



**DIPUTACIÓN PROVINCIAL
DE
TOLEDO**

ASISTENCIA A MUNICIPIOS Y FORMACIÓN

Núm. R. E. L. 0245000



El Alcalde-Presidente del Excmo. Ayuntamiento de (...), solicita, mediante escrito de fecha 20 de mayo de 2009 y registro de entrada en Diputación el día 25 de mayo, que por parte de este Departamento se emita Informe Jurídico acerca de la posible aplicación de la exención del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras prevista en el artículo 100.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la Entidad de Derecho Público “Aguas de Castilla–La Mancha”, con motivo de la construcción, por parte de esta entidad, de una Estación Depuradora de Aguas Residuales en su término municipal.

De acuerdo con lo expuesto, y a la vista del contenido del escrito de petición, se procede a emitir el siguiente,

INFORME

PRIMERO.-

Antes de entrar en el fondo de la consulta planteada, uno de los aspectos a los que hemos de hacer referencia versa sobre la naturaleza jurídica de la entidad “Aguas de Castilla – La Mancha”. Esta entidad de derecho público se creó por Ley 12/2002, de 27 de junio, reguladora del ciclo integral del agua en la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, objeto de desarrollo posterior a través del Decreto 167/2002, de 26 de Noviembre, por el que se aprueban sus Estatutos.

Pues bien, tanto el artículo 1 de los referidos Estatutos, como el artículo 8 de la Ley mencionada, definen a “Aguas de Castilla–La Mancha” como una Entidad de Derecho Público adscrita a la entonces Consejería de Obras Públicas de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, con personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar para llevar a cabo las actuaciones que le encomiendan sus propios Estatutos. Según el artículo 2 de los mismos, su objeto es *“la gestión de las infraestructuras hidráulicas de abastecimiento de agua y de depuración de aguas residuales urbanas declaradas de interés regional, así como la gestión del canon de aducción y del canon de depuración”,*



**DIPUTACIÓN PROVINCIAL
DE
TOLEDO**

ASISTENCIA A MUNICIPIOS Y FORMACIÓN

Núm. R. E. L. 0245000



llevando a cabo todas las actuaciones que sobre estas materias determine la Administración de la Comunidad Autónoma.

Dado que no encontramos ninguna otra referencia a la entidad que nos ocupa en la normativa autonómica, a excepción de la contenida en el artículo 4 del Decreto Legislativo 1/2002, de 19 de noviembre de 2002, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Hacienda de Castilla-La Mancha, que incluye en el sector público regional, a efectos de esta norma, *“La Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, sus organismos autónomos, entidades y empresas públicas”*, hemos de acudir a la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE en lo sucesivo), para profundizar en la naturaleza jurídica de la Entidad de Derecho Público “Aguas de Castilla–La Mancha”.

Antes de ello hay que destacar que, en cuanto a la citada entidad, el artículo 9.1 de la Ley 12/2002, antes mencionada, establece que *“Se regirán por el derecho público las relaciones de Aguas de Castilla-La Mancha con el Gobierno y las Consejerías de la Comunidad Autónoma y con el resto de Administraciones y entes públicos; las relaciones jurídicas externas que se deriven de actos de limitación, intervención y control; y, en general, cualquier acto, tanto de gravamen como de beneficio, que implique ejercicio de potestades administrativas”*, añadiendo a continuación: *“En el resto de actuaciones se aplicará el derecho privado”*. Si, como antes adelantábamos, acudimos a la LOFAGE en esta materia, resulta que ésta, por lo que aquí interesa –dejando por lo tanto al margen las Agencias Estatales, introducidas mediante la Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias Estatales para la mejora de los servicios públicos–, distingue, dentro de los organismos públicos, entre organismos autónomos, que se rigen íntegramente por el Derecho Administrativo¹, y entidades públicas empresariales, las cuales, al igual que ocurre, como hemos visto, con “Aguas de Castilla–La Mancha”, se rigen por el derecho privado salvo en

¹ **Artículo 45.1 LOFAGE:** Funciones de los Organismos Autónomos.

Los Organismos autónomos se rigen por el Derecho administrativo y se les encomienda, en régimen de descentralización funcional y en ejecución de programas específicos de la actividad de un Ministerio, la realización de actividades de fomento, prestacionales o de gestión de servicios públicos.



**DIPUTACIÓN PROVINCIAL
DE
TOLEDO**

ASISTENCIA A MUNICIPIOS Y FORMACIÓN

Núm. R. E. L. 0245000



aquellos aspectos que específicamente se determinen por las leyes o en sus Estatutos, supuestos en los que es de aplicación el Derecho Administrativo².

SEGUNDO.-

Una vez sentado lo anterior, hay que determinar si a la entidad de derecho público que nos ocupa le es aplicable la exención del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) recogida en el artículo 100.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLRHL), que establece: *“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”*.

Como puede observarse, para el disfrute de esta exención se requiere la concurrencia de dos requisitos, uno objetivo, consistente, en este caso, en que la construcción, instalación u obra esté directamente destinada a una obra hidráulica de saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales (recordemos que se trataba de construir una E.D.A.R. –Estación Depuradora de Aguas Residuales–) ; y otro subjetivo, que es en el que surge la controversia, consistente en que el dueño de la obra sea una Administración pública territorial, *“aunque su gestión se lleve a cabo por organismos autónomos”*.

La primera consideración a realizar al respecto supone poner en relación la ya citada LOFAGE y el TRLRHL. En este sentido, la LOFAGE separa los organismos públicos

² **Artículo 53.2 LOFAGE:** Funciones y régimen general aplicable a las entidades públicas empresariales

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.



**DIPUTACIÓN PROVINCIAL
DE
TOLEDO**



ASISTENCIA A MUNICIPIOS Y FORMACIÓN

Núm. R. E. L. 0245000

empresariales de aquellos otros que realizan otro tipo de actividades, fundamentalmente administrativas o de gestión de servicios públicos, pero que no compiten directamente en el mercado, entre los cuales estarían los organismos autónomos. Esta distinción motivó la modificación del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, a través de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, la cual excluyó de la exención a los primeros.

Por tanto, si el legislador hubiera querido implantar esa misma distinción en el TRLRHL, lo hubiera hecho. Por otra parte, debemos recordar que originariamente no se estableció ninguna exención del ICIO en el TRLRHL. Fue con posterioridad, a través del artículo 29.2 de la Ley 5/1990, de 29 junio, de Medidas Urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, precepto que reprodujo el contenido del artículo 32.2 del Real Decreto-ley 7/1989, de 29 diciembre, en el que se disponía que se eximía del pago del ICIO la realización de cualquier construcción, instalación u obra de la que fuesen dueños el Estado, las Comunidades Autónomas o las Entidades locales, que estando sujetas a dicho impuesto, estuviesen directamente destinadas a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales, aunque su gestión se llevase a cabo por Organismos Autónomos, y ello, tanto se tratase de obras de inversión nueva, como de conservación.

Desde este punto de vista, parece evidente que la aplicación de la exención a una entidad diferente de un organismo autónomo supondría la aplicación analógica del contenido del artículo 100.2 del TRLRHL, debiendo recordarse, a este respecto, la prohibición de analogía que, en materia tributaria, recoge el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al señalar: *“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”*.

Así pues, en consonancia con lo expuesto, considerando que la entidad “Aguas de Castilla–La Mancha” no es –como se ha puesto de manifiesto en el punto PRIMERO de



**DIPUTACIÓN PROVINCIAL
DE
TOLEDO**

ASISTENCIA A MUNICIPIOS Y FORMACIÓN

Núm. R. E. L. 0245000



este Informe– un organismo autónomo ni, evidentemente, una Administración Territorial – pese a que forme parte del sector público regional y dependa de la Comunidad Autónoma –, en principio, no le sería de aplicación la exención del ICIO prevista en el número 2 del antedicho artículo 100 del TRLRHL.

Sin embargo, la Jurisprudencia no ha sido unánime en esta cuestión. Pues, no son pocas las sentencias que, aunque no en supuestos exactamente idénticos, señalan – en esencia– que, si se excluyera de la exención a todas las entidades de derecho público que no tienen la naturaleza de organismo autónomo, el artículo 100.2 del TRLRHL carecería de contenido y eficacia, *“sería sencillamente írrito, cualidad que debe desecharse lógicamente de las leyes, a las cuales les corresponde conformar la realidad social, defender y fomentar el interés público y lograr la concordia”*³.

TERCERO.-

Hay también otros aspectos que pueden ser objeto de análisis con el fin de intentar clarificar la cuestión controvertida. Así, el artículo 101 del TRLRHL, al regular el sujeto pasivo del ICIO, señala –en su apartado primero- que *“Son sujetos pasivos de este impuesto, a título de contribuyentes, (...) las personas jurídicas (...) que sean dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquella”*, añadiendo a continuación que, a estos efectos, *“Tendrá la consideración de dueño de la construcción, instalación u obra quien soporte los gastos o el coste que comporte su realización”*. El apartado segundo del mismo precepto señala: *“En el supuesto de que la construcción, instalación u obra no sea realizada por el sujeto pasivo contribuyente tendrán la condición de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o realicen las construcciones, instalaciones u*

³ Así lo señalan, entre otras, además de la conocida sentencia del Tribunal Supremo de 15 julio de 2003, dictada en casación para la unificación de doctrina con motivo de las obras de ampliación y acondicionamiento del Aeropuerto de Bilbao realizadas por AENA, la sentencia –también del Supremo- de 9 de julio de 1999 y varias sentencias de distintos Tribunales Superiores de Justicia, entre las que podemos destacar la del TSJ del País Vasco N.º 431/2001, de 15 de mayo.

Hay varios factores, sin embargo, que, a nuestro juicio, no permiten extender al supuesto que nos ocupa, los pronunciamientos judiciales favorables a la sentencia citada de AENA, empezando porque el ente público «Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea» (AENA), inició su actividad el 2 de noviembre de 1991 (OM de 28 de octubre de 1991), fecha en la que se extinguió el anterior Organismo Autónomo «Aeropuertos Nacionales», respecto del cual se subrogó AENA en todos sus derechos y obligaciones.



**DIPUTACIÓN PROVINCIAL
DE
TOLEDO**

ASISTENCIA A MUNICIPIOS Y FORMACIÓN

Núm. R. E. L. 0245000



obras”, pudiendo el sustituto “exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha”.

En el caso que nos ocupa, la obra es realizada y gestionada por “Aguas de Castilla–La Mancha” quien, por lo tanto, ha de tener la consideración de sujeto pasivo del impuesto. Seguramente habrá quien opine⁴ que la Comunidad Autónoma –y no “Aguas de Castilla–La Mancha”– es la dueña de las obras por las que se pretende girar a la Entidad de Derecho Público la liquidación del ICIO, y estando éstas destinadas a la construcción de lo que sin duda constituye una obra hidráulica de saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales, sería aplicable la exención del artículo 100.2 TRLRHL, razonamiento erróneo, a nuestro juicio, puesto que en él se confunde el sector público regional con la Comunidad Autónoma *strictu sensu* (es decir, en este caso, la Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha), diferenciación que recoge, como antes veíamos, el propio Texto Refundido de la Ley de Hacienda de Castilla–La Mancha, en su artículo 4⁵, y de la que se hacen eco diversas normas de nuestro ordenamiento jurídico.

Cabe también preguntarse si, en el caso de considerar que no nos encontramos ante una exención, estaríamos ante un supuesto de no sujeción al ICIO. Así podría ser, dado que, técnicamente –y como hemos visto en líneas anteriores–, es la licencia de obras el presupuesto necesario para que surja el hecho imponible del ICIO, y, a este respecto, es conocido que, de acuerdo con la normativa aplicable a las grandes obras públicas, las mismas no requieren la previa obtención de esa licencia de obras municipal.

Aunque son numerosas las sentencias del Tribunal Supremo que avalan esta teoría de la no sujeción⁶, también son abundantes las que consideran que, el hecho de que no sea necesaria la licencia municipal de obras o urbanística, no es óbice para que se

⁴ De hecho, un argumento similar encontramos, con respecto al Estado, en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, de 17 febrero de 1997.

⁵ Ver el inicio de la página 2 de este Informe.

⁶ Entre otras: Sentencia de 3 de diciembre de 1982, 20 de febrero de 1984, 28 de mayo de 1986, 17 de julio de 1987, 26 de febrero y 20 de septiembre de 1990, 9 de febrero de 1996, 10 de mayo de 1997, etc.



**DIPUTACIÓN PROVINCIAL
DE
TOLEDO**

ASISTENCIA A MUNICIPIOS Y FORMACIÓN

Núm. R. E. L. 0245000



realice el correspondiente control de la Administración Local a través de la aprobación del oportuno Proyecto, naciendo así de igual manera el hecho imponible del ICIO.

En este sentido, el Alto Tribunal ha señalado que lo sustantivo a la hora de analizar si una construcción, instalación u obra está sujeta al ICIO es si ésta (la obra en sí misma considerada, con independencia de quién la promueva o de cuál sea su finalidad), con arreglo a la normativa urbanística, precisa de la obtención de una licencia para su ejecución dentro de la legalidad. Lo de menos es que se haya dispuesto efectivamente de licencia o no. Así, entre otras muchas, las Sentencias de 16 de marzo y 27 de noviembre de 1998 y 11 y 19 de diciembre de 1997, señalan: “(...) *aunque la exigencia de la provisión de licencia sea uno de los elementos que delimitan su hecho impositivo, lo importante es que se trate de una obra que, con arreglo a la legalidad urbanística, la precise, aun cuando en el caso concreto que se examine no hubiera llegado a otorgarse*”.

A mayor abundamiento, hay que recordar el contenido del artículo 165 del Decreto Legislativo 1/2004, de 28 de diciembre de 2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Ordenación del Territorio y de la Actividad Urbanística de Castilla-La Mancha, precepto que no ha sufrido alteraciones con la aprobación de la última modificación de esta norma legal, llevada a cabo mediante la Ley 2/2009, de 14 de mayo de 2009, de Medidas Urgentes en Materia de Vivienda y Suelo, en cuyo apartado primero se afirma que están sujetos a la obtención de licencia urbanística una serie de actos de construcción y edificación y de uso del suelo y, en particular, en la letra “k”: “*La instalación de centros de tratamiento o instalaciones de depósito o transferencia de toda clase de residuos*”, agregándose en el apartado tercero del mismo precepto que: “*Cuando los actos de construcción, edificación y uso del suelo sean promovidos por los Municipios en su propio término municipal, el acuerdo que los autorice o apruebe está sujeto a los mismos requisitos y produce los mismos efectos que la licencia urbanística a los efectos de esta Ley, sin perjuicio de lo dispuesto en la legislación de régimen local*”.

Por otra parte, al abordar el tema de la inclusión en el hecho imponible del ICIO de las obras realizadas en virtud de una concesión administrativa, la Jurisprudencia ha



**DIPUTACIÓN PROVINCIAL
DE
TOLEDO**

ASISTENCIA A MUNICIPIOS Y FORMACIÓN

Núm. R. E. L. 0245000



señalado de forma expresa lo siguiente: En primer lugar, que la afección de la construcción en cuestión a la concesión administrativa y su reversión en favor del Ayuntamiento u otra Administración Pública al término de aquélla no privan a la empresa adjudicataria de su condición de dueña de la obra o promotor (quien soporta el coste que su realización comporta) ni, en consecuencia, de su cualidad de sujeto pasivo en el ICIO⁷, a tenor de lo establecido en el artículo 101 TRLRHL, en cuyo contenido antes nos hemos detenido. En segundo lugar, que el hecho imponible de este impuesto queda delimitado materialmente a aquellas obras para las cuales sea necesaria la solicitud de licencia municipal, aunque la misma no sea necesaria por tratarse de obras realizadas en virtud de una concesión administrativa. Así, el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 13 de marzo de 1995, a propósito de la construcción de un aparcamiento público en virtud de una concesión administrativa, señaló que:

“(…) al tratarse de una obra ejecutada en virtud de concesión otorgada por la propia Corporación, el control en el desarrollo de la concesión sobre todo en fase de la realización de las obras sustituye la necesidad de solicitar y obtener licencia de obras o urbanística (...) lo cual implica que la obra estaba sujeta a la facultad de control municipal que exige el artículo 101 de la LHL [hoy artículo 100 del TRLRHL] y, desde este punto de vista, estaba sujeta al ICIO”.

QUINTO.-

Un último argumento que, a nuestro entender, desequilibra finalmente la balanza hacia la consideración de que, en este caso, “Aguas de Castilla–La Mancha” no goza de la exención del ICIO recogida en el artículo 100.2 del TRLRHL, lo encontramos en cierta Jurisprudencia, la cual, partiendo de la distinción entre “Ordenación del Territorio” y “Ordenación Urbanística”, señala que, en resumen, sólo en supuestos muy específicos cabe la posibilidad de admitir que se realicen obras por las Administraciones Públicas sin pasar previamente por el preceptivo control municipal, ya consista éste en licencia o en informe de conformidad. Esos supuestos tan concretos son los de grandes obras o

⁷ Así lo señalan, entre otras, las Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de mayo de 1994, de 13 de marzo de 1995 y de 27 de marzo de 1995 así como la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 29 de abril de 1998.



**DIPUTACIÓN PROVINCIAL
DE
TOLEDO**



ASISTENCIA A MUNICIPIOS Y FORMACIÓN

Núm. R. E. L. 0245000

construcciones de marcado interés público, competencia estatal y gran trascendencia para la sociedad, que exceden del ámbito territorial del planeamiento de un solo municipio (puertos no deportivos, autopistas y carreteras, etc.) cuya ejecución no puede frustrarse por la voluntad municipal y a las que el Tribunal Supremo⁸ ha incluido en la clase de «ordenación del territorio» (frente a las de mera «ordenación urbanística»). Sólo ese tipo de obras, las de ordenación del territorio, en las que concurran, además, un marcado interés público y gran trascendencia, no estarían sujetas a control municipal –de ningún tipo– y, en consecuencia, en tales casos los Ayuntamientos no podrían exigir tasa alguna ni tampoco liquidar el ICIO.

Es comprensible que por parte de las Administraciones Públicas no municipales y sus empresas instrumentales se pretenda –olvidando los matices de esta distinción entre «ordenación urbanística» y «ordenación del territorio»- que todas las obras o construcciones que realizan sean de tan marcado interés público que estén exentas de cualquier control municipal y del cumplimiento de la normativa urbanística y, en consecuencia, no estén sujetas a licencia y, al socaire de tal consideración, tampoco al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras ni a la Tasa por licencia. Ahora bien, no por ser comprensible que se intente ha de ser siempre admitido.

SEXTO.-

De acuerdo con cuanto ha quedado expuesto –y a modo de conclusión- nuestro criterio sobre la consulta planteada por el Alcalde–Presidente del Excmo. Ayuntamiento de (...) ha quedado patente a lo largo del Informe: La exención del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, prevista en el artículo 100.2 del TRLRHL, no resulta de aplicación a la Entidad de Derecho Público “Aguas de Castilla–La Mancha”, sin que tampoco sea admisible la no sujeción. En ambos casos, ha de tenerse en cuenta –además- no sólo razones de defensa de los caudales públicos o los intereses recaudatorios municipales, sino el hecho de que se detraigan indebidamente recursos de otras Administraciones contratistas en beneficio exclusivo, generalmente, de las empresas

⁸ Es el caso de las Sentencias de 28 de septiembre de 1990, 17 de julio de 1987, 28 de mayo de 1986 ó 20 de febrero de 1984, entre otras muchas.



**DIPUTACIÓN PROVINCIAL
DE
TOLEDO**

ASISTENCIA A MUNICIPIOS Y FORMACIÓN

Núm. R. E. L. 0245000



constructoras, a favor de las cuales se produce un enriquecimiento sin causa, dado que reciben de la Administración Pública contratante mayor precio que el coste real de la obra que entrega⁹.

Es todo cuanto tengo el deber de informar, advirtiendo que la opinión jurídica recogida en el presente Informe se somete a cualquier otra mejor fundada en Derecho, sin que supla en modo alguno la contenida en otros Informes que se hayan podido solicitar o que preceptivamente se deban emitir para la válida adopción de los acuerdos.

Toledo, a 9 de junio de 2009

⁹ Esto no sorprende si se piensa que el presupuesto de licitación de una obra pública incluye el importe del ICIO. Efectivamente, el aún vigente artículo 131 del Real Decreto 1098/2001, de 12 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, que define los conceptos de presupuesto de ejecución material y de licitación, establece: *Se denominará presupuesto de ejecución material el resultado obtenido por la suma de los productos del número de cada unidad de obra por su precio unitario y de las partidas alzadas. El presupuesto base de licitación se obtendrá incrementando el de ejecución material en los siguientes conceptos:*

1. *Gastos generales de estructura que inciden sobre el contrato, cifrados en los siguientes porcentajes aplicados sobre el presupuesto de ejecución material:*
 - a. *Del 13 al 17 %, 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.*
 - b. *El 6 % en concepto de beneficio industrial del contratista.*

Estos porcentajes podrán ser modificados con carácter general por acuerdo de la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos cuando por variación de los supuestos actuales se considere necesario.

2. *El Impuesto sobre el Valor Añadido que grave la ejecución de la obra, cuyo tipo se aplicará sobre la suma del presupuesto de ejecución material y los gastos generales de estructura reseñados en el apartado 1.*