Junta de Comunidades de
Castilla-La Mancha

Consejería de
Economía y Hacienda

INFORME DEFINITIVO DE CONTROL FINANCIERO

ENTE PÚBLICO AGUAS DE CASTILLA-LA MANCHA EJERCICIO 2004

INTERVENCIÓN DELEGADA

INDICE

I.- INTRODUCCIÓN 2
II.- CONSIDERACIONES GENERALES 2
III.- OBJETIVOS Y ALCANCE DEL TRABAJO 5
IV.- RESULTADOS DEL TRABAJO 9

IV. 1.- Área de financiación básica 9
IV. 2.- Área de ingresos 11
IV. 3.- Área de gastos de personal 14
IV. 4.- Área de tesorería, endeudamiento e inversiones financieras a corto plazo 15
IV. 5.- Área de inversiones 15
IV. 6.- Área de otros gastos 16
IV. 7.- Área de acreedores y deudores por operaciones de tráfico 18
IV. 8.- Otros extremos analizados 18

V.- CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES 19
VI.- ALEGACIONES DEL ÓRGANO GESTOR 20
VII.- OBSERVACIONES A LAS ALEGACIONES 21

ANEXO: ALEGACIONES DEL ÓRGANO GESTOR

I.- INTRODUCCIÓN.

La Intervención General de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, en uso de las competencias que le atribuyen los artículos 14.2 y 101 y siguientes del Texto Refundido de la Ley de Hacienda de Castilla-La Mancha aprobado por el Decreto-Legislativo 1/2002, de 19 de noviembre, y en cumplimiento de la Resolución de 1 de marzo de 2005, de la Intervención General de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha por la que se aprueba el Plan de Control Financiero y Auditoría para el ejercicio 2005, procede a la emisión del presente informe definitivo de Control Financiero sobre la gestión económico-financiera del Ente Público Aguas de Castilla-La Mancha (en adelante ACM) durante el ejercicio 2004.

Los trabajos conducentes a la emisión del presente informe han sido realizados de acuerdo con las Normas de Auditoría del Sector Público.

Con fecha 24 de mayo de 2006 se envió informe provisional para alegaciones. ACM, con fecha 20de junio de 2006 nos ha remitido escrito de alegaciones que se incorporan como anexo al presente informe definitivo. En el apartado de "observaciones a las alegaciones" se recoge la opinión de esta Intervención Delegada sobre las mismas.

II.- CONSIDERACIONES GENERALES.

ACM fue creado por la Ley 12/2002, de 27 de junio, reguladora del ciclo integral del agua de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha. En el

artículo 8 se define como una Entidad de Derecho Público, con personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar, adscrita a la Consejería de Obras Públicas.

El artículo 2.1 del Decreto 167/2002, de 26 de noviembre, por el que se aprueban los Estatutos de la Entidad de Derecho Público Aguas de Castilla-La Mancha, señala como objeto de esta Entidad: *"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 en los términos previstos en la Ley 12/2002, de 27 de junio, reguladora del ciclo integral del agua de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha y en estos Estatutos".*

Los mencionados Estatutos, en su artículo 3, señalan que para el cumplimiento de su objeto, el Ente Público Aguas de Castilla-La Mancha ejerce las siguientes funciones:

a) La gestión de las infraestructuras hidráulicas de interés regional definidas en el artículo 5 de la Ley 12/2002, de 27 de junio, y correspondientes al abastecimiento en alta de agua, a la depuración de aguas residuales y a la reutilización de aguas residuales depuradas, así como ejecutar las obras que sobre esta materia determina la Administración de la Comunidad Autónoma.

b) La financiación total o parcial de la construcción y gestión de las instalaciones y obras indicadas en la letra anterior que determina la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.

c) La formulación inicial del Plan Director de Abastecimiento de Agua y del Plan Director de Depuración de Aguas Residuales Urbanas, de acuerdo con lo dispuesto en el título segundo de la Ley 12/2002, de 27 de junio.

d) La recaudación, en periodo voluntario, la gestión y distribución de canon de aducción y de depuración previstos en el título quinto de la Ley 12/2002, de 27 de junio.

e) La propuesta a la Consejería de Obras Públicas, para su consideración, de normas para el desarrollo de la legislación vigente en materia de aguas y obras hidráulicas.

f) La inspección del destino de los fondos que asigne a otras Administraciones distintas de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, con el objeto de financiar actividades o inversiones previstas el la Ley.

g) La vigilancia, inspección y control de los vertidos de aguas residuales a colectores generales y estaciones depuradoras, gestionadas por Aguas de Castilla-La Mancha; y en las redes de alcantarillado en los casos en que dichos vertidos puedan afectar el normal funcionamiento de dichas infraestructuras, así como la instrucción de los correspondientes expedientes sancionadores como consecuencia de infracciones en este ámbito.

h) La constitución de sociedades y la participación, de manera transitoria o permanente, en el capital de sociedades que contribuyan al cumplimiento de los fines de la Ley 12/2002, de 27 de junio.

i) La promoción de la constitución de Mancomunidades municipales de servicios o Consorcios para los fines indicados en la ley 12/2002, de 27 de junio, y en su normativa de desarrollo.

j) La propuesta al órgano administrativo competente de la suscripción de convenios con las Entidades Locales para el desarrollo de las actuaciones previstas en la Ley 12/2002, de 27 de junio, y la actuación coordinada de las respectivas competencias sobre abastecimiento de agua y sobre

alcantarillado, saneamiento, depuración y reutilización de las aguas residuales.

k) La creación y mantenimiento de los censos de sistemas de abastecimiento y la depuración de la Región, en los términos previstos en el título tercero de la Ley 12/2002, de 27 de junio.

l) Cualesquiera otras que, en relación con su objeto competencial, le encomiende el ordenamiento jurídico o el Consejo de Gobierno de Castilla-La Mancha.

El Ente Público Aguas de Castilla-La Mancha se rige por lo dispuesto en la Ley 12/2002, de 27 de junio, y las disposiciones reglamentarias que la desarrollen, en la Ley de Hacienda de Castilla-La Mancha, en sus Estatutos, aprobados mediante el Decreto 167/2002, de 26 de noviembre, y el resto de normativa aplicable a las Entidades de Derecho Público de la Comunidad Autónoma. En el resto de las actuaciones no reguladas de forma expresa en la normativa anteriormente mencionada, se rige por las normas de derecho civil, mercantil o laboral que procedan.

III.- OBJETIVOS Y ALCANCE DEL TRABAJO.

En el presente informe se realiza el análisis de determinados aspectos de la gestión económico-financiera de la Entidad desde la perspectiva de la verificación del cumplimiento de la legalidad, del grado de control interno existente y la adecuación a los principios de buena gestión financiera. En particular han sido objeto de análisis las áreas de: financiación básica; ingresos; gastos de personal; inversiones; tesorería, endeudamiento e inversiones financieras a corto plazo; otros gastos; y acreedores y deudores por operaciones de tráfico. El análisis realizado se refiere exclusivamente a

los aspectos que expresamente se analizan en el apartado "Resultados del trabajo", sin que quepa inferir pronunciamiento alguno sobre hechos o situaciones diferentes de los que se describen en el mencionado apartado.

Los objetivos genéricos de nuestros trabajos, mencionados en el párrafo anterior, se articulan en los siguientes objetivos específicos, de conformidad con las áreas de análisis desarrolladas:

1.- Financiación básica:

- Conocer la estructura financiera de carácter permanente de la Entidad, valorando su adecuación a su naturaleza, actividad y finalidad.
- Conocer las operaciones realizadas durante el ejercicio que afecten a esta estructura financiera determinando su oportunidad y legalidad.
- Comprobar el adecuado registro contable de las operaciones relativas a esta área.

2.- Área de ingresos:

- Conocer los ingresos obtenidos durante el ejercicio, identificando los derivados de actividades no relacionadas con la actividad propia del Ente auditado, y verificando la adecuación a la legalidad vigente de los mismos.
- Comprobar el correcto funcionamiento de los procesos de liquidación, facturación y cobro, identificando posibles debilidades de control interno.
- Verificar la correcta gestión de impagados.
- Verificar la correcta aplicación de las normas reguladoras de sus recursos económicos, y en particular del canon de aducción y del canon de depuración.

- Comprobar el adecuado registro contable de los ingresos.

3.- Área de Gastos de Personal:

- Comprobar que la ordenación de los recursos humanos del Ente se ajusta a los principios de buena gestión y a lo dispuesto por la normativa vigente.
- Verificar que los procedimientos de tramitación y gestión de los gastos de personal respetan la normativa aplicable.
- Comprobar el adecuado registro contable de los gastos objeto de análisis en esta área.

4.- Área de Tesorería, endeudamiento e Inversiones Financieras a c/p:

- Conocer las inversiones financieras realizadas, comprobando su adecuación a las disposiciones normativas aplicables, así como su rendimiento.
- Conocer y analizar los niveles de endeudamiento de la Entidad, opinando sobre la legalidad de las operaciones de crédito concertadas y la idoneidad de las mismas
- Analizar los sistemas de control interno de la tesorería de la Entidad.
- Comprobar la inexistencia de operaciones de crédito simultáneamente con inversiones financieras o excesos de tesorería.
- Verificar el adecuado registro contable de las operaciones objeto de análisis en esta área.

5.- Área de inversiones y contratación:

- Comprobar que las inversiones efectuadas en inmovilizado se corresponden con los objetivos y funciones del Ente Público, están

debidamente planificadas y se rigen por criterios de eficacia y economía.

- Verificar el cumplimiento de la normativa vigente en la adjudicación y ejecución de los contratos.
- Analizar los sistemas de control interno aplicables a las operaciones de inversión y contratación, detectando posibles debilidades.
- Comprobar el adecuado registro contable de las inversiones efectuadas.

6.- Otros gastos:

- Conocer los gastos de la Entidad distintos de los de personal, analizando su coherencia con el nivel de actividad.
- Conocer y evaluar los procedimientos internos de toma de decisión relativos a este tipo de gastos, el grado de control interno existente y los criterios seguidos en su ejecución.
- Comprobar la existencia de gastos escasamente relacionados con la actividad habitual de la Entidad o de dudoso fundamento jurídico o económico.
- Verificar su adecuado registro contable.

7.- Acreedores y deudores por operaciones de tráfico:

- Conocer los saldos de acreedores y deudores generados por operaciones de tráfico, analizando su coherencia con el tráfico habitual de la Entidad.
- Conocer los procedimientos de gestión aplicados, detectando posibles debilidades y opinando sobre su grado de control interno y adecuación a las disposiciones normativas que los regulan.
- Verificar el adecuado registro contable de las operaciones objeto de análisis.

Para la consecución de estos objetivos, se ha trabajado sobre muestras aleatorias suficientemente representativas de las distintas operaciones realizadas por ACM durante el ejercicio 2004.

En el desarrollo de nuestros trabajos **no se pusieron de manifiesto hechos o circunstancias que implicaran limitación alguna al alcance** de los mismos.

IV.- RESULTADOS DEL TRABAJO.

IV. 1.- ÁREA DE FINANCIACIÓN BÁSICA.

En nuestros informes de Control Financiero y de Auditoría de Cuentas relativos al ejercicio 2003 se puso de manifiesto el inadecuado registro contable de las cantidades recibidas con cargo a los Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha. En concreto, se observó que las cantidades recibidas que financiaban adquisiciones de inmovilizado fueron contabilizadas como si de subvenciones a la explotación se tratase obviando lo dispuesto por la Norma de Valoración 20ª del Plan General de Contabilidad.

Consecuentemente se recomendó la práctica de los ajustes contables necesarios para subsanar los errores contables aludidos. Se observa que dichos ajustes no constan en las cuentas anuales de ACM para 2004, manteniéndose, por tanto, el inadecuado registro contable descrito.

En otro orden de cuestiones, la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha realizó con cargo a sus Presupuestos Generales para 2004 una transferencia nominativa por importe global de 887.240,00 € cuyo destinatario ha sido ACM. Ésta se divide en cuatro pagos de 221.810,00 € cada uno, tres de los cuales fueron realizados en el ejercicio 2004 y uno a comienzos del 2005.

La Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha efectúa íntegramente la transferencia descrita en el párrafo precedente desde el capítulo IV de su presupuesto de gastos, esto es, se califica en su origen como "Transferencia Corriente". Esta calificación lo es en consonancia con el PAIF elaborado por ACM para el ejercicio 2004, ya que la transferencia se refleja en el Estado de Ingresos del Presupuesto de Explotación bajo la rúbrica de "Subvenciones a la explotación". Ambos hechos, unidos a que los fondos percibidos no financian adquisiciones de inmovilizado, permiten clasificar la operación aquí descrita, desde la perspectiva de ACM, como "Subvención a la explotación". Consecuentemente con la naturaleza de la operación descrita y con lo dispuesto con el PGC, las cantidades percibidas de los Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha han de ser imputadas íntegramente a resultados del ejercicio. Contrariamente ACM contabiliza el total de la transferencia recibida en la cuenta 122 "Aportaciones para compensación de pérdidas", para, al final de ejercicio cargar dicha cuenta con abono a las cuentas 700 "Ventas en alta" por 311.202,75 € y 477 "HP, iva repercutido" por 21.784,19, no encontrándose justificación económico-financiera o normativa, para la práctica de los registros contables descritos.

Consecuentemente con lo expuesto en el párrafo anterior las cantidades percibidas por ACM con cargo a los Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha han sido inadecuadamente contabilizadas, de tal suerte, que de haberse contabilizado de conformidad

con la naturaleza de la operación, el estado de ingresos de la cuenta de pérdidas y ganancias presentaría un importe de 6.093.028,76 €, esto es, el expresado en las cuentas anuales presentadas por ACM incrementado en la parte de la subvención no contabilizada en cuentas del grupo 7 del PGC. En consecuencia, el resultado del ejercicio sería de -143.837,46 €, y no de -719.874,41 €.

Por otro lado, y en materia distinta a la tratada en los párrafos precedentes, se nos manifiesta que la Consejería de Obras Públicas de la Junta de Comunidades de Castilla-la Mancha cedió en uso a ACM las redes de abastecimiento de Picadas, El Girasol y Bornova. ACM contabilizó como inmovilizado inmaterial los derechos de la cesión en uso que se alude, por un importe conjunto de 26.912.826,51 €, amortizándose en un porcentaje lineal anual del 3,33%. Correlativamente a los registros contables descritos se contabilizó el valor del nuevo inmovilizado en la cuenta 130, procediendo a su traspaso a resultados en la misma medida en que se amortiza el inmovilizado inmaterial.

No obstante de lo expuesto en el párrafo precedente, no consta la formalización de la cesión en uso de las mencionadas redes de abastecimiento ni la valoración económica de los derechos cedidos. Consecuentemente no es posible opinar sobre la legalidad de esta operación, ni sobre la corrección cuantitativa de su registro contable.

Los demás extremos analizados, relativos a éste área, han sido encontrados correctos.

IV.2.- ÁREA DE INGRESOS.

El Ente Público Aguas de Castilla-La Mancha, de conformidad con lo señalado por el artículo 26 del Decreto 167/2002, de 26 de noviembre, por el

que se aprueban los Estatutos de la Entidad, dispone de los siguientes recursos económicos:

- El producto del canon de aducción y del canon de depuración.
- Transferencias con cargo a los Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.
- El producto de las operaciones de crédito que, de acuerdo con la normativa aplicable, concierte.
- Ingresos de derecho privado.
- Aunque no lo mencione expresamente el artículo 26 del Decreto 167/2002, también le corresponde el producto de las multas y sanciones impuestas en el ejercicio de las competencias que le atribuye el artículo 3 g) del mencionado Decreto.
- Cualesquiera otros atribuidos mediante Ley o acto jurídico.

El estado de ingresos de ACM correspondiente al ejercicio 2004 se articula de la siguiente manera:

CONCEPTOS	IMPORTES
Ingresos por suministro de agua	4.059.593,53 (1)
Trabajos realizados para el Inmov. Inmat.	551.889,93
Ingresos financieros	8.413,90
Ingresos extraordinarios	897.094,25
TOTAL INGRESOS	8.516.991,51

(1) Importes registrados en la cuenta 700 "Ventas alta Picadas, Girasol y Bornova.

Los distintos ingresos obtenidos por la Entidad están, en todos los casos, claramente relacionados con la actividad desarrollada y se encuentran dentro de los señalados por el artículo 26 del Decreto 167/2002, de 26 de noviembre.

Durante el ejercicio 2004 ACM no percibió ingreso alguno en concepto de canon de depuración.

Los registros contables de la Entidad reflejan la percepción en concepto de canon de aducción de 4.059.593,43 €. Del análisis de la gestión de este canon se desprende que:

- Las liquidaciones se practican por ACM a través de un procedimiento informatizado que ha sido encontrado suficiente, adecuado a las normas que lo regulan y carente de debilidades dignas de mención, no encontrándose errores cuantitativos de significación en las liquidaciones analizadas.
- Las liquidaciones son formalizadas en facturas seriadas que son giradas a los interesados. Las facturas contienen los requisitos formales exigidos por el Real Decreto 1.493/2003, de 28 de noviembre, que aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.
- Se repercute un IVA del 7%, extremo éste encontrado correcto, sin perjuicio de lo que más adelante se expone respecto al régimen de IVA al que está sujeto la Entidad.
- Se han detectado dos registros contables en las cuentas 700000000001 "Ventas alta Picadas" y 700000000002 "Ventas alta Girasol" por 93.463,51 € y 217.739,24 € respectivamente, no existiendo factura alguna que justifique la correlativa liquidación. La Memoria de las cuentas anuales de la Entidad manifiesta que dichos registros contables se corresponden con las pérdidas de explotación de los sistemas de abastecimiento de Picadas y El Girasol. Estos hechos, tal y como se exponen con detalle en el área de Financiación Básica al tratar la contabilización de las transferencias obtenidas por ACM con cargo a los Presupuestos

Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, no resultan adecuados a lo dispuesto por el Plan General de Contabilidad.

En lo referente a los ingresos extraordinarios reflejados por los estados contables de ACM, es necesario mencionar que la Entidad registra en ellos las cantidades imputadas a resultados procedentes de la cesión en uso de las redes de abastecimiento de Picadas, El Girasol y Bornova. Este hecho es considerado correcto, no obstante dada la incertidumbre que a este respecto se señala en el área de financiación básica, no se puede opinar sobre lo adecuado de las cantidades imputadas a resultados.

Los demás extremos analizados, relativos a éste área, han sido encontrados correctos.

IV. 3.- ÁREA DE GASTOS DE PERSONAL.

Durante el ejercicio 2004 ACM gestionó su personal en base a la plantilla existente durante el ejercicio 2003 y sin que esta fuese modificada. En nuestro informe correspondiente al ejercicio 2003 se pusieron de manifiesto las carencias observadas relativas a esta plantilla. No obstante, se pudo comprobar que la Dirección de ACM, en consonancia con lo expresado en nuestro informe y con criterios de buena gestión, procedió a lo largo del año 2004 a acometer los trabajos necesarios para la aprobación de una plantilla, circunstancia ésta, que tuvo lugar en el año 2005.

Las demás cuestiones concernientes al personal de la Entidad han sido encontradas correctas, en particular la liquidación y pago de nóminas y demás gastos sociales, así como su correspondiente registro contable.

IV. 4.- ÁREA DE TESORERÍA, ENDEUDAMIENTO E INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO.

Del análisis de la documentación entregada a este equipo de Auditoría se desprenden las siguientes características financieras a corto plazo de la Entidad Pública Aguas de Castilla-La Mancha:

- Al margen de los acreedores y deudores por operaciones de tráfico ACM carece de financiación ajena y de inversiones financieras a corto plazo.
- La Tesorería de la Entidad se desenvuelve a través de un sistema de caja para pagos en efectivo y dos cuentas corrientes.

Obviando el análisis de las operaciones de endeudamiento e inversiones financieras a corto plazo de la entidad dado que estas no se producen en el ejercicio 2004, hay que manifestar que la Tesorería de la Entidad se gestiona mediante un procedimiento suficiente y adecuado a la normativa que lo regula. En particular es necesario reseñar la racionalización del sistema de "pagos anticipados" que se usó en el ejercicio 2003 y cuyos defectos y debilidades pusimos de manifiesto en nuestro informe correspondiente a ese ejercicio. También hay que reseñar que la Entidad se ha dotado de sistemas de control interno relativos a la tesorería que son considerados como adecuados.

IV. 5.- ÁREA DE INVERSIONES.

La actividad contractual del Ente Público Aguas de Castilla-La Mancha se rige por la Ley 48/1998, de 30 de diciembre, sobre procedimientos de contratación en los sectores del agua, la energía, los transportes y las

telecomunicaciones, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español las directivas 93/98/CEE y 92/13/CEE, y, en los aspectos no expresamente regulados por éste, por el Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas.

Así pues, se analizaron las inversiones realizadas y la adecuación de los procedimientos contractuales a la normativa mencionada en el párrafo anterior, encontrándose que las inversiones efectuadas están claramente relacionadas con la actividad de la Entidad, debidamente planificadas , contratadas de conformidad con las disposiciones aplicables y correctamente contabilizadas, sin perjuicio de lo señalado en el área de financiación básica respecto a la cesión en uso de las redes de abastecimiento de Picadas, El Girasol y Bornova.

IV. 6.- ÁREA DE OTROS GASTOS

Para el análisis de los gastos, distintos de los de personal, de la Entidad, se procedió al examen de las facturas y otros documentos justificativos de los mismos, junto con su registro contable y pago a través de la documentación disponible sobre la tesorería de la Entidad.

En el transcurso de dicho análisis se pudo comprobar que los distintos gastos de la Entidad están claramente relacionados con su actividad, son gestionados a través de un procedimiento suficiente y con un grado de control interno satisfactorio, así mismo, se encuentran adecuadamente contabilizados.

No obstante de lo manifestado en el párrafo precedente es necesario destacar las deficiencias que seguidamente se relacionan:

1.- A pesar de que con carácter general la contratación de los distintos gastos se realiza de conformidad con las disposiciones reguladoras del procedimiento contractual de aplicación a ACM, se observó que el contrato con nº de expediente: AM-AGUAS-01-0001 presenta las siguientes incidencias:

a.- La primera factura presentada por el contratista, nº: ACM-01/2004, de fecha 4 de mayo de 2004 e importe de 144.675,00 €, IVA no incluido, comprende servicios prestados en el periodo comprendido entre febrero de 2003 y julio de 2004. Teniendo en cuenta que el contrato es firmado el 27 de abril de 2004, se deduce que los servicios prestados por el contratista en el periodo comprendido entre febrero de 2003 y abril de 2004 lo han sido sin amparo contractual alguno.

b.- La factura nº: ACM-02/2004, de fecha 20 de diciembre de 2004 e importe de 53.781,29 €, comprende la contratación por cuenta de ACM de tres trabajadores. Examinadas las cláusulas que definen el objeto del contrato no se encuentra entre ellas ninguna que ampare el objeto de la aludida factura. No puede contemplarse la posibilidad de que el contratista actúe "a modo" de empresa de trabajo temporal, dada la prohibición que en este sentido establece el último párrafo del artículo 196.3 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas y la exclusión del artículo 3.1 del mismo texto legal.

2.- Como se señala en el apartado "a" del anterior punto, la factura nº: ACM-01/2004, comprende los servicios prestados en el periodo febrero de 2003 a julio de 2004, esto es, 11 meses del ejercicio 2003 y 7 meses del 2004. Consecuentemente, y siguiendo un criterio lineal, 88.412,5 € (11 meses sobre 18) de su importe total se han devengado en el ejercicio 2003. Como quiera que la factura es emitida en abril del 2004 y recibida por ACM en diciembre del mismo año, la totalidad de la factura se imputó a este ejercicio,

registrándose íntegramente en la cuenta 623: "Otros servicios externos". No obstante, y de conformidad con lo dispuesto con el Plan General de Contabilidad y dada la importancia relativa de la aludida cantidad, se debía haber contabilizado en la cuenta 679 "Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores".

IV. 7.- ACREEDORES Y DEUDORES POR OPERACIONES DE TRÁFICO.

Del análisis y comprobaciones efectuadas por este equipo de auditoría se desprende una gestión de los acreedores y deudores que surgen por las operaciones de tráfico a través de procedimientos suficientes y adecuados a la normativa que le resulta de aplicación, sin encontrarse debilidades significativas o errores dignos de ser mencionados.

IV. 8.- OTROS EXTREMOS ANALIZADOS.

1.- Fianzas.

Como consecuencia de la aplicación de las disposiciones vigentes en materia contractual ACM exige fianzas, bien provisionales bien definitivas a los distintos contratistas. Se observa la falta de registro contable de las fianzas custodiadas cuando estas no se constituyen en metálico. Este extremo resulta correcto, ya que el Plan General de Contabilidad únicamente contempla el registro contable de las fianzas constituidas en metálico.

No obstante lo anterior, se considera que con la finalidad de que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la Entidad, sería conveniente el reflejo en la memoria de las garantías no monetarias custodiadas por la Entidad.

2.- Fondo de maniobra.

Del balance presentado por la Entidad a 31 de diciembre de 2004, se desprende la existencia de un Fondo de Maniobra (definido como activo circulante menos pasivo circulante) de – 687.796,13 €. La circunstancia de un Fondo de Maniobra negativo puede ser indicativa de dificultades financieras en el corto plazo.

V.- CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

Con carácter general, las conclusiones de los trabajos realizados son las que se infieren de lo expuesto en el apartado IV de este informe, "Resultados del trabajo". No obstante, es necesario hacer mención expresa a las siguientes cuestiones, relativas a las áreas que se refieren:

1.- Área de financiación básica.

a) Se ha comprobado el incorrecto registro contable de las transferencias recibidas con cargo a los presupuestos generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha

Recomendación: Realizar los ajustes contables que se derivan de las incorrecciones expuestas en el presente informe, relativas tanto al ejercicio 2003 como al 2004, así mismo, se recomienda que en ejercicios futuros las transferencias nominativas recibidas con cargo a los presupuestos generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha se contabilicen atendiendo a los hechos económico- financieros y patrimoniales realmente acaecidos.

b) La cesión por la consejería de Obras Públicas de los derechos de uso de las redes de abastecimiento de Picadas, El Girasol y Bornova, no se encuentra ni formalizada ni valorada.

Recomendación: Proceder a su adecuada formalización y valoración

2.- Otros gastos.

Con carácter general el procedimiento utilizado para la contratación de los distintos gastos de la Entidad es conforme a las disposiciones normativas vigentes que le son de aplicación, no obstante, se observó un contrato con distintas deficiencias. Por ello, **se recomienda** observar el estricto cumplimiento de la normativa de contratación a que esta sujeto ACM.

3.- Fianzas.

ACM procede a un adecuado registro contable de las fianzas recibidas. No obstante **se recomienda** que en la memoria se haga mención a las garantías custodiadas por la Entidad que no sean objeto de contabilización.

4.- Fondo de maniobra

La existencia de un fondo de maniobra negativo implica, cuanto menos, la posibilidad de dificultades financieras en el corto plazo. Consecuentemente **se ha de recomendar** un seguimiento de esta circunstancia, determinando sus causas y las posibles acciones a realizar para evitar las dificultades que, en su caso, pudieran surgir.

VI.- ALEGACIONES DEL ÓRGANO GESTOR.

Se incorporan al presente informe, como Anexo, las alegaciones y observaciones al Informe Provisional formuladas por el Órgano Gestor.

VII.- OBSERVACIONES A LAS ALEGACIONES.

Respecto de las alegaciones formuladas por ACM esta Intervención Delegada realiza las siguientes observaciones:

1.- ACM presenta copia del aval constituido como fianza definitiva del contrato "AM-AGUAS-01-001". Este es considerado correcto, suprimiéndose los párrafos relativos al mismo de nuestro informe provisional.

2.- Nos es remitido, acompañando al escrito de alegaciones, Resolución, de 20 de abril de 2005, de la vocalía 5ª del TEAC para unificación de criterio. Esta Resolución, unida a la Resolución, de 28 de julio de 2004, de la vocalía 5ª del TEAC, aclara las dudas manifestadas en nuestro informe provisional, relativas al régimen de IVA a que está sujeto ACM. En consecuencia se eliminan del informe provisional las alusiones relativas al régimen fiscal de la Entidad.

Las demás alegaciones formuladas no desvirtúan los hechos puestos de manifiesto en nuestro informe provisional, manteniéndose, por tanto, los extremos en él reflejados

Toledo, 21 de julio de 2006

EL INTERVENTOR DELEGADO

Fdo: Luis Alberto Arroyo Núñez

ANEXO

ALEGACIONES DEL ÓRGANO GESTOR

ALEGACIONES AL INFORME PROVISIONAL DE CONTROL FINANCIERO DEL ENTE PÚBLICO AGUAS DE GASTILLA-LA MANCHA CORRESPONDIENTES AL 2004

En relación con su escrito de 24 de mayo de 2006 por el que remite el Informe Provisional elaborado por la Intervención delegada de la Consejería de Economía y Hacienda, relativo al control financiero del ejercicio 2004 del ente público AGUAS DE CASTILLA-LA MANCHA, y dentro del plazo reglamentario se efectúan alegaciones así como medidas adoptadas relativas a determinados aspectos del control de gestión del ente.

V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

a) Aguas de Castilla-La Mancha percibe durante el ejercicio 2004, con cargo a los presupuestos generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha transferencias por un importe global de 887.240 euros. Aplicando la similitud entre "socio" y "titular", y de acuerdo con el ICAC (Consulta nº 3, BOICAC nº 9) *"las aportaciones de los socios pueden realizarse esporádicamente o de forma periódica para enjugar el déficit de la actividad ordinaria, y en este último sentido, son equiparables a una subvención de explotación, aunque mientras esta se considera un ingreso del ejercicio la aportación de los socios se incluye como fondos propios, en tanto en cuanto no se realice la absorción de pérdidas."*

Según el ICAC *"las subvenciones que tienen como finalidad compensar las pérdidas derivadas de las actividades propias del tráfico de la sociedad y que sean concedidas por los socios de la misma, no deben reflejarse como ingresos de explotación. Tanto si la subvención ha sido concedida posteriori para compensar pérdidas ya producidas como si tienen por objeto absorber las pérdidas esperadas, la subvención se registra directamente en el epígrafe de aportaciones de socios para compensación de pérdidas y constituyen una componente positiva de los fondos propios, hasta que sean compensadas las pérdidas producidas"*.

Y tal como indica el Memento Práctico de FRANCIS LEFEBVRE Contable 2005, *el reflejo contable de estas aportaciones se realiza en la cuenta 122 "aportaciones de los socios para compensación de pérdidas" cuyo movimiento es el siguiente:*

- *Su abono se realiza con cargo a cuentas del subgrupo 57 "Tesorería".*

Aguas de Castilla-La Mancha
Castilla-La Mancha
d Bulevar | 45003 Toledo | Tel. 925 283 950 | Fax 925 283 959 | www.aclm.es
Bernal

- *Su cargo cuando se proceda a la cancelación de pérdidas, se realiza con abono a la cuenta 121 "resultados negativos de ejercicios anteriores" o a la cuenta 129 "pérdidas y ganancias" por el saldo deudor de la misma, dependiendo de si las pérdidas a compensar tienen su origen en años anteriores o en el mismo ejercicio.*

Por otro lado, de acuerdo con el Memento Práctico de FRANCIS LEFEBVRE Contable, indica, *cuando las subvenciones son concedidas para compensar menores ingresos por precios políticos, o para fomento de actividades, y no se establecen para compensar pérdidas genéricas, deben figurar como un ingreso de explotación en la cuenta de pérdidas y ganancias*
En el IVA, las subvenciones vinculadas directamente al precio de los bienes, forman parte de la base imponible.

En base a lo especificado en los puntos anteriores, por parte de AGUAS DE CASTILLA-LA MANCHA en el ejercicio 2004, se toma el criterio, al ser la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha único titular del Ente Público, de aplicar las subvenciones a compensación de pérdidas y los desfases existentes en cada uno de los sistemas como subvención al precio contabilizándolo como mayores ventas y por lo tanto sujeto al IVA del 7%.

En cuanto a las cantidades que manifiesta en su informe relativo al resultado del ejercicio 2004, al haberse aplicado los criterios anteriores, son compensadas las pérdidas contables en junio del año 2005, fecha en la que se aprueban dichas cuentas anuales y la aplicación de sus resultados.

Entendemos que el procedimiento utilizado es correcto y que cumple lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad; no obstante este Ente Público en el ejercicio 2005 ha cambiado el criterio en base a las recomendaciones realizadas por la Intervención Delegada de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.

2. ÁREA DE OTROS GASTOS

1.b) Se remite fotocopia del aval presentado por Consultoría de Gestión de Empresa, SL ante la entidad de derecho público AGUAS DE CASTILLA-LA MANCHA garantizando las obligaciones derivadas del contrato de servicios de consultoría de dirección y servicios conexos de fecha 26 de abril de 2004, cumpliendo con el Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares.

1.c) La factura ACM-02/2004 se corresponde a los trabajos realizados por Consultoría de Gestión de Empresa SL con personal de la misma y en su centro de trabajo, por lo que esta sociedad no ha actuado ni actúa en modo alguno como empresa de trabajo temporal.

d. Bulevar | 45003 Toledo | Tel. 925 283 950 | Fax 925 283 959 | www.aclm.es
Berna

La factura ACM-01/2004 se pagó en el ejercicio 2005.

3. RÉGIMEN FISCAL

Se acompaña resolución del TEAC de 20 de abril de 2005, de la vocalía 5ª del Tribunal Económico Administrativo Central para unificación de criterio, haciendo mención en el antecedente de hecho QUINTO y SEXTO lo siguiente:

"*Quinto. Por consiguiente, la presente controversia, indicando el criterio a seguir en lo que se refiere a los servicios prestados por el Ayuntamiento de..., ya ha sido resuelta por este Tribunal Central en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, tramitado con el RG 843/2003, y al que se hace referencia en los Antecedentes de Hecho, mediante resolución de fecha 10 de septiembre de 2003, declarando: «1.º) Que la prestación del servicio de suministro de aguas está siempre sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido, aunque se preste directamente por el Ayuntamiento y su contraprestación tenga naturaleza tributaria; y 2.º Que en cuanto a la prestación de los servicios de saneamiento de aguas residuales y de recogida de residuos, si se prestan directamente por los Entes públicos, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, salvo si los referidos Entes actúan por medio de empresas públicas, privadas, mixtas o, en general, de empresas mercantiles, de manera tal que sea el empresario el que preste los servicios en nombre propio y por su cuenta y riesgo; 3.º Que en los casos en los que no opere la excepción citada, el impuesto soportado por dichos entes como consecuencia de la contratación de la prestación material de tales servicios con terceras personas, que actúan en nombre y por cuenta de los Entes citados, no será deducible».*

Sexto. Volviendo a la declaración que se pretende en el presente recurso extraordinario para Unificación de Criterio, en consideración a todo lo expuesto y respetando la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, se establecen las siguientes conclusiones, no siendo más que reiteración de las recogidas en la resolución de este Tribunal Central de 10 de septiembre de 2003 (RG 843/2003), si bien sólo se refiere a los servicios de saneamiento de aguas residuales y de recogida de residuos:

Bernardo Bulevar | 45003 Toledo | Tel.: 925 283 950 | Fax: 925 283 959 | www.acm.es

Primera. La prestación de los servicios de saneamiento de aguas residuales y de recogida de residuos, si se prestan directamente por los Entes públicos, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, salvo si los referidos Entes actúan por medio de empresas públicas, privadas, mixtas o, en general, de empresas mercantiles de manera tal que sea el empresario el que preste los servicios en nombre propio y por su cuenta y riesgo; por tanto, en los casos en los que no opere la excepción, el impuesto soportado por dichos entes como consecuencia de la contratación de la prestación material de tales servicios con terceras personas, que actúan en nombre y por cuenta de los Entes citados, no será deducible.

Segunda. En cada caso habrá de tenerse en cuenta, a efectos de establecer si los Entes públicos son o no sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la naturaleza de sus relaciones jurídicas con las empresas a través de las cuales actúen.

4. FIANZAS

En la memoria de las cuentas anuales del ejercicio 2005 figura relación de garantías custodiadas por la entidad que no son objeto de contabilización.

Toledo a 16 de junio de 2006.

Fdo: Verónica Montero Robles
Director-Gerente.
Entidad de Derecho Público
Aguas de Castilla La Mancha.

d. Bulevar | 45003 Toledo | Tel. 925 283 950 | Fax 925 283 959 | www.acm.es
Berna.

ES COPIA DE SU ORIGINAL

Santander Central Hispano

El BANCO SANTANDER CENTRAL HISPANO, SA, con NIF A39000013, con domicilio en Calle Comercio 47 de Toledo, a efectos de notificaciones y requerimientos y en su nombre y representación D. José Javier Fernández García con Nif 6227394Y y Dª. María Cristina Ferreo Moyano, con Nif 70342025K, con poderes suficientes para obligarse en este acto, según resulta de la verificación de la representación de la parte inferior de este documento

A V A L A

A La Entidad "CONSULTORÍA DE GESTIÓN DE EMPRESA, S.L.", NIF B45234911, con domicilio en calle Trinidad, 5 2 45002 Toledo, *ante* la Entidad de Derecho Público "AGUAS DE CASTILLA-LA MANCHA", NIF S4500084A, con domicilio en Paseo Cristo de la Vega, 0 45004 Toledo, garantizando el cumplimiento por CONSULTORÍA DE GESTIÓN DE EMPRESA, S.L. de las obligaciones derivadas del Contrato de servicios de consultoría de dirección y servicios conexos de asistencia general a AGUAS DE CASTILLA-LA MANCHA (Expediente nº. AM-AGUAS-01), del que es adjudicatario.

En consecuencia, la garantía definitiva responderá de todas las obligaciones del adjudicatario procedentes del contrato y sus anexos, así como de las que se sigan indirectamente del mismos; de su ejecución o de su eventual resolución; del reintegro de las cantidades que, en su caso, AGUAS DE CASTILLA-LA MANCHA, hubiera abonado en exceso a raíz de la liquidación final; del resarcimiento de los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de sus obligaciones, incluidos los que pudiesen ser reclamados a AGUAS DE CASTILLA LA MANCHA por cualesquiera terceros y, singularmente, por la Administración.

La garantía que se constituye tiene el carácter de solidaria con CONSULTORÍA DE GESTIÓN DE EMPRESA, S.L., con renuncia a los beneficios de excusión, orden y división, y se podrá hacer efectiva por AGUAS DE CASTILLA-LA MANCHA mediante la sola comunicación a este Avalista del concepto reclamado y de su importe, debiendo el Avalista hacer entrega del mismo en el plazo de diez días a contar desde el requerimiento.

Este aval se concede por hasta TRECE MIL TRESCIENTOS OCHENTA Y CINCO CON SETENTA Y CUATRO EUROS (13.385,74 Euros) y estará vigente hasta tanto AGUAS DE CASTILLA-LA MANCHA autorice su devolución, mediante comunicación dirigida al Avalista, con devolución de este documento.

Cualquier cantidad abonada por el Banco Santander Central Hispano, S.A. en relación con lo dispuesto en esta garantía reducirá el monto global de la misma en idéntica proporción.

No cabe la transmisión, traspaso o cesión de esta garantía, sin el consentimiento expreso y escrito del garante.

Las partes se someten a la legislación española y al fuero de los Juzgados y Tribunales de Toledo.

Esta garantía ha sido inscrita en esta misma fecha en el Registro Especial de Avales de esta sucursal con el número 49.2604.005.0010312.

En Toledo, a 26 de Abril de 2004.

Banco Santander Central Hispano, S. A.
2604 - Comercio, 47
TOLEDO
P.P.

VERIFICACION DE LA REPRESENTACION POR LA ABOGACIA DEL ESTADO EN LA CAJA GENERAL DE DEPOSITOS

Provincia	Fecha	Número
Toledo	29/07/02	31/02
Toledo	13/10/99	101/99

DOCTRINA DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Volver

Nº Resolución: 00/733/2003 Unidad resolutoria: Vocalía 5ª Fecha de resolución: 20/04/2005 Unificación de criterio: SÍ

En cuanto a la prestacion de los servicios de saneamiento de aguas residuales y de recogida de residuos, si se prestan directamente por los Entes públicos, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, salvo si los referidos Entes actúan por medio de empresas públicas, privadas, mixtas o, en general, de empresas mercantiles, de manera tal que sea el empresario el que preste los servicios en nombre propio y por su cuenta y riesgo.

CONCEPTOS:

03 01 04 IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO
ASPECTOS GENERALES
PRESTACION DE SERVICIOS

RESOLUCIÓN:

En la Villa de Madrid, a 20 de abril de 2005 en el recurso extraordinario de alzada para Unificación de Criterio que ha de resolver este Tribunal Económico-administrativo Central, en Sala, interpuesto por el **DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA**, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ..., de fecha 23 de octubre de 2002, dictada en la reclamación nº ..., relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio de 2.000.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 31 de mayo de 2001, con motivo de la inspección realizada al Ayuntamiento de ..., en relación con el Impuesto y ejercicios citados, se incoa Acta de Disconformidad A02 número 70421855 en la que se regulariza la situación tributaria dando lugar a una minoración de la cuota negativa declarada en el período, fijándola en la cantidad de 5.283.548 pesetas (31.754,76 €). En ella se hace constar entre otros extremos:

- Que durante el ejercicio objeto de comprobación la entidad realizó directamente la prestación del servicio de recogida de basuras y saneamiento de aguas residuales, cobrando de los destinatarios una tasa, si bien la prestación material de estos servicios la efectúan, en todo o en parte, unas empresas que contratan con el Ayuntamiento y que actúan en nombre y por cuenta del mismo, percibiendo a cambio una contraprestación de éste.

- Que las empresas con las que el Ayuntamiento tiene contratado los citados servicios de recogida de basuras y saneamiento de aguas residuales le facturan el importe de los mismos en los términos pactados, repercutiendo el IVA al 7%. El Ayuntamiento gira a los usuarios una tasa por recogida de basuras, repercute el IVA a los usuarios y deduce las cuotas soportadas correspondientes a la facturación de las empresas contratistas del servicio.

La Inspección entiende que el Ayuntamiento presta directamente los citados servicios de recogida de basuras y saneamiento del agua y que percibe unas tasas por ello, debido a lo cual han de estimarse como actividades no sujetas, que no dan derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

SEGUNDO.- Con fecha 31 de julio de 2001 el Inspector Regional dicta liquidación confirmando la propuesta de la Inspección actuaria, que se notifica a la Entidad interesada el 10 de septiembre del mismo año. Frente a ella se interpone reclamación mediante escrito presentado ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... el 24 del mismo mes. El 23 de octubre de 2002, se dicta resolución en cuya parte dispositiva se anula la liquidación practicada en lo que se refiere al rechazo del IVA soportado por adquisiciones de bienes y servicios relacionados con la actividad de recogida de basuras y saneamiento de aguas. Notificado el acuerdo al Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda el 19 de noviembre de 2002, se interpone por él recurso extraordinario de alzada para Unificación de Criterio a tenor de lo dispuesto en el artículo 126 del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo. Una vez puesto de manifiesto el expediente, con fecha 2 de junio de 2003 presenta escrito de alegaciones en el que manifiesta que, teniendo en cuenta que la resolución de 23 de octubre de 2002 del Tribunal Regional de ... anula la liquidación en lo que se refiere al rechazo del IVA soportado por las adquisiciones de bienes y servicios relacionados con la actividad de recogida de basura y saneamiento de aguas residuales, y después de mencionar la resolución de este Tribunal Central de 8 de octubre de 1998, solicita que se dicte resolución por la que, respetando la situación jurídica particular derivada de la resolución que se impugna, "declare que las prestaciones de servicios objeto de controversia no se hallan sujetas al Impuesto sobre el valor Añadido".

TERCERO.- Respecto de esta misma resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ..., de fecha 23 de octubre de 2002, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria interpuso recurso extraordinario para Unificación de Criterio, el 26 de noviembre de 2002, al amparo del artículo 120.1 del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo, tramitándose con el RG 843/2003, y en el que señala que se está en el caso presente frente a una tasa tanto por los servicios de recogida de basura como por los de abastecimiento de agua potable y saneamiento de aguas residuales, y después de citar la resolución de este Tribunal Central de fecha 6 de junio de 2001, solicitando que se dicte resolución por la que, respetando la situación jurídica particular derivada de la resolución que se impugna, "declare que las prestaciones de servicios realizadas directamente por los Entes públicos mediante contraprestación de naturaleza tributaria, como es una tasa, no se encuentran sujetas al impuesto de referencia, y que el impuesto soportado por dichos entes como consecuencia de la contratación de la prestación de tales servicios con terceras personas, no resulta deducible". Dicho recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio resultó estimado parcialmente por este Tribunal Central mediante resolución de fecha 10 de septiembre de 2003.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente, por

razón de la materia y en atención a la naturaleza del recurso planteado, para conocer del mismo, que ha sido interpuesto en forma y plazo hábil, por persona con capacidad y legitimación suficientes, de conformidad con lo establecido en el artículo 126 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-administrativas, centrándose la cuestión que se plantea en determinar si las actividades desarrolladas por el Ayuntamiento, que se refieren a la actividad de recogida de basura y saneamiento de aguas residuales, y descritas en la exposición de Hechos que antecede, están o no sujetas al Impuesto.

SEGUNDO.- Para resolver la cuestión planteada es necesario analizar con detenimiento y en todos sus párrafos el apartado Octavo del artículo 7 de la Ley 37/92. Comienza por expresar que *"no estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los Entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria"*. En el párrafo siguiente, que es el segundo del apartado, se añade que "lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando los referidos Entes actúen por medio de empresa pública, privada o mixta o, en general, de empresas mercantiles". Finalmente, en el tercer párrafo se expresa: "en todo caso, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que los Entes públicos realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan:...b) distribución de agua...".

La interpretación del precepto citado exige hacer varias precisiones:

En primer lugar, qué se entiende por entregas y prestaciones "realizadas directamente por los Entes públicos", teniendo en cuenta que, a continuación, la norma se refiere al supuesto en que dichos Entes actúen por medio de empresas mercantiles. La norma parte del supuesto de que se está ante una actividad de los Entes públicos que procede calificar como empresarial o profesional por reunir los requisitos que al efecto señalan los artículos 4 y 5 de la Ley y, no obstante, considera no sujetas al Impuesto determinadas operaciones, aquellas que realizan directamente y sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

Para establecer lo que debe entenderse por actuación directa de los Entes públicos son oportunas las consideraciones que se contienen en la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de marzo de 2000. Abarca en su estudio tanto la primera Ley del Impuesto, la Ley 30/1985, como la vigente, pero debe tenerse en cuenta que el párrafo primero del artículo 5, apartado 6°, de la Ley de 1985 se repite literalmente en el también párrafo primero del artículo 7, apartado 8°, de la Ley de 1992. Con referencia al mismo, se expresa en el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia citada:

"La interpretación de este requisito (adverbio de modo, "directamente"), debe hacerse, como dispone el artículo 23, apartado 2, de la Ley General Tributaria, entendiéndolo conforme a su sentido jurídico, que no puede ser otro, sino el desarrollado en el artículo 85 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local, vigente cuando se promulgó la Ley del IVA, que claramente dispone:

"(...)

2. Los servicios públicos locales pueden gestionarse de forma directa o indirecta. (...).

3. La gestión directa adoptará alguna de las siguientes formas:

a) Gestión por la propia entidad local.

b) Organismo autónomo local.

c) Sociedad mercantil, cuyo capital social pertenezca íntegramente a la entidad local".

El artículo 103, apartado 1, del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, aprobado por Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, precisó que:

"1. En los casos en que el servicio o actividad se gestione directamente en forma de empresa privada habrá de adoptarse una de las formas de Sociedad mercantil de responsabilidad limitada. La Sociedad se constituirá y actuará conforme a las disposiciones legales mercantiles, y en la escritura de constitución constará el capital, que deberá ser aportado íntegramente por la Entidad Local, la forma de constituir el Consejo de Administración y la determinación de quienes tengan derecho a emitir voto representando el capital social".

Mantenida esta interpretación, la Sala debe enjuiciar el texto del artículo 8.º, apartado 9.º, del Reglamento del IVA, de 30 de octubre de 1985, que después de reproducir ad pedem litterae el artículo 5.º, apartado 6.º de la Ley del IVA añadió el siguiente párrafo: "Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando los referidos entes (se refiere a los entes territoriales) actúen por medio de empresa privada o empresa mixta o en general de empresas mercantiles".

La entidad recurrente ha mantenido que el artículo 8.º, apartado 9.º, del Reglamento del IVA implica "una extralimitación de este precepto reglamentario en relación con las normas legales invocadas sobre el IVA y sobre las técnicas de actuación de los entes locales".

La Sala comparte este argumento, porque el segundo párrafo (el añadido) del apartado 9.º del artículo 8.º del Reglamento del IVA no ha sabido distinguir entre las sociedades mercantiles, pertenecientes íntegramente a las Entidades Locales, reguladas específicamente por las normas que hemos reproducido, y que son una modalidad de la prestación directa de los servicios públicos municipales y provinciales, y las sociedades mercantiles, pertenecientes parcialmente a las Entidades Locales, que como dispone claramente el artículo 85, apartado 4, letra e) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, constituyen una modalidad de la gestión indirecta (...) El artículo 8.º, apartado 9.º, del Reglamento del IVA es contrario a derecho, porque ignora la diferenciación dicotómica de las sociedades mercantiles, según sea la participación de las entidades Locales en el capital social de las mismas, total o parcial, diferenciación que comporta un régimen distinto de prestación de los servicios públicos directo o indirecto que el Reglamento no

ha sabido distinguir al tratarlas por igual.

Buena prueba de ello es que la nueva Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, ha corregido la extralimitación del artículo 8.º, apartado 9.º, del Reglamento del IVA, al disponer, que: "Que los supuestos de no sujeción a que se refiere este número (las entregas de bienes y prestación de servicios realizadas directamente por los entes públicos mediante contraprestación de naturaleza tributaria) no se aplicarán cuando los referidos entes actúen por medio de empresa pública, privada o mixta o, en general, de empresas mercantiles", precepto que denota claramente la ilegalidad del segundo párrafo del apartado 9.º del artículo 8.º del Reglamento del IVA de 30 de octubre de 1985, y que muestra cómo ha sido necesario dictar un precepto con rango de Ley que excluya del concepto de prestación por gestión directa, según nuestro derecho local, y a efectos puramente del IVA, la prestación de servicios públicos mediante sociedades privadas, pertenecientes íntegramente a los entes locales".

La sentencia concluye afirmando en su fundamento de derecho octavo:

"Por último, la Sala debe aclarar que, a partir de la vigencia de la nueva Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, la prestación de servicios públicos por Sociedades mercantiles, pertenecientes íntegramente a los entes locales (...) sí está sujeta al IVA".

TERCERO.- En el caso presente no está debidamente aclarado en el expediente si las Sociedades a través de las que el Ayuntamiento de ... ha desarrollado sus actividades de saneamiento de aguas residuales y de recogida de basuras, están íntegra o parcialmente participadas por él y, por tanto, no es posible determinar si el Ente Local ha realizado o no "directamente" las entregas y prestaciones de servicios citadas. No obstante, la cuestión es mas doctrinal que práctica porque, al situarse el período comprobado por la Inspección dentro del ámbito temporal de la vigente Ley del Impuesto, debe entenderse que los supuestos de no sujeción a que se refiere el párrafo primero del apartado 8º no son aplicables, como expresa el precepto en un párrafo posterior, cuando los Entes Locales "actúen por medio" de empresa mercantil. Ahora bien, ante la redacción de este segundo párrafo, resulta necesario igualmente precisar el alcance del mismo. Viene a expresar, desde luego, que a pesar de que los Entes actúen directamente, las operaciones en que tal actuación se traduzca estarán sujetas al Impuesto siempre que se realicen por medio de empresas, pero además, dada la amplitud con la que está redactado el párrafo, permite concluir que estarán sujetas al Impuesto las operaciones de los Entes públicos realizadas a través de sociedades mercantiles, sean o no participadas por el ente público, incluso en los supuestos propios de la gestión indirecta, tales como la concesión, el concierto o el arrendamiento. Y que, cuando los Entes locales actúen de esta forma, ya no tendrá trascendencia la naturaleza tributaria de la contraprestación.

La Dirección General de Tributos ha precisado (Resolución de 11 de noviembre de 1993), lo que coincide con el criterio de este Tribunal Central, que, en el supuesto a que nos estamos refiriendo, la exclusión del supuesto de no sujeción opera cuando el Ayuntamiento encomienda a las citadas empresas mercantiles la prestación del servicio al usuario *"mediante concesión o cualquier otro título de actuación en nombre propio, pero que no será de aplicación la referida exclusión cuando sigue siendo el Ente público el*

que presta el servicio directamente y en nombre propio al usuario, aunque contrate a una empresa la prestación, al Ente público, del referido servicio". Y, a continuación, concreta que *"si el Ayuntamiento encomienda al contratista la prestación del servicio, de manera que sea el empresario el que lo preste en nombre propio y por su cuenta y riesgo, autorizándole incluso a la percepción de la tasa municipal como contraprestación de sus servicios, el contratista deberá facturar a los destinatarios el importe total de la contraprestación (tasa o precio), repercutiéndole el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido"* y, por el contrario, *"si el Ayuntamiento realiza la prestación del servicio a los destinatarios finales mediante el cobro de una tasa, pero la prestación material del mismo la efectúa una empresa contratista que actúa en nombre y por cuenta del Ayuntamiento, percibiendo de éste, a cambio, una determinada contraprestación, el Ayuntamiento deberá facturar al usuario el importe de la tasa sin impuesto, dado que se trata de un servicio prestado por un Ente público mediante contraprestación tributaria; por otra parte, el contratista deberá facturar al Ayuntamiento el importe de la contraprestación del servicio prestado con repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente, que no podrá ser objeto de deducción por el referido Ente público".*

De estas puntualizaciones se desprende la gran importancia que tienen los pactos o contratos existentes entre el Ayuntamiento y las empresas prestadoras materialmente del servicio. En el caso presente tampoco está debidamente aclarada en el expediente la naturaleza jurídica de las relaciones del Ayuntamiento con las Sociedades a través de las que aquél ha desarrollado sus actividades de saneamiento de aguas residuales y de recogida de basuras. En el escrito de alegaciones frente al acta, que recoge la resolución del Tribunal Regional, el Ayuntamiento afirmaba que los servicios citados eran prestados "por las empresas concesionarias X, S. A. y UTE Z, pero se ignora si la denominación atribuida a la relación entre ambas partes responde a la realidad, en términos jurídicos, porque no figuran en el expediente los contratos otorgados. Ante las imprecisiones señaladas no es posible ni conveniente enjuiciar la adecuación o no a Derecho de la resolución dictada por el Tribunal Regional de ...

CUARTO.- Continuando con el análisis del precepto, si bien la controversia planteada por la Dirección General de Tributos excluye los servicios de suministro de agua, de la redacción de su párrafo tercero se desprende que no cabe otorgar idéntico trato a los servicios de suministro de agua que a los de saneamiento de agua y a los de recogida de basuras, dado que a los primeros corresponde un tratamiento singular, al igual que ocurre con el resto de los señalados en el párrafo citado del apartado Octavo del artículo 7° de la LIVA, a cuyo tenor estarán sujetos aunque se presten directamente por el Ente público y su contraprestación tenga naturaleza tributaria. Así se desprende de la redacción del precepto de la Ley 37/92 citado, antes y después de la modificación operada en él por la Ley 66/97, de 30 de diciembre; antes de ella se decía: "no obstante lo establecido en los párrafos anteriores de este número, estarán sujetas al Impuesto..." y después: "en todo caso, estarán sujetas al Impuesto....".

QUINTO.- Por consiguiente, la presente controversia, indicando el criterio a seguir en lo que se refiere a los servicios prestados por el Ayuntamiento de ..., ya ha sido resuelta por este Tribunal Central en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y

Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, tramitado con el RG 843/2003, y al que se hace referencia en los Antecedentes de Hecho, mediante resolución de fecha 10 de septiembre de 2003, declarando: *"1º) Que la prestación del servicio de suministro de aguas está siempre sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido, aunque se preste directamente por el Ayuntamiento y su contraprestación tenga naturaleza tributaria; y 2º) Que en cuanto a la prestación de los servicios de saneamiento de aguas residuales y de recogida de residuos, si se prestan directamente por los Entes públicos, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, salvo si los referidos Entes actúan por medio de empresas públicas, privadas, mixtas o, en general, de empresas mercantiles, de manera tal que sea el empresario el que preste los servicios en nombre propio y por su cuenta y riesgo; 3º) Que en los casos en los que no opere la excepción citada, el impuesto soportado por dichos entes como consecuencia de la contratación de la prestación material de tales servicios con terceras personas, que actúan en nombre y por cuenta de los Entes citados, no será deducible".*

SEXTO.- Volviendo a la declaración que se pretende en el presente recurso extraordinario para Unificación de Criterio, en consideración a todo lo expuesto y respetando la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, se establecen las siguientes conclusiones, no siendo más que reiteración de las recogidas en la resolución de este Tribunal Central de 10 de septiembre de 2003 (RG 843/2003), si bien sólo se refiere a los servicios de saneamiento de aguas residuales y de recogida de residuos:

Primera.- La prestación de los servicios de saneamiento de aguas residuales y de recogida de residuos, si se prestan directamente por los Entes públicos, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, salvo si los referidos Entes actúan por medio de empresas públicas, privadas, mixtas o, en general, de empresas mercantiles de manera tal que sea el empresario el que preste los servicios en nombre propio y por su cuenta y riesgo; por tanto, en los casos en los que no opere la excepción, el impuesto soportado por dichos entes como consecuencia de la contratación de la prestación material de tales servicios con terceras personas, que actúan en nombre y por cuenta de los Entes citados, no será deducible.

Segundo.- En cada caso habrá de tenerse en cuenta, a efectos de establecer si los Entes públicos son o no sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la naturaleza de sus relaciones jurídicas con las empresas a través de las cuales actúen.

En su virtud,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso de alzada extraordinario para la Unificación de Criterio interpuesto por el Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda a propósito de la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... el 23 de octubre de 2002 en la reclamación nº ..., relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio de 2.000, ACUERDA: Estimarlo, declarando que en cuanto a la prestación de los servicios de saneamiento de aguas residuales y de recogida de residuos, si se prestan directamente

por los Entes públicos, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, salvo si los referidos Entes actúan por medio de empresas públicas, privadas, mixtas o, en general, de empresas mercantiles, de manera tal que sea el empresario el que preste los servicios en nombre propio y por su cuenta y riesgo.

Volver