

Incidencia de la reforma fiscal en las obligaciones fiscales de las entidades locales

Ismael Jiménez Compaired

I. REFORMA FISCAL Y SUJETOS PÚBLICOS

El día 27 de noviembre de 2014 se aprobaron tres leyes que vinieron a introducir modificaciones de calado en los principales conceptos del sistema tributario español. Se trata de las Leyes 26, 27 y 28, de 2014, referidas, respectiva y principalmente, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), aunque de manera accesoria incidían en otras figuras. Se modificaban las leyes vigentes de IRPF e IVA, pero se introducía una nueva ley en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. Todo ello se publicaría en el BOE, 288, de 28 de noviembre.

Mediante esta nota estudiaremos en qué medida incide la reforma fiscal en las entidades locales y sus personificaciones dependientes, teniendo en consideración que no es ninguna anomalía que los presupuestos de las obligaciones tributarias recaigan sobre sujetos públicos.

Por su envergadura y carácter novedoso es la modificación de la Ley del IVA, sin duda, la más interesante. A ello dedicaremos buena parte de este trabajo, aunque veamos también lo que ha sucedido en relación con las restantes obligaciones.

Aprovecharemos el momento y apuntaremos los cambios que puede suponer en las obligaciones fiscales de las entidades locales aragonesas –en el im-

puesto sobre la contaminación de las aguas o ICA– la recientemente aprobada Ley 10/2014, de 27 de noviembre, de Aguas y Ríos de Aragón (BOA, 241, de 10 de diciembre), ello con la compañía de la Ley 13/2014, de 30 de diciembre, de Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Aragón para el ejercicio 2015 (BOA, 256, de 31 de diciembre).

II. LA REFORMA DEL IVA

En el marco de la reforma del IVA se han incluido una serie de disposiciones que afectan al IVA de la actividad de los entes públicos. Con el fin declarado del ajuste o la mejora técnica del impuesto se va a modificar la regla de no sujeción de las operaciones realizadas por los entes públicos (art. 7.8 de la Ley del IVA) y –al parecer en unidad de idea– se va a introducir una regla para fijar la deducibilidad de las cuotas soportadas en adquisiciones destinadas a la realización conjunta de operaciones sujetas y no sujetas, situación que es la habitual entre los sujetos públicos (un nuevo apdo. 5 para el art. 93). Asimismo se recoge un cambio en los apartados del art. 78 de la Ley que indican qué partidas se incluyen o no en la base imponible del impuesto: afecta a las subvenciones y, dado que por su naturaleza se trata de partidas que proceden de entes públicos, también son objeto de nuestro interés. Esta modificación se justifica en la necesidad de adaptación a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE).

1. LA SUJECIÓN O NO AL IVA DE LAS OPERACIONES EFECTUADAS POR LOS SUJETOS PÚBLICOS

Como he dicho, el apdo. 8 del art. 7 determina la no sujeción de las operaciones efectuadas por los organismos de derecho público, vinculando la no sujeción –y lo hace desde 1986– a que la contraprestación sea tributaria (tasas) o no haya contraprestación.

¿Qué modificaciones se observan en la reforma? Se da nueva redacción al apartado, pero no todo es tan novedoso. De hecho, el punto central, que marca la sujeción o no en función de las características de la contraprestación, se mantiene igual. Hay modificaciones en cuanto a las operaciones que se encuentran sujetas y también en lo que concierne al tradicional listado de operaciones que, de todas formas, quedarían sometidas al IVA. Respecto de las primeras, tendríamos lo siguiente:

- Se sustituye el concepto sintético de «entes públicos» por el de «administraciones públicas»; y

- Se define qué entidades se consideran administraciones y qué entidades no.

Aparte de ello estará lo que afecta a las operaciones realizadas por entidades dependientes a favor de las administraciones a las que pertenecen y a las realizadas en virtud de encomiendas de gestión, que las trato de manera separada más abajo.

Comenzando a examinar su contenido, la apuesta por resumir los sujetos acreedores del precepto bajo el concepto de administraciones públicas hay que relativizarla en sí misma, pues lo relevante es que el concepto se haya definido en la propia ley.

La definición que provee el texto introducido ha de ser valorada de manera positiva y nos excusa de otras indagaciones. En efecto, respecto de qué entidades se incluyen y cuáles no en el concepto de administraciones públicas, dice la Ley lo siguiente:

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.

Se ha considerado algo imprecisa la referencia genérica contenida en el inciso d), pero ha de tenerse en cuenta que mientras los anteriores incisos se efectuaban sobre la estructura del sector público de la legislación estatal, este termina siendo regulado por disposiciones de origen disperso (autonómicas) y, creo, no se podía determinar mucho más.

No se me escapa que se ha suprimido un párrafo (el antiguo párrafo segundo) que advertía que lo dispuesto en el anterior no se aplicaría cuando los referidos entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles. Vista la redacción del nuevo párrafo tercero, es evidente que no lo sustituye o al menos no por completo. Es posible que no fuera necesario: cuando se decía que un ente público actuaba mediante empresa (pública, mixta o privada), lo que se debía querer decir es que el que actuaba frente a los destinatarios era esa empresa. Y como esa empresa no era un ente público, por

supuesto que la no sujeción no era aplicable, aunque la contraprestación fuera tributaria.

2. LA DEDUCIBILIDAD DEL IVA SOPORTADO EN ADQUISICIONES DESTINADAS A LA REALIZACIÓN CONJUNTA DE OPERACIONES SUJETAS Y NO SUJETAS

Hacemos un paréntesis en el análisis de la nueva redacción del art. 7.8, para examinar la modificación introducida por el apartado veintitrés del art. 1 de la Ley 28/2014.

El caso es que el art. 93 de la Ley del IVA (Requisitos subjetivos de la deducción) pasa a contar con un nuevo apdo. 5, que dice lo siguiente:

Los sujetos pasivos que realicen conjuntamente operaciones sujetas al Impuesto y operaciones no sujetas por aplicación de lo establecido en el artículo 7.8. de esta Ley podrán deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras operaciones en función de un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones sujetas al Impuesto, incluyéndose, a estos efectos, las operaciones a que se refiere el artículo 94.1.2. de esta Ley. Este criterio deberá ser mantenido en el tiempo salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación.

El cálculo resultante de la aplicación de dicho criterio se podrá determinar provisionalmente atendiendo a los datos del año natural precedente, sin perjuicio de la regularización que proceda a final de cada año.

No obstante lo anterior, no serán deducibles en proporción alguna las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios destinados, exclusivamente, a la realización de las operaciones no sujetas a que se refiere el artículo 7.8. de esta Ley.

Las deducciones establecidas en este apartado se ajustarán también a las condiciones y requisitos previstos en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley y, en particular, los que se refieren a la regla de prorata.

Veamos la operativa de este nuevo precepto:

Primero. Las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas por los sujetos que se encuentren dentro del universo fijado por la norma deben clasificarse en tres lotes: (i) formado por las relativas a bienes o servicios destinados, exclusivamente, a la realización de las operaciones no sujetas a que se refiere el art. 7.8 de esta Ley: no serán deducibles en proporción alguna (lo dice expresamente el párrafo tercero); (ii) formado por las relativas a bienes o servicios destinados, exclusivamente, a la realización de las

operaciones sujetas: serán deducibles en su totalidad (por exclusión); y (iii) formado por las relativas a bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras operaciones: serán deducibles en función de una proporción.

Segundo. Tal y como vimos, dice el párrafo cuarto que «Las deducciones establecidas en este apartado se ajustarán también a las condiciones y requisitos previstos en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley y, en particular, los que se refieren a la regla de prorrata». Nos está advirtiendo que, en su caso, resultarán de aplicación las reglas previstas para los sujetos que realizan de manera simultánea actividades económicas con y sin derecho a la deducción. Dicho de otra manera, que las cuotas de IVA que resulten deducibles una vez pasado el tamiz previsto en el art. 94 podrán venir afectadas por las reglas propias de los sectores diferenciados y prorrata, previstas en la Ley del IVA a partir del art. 101, así como las concordantes con ellas.

Y, **tercero**, y más importante, se fijan algunas reglas para fijar el porcentaje de deducción que podrá aplicar la Administración pública-sujeto pasivo del IVA. El contexto del precepto, en el que se menciona la deducibilidad «en proporción» nos da cierta seguridad sobre que lo que va a permitir la ley va a ser la deducción en un porcentaje. Ahora bien, ¿cómo se calcula? ¿qué ámbito de aplicación tendrá? En mi opinión, la ley exigirá la aplicación de un único porcentaje sobre la cuota de IVA soportado o satisfecho por cada una de las adquisiciones de bienes o servicios a las que resulte de aplicación la regla. Mi opinión se justifica en que la Ley previene la deducción «en función de un criterio razonable y homogéneo de imputación». La razonabilidad se da por supuesta, pero es la homogeneidad la que, me parece, conduciría por sí misma a un porcentaje único. La indicación legal de que «el cálculo resultante [...] se podrá determinar provisionalmente atendiendo a los datos del año natural precedente, sin perjuicio de la regularización que proceda a final de cada año» es definitiva.

Está claro que habrá que aplicar un porcentaje único sobre la cuota de cada adquisición, en función de ciertos datos del ejercicio anterior; a final de cada año se regularizará en función de los datos del ejercicio en curso. En suma, un procedimiento que recuerda al de la prorrata general. ¿Y cómo calcularemos ese porcentaje? La Ley ha evitado más explicaciones de manera intencionada. Podríamos pensar en el resultante de una fracción en cuyo numerador se encontrase el importe de las contraprestaciones por las operaciones de las actividades sujetas y en el denominador la suma de esas mismas contraprestaciones más el importe de las contraprestaciones por las operaciones no sujetas. Pero quizá no sea este el único criterio razonable, sin que con esta nota podamos abundar mucho más en las posibles alternativas.

Dicho lo cual, tenemos que volver al art. 7.8.

3. LA EXTENSIÓN DE LA NO SUJECCIÓN A CIERTAS OPERACIONES REALIZADAS POR ENTIDADES DEPENDIENTES DE LAS ADMINISTRACIONES O EN VIRTUD DE CIERTOS NEGOCIOS COMO LA ENCOMIENDA DE GESTIÓN

Los párrafos cuarto y quinto del art. 7.8 de la Ley del IVA siguen abundando en los supuestos que se encuentran no sujetos. Los explicaré de manera conjunta, por su parentesco, pero en orden inverso. Ambos tienen en cuenta una situación típica y frecuente consistente en la creación por parte de las Administraciones tradicionales de entes con personalidad jurídica propia, pero que revisten carácter instrumental respecto del creador, para realizar las funciones propias de dichas Administraciones. Los supuestos de no sujeción incorporados se referirían a la actividad prestacional realizada por estas personificaciones a favor de las Administraciones a las que pertenecen.

El párrafo quinto del art. 7.8 dice lo siguiente:

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.

Es lo que el propio legislador no duda en describir como la elevación a rango legal de la doctrina administrativa de los denominados «entes técnico-jurídicos».

Conviene aclarar su significado básico, esto es, qué operaciones se describen como no sujetas al IVA en función de las siguientes tres características: (i) quién es el que realiza las operaciones; (ii) quién es el destinatario de dichas operaciones; y (iii) de qué tipo de operaciones se trata.

En relación con lo primero, está claro que la regla se podría predicar de los sujetos mencionados en el art. 3.1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público (TRLCSF). Pero si enlazamos esta disposición con lo que veremos luego, tendríamos que añadir que deben «depender» de una Administración pública, circunstancia que se daría cuando esa Administración Pública ostente la titularidad *íntegra* de la entidad prestadora.

En relación con lo segundo, las destinatarias de las operaciones serían las Administraciones Públicas de las que dependan los sujetos que realizan estas operaciones. Pero también podría serlo otra (*sic*) íntegramente dependiente de estas Administraciones Públicas. Sería el caso, por ejemplo, de operaciones efectuadas por una sociedad municipal para un organismo autónomo del mismo municipio.

Finalmente, en cuanto a lo tercero, las operaciones deben tener la naturaleza de servicios, por lo tanto no de entregas de bienes, lo que nos remite a las definiciones contenidas en la propia normativa del IVA (principalmente, arts. 8 y 11). La Ley se fija únicamente en las características de las operaciones (servicios y no entregas de bienes), sin efectuar ninguna restricción en función del negocio jurídico en virtud del cual se presta el servicio.

El párrafo cuarto del art. 7.8 dice lo siguiente:

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, la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicatarios dependientes del mismo.

En una primera lectura nos encontraríamos con un supuesto en el que sólo figuran requisitos referidos a quién realiza las operaciones, a la naturaleza de dichas operaciones y al negocio en virtud del cual se producen –no se observa, al menos a primera vista, indicación alguna sobre la persona destinataria–. Respecto de la naturaleza, como sucedía en el apartado quinto, se ha de tratar siempre de servicios, aspecto sobre el que ya no es necesario profundizar más. Antes que otra cosa, conviene aclarar los otros dos requisitos: (i) los subjetivos del prestador de los servicios; (y ii) los del negocio en virtud del cual se prestan.

Primero, para comprender el ámbito subjetivo de aplicación de la excepción a la no sujeción –quién realiza esas operaciones– conviene tener muy en cuenta lo que dicen los artículos del TRLCSP que se citan. Y, segundo, en cuanto al negocio en virtud del cual se prestan los servicios, este es el de la encomienda de gestión contractual a la que se refiere, bien que de forma somera, la LCSP.

Si he sido capaz de interiorizar todos los detalles que quedan implícitos, diría que el párrafo cuarto describe el supuesto de no sujeción por referencia al instrumento o figura jurídica a través del cual se relacionan prestador y prestatario, pero que también pueden incardinarse en el supuesto de no sujeción descrito en el párrafo quinto, examinado más arriba. En principio, diría que, tal y como está redactado, el párrafo quinto tendería a englobar los supuestos del cuarto, sin perjuicio de lo cual en el párrafo cuarto también caben otros: servicios prestados a la administración titular del servicio en el marco de la gestión directa del servicio público o servicios prestados a favor de las administraciones de las que se depende en virtud de negocios diferentes de la encomienda de gestión.

Si tengo razón en esto, el párrafo cuarto podría sobrar; si se hubiera querido incluir, aunque fuera a efectos didácticos, hubiera resultado más adecuado un orden inverso.

Claro que se le podría buscar un efecto útil: que la regla que excepciona la sujeción afecte tanto a los servicios prestados al encomendante como a los prestados, en su caso, a terceros. Advierto que en modo alguno es lo que yo pienso, pero la redacción puede dar pie a semejante idea, dado que, como dije más arriba, no se indica en ningún sitio que los servicios tienen que serlo a favor de la entidad a la que pertenecen. No obstante esa ausencia, creo que puede considerarse implícita.

Dicho lo cual, del art. 7.8 sólo nos resta analizar su último párrafo.

4. EXCEPCIONES A LA NO SUJECIÓN

Lo que era el párrafo tres del art. 7.8 en la redacción original de la Ley 37/1992 quedaría ahora como párrafo seis. Declara sujetas en todo caso operaciones que, al parecer, se encontrarían no sujetas a la vista de los tres supuestos recogidos en los párrafos anteriores del propio 7.8.

Este párrafo seis incluye modificaciones expresas, pero también otras digamos que más escondidas y que se asocian a los restantes cambios del precepto. Fijémonos primero en los cambios expresos, que serían los dos siguientes:

- El párrafo consta de una lista precedida de la entradilla. En la entradilla hay una modificación: si anteriormente la sujeción se predicaba de operaciones «que los entes públicos realicen», ahora se dice «que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen».
- En cuanto a ese listado de actividades que siempre se encontrarían sujetas al IVA, se completa la definición de una de ellas: las de los entes públicos de radio y televisión. En efecto, el inciso 1) del párrafo seis del art. 7.8 que fija la sujeción de las operaciones comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones, se completa con lo siguiente:

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.

Conviene dejar claro que este párrafo seis desactiva todos los supuestos de no sujeción que generan los anteriores. Antes también ocurría; pero, antes, el único párrafo que podía ser excepcionado era el que se predicaba de las operaciones realizadas por los entes públicos sin contraprestación o con contraprestación de naturaleza tributaria. Por eso, cuando con la normativa anterior se restringía la no sujeción de las operaciones realizadas por las sociedades públicas a

favor de las administraciones de las que dependían cuando se trataba de alguna de las actividades incluidas en este listado se estaba dando un salto imposible. De ahí viene el paso de los entes públicos a las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público.

De manera específica, la definición incluida *in extremis*, referida a las actividades propias de la televisión o radio públicas, es la aparente solución a un enorme problema suscitado en los últimos tiempos entre la Agencia Tributaria y los entes públicos de radio y televisión autonómicas, aunque se trata de una solución que ofrece ciertas dudas. Una explicación más detallada exigiría un trabajo de otras características y no incumbe tanto a la administración local.

5. LA CUESTIÓN DE LAS SUBVENCIONES

Para cerrar la incidencia en los entes públicos de la reforma del IVA tenemos que abordar la reforma del art. 79. Tres de la Ley, en lo que concierne a las subvenciones.

El art. 78 de la Ley del IVA (Base imponible. Regla general) se estructura en cuatro apartados. Si el apdo. 2 aclara las partidas que se incluyen en el concepto de contraprestación, fundamento de la referida base, el apdo. 3 enumera las que no se incluirán en dicha base. La modificación consiste en añadir un número 4º a ese apdo. 3, con el siguiente contenido:

Las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, no considerándose como tales, los importes pagados por un tercero en contraprestación de dichas operaciones.

Al entender del legislador, la modificación introducida deriva de la necesidad de adaptar la normativa interna a la jurisprudencia del TJUE, en concreto, de la sentencia de 14 de marzo de 2014, en el asunto C-151/13, que determinó la necesidad de diferenciar las subvenciones no vinculadas al precio, que no forman parte de la base imponible de las operaciones, de las contraprestaciones pagadas por un tercero, que sí forman parte de aquella.

III. SOBRE EL IMPUESTO DE SOCIEDADES

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, se ocupa del Impuesto sobre Sociedades. Como vamos a ver, la posición subjetiva de las entidades locales y de las dependientes de estas no va a sufrir variaciones.

El art. 9 de esta Ley mantiene la tradicional exención de carácter subjetivo prevista para las entidades locales y para los organismos autónomos y entidades

de derecho público de análogo carácter de las entidades locales. Igualmente, se mantiene la exención para los organismos públicos mencionados en las Disposiciones adicionales novena y décima, apdo. 1, de la Ley 6/1997, de 14 de abril, 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.

En relación con otras entidades dependientes de la administración local, que son beneficiarias de las exenciones mencionadas, el art. 34 mantiene la bonificación del 99 por ciento de la cuota por prestación de servicios públicos locales. Dice la Ley que tendrá dicha bonificación la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas de la prestación de cualquiera de los servicios comprendidos en el apdo. 2 del art. 25 o en el apdo. 1.a), b) y c) del art. 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. Exactamente igual a lo previsto por su antecedente.

IV. NOVEDADES EN LA OBLIGACIÓN DE PRACTICAR RETENCIONES A CUENTA

La reforma fiscal de 2014 presupone una disminución de la presión fiscal en lo que concierne a los impuestos sobre la renta, disminución que se percibe de inmediato pues se traslada a la obligación de retener. Esta obligación no posee una regulación autónoma de la propia de los conceptos tributarios de los que es un pago a cuenta, por lo que, siendo tres los impuestos sobre la renta existentes, son tres las disciplinas a considerar, a saber, la del IRPF, la del Impuesto sobre Sociedades y la del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR).

Las entidades locales necesitan conocer el contenido de la obligación de retener en su calidad de pagadoras.

No es necesario justificar que es la regulación del IRPF la que más debe preocuparles, primero, porque en términos internos de las figuras, una parte importantísima de los pagos cuya percepción constituye el hecho imponible de ese impuesto son objeto de retención; y, segundo, por la propia relevancia de los pagos que efectúan las entidades locales a las personas físicas (empleo público).

Las novedades en la obligación de retener se encuentran en el plano cuantitativo, afectando a los tipos de retención, que experimentarán una cierta rebaja, rebaja que se acentuaría más en 2016. La que corresponde en general a los rendimientos del trabajo es consecuente con una tarifa más reducida y con

menos tramos, observándose también alguna simplificación relacionada con la desaparición de algún elemento de cuantificación del impuesto que generaba ciertas complicaciones. En cuanto a algunos rendimientos del trabajo objeto de un tipo fijo de retención, los pagos a miembros de consejos de administración y otros órganos representativos pasan de un 42% a un 37% en 2015 y a un 35% en 2016; los pagos por cursos, conferencias, seminarios, etc. pasan de un 21% a un 19% en 2015 y a un 18% en 2016. Esto último es lo que sucede también con los pagos que para el perceptor tienen la naturaleza de rendimientos de la actividad profesional. De otra parte, otros tipos de retención que hasta finales de 2014 se encontraban en el 21% (arrendamiento de inmuebles, otros que constituyan rendimientos del capital mobiliario) bajan al 20% en 2015 y se prevé un 19% en 2016.

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades los pagos que más podrían interesar en el escenario que manejamos los de arrendamientos inmobiliarios y, en su caso, rendimientos del capital mobiliario, y en cuanto a los tipos siguen la pauta del IRPF.

Para finalizar, en el IRNR también se aprecia una bajada de tipos (el básico pasa del 24,75% al 24%) y ello afecta a la obligación de retener.

V. UN APUNTE ESPECÍFICO PARA LAS ENTIDADES LOCALES ARAGONESAS: LA LEY DE AGUAS Y RÍOS DE ARAGÓN Y EL IMPUESTO SOBRE LA CONTAMINACIÓN DE LAS AGUAS

La Ley de Aguas y Ríos de Aragón tiene elementos de índole tributaria que afectan a las entidades locales, en su papel de obligado tributario respecto de tributos de otras Administraciones.

La Ley incluye la regulación del ICA, denominación con la que se conoce desde hace poco más de un año al clásico canon de saneamiento. Estaríamos hablando, dentro del Título XI (Régimen económico-financiero), de los arts. 80 a 91, más alguna disposición *extra muros* del texto articulado básico (adicionales séptima a novena y undécima) y ciertos preceptos concordantes en el Título III (arts. 18, 19, 24 a 26). Este complejo normativo no presenta novedades sobre lo que ya existía. El rol básico que venían desempeñando un buen número de entidades locales aragonesas era el de sujeto pasivo sustituto, dada su condición de entidad suministradora de agua. Como tal sustituto, tras repercutir la cuota al contribuyente –el consumidor final de agua–, desplazaba a este de la relación

tributaria, cumpliendo ante la Administración aragonesa las obligaciones formales y materiales propias del tributo.

Sin embargo, la adicional undécima previene que el Gobierno de Aragón pondrá en marcha los mecanismos jurídicos y oportunos necesarios para que, como máximo a partir del 1 de enero de 2016, el ICA pueda ser gestionado y recaudado directamente por el Instituto Aragonés del Agua. Se anuncia una futura reforma –así hay que entenderlo– que suprimiría la condición de sustituto de las entidades suministradoras, de manera que los contribuyentes tendrían que cumplir directamente con las obligaciones que determinase la figura.

Finalmente, advertimos que la disposición adicional vigesimoprimera de la Ley de Presupuestos de la Comunidad Autónoma para 2015 contiene la tarifa del ICA, a la vista del apoderamiento que efectúa la Ley de Aguas.