que se dicta esta Ley: el artículo 149.1.13.ª de la Constitución Española (RCL 1978, 2836) , que atribuye al Estado la competencia exclusiva en la fijación de las bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica y los artículos 149.1.6.ª, 149.1.8.ª y 149.1.18.ª, referidos a las competencias exclusivas del Estado para dictar legislación mercantil, civil y legislación básica en materia de contratos y concesiones administrativas, respectivamente.

La Disposición final sexta establece que el Real Decreto que desarrolla esta Ley deberá aprobarse en el plazo de cuatro meses desde la entrada en vigor de la Ley.

La Disposición final séptima establece la fecha de entrada en vigor, que será la del día siguiente a la publicación de la Ley en el «Boletín Oficial del Estado».

2. Ley Orgánica 6/2015, de 12 de junio. RCL 2015\876. **Comunidades Autónomas-Estabilidad Presupuestaria**. Modifica la Ley Orgánica 8/1980, de 22-9-1980 (RCL 1980\2165), de financiación de las Comunidades Autónomas y la Ley Orgánica 2/2012, de 27-4-2012 (RCL 2012\607), de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. **Jefatura del Estado**. BOE 13 junio 2015, núm. 141, [pág. 49754, Núm. Págs. 19].

El esfuerzo por cumplir con los objetivos de consolidación fiscal y la aplicación de reformas estructurales ha permitido volver a la senda de crecimiento económico y generar confianza en la economía española lo que se está traduciendo en unos menores costes de financiación en los mercados. Este resultado positivo debe ser compartido por el conjunto de las Administraciones Públicas y debe trasladarse estos ahorros financieros para seguir contribuyendo a la consolidación fiscal.

Con ese objetivo, se han puesto en marcha nuevos mecanismos que no sólo permiten compartir los ahorros financieros entre todas las Administraciones, sino que también priorizan la atención del gasto social. Para cumplir adecuadamente con los nuevos requisitos de los citados mecanismos, resultan necesarias ciertas adaptaciones tanto en la normativa de estabilidad presupuestaria como en la de financiación de las Comunidades Autónomas.

Para ello, esta Ley se estructura en dos artículos. El primero de ellos, que consta de seis apartados, modifica la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre (RCL 1980, 2165), de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA), para garantizar la adecuada financiación de los servicios sociales.

El gasto social constituye uno de los pilares básicos del Estado del bienestar por lo que, es preciso adoptar medidas que faciliten su financiación, con el fin de garantizar la continuidad de servicios públicos fundamentales como los de educación, sanidad y servicios sociales que prestan las Entidades Locales en virtud de convenio con las Comunidades Autónomas o a través de otras transferencias. La presente Ley Orgánica, como complemento de otras medidas adoptadas anteriormente con este fin, añade en la disposición adicional octava de la LOFCA un supuesto de retención en los recursos satisfechos por los regímenes de financiación de las Comunidades Autónomas para abonar las cantidades pendientes de pago derivadas de dichos convenios y transferencias que sean vencidas, líquidas y exigibles a 31 de diciembre de 2014,

con el objeto de cancelar la deuda acumulada en tales conceptos en materia de gasto social. Se modifica la LOFCA para definir el principio de prudencia financiera como principio rector de las operaciones financieras de las Comunidades Autónomas. Este principio tiene como objetivo que las operaciones financieras de las Comunidades Autónomas se formalicen cumpliendo unas condiciones razonables de coste y riesgo. También se somete al principio de prudencia el otorgamiento de garantías públicas, pasivos contingentes y otras medidas de apoyo extrapresupuestario a operaciones de crédito otorgadas por las Comunidades Autónomas, en cuanto pueden comprometer la sostenibilidad financiera de éstas al introducir incertidumbre sobre las futuras necesidades de financiación de las mismas y producir graves desequilibrios fiscales imprevistos.

3. **Ley Auditoría de cuentas de 2015**. Ley 22/2015, de 20 de julio. RCL 2015\1124 **Auditoría de Cuentas**. Ley de Auditoría de Cuentas. **Jefatura del Estado**. BOE 21 julio 2015, núm. 173, [pág. 60273, Núm. Págs. 93].

El objeto principal de esta Ley es adaptar la legislación interna española a los cambios incorporados por la Directiva 2014/56/UE (LCEur 2014, 941) del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE (LCEur 2006, 1324) del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, en lo que no se ajusta a ella. Junto a dicha Directiva, se ha aprobado el Reglamento (UE) n. º 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014 (LCEur 2014, 937), sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE (LCEur 2005, 2861)de la Comisión.

La citada Directiva derogó la entonces Octava Directiva 84/253/CEE (LCEur 1984, 250) , del Consejo, de 10 de abril de 1984, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado CEE (LCEur 1986, 8) , relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables, incorporada a nuestro ordenamiento mediante la Ley 19/1988, de 12 de julio (RCL 1988, 1538) , de Auditoría de Cuentas, regulando así por primera vez en España la actividad de auditoría de cuentas. Esta actividad, por su contribución a la transparencia y fiabilidad de la información económico financiera de las empresas y entidades auditadas, constituye un elemento consustancial al sistema de economía de mercado recogido en el artículo 38 de la Constitución (RCL 1978, 2836). Así, se configura como aquella que, mediante la utilización de determinadas técnicas de revisión, tiene por objeto la emisión de un informe acerca de la fiabilidad de la información económica financiera auditada, sin que se limite a la mera comprobación de que los saldos que figuran en sus anotaciones contables concuerdan con los ofrecidos en las cuentas que se auditan, ya que las técnicas de revisión y verificación aplicadas permiten, con un alto grado de certeza, dar una opinión técnica e independiente sobre la contabilidad en su conjunto y, además, sobre otras circunstancias que, afectando a la vida de la empresa, no estuvieran recogidas en dicho proceso.

4.Resolución de 31 de julio de 2015, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se define el principio de prudencia financiera aplicable a las operaciones de endeudamiento y derivados de las comunidades autónomas y entidades locales

Establece en su apartado tercero que «el coste total máximo de las operaciones de endeudamiento, incluyendo comisiones y otros gastos, salvo las comisiones citadas en el Anexo 3, no podrá superar el coste de financiación del Estado al plazo medio de la operación, incrementado en el diferencial que corresponda según lo establecido en el Anexo 3 de esta Resolución.

5.-Resolución de 4 de septiembre de 2015, de la Dirección General del Tesoro, por la que se actualiza el anexo 1 de la Resolución de 31 de julio de 2015, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se define el principio de prudencia financiera aplicable a las operaciones de endeudamiento y derivados de las comunidades autónomas y entidades locales.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

ANEXO IV.-REPERTORIO DE NORMATIVA COMUNITARIA RECIENTE.

1. **Directiva 2006/123/CE, de 12 de diciembre**. LCEur 2006\3520 **Libre prestación de servicios**. Servicios en el mercado interior. **Parlamento europeo y Consejo**. DOL 27 diciembre 2006, núm. 376, [pág. 36, Núm. Págs. 33].

2.**Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre**. LCEur 2006\3252 **IVA**. Sistema común del impuesto sobre el valor añadido. **Consejo.** DOL 11 diciembre 2006, núm. 347, [pág. 1, Núm. Págs. 118]. ; Rect. DOL, núm. 335, [pág. 60, Núm. Págs. 3].

3. Directiva 2006/111/CE, de 16 de noviembre. LCEur 2006\2945 EMPRESA PÚBLICA. Transparencia de las relaciones financieras entre los Estados miembros y las empresas públicas, así como a la transparencia financiera de determinadas empresas. Comisión. DOL 17 noviembre 2006, núm. 318, [pág. 17, Núm. Págs. 9].

4.**Directiva 2008/118/CE, de 16 de diciembre**. LCEur 2009\27 **IMPUESTOS ESPECIALES**. Establece un régimen general de los impuestos especiales y deroga Directiva 92/12/CEE, de 25-2-1992 (LCEur 1992\789). **Consejo**. DOL 14 enero 2009, núm. 9, [pág. 12].

5. **Directiva 2008/105/CE. LCEur 2008\2156**. **Aguas**. Establece las normas de calidad ambiental en el ámbito de la política de aguas y modifica y deroga ulteriormente las Directivas 82/176/CEE (LCEur 1982\115), 83/513/CEE (LCEur 1983\499), 84/156/CEE (LCEur 1984\140), 84/491/CEE (LCEur 1984\579) y 86/280/CEE (LCEur 1986\2368, 5186) del Consejo y modifica la Directiva 2000/60/CE (LCEur 2000\3612)

6. **Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero**. LCEur 2011\346 **IMPUESTOS**. Relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y que deroga la Directiva 77/799/CEE, de 19-12-1977 (LCEur 1977\342)

7. **Directiva 2013/42/UE, de 22 de julio**. LCEur 2013\1081 **IVA**. Modifica la Directiva 2006/112/CE (LCEur 2006\3252), relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, por lo que respecta a la implantación de un mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA. **Consejo**

8. **Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, de 15 de marzo**. LCEur 2011\399 **IVA**. Establece disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE (LCEur 2006\3252), relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido

9. **Reglamento (UE, Euratom) 883/2013, de 11 de septiembre**. LCEur 2013\1324. Oficina Europea de Lucha contra el fraude (OLAF). Relativo a las investigaciones efectuadas por la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF) y que deroga el Reglamento (CE) núm. 1073/1999 (LCEur 1999\1328), del Parlamento Europeo y del Consejo y el Reglamento (Euratom) núm. 1074/1999 (LCEur 1999\1329), del Consejo. Parlamento Europeo y Consejo Europeo. DOL 18 septiembre 2013, núm. 248, [pág. 1].

10. **Reglamento (UE) 734/2013, de 22 de julio**. LCEur 2013\1118 .Ayuda estatal. Modifica el Reglamento (CE) núm. 659/1999 (LCEur 1999\755), que establece disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE. Consejo. DOL 31 julio 2013, núm. 204, [pág. 15].

11. **Tratado de la Unión Europea (consolidado según Tratado de Lisboa).**Instrumento de 13 de diciembre 2007. RCL 2009\2299, que sustituye tácitamente al Tratado de 7 de febrero de 1992 en su integridad. (Versión consolidada 2012, CELEX 12012M). Vigente.

12. **Tratado sobre el Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE, consolidado según Tratado de Lisboa).**Instrumento de 13 de diciembre 2007. RCL 2009\2300.(Versión consolidada de 2012, código CELEX, 12012E). Vigente.

13.**Tratados constitutivos de la Comunidad Económica Europea.** Tratado de 25 de marzo 1957. LCEur 1986\8, 1986\7, y 1986\6 (modificados por El Tratado de **Ámsterdam,** de 2 de octubre de 1997 y **Niza** de 26 de febrero de 2001. RCL 2003\241). Norma no vigente.

14. **Tratado de Roma.** Tratado de 25 de marzo 1957. RCL 1999\1205 ter(Derogado).

15. **Acta de 9 de diciembre 2011. LCEur\2012\527**.

Presentación cronológica según EUR-LEX, de Tratados comunitarios (se resaltan los vigentes los examinados de un forma más exhaustiva en relación al

presente trabajo):

1. Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (1951). 11951K/TXT

2. Treaty amending the Treaty establishing the European Coal and Steel Community (1956), 11956K/TXT

3. Convenio sobre determinadas instituciones comunes a las Comunidades Europeas (1957), 11957K/TXT

4. Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea (1957), 11957E/TXT

5. Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (1957), 11957A/TXT

6. Protocolo sobre las Antillas neerlandesas (1962), 11962E/TXT

7. Tratado de fusión (1965), 11965F/TXT

8. Tratado que modifica determinadas disposiciones presupuestarias (1970), 11970F/TXT

9. Tratado de adhesión de Dinamarca, de Irlanda y del Reino Unido (1972)

10. Tratado que modifica determinadas disposiciones financieras (1975), 11975R/TXT

11. Treaty amending certain provisions of the Protocol on the Statute of the European Investment Bank (1975), 11975X/TXT

12. Tratado de adhesión de Grecia (1979)

13. Tratado Groenlandia (1984), 11985G/TXT

14. Tratado de adhesión de España y de Portugal (1985)

15. Acta Única Europea (1986), DO L 169, 29.6.1987, 11986U/TXT

16. Tratado de la Unión Europea (1992), DO C 191, 29.7.1992, 11992M/TXT

17. Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (Versión consolidada 1992), DOC 224, 31.8.1992, 11992E/TXT,

18. Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (1992), DO L 1, 3.1.1994, 21994A0103 (01)

19. Acta por la que se modifica el Protocolo sobre los Estatutos del Banco Europeo de Inversiones y se faculta al Consejo, de Gobernadores para crear un Fondo Europeo de Inversiones (1993) DOL 173, 7.7.1994, 11993X/TXT

20. Tratado de adhesión de Austria, de Finlandia y de Suecia (1994)

21. Tratado de Amsterdam (1997), DO C 340, 10.11.1997, 11997D/TXT

22. Tratado de la Unión Europea (Versión consolidada 1997), DOC 340, 10.11.1997, 11997M/TXT

23. Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (Versión consolidada 1997), DOC 340, 10.11.1997, 11997E/TXT

24. Convenio de Schengen (1985)

25. Tratado de Niza (2001), DO C 80, 10.3.200112001C/TXT

26. Tratado de la Unión Europea (Versión consolidada 2002), DOC 325, 24.12.2002, 12002M/TXT

27. Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (Versión consolidada 2002), DO C 325, 24.12.2002, 12002E/TXT

28. Tratado de adhesión de la República Checa, de Estonia, de Chipre, de Letonia, de Lituania, de Hungría, de Malta, de Polonia, de Eslovenia y de Eslovaquia (2003)

29. Tratado por el que se establece una Constitución para Europa (PROYECTO 2003), DO C 169, 18.7.2003, 52003XX0718 (01)

30. Tratado por el que se establece una Constitución para Europa (2004), DO C 310, 16.12.2004, 12004V/TXT

31. Tratado de la Unión Europea (Versión consolidada 2006),,DO C 321E, 29.12.2006, 12006M/TXT

32. Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (Versión consolidada 2006), DO C 321E, 29.12.2006,

12006E/TXT

33. Tratado de adhesión de la República de Bulgaria y de Rumanía (2005)

34. Tratado de Lisboa (2007), DO C 306, 17.12.2007, 12007L/TXT

35. Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2007)

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (Versión consolidada 2008), DO C 115, 9.5.2008, 12008E/TXT

36. Tratado de la Unión Europea (Versión consolidada 2008), DO C 115, 9.5.2008, 12008M/TXT

37. Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (Versión consolidada 2010), DO C 83, 30.3.2010,

12010E/TXT

38. Tratado de la Unión Europea (Versión consolidada 2010), DO C 83, 30.3.2010, 12010M/TXT

39. Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (versión consolidada 2010), DO C 84, 30.3.2010, 12010A/TXT

40. Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2010), DO C 83, 30.3.2010, 12010P/TXT

41. Tratado de adhesión de Croacia (2012)

42. Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (Versión consolidada 2012)

43. Tratado de la Unión Europea (Versión consolidada 2012)

44. Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (versión consolidada 2012)

45. Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2012),DO C 326, 26.10.2012, p. 391-407, 12012P/TXT

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA