

## Las entidades locales como sujetos pasivos tributarios

1. Introducción.
  2. Tributos locales.
    - 2.1. Impuesto sobre bienes inmuebles (IBI).
    - 2.2. Impuesto sobre actividades económicas (IAE).
    - 2.3. Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM).
    - 2.4. Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO).
    - 2.5. Impuesto sobre el incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU).
  3. Impuestos cedidos a las comunidades autónomas.
    - 3.1. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP-AJD).
      - 3.1.1. Transmisiones patrimoniales onerosas (TPO).
      - 3.1.2. Operaciones societarias (OS).
      - 3.1.3. Actos jurídicos documentados (AJD).
    - 3.2. Impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD)
  4. Impuestos estatales.
    - 4.1. Impuesto sobre sociedades (IS).
    - 4.2. Impuesto sobre el valor añadido (IVA).
      - 4.2.1. Operaciones sobre bienes propios.
      - 4.2.2. Operaciones urbanísticas.
  5. Conclusiones.
- Bibliografía.

Denia Lázaro Ardila  
*Técnica de Administración General  
de la Diputación de Barcelona*

## Abreviaturas (por orden de aparición)

TRLHL: Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el cual se aprueba el Texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales.

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

ROAS: Decreto 179/1995, de 13 de junio, por el cual se aprueba el Reglamento de obras, actividades y servicios de los entes locales de Cataluña.

DGT: Dirección General de Tributos.

LUC: Ley 2/2002, de 14 de marzo, de urbanismo de Cataluña.

LIPT: Real decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

TEAC: Tribunal Económico Administrativo Central.

RB: Real decreto 1372/1986, de 13 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de bienes de las entidades locales.

LPAP: Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del patrimonio de las administraciones públicas.

LIS: Real decreto legislativo 4/2004, de 4 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades.

LIVA: Ley 37/1992, de 28 de diciembre, sobre las normas reguladoras del impuesto sobre el valor añadido.

## 1. Introducción

Dentro del ámbito tributario, es inevitable concebir a las administraciones públicas como los sujetos activos de la relación tributaria, es decir, como si fuesen exclusivamente las encargadas de ordenar y aplicar el sistema tributario, puesto que velan por la correcta administración de los pilares básicos del ordenamiento tributario mediante la aplicación del procedimiento tributario (gestión, inspección y recaudación de los tributos).

Sin embargo, son múltiples los supuestos dentro del sistema tributario español en que la Administración pública desempeña el papel de sujeto pasivo de la relación tributaria, frente a otra administración pública que hará las veces de Administración tributaria.

Por todo ello, el objeto del presente estudio no es analizar exhaustivamente el contenido y naturaleza de todos y cada uno de los impuestos que en él se citan, puesto que son muchos los tratados y manuales que inciden en esta materia. Lo que se pretende con esta exposición es recoger en un único documento la sujeción o no, así como la posible exención, de las entidades locales a dichos impuestos.

De forma breve y sucinta se pretende recoger la implicación de las administraciones públicas locales desde la vertiente del sujeto pasivo, y ello con independencia de

que, en muchos de los impuestos, estas mismas entidades sean las gestoras, recaudadoras e inspectoras de los mismos, como ya hemos dicho.

El planteamiento general de este trabajo se estructura en tres grandes bloques, de acuerdo con la estructura territorial de la gestión de los impuestos: tributos locales, impuestos cedidos a las comunidades autónomas e impuestos estatales. Dentro de cada uno de estos grandes bloques se desarrollan los diferentes impuestos que cada uno engloba, intentando diseccionar los supuestos y operaciones más habituales en el ámbito de actuación de los entes locales.

Asimismo, interesa poner de manifiesto que el presente estudio se centra en el análisis de la Administración pública local, concretamente en el ámbito territorial de Cataluña, motivo por el cual se realizará una observancia exhaustiva de la normativa catalana de aplicación a los conceptos que irán siendo tratados a lo largo de la obra.

## 2. Tributos locales

La Hacienda de las entidades locales está constituida por de muy diversa naturaleza, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 del TRLHL. Dentro de los diferentes ingresos de que pueden dotarse las entidades locales están los llamados *tributos propios*. Los tributos propios se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos, y se establecen al amparo de lo dispuesto en el artículo 106 de la LBRL.

De acuerdo con el objeto de la presente exposición nos centraremos en el estudio de los cinco impuestos que, como tributos propios, pueden exigir los entes locales.

Ahora bien, es imprescindible tener en cuenta que para la imposición y, en su caso, supresión de estos tributos es necesaria la aprobación de la correspondiente ordenanza fiscal reguladora de cada uno de los mismos.

El contenido, procedimiento de elaboración, publicación y publicidad de las ordenanzas fiscales se encuentra desarrollado en los artículos 15 y ss. del TRLHL y 105 y ss. de la LBRL.

A continuación analizaremos la sujeción de los entes locales, como sujetos pasivos, a los cinco impuestos locales (tres de carácter impositivo y dos de carácter potestativo).

### 2.1. Impuesto sobre bienes inmuebles (IBI)

Recordemos que por este impuesto, de naturaleza directa, que se encuentra regulado en el artículo 60 y ss. del TRLHL, se grava la titularidad de los derechos que a continuación se enumeran, sobre cualquier bien inmueble rústico, urbano y de características especiales, y de acuerdo con el siguiente orden de prelación:

- Concesión administrativa.
- Derecho real de superficie.
- Derecho real de usufructo.
- Derecho de propiedad.

A estos efectos, el artículo 6 del Texto refundido del Catastro Inmobiliario define lo que es un bien inmueble como aquella parcela o porción de suelo de una misma naturaleza, enclavada en un término municipal y cerrada por una línea poligonal que delimita el ámbito espacial del derecho de propiedad de un propietario o de varios *pro indiviso* y, en su caso, las construcciones emplazadas en dicho ámbito, cualquiera que sea su dueño y con independencia de otros derechos que recaigan sobre el inmueble.

Así, sabemos que los bienes inmuebles se clasifican catastralmente en bienes rústicos, urbanos y de características especiales; estos últimos se definen como aquellos bienes inmuebles que constituyen un conjunto complejo de uso especializado, integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora que, por su carácter unitario y por estar ligado de forma definitiva para su funcionamiento, se configura a efectos catastrales como un único bien inmueble (artículo 8 del Texto refundido del Catastro Inmobiliario). Se encuentran dentro de esta definición y, por tanto, sujetos al impuesto:

-Los bienes destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refino de petróleo, y las centrales nucleares.

-Las presas, saltos de agua y embalses, incluido su lecho o vaso, excepto las destinadas exclusivamente al riego.

- Las autopistas, carreteras y túneles de peaje.
- Los aeropuertos y puertos comerciales.

Sin embargo, dispone el artículo 61.5 del TRLHL que no se encuentran sujetos al IBI los siguientes bienes:

-Las carreteras, los caminos, las demás vías terrestres y los bienes de dominio público marítimo-terrestre e hidráulico, siempre que sean de aprovechamiento público y gratuito.

-Los bienes inmuebles que a continuación se enumeran, siempre y cuando sean propiedad del municipio en el que se hallan enclavados:

Los de dominio público afectos al uso público.

Los de dominio público afectos a un servicio público gestionado directamente por el ayuntamiento, excepto cuando se trate de inmuebles cedidos a terceros mediante contraprestación.

Los bienes patrimoniales, exceptuados los cedidos a terceros mediante contraprestación.

Por tanto, las entidades locales territoriales previstas en el artículo 3 de la LBRL, a excepción del municipio, es decir, la provincia, las entidades de ámbito territorial inferior al municipal, la comarca, las áreas metropolitanas y las mancomunidades de municipios, no podrán

gozar de la no-sujeción respecto de los bienes de titularidad propia que estén o no afectos a las actividades de uso o servicio público, puesto que el artículo 61.5 limita la no-sujeción a los bienes propiedad del municipio en el que se hallen enclavados.

El tenor literal del precepto y su taxativo contenido nos permiten afirmar que la sujeción al IBI se deberá predicar de aquellos bienes que, aun siendo propiedad de un municipio, éste no ostente la titularidad dominical de aquéllos, aunque se encuentren enclavados o construidos en el propio municipio.

A estos efectos debemos de entender que aquellos bienes de dominio público que hayan sido cedidos, mediante la figura de la adscripción, a *sociedades mercantiles de capital íntegramente público* o a *entidades públicas empresariales locales*, se hallarán no sujetos al IBI puesto que los dos entes instrumentales citados son formas de gestión directa de los servicios públicos locales, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 85.2 de la LBRL.

Es importante aclarar que la figura jurídica de la adscripción no comporta la transmisión de la propiedad (la legislación de Cataluña no permite la transmisión de bienes de dominio público a las sociedades mercantiles de capital íntegramente público, artículo 214 del ROAS). Los bienes inmuebles cedidos a título de adscripción conservan su calificación jurídica original y su vocación última será la de ser reintegrados en la Hacienda del ente matriz titular de los bienes, tras haber sido gestionados para la prestación del servicio público del que traen causa.

Así mismo, debemos plantearnos una cuestión en relación con los bienes patrimoniales; ya hemos dicho que la legislación catalana no permite la transmisión de los bienes de dominio público a las sociedades mercantiles de capital íntegramente público que se constituyan para la gestión de los servicios públicos locales. Pero esta prohibición no existe en relación con los bienes patrimoniales, los cuales pueden ser cedidos a estas sociedades como formas de aportación de capital. La cuestión es: ¿los bienes patrimoniales aportados a las sociedades mercantiles locales, que pasan a ser de titularidad privada (puesto que se hallan sometidas al ordenamiento jurídico privado) siguen estando no sujetos al IBI?

A criterio de quien ahora suscribe, la cuestión básica planteada debería entenderse resuelta en sentido negativo puesto que existe una auténtica transmisión de la propiedad entre dos personas jurídicas claramente diferenciadas: el municipio aportante y la sociedad mercantil pública adquirente. Por tanto, es necesario aclarar que los bienes patrimoniales aportados a una sociedad de capital íntegramente público estarán sujetos al IBI, a pesar de hallarse enclavados en el propio municipio y ser gestionados directamente por el mismo. Opera una cesión a terceros con contraprestación en forma de acciones como prevé el artículo 61.5 del TRLHL.

Asimismo, interesa plantear la cuestión acerca de si a

los *consorcios* les es de aplicación la no-sujeción prevista en el artículo 61.5 del TRLHL. La respuesta la obtenemos a través del artículo 321 del ROAS, el cual nos remite, nuevamente, a la figura de la adscripción. Por ello cabe entender, a criterio de quien suscribe, que si los bienes conservan la titularidad originaria de sus miembros asociados, el consorcio no será sujeto pasivo de este impuesto en tanto en cuanto no adquiere la titularidad de los bienes. La adscripción comporta una transmisión fiduciaria, similar a la de las juntas de compensación urbanísticas, en la que se permite gravar el bien mediante la constitución de derechos reales.

Sin embargo, es de interés traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de junio de 2001, en la que se falla considerando a un conocido consorcio como titular dominical de todas las fincas a él adscritas y por tanto sujeto pasivo por el IBI correspondiente a las mismas. El argumento del Tribunal se basaba en los propios estatutos del consorcio, a través de los cuales se consideraba patrimonio propio del consorcio los diferentes terrenos adscritos, atribuyéndole la potestad de constitución de derechos reales sobre los mismos.

Con todo el respeto, no se comparte la opinión del alto tribunal por cuanto la figura jurídica de la adscripción existe de forma independiente y diferenciada de la propiedad, no existiendo en la adscripción transmisión de la propiedad a título dominical sino sólo fiduciario, a modo de afección temporal.

Por otra parte, el artículo 62 del TRLHL dispone, a efectos de los sujetos pasivos que ahora nos interesan, que se encuentran exentos del IBI los siguientes bienes (entre otros):

–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.

–Los bienes comunales y los montes vecinales en mano común.

–Cuando se prevea mediante ordenanza fiscal, la exención a favor de los bienes de que sean titulares los centros sanitarios de titularidad pública, siempre que estén afectos a los fines específicos de dichos centros [...].

De acuerdo con lo previsto en el artículo 3 de la LBRL, son entidades locales territoriales el municipio, la provincia, las entidades de ámbito territorial inferior al municipal, la comarca, las áreas metropolitanas y las mancomunidades de municipios. Por tanto, a todas ellas les será de aplicación dicha exención respecto de los bienes de titularidad propia y mientras estén afectos a las actividades enunciadas.

Cabe tener presente que la Ley 9/1993, de 30 de septiembre, del patrimonio cultural catalán, en su artículo 59.2 dispone que los bienes culturales de interés nacional están exentos del IBI en los términos fijados por el TRLHL. Al respecto, el artículo 62.2.b) de dicha norma dispone que estarán exentos los bienes declarados expresa e individualizadamente monumento o jardín histórico de interés cultural [...].

Y finalmente, la última consideración de importancia a efectuar es que el sujeto pasivo por IBI, en relación con los bienes adscritos a las formas de gestión indirecta de los servicios públicos locales que se lleven a cabo mediante la forma de *concesión administrativa*, será el concesionario, en lugar de la Administración local propietaria mientras dure la concesión del inmueble.

Ello es así en aplicación del orden de prelación excluyente, establecida por el apartado 2 del artículo 60 del TRLHL, el cual determina la exclusión de la sujeción, como sujetos pasivos del IBI, del resto de posibles titulares de derechos sobre el inmueble que estén previstos a posteriori.

Hemos de tener presente que en estos supuestos la jurisprudencia ha interpuesto un matiz. Si por medio de la concesión administrativa se presta un servicio público propio (artículo 25 de la LBRL), el concesionario estará sujeto y exento de IBI. Si por medio de la concesión administrativa se presta un servicio “al” público (aparcamiento subterráneo de titularidad municipal que se gestiona por medio de concesión administrativa y que se presta en régimen de libre competencia), el concesionario estará sujeto y no exento de IBI. Se trae a colación la STSJ de Cataluña de 31 de octubre de 2001.

## 2.2. Impuesto sobre actividades económicas (IAE)

Por el IAE se grava el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en un local determinado.

En relación con este impuesto local, y respecto de los sujetos pasivos que ahora nos interesan, el artículo 82.1.a) del TRLHL dispone que están exentos del mismo, entre otros, las entidades locales así como las entidades de análogo carácter al organismo autónomo estatal, dependientes de las entidades locales. Ello supone que las entidades locales no estarán obligadas a presentar la declaración de alta en la matrícula del IAE.

Dentro de la exención automática que prevé el artículo 82 debemos considerar englobados a los ayuntamientos, diputaciones provinciales, *organismos autónomos*<sup>1</sup> de ambos así como sus entidades públi-

1. Es importante tener en cuenta que para determinar si nos encontramos ante un organismo autónomo será necesario atender al contenido de sus estatutos y a su actividad, puesto que en ocasiones se utiliza la denomina-

ción de tal para entidades cuyo contenido y organización no se engloba dentro de la figura jurídica del organismo autónomo.

cas empresariales locales (son los anteriores organismos autónomos económicos).

Así mismo, deberán considerarse dentro de la exención los *consorcios* que constituyan los entes locales con otras administraciones públicas de carácter local, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 312 del ROAS.<sup>2</sup>

La cuestión que queda por determinar es si las *sociedades mercantiles locales*, ya sean de capital íntegramente público o de capital mixto, gozan también de la exención en el IAE.

Al respecto traemos a colación la resolución de la Dirección General de Tributos núm. 971/2004, de 14 de abril, en relación con la sujeción y posible exención de una empresa pública regional al IAE. El razonamiento y conclusión última determina que el supuesto de exención del artículo 82.1.a) resulta inaplicable a las entidades de Derecho público (empresa pública regional) distintas a un organismo autónomo o a una entidad de análogo carácter.

### 2.3. Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM)

Por este tributo de naturaleza directa se grava la titularidad de los vehículos de tracción mecánica, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sea su clase y categoría.

El artículo 93 del TRLHL dispone las exenciones del impuesto. De entre las previstas, pueden resultar de aplicación a los entes locales las siguientes exenciones:

–Los vehículos adscritos al servicio de transporte público urbano, cuya capacidad exceda de nueve plazas (con independencia del titular del vehículo).

–Los vehículos oficiales propiedad de, entre otras, las entidades locales siempre que estén adscritos a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana.

Estas son, entre otras, las exenciones en que pueden incurrir más habitualmente los entes locales. Sin embargo, de entre todas las que prevé el precepto, cabe destacar que recoge únicamente circunstancias objetivas (excepto la segunda citada) que nada tienen que ver con el carácter subjetivo de las administraciones públicas. Siendo así, debemos considerar como sujetos pasivos del IVTM a los ayuntamientos, diputaciones provinciales, comarcas y entidades de ámbito territorial inferior al municipal, *organismos autónomos*, así como sus entidades públicas empresariales locales, *consorcios*, *sociedades mercantiles locales* (excluidas de la segunda exen-

ción puesto que no tienen la consideración de entidades locales).

### 2.4. Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO)

El artículo 100 del TRLHL define el hecho imponible de este impuesto, de naturaleza potestativa y directa, como la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de licencia de obras o urbanística.

Y el apartado segundo de dicho precepto declara exentos del pago del ICIO cualquier construcción, instalación u obra de la que sea propietario el Estado, las comunidades autónomas o las entidades locales, siempre y cuando dichas construcciones, instalaciones u obras vayan a ser destinadas a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y aguas residuales.

Nuevamente nos vemos obligados a remitirnos al amplio concepto que comprende las entidades locales e incluir dentro del mismo a municipios, provincias, entidades de ámbito territorial inferior al municipio, comarcas, otras entidades que agrupen varios municipios, áreas metropolitanas y mancomunidades de municipios, conforme a lo dispuesto en el artículo 3 de la LBRL.

### 2.5. Impuesto sobre el incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU)

Se trata de un impuesto directo de establecimiento voluntario por parte de los ayuntamientos, cuyo hecho imponible se realiza a partir de la obtención de un incremento de valor experimentado en los terrenos de naturaleza urbana que se ponga de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la propiedad por cualquier título o la constitución o transmisión de cualquier derecho real sobre dichos terrenos.

Al respecto, el artículo 105.2.a) y b) del TRLHL prevé la exención de este tributo cuando los sujetos pasivos de la plusvalía sean, entre otros, las entidades locales y las entidades de Derecho público de análogo carácter al organismo autónomo, de las entidades locales.

En consecuencia, podemos afirmar que estarán exentos del IIVTNU los municipios, provincias, entidades de ámbito territorial inferior al municipio, comarcas, otras entidades que agrupen varios municipios, áreas metropolitanas y mancomunidades de municipios, así como

2. La naturaleza jurídica de los consorcios es una cuestión controvertida, ya que el artículo 3 de la LBRL no los menciona expresamente como entidades locales, omisión que, sin embargo, y como ha reconocido el Tribunal Supremo, no impide considerarlos como tales según la STS de 30 de abril de 1999, entre otras.

Interpretando conjuntamente la doctrina jurisprudencial y la normativa citada para Cataluña, el consorcio debe considerarse como entidad local. Puntualizamos, no obstante, que ha de estar integrado única y exclusivamente por entidades locales y no por entidades privadas o por administraciones de carácter estatal o autonómico.

sus *organismos autónomos* y entidades públicas empresariales locales.

Las *sociedades mercantiles locales* de capital íntegramente público creemos que no entrarían dentro de esta exención subjetiva. Sin embargo, atendiendo al carácter de entidad pública asociativa, los *consorcios* sí deben considerarse dentro de la exención, cuando tengan naturaleza de ente local.

Es de interés señalar que dicho precepto, en su letra e), amplía la exención a los titulares de concesiones administrativas cuando sean revertibles los terrenos afectos a las mismas.

Finalmente, como dato de interés para las sociedades mercantiles locales de naturaleza urbanística, es importante tener presente que el plazo de generación de la plusvalía, en el caso de la aportación de terrenos a las juntas de compensación para su transformación en solares, ha de computarse a partir de la fecha de adquisición del terreno por parte del contribuyente aportante y no a partir de su entrega a la Junta de Compensación, porque esta entrega está “no sujeta” y por tanto no interrumpe el periodo computable para el devengo, y ello, con independencia de que fuera o no aportado fiduciariamente a la Junta y posteriormente enajenado.

### 3. Impuestos cedidos a las comunidades autónomas

A pesar de que la titularidad y competencia de estos impuestos es estatal, ha sido otorgada a las comunidades autónomas la competencia para la regulación de la gestión y liquidación de estos impuestos que llamamos *cedidos*. Así, el rendimiento y gestión de los mismos se encuentra cedido a las comunidades autónomas. Como consecuencia de ello se les han atribuido una serie de competencias con su margen legislativo correspondiente, que en el caso del ITP-AJD se concretan en el tipo de gravamen, las deducciones y bonificaciones y aspectos relativos a la gestión y liquidación. En lo referente al ISD, las comunidades autónomas tienen competencias para regular en su territorio la gestión de dicho impuesto salvo en lo que respecta al establecimiento obligatorio del régimen de autoliquidación.

A continuación se analizan por separado ambos impuestos.

#### 3.1. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP-AJD)

Se trata de un impuesto de naturaleza indirecta que grava varios hechos imposables que se agrupan en tres modalidades, que a continuación serán tratadas.

Sin embargo, antes de entrar en el breve análisis de las operaciones que puedan resultar más habituales en el ámbito de actuación de los entes locales, debemos tener en cuenta la exención de carácter subjetivo que afecta al Estado y demás administraciones territoriales e institucionales, así como las entidades cuyo régimen fiscal se haya equiparado, por ley, al Estado, como prevé el artículo 45 de la LIPT.

Ante tal declaración de exención, circunscrita a administraciones de base “territorial”, podremos afirmar que, en el ámbito local, estarán exentos del ITP-AJD los municipios, las provincias y las comarcas (en tanto en cuanto, respecto a estas últimas, así queda establecida su base territorial en el artículo 4 del Estatuto de autonomía de Cataluña).

En consecuencia, no podremos considerar exentas de este impuesto a las entidades de ámbito territorial inferior al municipio, las otras entidades que agrupen varios municipios, las áreas metropolitanas y las mancomunidades de municipios, por cuanto no disponen de base territorial, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3 de la LBRL, a pesar de ser consideradas entidades locales.

Asimismo, y conforme a la redacción dada por el precepto, los *organismos autónomos* y entidades públicas empresariales locales no entrarían dentro de la exención al no ser su configuración de base territorial.

Por su parte, las *sociedades mercantiles locales* de capital íntegramente público tampoco entrarían dentro de esta exención subjetiva que afecta a las administraciones de base territorial. A pesar de ello, es necesario tener presente que el TEAC y el Tribunal Supremo han venido reconociendo la exención en ITP-AJD de las empresas municipales constituidas a instancias de los ayuntamientos de Barcelona y de Madrid, en base a la existencia de leyes especiales para ambos ayuntamientos. Se traen a colación la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 12 de diciembre de 2001, la Resolución del TEAC de 5 de abril de 2000 y la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 1997. *A sensu contrario*, niega el carácter de administración pública de este tipo de sociedades la Resolución de la DGT de 7 de octubre de 1992.

Sin embargo, atendiendo al carácter de entidad pública asociativa, nos planteamos la duda acerca de si los *consorcios* deberían considerarse dentro de la exención como entidades de Derecho público de carácter institucional.

Ésta es una cuestión que dejamos planteada pero queriendo matizar que quien ahora suscribe se inclina por considerar, dada la dificultad de la diferenciación entre Administración territorial *versus* Administración institucional, que los consorcios<sup>3</sup> son entes locales de base no

3. Siempre refiriéndonos a los consorcios locales y tomando en consideración la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 1999.

territorial. ¿Serán, entonces, administraciones institucionales?

Es una cuestión de difícil resolución en la que no podemos entrar.

Es importante no olvidar que, además de la referida exención subjetiva, este impuesto recoge numerosas operaciones y supuestos que gozan de una exención o bonificación objetiva por razón de la naturaleza de la operación. De dichas exenciones objetivas sí podrían beneficiarse las entidades que han sido excluidas del carácter de Administración pública de base territorial.

Por último, y a pesar de la exención que concurre en los entes locales respecto de este impuesto, es de interés resaltar el régimen fiscal de las operaciones que tienen una especial vinculación con los entes locales.

### 3.1.1. Transmisiones patrimoniales onerosas (TPO)

Cabe señalar previamente que este impuesto es incompatible con el IVA, y de entre las transmisiones patrimoniales sujetas que recoge el artículo 7 de la LIPT resaltamos, entre otras:

–La sujeción de la constitución de concesiones administrativas ya sean de servicio público, de dominio público y demás actos equiparables, excepto aquellas que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar las infraestructuras ferroviarias o de puertos y aeropuertos, recayendo el sujeto pasivo en la persona del concesionario.

–También está sujeta la adjudicación de bienes en subasta pública, recayendo el sujeto pasivo en la persona del adjudicatario.

–La aportación de terrenos a las juntas de compensación, así como las adjudicaciones de solares por la Junta de Compensación a los distintos propietarios, entre ellos los entes locales, estarán exentas de TPO.

–Merece especial consideración, para el caso de las sociedades mercantiles locales de gestión urbanística, dada su sujeción al impuesto, la exención objetiva que concurre por la adquisición de terrenos para la construcción de viviendas de protección oficial, siempre y cuando cumplan los requisitos previstos por la normativa de viviendas de protección pública para su concurrencia.

–La venta de inmuebles construidos a instancia de los entes locales estará exenta de TPO pero sujeta a IVA, por tratarse de primera transmisión, siendo sujetos pasivos los adquirentes; igual sucede en la primera transmisión de viviendas de protección oficial.

–La transmisión total del patrimonio de una sociedad de capital íntegramente público local a su ente local matriz, por disolución de dicha sociedad, estará sujeta a IVA y exenta de TPO (si entendemos que la disolución es por voluntad del ente matriz de no continuar con la actividad); lo procedente en este caso sería atender a la naturaleza de cada uno de los elementos trans-

mitidos para determinar si están exentos de IVA (dinero, inmuebles de segunda mano...). Si el ayuntamiento continuase con la actividad, la transmisión total del patrimonio de la sociedad a su favor estaría no sujeta a IVA por aplicación del artículo 7.1.a) de la LIVA.

### 3.1.2. Operaciones societarias (OS)

Es importante no olvidar que OS es incompatible con TPO y con AJD, en relación con un mismo acto. A continuación señalamos las operaciones que pueden resultar de mayor interés para los entes locales:

–La constitución y aumentos del capital social de sociedades mercantiles locales está sujeta a OS, siendo el sujeto pasivo la sociedad que se constituye.

–La disolución y disminuciones de capital social de sociedades mercantiles está sujeta a OS (y exenta de IVA), siendo el sujeto pasivo el socio. Por tanto, cuando en la persona del socio concorra una administración territorial estará sujeta pero exenta de OS.

### 3.1.3. Actos jurídicos documentados (AJD)

La diversidad de hechos imponible que engloba este impuesto (notariales, mercantiles y administrativos), así como la escasa dificultad en su identificación, hace recomendable no entrar en su estudio para evitar reiteraciones innecesarias.

Tan solo tener presente que la exención de TPO que opera respecto a la primera transmisión de viviendas de protección oficial (pero que está sujeta y no exenta de IVA) no goza de exención en cuanto a AJD, documentos notariales.

## 3.2. Impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD)

Se trata de un impuesto de naturaleza directa que grava los incrementos de patrimonio obtenidos a título lucrativo (gratuito) por las personas físicas. Ello nos pone de manifiesto, simple y llanamente, que las personas jurídicas no se encuentran sometidas a este impuesto; con esta premisa podemos afirmar que las entidades locales no están sujetas al ISD puesto que en el artículo 5 de la LBRL se predica de los entes locales su condición de personas jurídico-públicas con capacidad para actuar tanto en Derecho público como en Derecho privado para el cumplimiento de sus fines.

Al efecto, tan sólo se quiere poner de manifiesto que conforme a la normativa de aplicación (artículo 10 del RB, artículo 15 de la LPAP y artículo 609 del Código civil) las entidades locales pueden adquirir bienes, entre otros modos, mediante donación. Para su adquisición es preciso el otorgamiento de escritura pública y su inscripción en el Registro de la Propiedad. Conforme al artículo 633 del Código civil el cumplimiento de estos requisitos formales (escritura y registro) tienen carácter constitutivo. En todo caso, es requisito o presupuesto

previo la aceptación de la donación por el órgano competente (normalmente el Pleno) y la notificación de la aceptación al donante. Sólo entonces podrá formalizarse la donación.

#### 4. Impuestos estatales

A pesar de que son muchos más los impuestos cuya competencia en la gestión y recaudación corresponde al Estado, por cuestiones de interés y extensión se ha considerado apropiado abordar tan solo el estudio de los dos más importantes en la actividad pública local.

##### 4.1. Impuesto sobre sociedades (IS)

Hemos de tener presente que el IS es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas, de acuerdo con el contenido de la ley que regula dicho impuesto. Ya se ha mencionado a lo largo del presente trabajo que las entidades locales, por mor de lo dispuesto en el artículo 5 de la LBRL, tienen plena capacidad jurídica; ello induce a que deban ser consideradas sujetos pasivos de este impuesto, y más cuanto que el impuesto de la renta de las personas físicas (RDL 3/2004, de 5 de marzo) las excluye, lógicamente, por su condición de personas jurídicas.

Atendiendo a que los entes locales son personas jurídicas y realizan el hecho imponible que constituye este impuesto, deberemos considerar su sujeción al mismo. Sin embargo, el artículo 9 de la LIS dispone que estarán exentos del IS, con carácter subjetivo y total:

a) El Estado, 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.

f) Los restantes organismos públicos.

Dicha exención subjetiva y total afectará, tal como hemos venido reiterando a lo largo de este estudio, no sólo a los entes que gozan de la condición de entidades locales territoriales (municipios, provincias e islas en los archipiélagos balear y canario) sino a todos los entes que gozan de la condición de entidades locales (comarcas, áreas metropolitanas, mancomunidades de municipios, entidades de ámbito inferior al municipio...).

Así mismo, la exención, a criterio de quien suscribe, se extiende a los organismos autónomos, entidades públicas empresariales locales y consorcios de naturaleza local, dependientes, todos ellos, de las citadas entidades locales.

La cuestión, nuevamente, se plantea ante las sociedades mercantiles de capital íntegramente local. Ya sabemos que son sociedades que se constituyen como una forma de gestión directa de los servicios públicos atri-

buidos a los entes locales, que se dotan en su constitución exclusivamente de fondos públicos y que sus órganos decisorios están compuestos por miembros electos de los entes locales, a pesar de que estas sociedades tengan naturaleza mercantil y se rijan por las normas de Derecho privado. ¿Están por ello sujetas al IS?

La respuesta, que no podía ser más concreta, la ofrece el artículo 34.2 de la LIS cuando dispone que goza de una bonificación del 99% la parte de la cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas de la prestación de cualquiera de los servicios comprendidos en el artículo 25.2 o al artículo 36.1.a), b) y c) de la LBRL. Por tanto, dicha bonificación será de aplicación a las sociedades mercantiles de capital íntegramente público siempre y cuando las rentas obtenidas tengan origen en la prestación de las competencias (actividades y servicios públicos que contribuyan a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad) municipales y provinciales. Por el resto de rentas que tengan origen en objetos sociales que puedan recoger los estatutos y que no sean los dispuestos en los preceptos citados, estas sociedades tendrán el tratamiento común que dispensa la LIS.

##### 4.2. Impuesto sobre el valor añadido (IVA)

Dada la extensión y complejidad del presente impuesto, quien ahora suscribe se propone exponer de forma sucinta y sistemática las operaciones más corrientes y habituales en el ámbito de las administraciones públicas locales, así como su tratamiento a efectos de IVA u otros tributos que puedan cohabitar con el mismo.

Con esta brevísima introducción ya hemos dado a entender que existen operaciones en que los entes públicos realizarán operaciones sujetas a IVA, lo que nos induce a recordar que estarán obligados a identificarse a efectos de IVA disponiendo del número de identificación fiscal a estos efectos.

Sin embargo, el artículo 7 de la LIVA recoge todo un listado de operaciones no sujetas al impuesto entre las cuales se encuentran algunas relativas a los entes públicos:

–Entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por entes públicos sin que medie contraprestación o que la misma sea de naturaleza tributaria. Se entenderá mejor con dos ejemplos:

a) Servicio de biblioteca pública que pueden utilizar todos los vecinos de forma gratuita. Se trataría de uno de los típicos supuestos en que la Administración realiza una actividad que no es de carácter empresarial, es decir, donde no existe ordenación de los factores de la producción para intervenir en el mercado y la presta a los usuarios con carácter gratuito. Es una operación no sujeta a IVA.

b) Imposición de tasas por la reserva de vía pública para aparcamiento exclusivo (los llamados *vados*). La



tasa es una contraprestación de naturaleza tributaria local junto con los impuestos y las contribuciones especiales, cuya imposición está no sujeta al IVA. Es importante recordar que los llamados *precios públicos* no son ingresos de naturaleza tributaria.

–Ambos tipos de operaciones descritos no gozarán de la no-sujeción que dispensa el precepto cuando su prestación se efectúe por empresas públicas, ya sean de capital íntegramente público o mixto.

–Por último, el precepto enumera una serie de entregas de bienes y prestaciones de servicios cuya sujeción al IVA existirá a pesar de que sean prestadas por entes públicos y sin mediar contraprestación o que la misma sea de naturaleza tributaria. Se trata de un listado cerrado, el cual se reproduce parcialmente:

- a) Telecomunicaciones.
- b) Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía.
- c) Transportes de personas y bienes.
- d) Explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial.

A continuación analizamos las operaciones más corrientes y habituales en el ámbito de las administraciones públicas locales y demás entes locales.

#### 4.2.1. Operaciones sobre bienes propios

–El alquiler de inmuebles: si se trata de alquiler de viviendas a terceras personas será una operación exenta conforme al artículo 20.uno.23 de la LIVA. Si se trata de alquiler de locales de negocios, el ente local estará obligado a ingresar trimestralmente, en las arcas de la Administración tributaria, el importe correspondiente al IVA que perciba del arrendatario. Asimismo, cuando la Administración local se encuentre en la posición de arrendatario deberá abonar el IVA correspondiente al arrendador, quien estará obligado a ingresar el importe correspondiente a la Administración tributaria.

–La transmisión de terrenos rústicos: goza de exención (artículo 20.uno.20 de la LIVA), así como cualquier terreno que no sea considerado edificable. No gozan de dicha exención los terrenos urbanizados o en curso de urbanización ni los terrenos en que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción. Por ello la consideración de un terreno como solar no vendrá dada por la calificación de su inscripción en el Registro de la Propiedad sino por la que establezca la normativa urbanística catalana y estatal.

–La transmisión de edificaciones: está sujeta la primera transmisión (de promotor a adquirente, una vez haya finalizado la edificación) y exentas las segundas y ulteriores transmisiones (artículo 20.uno.22 de la LIVA). Este régimen afectará por completo a las construcciones promovidas por los entes locales, habida cuenta la consideración que reciben de empresarios a efectos de IVA.

–Concesiones administrativas. Están declaradas expresamente no sujetas por el artículo 7.9 de la LIVA las concesiones y autorizaciones administrativas exceptuando las relativas al dominio público y ámbito portuario, instalaciones de aeropuertos e infraestructuras ferroviarias.

samente no sujetas por el artículo 7.9 de la LIVA las concesiones y autorizaciones administrativas exceptuando las relativas al dominio público y ámbito portuario, instalaciones de aeropuertos e infraestructuras ferroviarias.

#### 4.2.2. Operaciones urbanísticas

–La expropiación: para que este sistema de actuación urbanística constituya el hecho imponible de la entrega de bienes a efectos de IVA, es necesario que la persona expropiada o transmitente sea un empresario o profesional y que dichos bienes estén afectos a la actividad. Este IVA se integrará como justiprecio de la expropiación.

Asimismo, cuando una administración pública sea objeto de expropiación en alguno de sus terrenos (bienes patrimoniales, nunca de dominio público) por otra administración, ¿comportará IVA dicha entrega de bienes? De acuerdo con el anterior criterio, se producirá una entrega de bienes a efectos de IVA porque a estos mismos efectos, exclusivamente, las administraciones públicas son consideradas empresarios o profesionales.

–Aportaciones a juntas de compensación que actúan como meras fiduciarias: el artículo 20.uno.21 de la LIVA declara exentas las entregas de terrenos consecuencia de la aportación inicial a las juntas de compensación por los propietarios de los terrenos objeto de la actuación urbanística. Las adjudicaciones de terrenos por las juntas de compensación, en base al anterior precepto, estarán también exentas.

–Aportaciones a juntas de compensación con auténtica transmisión de la propiedad de los terrenos: estas operaciones gozarán de exención del IVA siempre y cuando el transmitente sea un particular o un empresario o profesional que no tenga afecto el terreno a su actividad.

–En cuanto a la adquisición del diez por ciento de aprovechamiento gratuito, previsto en el artículo 156.2 de la LUC, entiende la DGT, conforme a la Resolución 2/2000, de 22 de diciembre, que esta cesión obligatoria no constituye ninguna entrega ni prestación de servicio a efectos del IVA, resultando ser una operación no sujeta al IVA puesto que se trata del reparto o mera concreción de los aprovechamientos urbanísticos entre los propietarios y el ayuntamiento.

## 5. Conclusiones

Una vez efectuado el presente estudio, y disponiendo en este momento de una visión más o menos de conjunto del que era el principal objetivo, quiero reiterar que no ha habido ánimo de ser exhaustivo en cuanto al fondo de los tributos, sino sólo el intento de permitir disponer de un único documento en el que se recoja la sujeción de los llamados *entes públicos locales*, respec-

to de los principales impuestos existentes en el ordenamiento jurídico nacional.

Asimismo, quiero manifestar mi opinión personal en cuanto al objeto del estudio. Al respecto, he llegado al convencimiento de que el grado de sujeción impositivo-tributario al que se somete a los entes públicos locales es bastante considerable. No obstante, si, en lugar de analizar los datos aisladamente, los comparamos con el grado de sometimiento impositivo que “sufren” los particulares (personas físicas y jurídicas no investidas de la potestad pública), llegamos al convencimiento de que los entes públicos locales tienen un tratamiento privilegiado dentro del sistema tributario.

Sin embargo, me gustaría matizar un dato. He apreciado que el grado de exención y no-sujeción de las entidades locales es mayor en los impuestos gestionados por el Estado y las comunidades autónomas que en el ámbito de los tributos locales. Una posible causa de este *animus recaudandi* probablemente se deba a la necesidad de dotarse, en la práctica, de un mayor grado de autonomía local mediante el incremento de los ingresos financieros.

Finalmente, quiero poner de manifiesto que a lo largo del presente estudio se han vertido múltiples opiniones personales que no han podido llegar a ser contrastadas con criterios doctrinales o jurisprudenciales, como inicialmente se pretendía.

### **Bibliografía**

*Normacef fiscal* (Centro de Estudios Financieros).  
*Memento práctico fiscal 2004*, de Francis Lefebvre.  
*Memento práctico IVA 2002-2003*, de Francis Lefebvre.  
*El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*. ■