CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1946 (06/06/19)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 9.9º Ley 20/1991 Art. 22.1 Ley 20/1991 Art. 22.2.c) Ley 20/1991 Art. 52.a) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante es una sociedad mixta, en cuyo capital un municipio canario tiene una participación del 34% (siendo el resto capital privado), y que tiene por objeto social la gestión integral del ciclo del agua, incluyendo la prestación del servicio público de suministro domiciliario de agua potable y cuantas actividades sean necesarias para su realización, especialmente las de captación, desalación, almacenamiento, transporte y distribución, así como las de recogida, depuración y reutilización de las aguas residuales.

La depuración y el tratamiento de aguas residuales están sometidos a la denominada "tasa por depuración de aguas residuales", que se liquida y recauda por los mismos períodos, y en los mismos plazos y recibos que el suministro y consumo de agua potable.

El tratamiento de depuración (pre-tratamiento, primario y secundario) es realizado por la propia consultante. Tras el mismo, el agua depurada puede tener distintos destinos:

- Una parte se somete a un tratamiento terciario y se envía para el riego de parques y jardines municipales.

- Otra, la mayor parte, se envía a la planta de tratamiento terciario gestionada por el correspondiente Consejo Insular de Aguas para su posterior uso en el sector agrícola, previa desalinización en su caso.

- El agua depurada restante, que por falta de capacidad no haya podido ser absorbida por los dos destinos anteriores, se devuelve nuevamente al mar.

Del volumen de agua potable que llega a los domicilios, un porcentaje se consume (usos domésticos, producción industrial…) y el resto (aguas residuales) se colecta a través del sistema de saneamiento.

Consulta:

1.- Si la tasa de depuración podría ser considerada como la contraprestación de naturaleza tributaria de una operación no sujeta al IGIC de acuerdo con el artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

2.- En caso de no resultar aplicable la no sujeción prevista en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991, si el importe de la tasa referida debería formar parte de la base imponible de la operación de suministro de agua potable, a la que es de aplicación el tipo cero del Impuesto.

3.- En caso de que el importe de la tasa no forme parte de la base imponible de la operación de suministro de agua potable, si es de aplicación el tipo cero del Impuesto al servicio de depuración de aguas residuales, en la proporción que corresponda al agua destinada al riego, ya sea

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 51 00 / FAX (922) 92 23 81

de parques y jardines municipales como por el Consejo Insular de Aguas.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La prestación del servicio de depuración de aguas por parte de la sociedad mercantil consultante está sujeta y no exenta al IGIC, sin que, por consiguiente, la tasa que lo grava pueda ser considerada como la retribución de naturaleza tributaria de un servicio amparado en el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 9.9 de la Ley 20/1991.

- No forma parte de la base imponible del IGIC correspondiente a la operación de suministro de agua potable la tasa de depuración de aguas residuales, puesto que este tributo no recae sobre el propio suministro, tal y como exige el artículo 22.2.c) de la Ley 20/1991 para su inclusión en el concepto de contraprestación.

- Será de aplicación el tipo cero del IGIC al servicio de depuración de aguas residuales que tengan como destino el riego agrícola o de parques y jardines municipales. Estará sometida al tipo general del 6,5 por ciento la prestación del servicio de depuración con destino al desagüe, es decir, cuando las aguas sean vertidas al mar. Para determinar la parte del servicio de depuración sujeta al tipo cero y la parte que tributa al tipo general, es admisible como criterio razonable el expuesto en la presente consulta.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante es una sociedad mixta, en cuyo capital un municipio canario tiene una participación del 34% (siendo el resto capital privado), y que tiene por objeto social la gestión integral del ciclo del agua, incluyendo la prestación del servicio público de suministro domiciliario de agua potable y cuantas actividades sean necesarias para su realización, especialmente las de captación, desalación, almacenamiento, transporte y distribución, así como las de recogida, depuración y reutilización de las aguas residuales.

Del volumen de agua potable que llega a los domicilios, un porcentaje se consume (usos domésticos, producción industrial…) y el resto (aguas residuales) se colecta a través del sistema de saneamiento para ser posteriormente depurada.

La depuración y el tratamiento de aguas residuales están sometidos a la denominada "tasa por depuración de aguas residuales", que se liquida y recauda por los mismos períodos, y en los mismos plazos y recibos que el suministro y consumo de agua potable.

El tratamiento de depuración (pre-tratamiento, primario y secundario) es realizado por la propia consultante. Tras el mismo, el agua depurada puede tener distintos destinos:

- Una parte se somete a un tratamiento terciario y se envía para el riego de parques y jardines municipales.

- Otra, la mayor parte, se envía a la planta de tratamiento terciario gestionada por el correspondiente Consejo Insular de Aguas para su posterior uso en el sector agrícola, previa desalinización en su caso.

- El agua depurada restante, que por falta de capacidad no haya podido ser absorbida por los dos destinos anteriores, se devuelve nuevamente al mar.

Consulta:

1.- Si la tasa de depuración podría ser considerada como la contraprestación de naturaleza tributaria de una operación no sujeta al IGIC de acuerdo con el artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

2.- En caso de no resultar aplicable la no sujeción prevista en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991, si el importe de la tasa referida debería formar parte de la base imponible de la operación de suministro de agua potable, a la que es de aplicación el tipo cero del Impuesto.

3.- En caso de que el importe de la tasa no forme parte de la base imponible de la operación de suministro de agua potable, si es de aplicación el tipo cero del Impuesto al

servicio de depuración de aguas residuales, en la proporción que corresponda al agua destinada al riego, ya sea de parques y jardines municipales como por el Consejo Insular de Aguas.

SEGUNDO.- Se consulta en primer lugar si la tasa de depuración de aguas residuales prevista en la Ordenanza Fiscal Reguladora de la Tasa por Depuración de Aguas Residuales, aprobada en el Pleno del Ayuntamiento de (….) de 22 de septiembre de 2009 (en adelante, Ordenanza Fiscal), puede ser considerada como la contraprestación de naturaleza tributaria de un servicio amparado en el supuesto de no sujeción que contempla el artículo 9.9º de la Ley 20/1991, en cuya virtud:

"No están sujetas al Impuesto:

(...)

9.º A) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas, así como las entidades a las que se refieren las letras C) y D) de este apartado, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

B) 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 entidades de derecho público con personalidad jurídica propia, dependientes 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.

C) No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de los encargos ejecutados por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en el artículo 32 de la Ley de Contratos del Sector Público, la condición de medio propio personificado del poder adjudicador que haya ordenado el encargo, en los términos establecidos en el referido artículo 32.

D) 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 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.

E) La no consideración como operaciones sujetas al Impuesto que establecen las letras C) y D) anteriores será igualmente aplicable a los servicios prestados entre las entidades a las que se refieren los mismos, íntegramente dependientes de la misma Administración Pública."

Teniendo en cuenta que ni la sociedad mercantil de capital mixto consultante tiene la consideración de Administración Pública, ni nos encontramos ante servicios prestados en virtud de encargos de poderes adjudicadores a medios personificados en los términos que prevé el artículo 32 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014, ni tampoco ante servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público a favor de Administraciones Públicas que ostenten la titularidad íntegra de los mismos, debemos concluir que las prestaciones de servicios de depuración y tratamiento de aguas residuales realizadas por la consultante no entran dentro del supuesto de no sujeción regulado en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

La siguiente cuestión a dilucidar es si la referida tasa de depuración de aguas residuales forma parte de la base imponible del IGIC en la operación de suministro de agua potable. El tenor literal del artículo 22.2.c) de la Ley 20/1991 resuelve cualquier duda a este respecto, como veremos a continuación:

Según el artículo 22.1 de la Ley 20/1991, como regla general, en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios:

"1. 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."

El número 2 del mismo artículo enumera las partidas que, en particular, "*se incluyen en el concepto de contraprestación"*. Entre otras (el subrayado es nuestro):

"c) Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto General Indirecto Canario y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias.

Lo dispuesto en esta letra 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."

Como puede observarse, la letra c) del artículo 22.2 de la Ley 20/1991 obliga a incluir en la base imponible del IGIC en la entrega de bienes o prestación de servicios de que se trate: los tributos y gravámenes que recaigan sobre la propia operación gravada. Así pues, en el supuesto planteado por la entidad consultante, solo formarán parte de la base imponible los tributos a que esté sometido el suministro de agua potable. Y no es este el caso de la tasa por depuración de aguas residuales, cuyo hecho imponible está constituido por *"la prestación del servicio de depuración y tratamiento de aguas residuales"* (art. 2 de la Ordenanza Fiscal), es decir, por una operación distinta del suministro. El hecho de que, conforme a su Ordenanza Fiscal, la liquidación de la tasa se practique en el mismo recibo que para el suministro de agua potable a domicilio (art. 6 de la Ordenanza Fiscal), no implica que recaiga sobre la misma operación.

Por último, plantea la consultante si es aplicable el tipo cero del IGIC al servicio de depuración cuando el destino de las aguas depuradas sea su reutilización en el riego, tanto agrícola como de parques y jardines municipales.

El artículo 52.a) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en lo sucesivo, Ley 4/2012) dispone:

> *"El tipo de gravamen cero será aplicable a las siguientes operaciones:*
>
> *a) Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, así como las importaciones de bienes, con destino a la captación de aguas superficiales, a la captación de aguas de las nieblas, al alumbramiento de las subterráneas o a la producción industrial de agua, así como a la realización de infraestructuras de almacenamiento de agua y del servicio público de transporte del agua.*
>
> *A los efectos de la presente letra se estará a lo dispuesto en la Ley 12/1990, de 26 de julio, de Aguas."*

Según ha señalado repetidamente este centro directivo (por todas, la consulta vinculante n.º 1704 de 29 de diciembre de 2014), el tipo cero resulta de aplicación cuando *"la depuración de agua tenga como destino su consumo y no su desagüe"*. En consonancia con ello, la prestación del servicio de depuración de aguas residuales con destino a su reutilización en el riego de parques y jardines municipales o a su uso en el sector agrícola quedará sometida a ese mismo tipo de gravamen. Por el contrario, será aplicable el tipo general del 6,5 por ciento a la depuración de las aguas que sean devueltas al mar.

Dada la imposibilidad de conocer en el momento del devengo del IGIC la proporción que representa el agua depurada que es objeto de reutilización frente a aquella que no es susceptible de ser aprovechada, siendo aplicable al servicio uno u otro tipo de gravamen (cero/6,5 por ciento), su determinación deberá hacerse en función de un criterio razonable y homogéneo que habrá de mantenerse en el tiempo, salvo que por causas fundadas haya de procederse a su modificación. A estos efectos, es admisible para este centro directivo, como criterio razonable para determinar la parte del servicio de depuración sujeta al tipo cero, utilizar en el año corriente el porcentaje medio resultante de ponderar los metros cúbicos de

agua entregada en el año natural anterior para el riego de parques y jardines municipales y al Consejo Insular de Aguas, respecto del total de agua que es depurada por la entidad mercantil consultante.

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que:

- La prestación del servicio de depuración de aguas por parte de la sociedad mercantil consultante está sujeta y no exenta al IGIC, sin que, por consiguiente, la tasa que lo grava pueda ser considerada como la retribución de naturaleza tributaria de un servicio amparado en el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 9.9 de la Ley 20/1991.

- No forma parte de la base imponible del IGIC correspondiente a la operación de suministro de agua potable la tasa de depuración de aguas residuales, puesto que este tributo no recae sobre el propio suministro, tal y como exige el artículo 22.2.c) de la Ley 20/1991 para su inclusión en el concepto de contraprestación.

- Será de aplicación el tipo cero del IGIC al servicio de depuración de aguas residuales que tengan como destino el riego agrícola o de parques y jardines municipales. Estará sometida al tipo general del 6,5 por ciento la prestación del servicio de depuración con destino al desagüe, es decir, cuando las aguas sean vertidas al mar. Para determinar la parte del servicio de depuración sujeta al tipo cero y la parte que tributa al tipo general, es admisible como criterio razonable el expuesto en la presente consulta.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 6 de junio de 2019

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Javier Armas González