

<b>TRIBUTACIÓN</b>	<b>LA CONFORMACIÓN DE LOS TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES ACORDE CON EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA: ANÁLISIS DE DOS SUPUESTOS DE DERECHO POSITIVO</b>	<b>Núm. 1/2000</b>
--------------------	---	------------------------

**LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad  
Internacional de Cataluña*

**Extracto:**

**E**l presente trabajo analiza la Ley de la Comunidad Autónoma de Cataluña 6/1999, de 12 de julio, de ordenación, gestión y tributación del agua y el Decreto 188/1999, de 13 de julio, por el que se regulan las deducciones en la tributación sobre el agua.

Antes de entrar a examinar las mencionadas normas, el presente artículo aborda la cuestión de la coexistencia de los tributos ambientales, extrafiscales y el principio de capacidad económica. De esta manera, se pone de manifiesto que la tributación extrafiscal debe sujetarse en su regulación al principio de capacidad económica.

Los artículos 38 y 39 de la Ley 25/1998 incorporan a la estructura de los tributos catalanes sobre el agua el concepto de mínimo vital. Se reflexiona sobre el carácter excepcional de la incorporación de dicho concepto a la imposición indirecta sobre las aguas.

El hecho de querer subjetivizar los tributos sobre el agua haciendo efectivo el mandato de la Ley 25/1998 implica no contemplar los cánones como tributos ambientales sino como exacciones impuestas obligatoriamente a los administrados, y que deben respetar el principio de capacidad económica, al igual que los demás que integran la justicia tributaria.

---

## *Sumario:*

---

- I. Introducción.
- II. El principio de capacidad económica en la imposición indirecta.
  1. El principio de no gravamen del mínimo de existencia. Su aplicación en el ámbito de los cánones de agua.
  2. Las deducciones en la cuota como vía de subjetivizar los impuestos indirectos.
- III. La proyección del principio constitucional de protección de la familia en los tributos sobre el agua.
- IV. Las deducciones en la cuota de los cánones de saneamiento y de infraestructura hidráulica de Cataluña.
- V. Vías y mecanismos mediante los cuales hacer efectivo el mandato del artículo 38 de la Ley 25/1998.
  1. Vías y mecanismos genéricos.
  2. Su aplicación al caso concreto.
    - 2.1. En torno a la preservación de los mínimos de facturación.
    - 2.2. Usuarios del agua por vivienda.
    - 2.3. Aplicación a los usuarios conectados a la red de suministro y a los que reciben el agua por otros medios.
- VI. Conclusiones.

## I. INTRODUCCIÓN

Uno de los lugares comunes en la literatura científica que toma como objeto de reflexión la tributación ligada al hecho ambiental es la puesta en duda de que los tributos establecidos con dicha finalidad extrafiscal puedan resultar a la postre respetuosos con los principios de justicia tributaria que vinculan a todo tributo y muy especialmente con el de capacidad económica. En su momento ya manifesté que el tributo extrafiscal es, ante todo, tributo y, por consiguiente, debe respetar el principio de capacidad económica <sup>1</sup>. Es más, añadiría ahora, no sólo debe sino que puede hacerlo sin perder un ápice de su identidad.

Todo esto viene a cuento de que el Diario Oficial de la Generalidad de Cataluña (DOGC) nos ha brindado con la escasa diferencia de seis días dos normas fundamentales para sostener mi anterior afirmación. Así, en el DOGC de 22 de julio de 1999 aparece publicada la Ley 6/1999, de 12 de julio, de ordenación, gestión y tributación del agua, y en el DOGC del día 28 del mismo mes se publica el Decreto 188/1999, de 13 de julio, por el que se regulan las deducciones en la tributación sobre el agua.

Una y otra norma traen causa de sendos artículos de la Ley catalana 25/1998, de 31 de diciembre, de medidas administrativas, fiscales y de adaptación al euro, norma legal que como ya se intuye es una suerte de «ley de acompañamiento» a imagen y semejanza de las estatales. Pues bien, prestemos atención al contenido de sus artículos 38 y 39:

*Artículo 38.* Determinación de cuotas de los tributos sobre el agua.

La determinación de las cuotas de los tributos de la Generalidad sobre el agua ha de tener en cuenta el número de usuarios del agua por vivienda.

*Artículo 39.* Deducciones de la cuota del incremento de tarifa de saneamiento y del canon de infraestructura hidráulica.

1. La cuota del incremento de tarifa de saneamiento y del canon de infraestructura hidráulica, en los supuestos de usos domésticos del agua, tiene las deducciones siguientes:

---

<sup>1</sup> *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid. 1995. Pág. 38.

- a) Familias numerosas: un 20 por 100.
  - b) Unidades familiares con ingresos inferiores al salario mínimo interprofesional en cómputo anual: un 20 por 100.
2. Los sujetos beneficiarios de las deducciones a las que hace referencia el apartado 1 son los abonados al servicio de suministro.
  3. Se establecerán reglamentariamente los requisitos para la aplicación de las deducciones indicadas.

El Decreto 188/1999 supone la puesta en práctica de lo ordenado en el artículo 39, en función del plazo otorgado por la disposición adicional octava <sup>2</sup> de la misma Ley 25, en tanto que de dar cumplimiento al artículo 38 se ocupa la Ley 6/1999 a lo largo de su articulado y muy especialmente en su artículo 44, apartados 1, 2 y 3:

*Artículo 44.* Tipo de gravamen aplicable a los usos domésticos del agua.

1. El tipo de gravamen aplicable a los usos domésticos de agua es, con carácter general, de 42,3 pesetas por metro cúbico.
2. En los supuestos de usos domésticos de agua en el caso de viviendas, el tipo se afecta a los coeficientes siguientes, en función del tramo de consumo mensual del abonado al cual se aplican:
  - a) Consumo mensual igual o inferior a 12 metros cúbicos: 1.
  - b) Consumo mensual superior a 12 metros cúbicos: 1,5.
3. En caso de que el número de personas por vivienda sea superior a cuatro, el primer tramo de consumo al que hace referencia el apartado 2 se ha de incrementar en 3 metros cúbicos por mes por cada persona adicional que conviva.

Pero antes de entrar a examinar en detalle el Decreto 188/1999 y la Ley 6/1999, en los aspectos que aquí nos interesan, vamos a efectuar una reflexión general sobre la coexistencia e imbricación que cabe esperar de los tributos ambientales, extrafiscales, y el principio de capacidad económica.

<sup>2</sup> «En el término de seis meses a contar desde la entrada en vigor de esta Ley, el Gobierno ha de aprobar un anteproyecto de ley reguladora de ordenación y gestión del agua en Cataluña que recoja lo que determina el artículo 38». Huelga decir que el plazo no llegó a agotarse.

## II. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA

El artículo 26 de la Ley General Tributaria señala que los hechos imposables de los impuestos ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo «como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta». En efecto, renta, gasto y patrimonio han sido siempre los signos distintivos básicos de riqueza gravable, los puntos de referencia en los que identificar la capacidad económica que se sometía a gravamen<sup>3</sup>.

De los principios de justicia tributaria que se recogen en el artículo 31 de la Constitución el que más peso tiene en la configuración del ordenamiento tributario es, sin duda alguna, el de capacidad económica. CORTÉS DOMÍNGUEZ ha manifestado al respecto: «es el más trascendental no sólo en el momento de creación de la norma tributaria, sino también en el de su interpretación. De otra parte, su eficacia metodológica se proyecta en la construcción dogmática de las instituciones tributarias»<sup>4</sup>.

El Tribunal Constitucional ha contribuido a perfilar un poco más el principio de capacidad económica en varios sentidos, aunque también ha dicho que «el principio de capacidad económica no es un axioma del que puedan extraerse, por simple deducción lógica, consecuencias positivas, precisas y correctas sobre la particular regulación de cada figura tributaria» (Sentencia del Tribunal Constitucional 221/1992, FJ 5.º).

En relación a los extremos entre los que se ha de mover la materialización de este principio bueno es conocer que, si, por un lado, se ha referido a la capacidad económica como «exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentre» (Sentencia 27/1981, FJ 4.º), por otro también ha advertido que este principio quebraría «en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial, sino inexistente o ficticia» (Sentencias 37/1987, FJ 13.º, y 214/1994, FJ 5.º). En cualquier caso, siempre dentro del respeto a los mandatos de la Constitución, «el legislador tributario goza de un ámbito de libertad de configuración» (FJ 8.º de la Sentencia 134/1996). Esa libertad, hay que decirlo, le sirve no sólo para elegir la fórmula que entienda más adecuada para plasmar en el Derecho positivo los condicionamientos que los principios constitucionales de justicia tributaria imponen en la configuración de los tributos, sino también para administrar la intensidad con la que tales principios deben manifestarse al tener que hacerlos compatibles con otros intereses jurídicos también dignos de protección. En este sentido, nuestro Tribunal Constitucional ha admitido, por poner un ejemplo, limitaciones en los gastos deducibles en aras de la practicabilidad de la gestión de los tributos (Sentencia 214/1994, FJ 5.º), y trasladándonos a otras latitudes, la Corte Constitucional italiana ha reiterado que el respeto a la capacidad contributiva no conduce irremediabilmente a la plena deducibilidad de los gastos de enfermedad (Sentencia núm. 134 de 1982) o de los gastos médicos y de asistencia de personas a las que asiste el deber de prestar alimentos (Sentencia núm. 151 de 1982).

<sup>3</sup> Omitimos analizar cómo se presenta el principio de capacidad económica en el resto de tributos cuando éstos acogen finalidades extrafiscales. En su momento ya nos pronunciamos por considerar el impuesto como el tributo idóneo para vehicular este tipo de objetivos (*Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, op. cit. Pág. 45 y ss.).

<sup>4</sup> Con MARTÍN DELGADO en *Ordenamiento Tributario Español*, Civitas. Madrid. 1977, pág. 69.

Con tan exiguos apoyos la adecuada comprensión del principio de capacidad económica sigue descansando en la elaboración doctrinal. Y, avanzando un poco más, cabe afirmar que, corrientemente, se identifican como índices de capacidad económica idóneos la percepción de una renta y la posesión de un patrimonio, mientras que el gasto o el consumo, si bien reflejan también una determinada riqueza en quien los realiza, no dejan de ser índices más relativos. Pensemos en un ejemplo de manual: los tributos que gravan el consumo de alcohol, de una cerveza por ejemplo, los abonan de igual modo y en igual medida todos los sujetos pasivos consumidores sin distinción, sin que varíe su nivel de contribución en función de su riqueza o de sus circunstancias personales o familiares. No dejan, por tanto, de mostrar una cierta regresividad este tipo de gravámenes en la medida en que comparativamente hacen sentir más su peso sobre los más débiles económicamente.

La constatación de que la imposición indirecta no resulta tan proclive a recoger con máximo rigor los postulados de capacidad económica no es óbice, sin embargo, para que el sistema tributario en su conjunto, sí deba mostrarse respetuoso con dicho principio, al igual que con los demás que integran la justicia tributaria (generalidad, igualdad, progresividad y prohibición de confiscatoriedad), y siempre dentro de los límites marcados por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

Una consecuencia clara de lo que antecede es que las normas reguladoras de la imposición indirecta patentizan un escaso esfuerzo por subjetivizar tales impuestos, por tener presente en el momento de su cuantificación las circunstancias especiales de los diversos sujetos pasivos de modo que ello implique una mayor o menor contribución a las arcas públicas. La técnica jurídica, podría decirse, ha relajado sus niveles de exigencia en los impuestos indirectos propiciando, sobre todo, unos procedimientos de cuantificación simples y poco elaborados, escasamente sensibles a una posible subjetivización del impuesto, justamente todo lo contrario de lo que sucede en los impuestos directos.

Para comprobar la veracidad de esta afirmación basta con echar una mirada a cómo se cuantifica el IVA, el impuesto sobre el consumo por antonomasia, y cómo lo hace el IRPF, el impuesto directo de mayor importancia en el sistema (*cfr.* Sentencia del Tribunal Constitucional de 22 de octubre de 1997).

En el IRPF la renta bruta obtenida por el sujeto pasivo no se somete a gravamen sino cuando aparece como renta neta. Además, reducciones de la base y deducciones de la cuota, amén de la aplicación de tipos de gravamen proporcionales y no progresivos en determinados casos sirven para moderar, cuando se estima preciso, la presión fiscal que ejerce el impuesto. Modulación que atiende a la necesidad de primar determinadas decisiones de gasto o inversión (por ejemplo, en fondos de pensiones; en adquisición de vivienda habitual) y a la conveniencia de tener en cuenta las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo (de ahí que, por ejemplo, se suavice la tributación si el sujeto pasivo padece alguna minusvalía física o se le permita partir la base en dos si corre a su cargo, por decisión judicial, el alimento de los hijos con los que no convive).

No encontraremos tan sutiles mecanismos de personalización del impuesto en la cuantificación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, el IVA o los Impuestos Especiales.

Por añadidura, en los impuestos directos como el IRPF encuentran cobijo otras derivaciones directas del principio de capacidad económica como son el principio de no gravamen del mínimo de existencia y, también, la práctica de deducciones en la cuota como uno de los medios que tienden a personalizar el impuesto. Una y otra cuestión se encuentran en la base de los mandatos de los artículos 38 y 39 de la Ley catalana 25/1998.

### 1. El principio de no gravamen del mínimo de existencia. Su aplicación en el ámbito de los cánones de agua.

El principio de exención de las rentas mínimas es resumido de este modo por los profesores BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH: «La existencia de este principio se presenta, a juicio de GIARDINA como lógica consecuencia de la noción constitucional de capacidad contributiva. Su formulación no es en definitiva sino la aplicación al ámbito tributario de la tradicional máxima latina según la cual *primum vivere, deinde tributum solvere* en la que la expresión *primum vivere* significa precisamente que el derecho al mínimo vital representa una exigencia que se antepone al mismo interés del Estado en la consecución del ingreso»<sup>5</sup>.

El IRPF siempre ha tenido en cuenta este principio. Casi siempre articulando un primer escalón en su tarifa gravado a tipo 0 y completando esta medida con la habilitación de deducciones de tipo personal o familiar. Sin embargo, la materialización de este principio ha experimentado un notable avance gracias a su nueva ley reguladora, la Ley 40/1998. El legislador, atento a la evolución jurisprudencial que ha seguido el Tribunal Constitucional Alemán en esta materia, ha dado una nueva configuración legal a un concepto ciertamente antiguo: se trata, en suma, de conseguir que no tribute aquella porción de la renta que obtiene el sujeto y que le sirve para cubrir aquellos gastos absolutamente necesarios de modo que no puede prescindir de esa renta vía impuestos si no es a costa de lesionar su dignidad humana<sup>6</sup>. La Ley 40/1998 articula, entonces, en su artículo 40 una serie de reducciones a aplicar en la base imponible que atienden al concepto de mínimo vital, aquí denominado «renta disponible». Dichas reducciones consisten en unas cuantías fijas referidas a la cobertura de los gastos necesarios de carácter personal (mínimo personal) así como a los gastos que ocasiona a un perceptor de renta el sostenimiento de otros miembros de su familia a su cargo como son, con frecuencia, ascendientes o descendientes (mínimo familiar).

¿Puede trasladarse este razonamiento, tan propio de la imposición directa, a la imposición indirecta? Pues bien, la idea de respetar un mínimo de riqueza que se requiere para vivir no debe reservarse en exclusiva a la imposición sobre la renta, como bien podría desprenderse de una precipitada interpretación del tenor literal del principio del que nos ocupamos. Por esta razón también el respeto al mínimo de existencia ha encontrado eco en los impuestos indirectos, aunque, evidente-

<sup>5</sup> *Derecho Financiero*, Compas, Alicante. 1989. Pág. 178.

<sup>6</sup> Nos ocupamos de este tema en «El Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Colección Informes*. Instituto de Estudios Económicos. Madrid. 1998.

mente, de un modo diverso a como se proyecta sobre los directos y, también debe decirse, en escasa medida y con poca imaginación. Generalmente se da cumplimiento a este criterio reservando un tipo de gravamen inferior, cuando no cero, para aquellos gastos o consumos que se catalogan como de primera necesidad. En esta línea, el IVA grava con tipos impositivos reducidos (7%, y especialmente el 4%) una serie de operaciones entre las cuales se contempla la adquisición de bienes de primera necesidad (alimentos, agua, medicamentos, viviendas) o el acceso a servicios difícilmente sustituibles (servicios de transporte o sanitarios, por ejemplo).

Los mandatos contenidos en los artículos 38 y 39 de la Ley 25/1998 no dejan de responder al concepto del mínimo vital. Tener presente el número de usuarios del agua por vivienda, o si en dicha vivienda vive una familia numerosa o con muy escasos recursos económicos, no deja de ser un modo de entender que el consumo de un bien preciado y escaso pero de utilización absolutamente imprescindible debe contemplarse dentro de los parámetros más elementales de la capacidad económica como criterio inspirador básico de las leyes tributarias. La incorporación a la estructura de los tributos catalanes sobre el agua del concepto de mínimo vital manifestado en los artículos 38 y 39 podría haberse hecho a través de diversas vías que permite la técnica jurídica. Pero ahora lo que interesa subrayar en un plano más conceptual es que la incorporación de dicho concepto a la imposición indirecta sobre las aguas ha de calificarse como excepcional en este tipo de tributación. Ni el IVA, ni los Impuestos Especiales, ni, desde luego, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, los impuestos indirectos sobre el consumo o el gasto, incorporan con nitidez este concepto, más allá de la diferenciación de tipos impositivos del IVA recién expuesta.

Los cánones del agua catalanes ya han experimentado, desde hace años, la aplicación de coeficientes tendentes a reducir el importe del tributo en aquellos consumos más bajos a fin de premiar el consumo racional y contenido del agua. Sin ir más lejos, en el Canon de Infraestructuras Hidráulicas se han aplicado una serie de coeficientes con efecto reductor en los consumos domésticos más bajos, consumos que pueden obedecer tanto a un deseo consciente de racionalización de la utilización del agua como a la contención propia del que posee escasos recursos económicos (*cf.* art. 12.1 de la Ley catalana 5/1990).

Esta vía tampoco es novedosa a nivel internacional y se pueden encontrar grandes similitudes en el impuesto holandés sobre pequeños usuarios de energía así como en la tasa sobre el agua de Setúbal (Portugal). Todos ellos utilizan este tipo de mecanismos, los cuales, además, facilitan la aceptación social de estos gravámenes.

La articulación en los cánones de agua de una suerte de mínimo vital puede, finalmente, ser una medida complementaria respecto de los mínimos vitales estipulados en el IRPF. Así, si el IRPF deja sin gravar aquella parte de renta con la que se cubren los gastos esenciales del sujeto pasivo y su entorno familiar, no hay que olvidar que los bienes y servicios que se van a pagar con esa porción de renta liberada irán gravados por los impuestos correspondientes, como mínimo y generalmente el IVA. Luego, la llamada «renta disponible» se emplea en satisfacer los gastos imprescindibles, concepto en el que la realidad demuestra que van incluidos los impuestos indirectos. El carácter complementario al IRPF que atribuimos a esta medida consiste en que, en cuanto se está reduciendo la



tributación indirecta sobre un bien de consumo imprescindible, por vía de reducción de impuestos se incrementa en términos absolutos y relativos -por escasas pesetas que ello suponga al final- el importe del mínimo vital que deja en manos de los contribuyentes el IRPF y que éstos podrán destinar a otros gastos <sup>7</sup>.

El legislador del IVA parece no considerar el agua como un bien de primerísima necesidad como sí puede ser el pan o la leche, gravados al 4 por 100, porque al agua se le aplica el 7 por 100 (art. 91.Uno. 1.4.º de la Ley 37/1992). Los cánones del agua, en cambio, se mostrarán socialmente más avanzados si liberan del pago, al menos en parte, a aquellos ciudadanos económicamente más débiles. Se adoptan así medidas que hacen del canon sobre el agua un impuesto indirecto mucho más avanzado que el IVA, por ceñirnos a su referente inmediato, en el gravamen de un producto de primera necesidad.

## 2. Las deducciones en la cuota como vía de subjetivizar los impuestos indirectos.

Las deducciones en la cuota de tributos ambientales, en cuyo concepto cabe englobar genéricamente los cánones de aguas, no son un mecanismo desconocido. Se trata de establecer sendas desgravaciones en tributos ordinarios tendentes a fomentar comportamientos ecológicamente correctos en la línea del artículo 45 de la Constitución Española. Sin embargo, no es menos cierto que este tipo de beneficios fiscales se proyectan siempre sobre impuestos directos tales como el Impuesto sobre el Patrimonio. Así, además de citar el caso de la exención que el impuesto austriaco sobre el patrimonio prevé en relación a instalaciones dirigidas a proteger el medio ambiente, el profesor HERRERA MOLINA <sup>8</sup> nos recuerda que a nivel español el Impuesto sobre Bienes Inmuebles contiene alguna disposición de similar orientación, como es la exención relativa a los montes en cuanto a la parte repoblada de las fincas en que las Corporaciones, Entidades y particulares realicen repoblaciones forestales [art. 64.c) de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales]. El mismo autor destaca igualmente cómo en impuestos sobre la renta, de nuevo a nivel nacional e internacional, se han previsto medidas incentivadoras a base de métodos de amortización favorables para las inversiones en bienes dirigidos a proteger el medio ambiente así como deducciones en la cuota, y bonificaciones por inversiones y actividades reconducibles en diversa medida hacia fines ambientales (*cf.* arts. 32.2 y 33 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades).

En los impuestos indirectos, su estructura, más simple, cierra el paso a la inserción de beneficios fiscales según el modelo de los impuestos directos. De nuevo, parece que la vía más sencilla es la diferenciación impositiva consistente en primar aquellos productos más gratos según criterios

<sup>7</sup> Luego, disintimos de quienes vetan todo carácter redistributivo a los tributos ambientales, sin tener en cuenta que tal tipo de efectos puede venir dado por conexión con el resto del sistema tributario tal y como se postula en el texto (BORRERO MORO, Cristóbal: «La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales», *REDF* n.º 102. 1999. Pág. 230).

<sup>8</sup> «Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente», en *Fiscalidad ambiental*, Cedecs. Barcelona. 1998, Pág. 140.

ambientales. En esta orientación cabe inscribir la aplicación de un tipo de gravamen superior a las gasolinas con plomo respecto de las que carecen de ese elemento contaminante (*cf.* art. 50.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de los Impuestos Especiales)<sup>9</sup>. La opción extrema no deja de ser la exoneración de gravamen (*cf.* la exención de los productos empleados como carburantes en el campo de las actividades piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes, en el art. 51.3 de la Ley 38/1992).

Sin embargo, estas medidas desgravatorias tienen su origen en la finalidad extrafiscal, ambiental, que en todo o en parte anima al tributo de que se trate. En nuestro caso, cuando queremos subjetivizar los tributos sobre el agua haciendo efectivo el mandato de la Ley 25/1998 no estamos contemplando los cánones como tributos ambientales sino como tributos, como exacciones que se imponen obligatoriamente a los administrados y que deben sostenerse, como todos los tributos en general, sobre los pilares de la justicia tributaria, y muy especialmente sobre el principio de capacidad económica. Dicho de un modo más claro: las deducciones, en nuestro caso, vienen motivadas por el deseo de dar un mejor cumplimiento al principio de capacidad económica y no en atención a finalidades ambientales.

### III. LA PROYECCIÓN DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE PROTECCIÓN DE LA FAMILIA EN LOS TRIBUTOS SOBRE EL AGUA

La Ley 25/1998 también ha tenido presente el artículo 39.1 de la Constitución Española cuando asevera que «los poderes públicos aseguran la protección social, económica y jurídica de la familia». Así, el artículo 38 ordena tener presente el número de usuarios por vivienda y el 39 impone una deducción a las familias numerosas. No hay duda de que, además, la agrupación de varios individuos en una vivienda se hará, la mayor parte de las veces, constituyendo una unidad familiar.

Puede sorprender que los tributos «ecológicos» abanderan esta proclama y la integren en su estructura. Pero, de nuevo, hemos de repetir que tales tributos, entre los que cómodamente cabe asentar los cánones de aguas, no dejan de ser tributos y como tales son vehículo de diversas políticas, más allá de cumplir su finalidad esencialmente fiscal. Y, entre esas políticas, también tiene su espacio la de protección de la familia.

Como ha hecho notar HERRERA MOLINA, «la primacía de los objetivos extrafiscales sobre el principio de capacidad económica efectiva no es absoluta, sino instrumental. Podría decirse que la financiación de los gastos públicos (realidad instrumental) se encuentra en tensión entre dos criterios de justicia: los que determinan el origen de los fondos (capacidad económica efec-

<sup>9</sup> Vid. mi trabajo «Los Impuestos Especiales como tributos medio ambientales», en *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local*, dirigido por José ESTEVE PARDO, Diputación de Barcelona. Civitas. Madrid. 1995. Pág. 662.

tiva) y los que rigen su destino (principios rectores de la política social y económica). Los segundos tienen relativa primacía en cuanto señalan la actuación pública que constituye la finalidad del aparato financiero»<sup>10</sup>.

#### IV. LAS DEDUCCIONES EN LA CUOTA DE LOS CÁNONES DE SANEAMIENTO Y DE INFRAESTRUCTURA HIDRÁULICA DE CATALUÑA

Hechas estas consideraciones de orden general vamos a entrar a analizar el Decreto 188/1999, de 13 de julio, de la Generalidad de Cataluña. Antes, empero, queremos formular una doble advertencia.

Primero, advertir que aunque el Decreto se refiera al incremento de tarifa de saneamiento (ITS) y no al canon de saneamiento (CS), a efectos expositivos procederemos a utilizar la segunda denominación, más conocida que la utilizada por el Decreto. De hecho, como es sabido, se trata de las dos modalidades que adopta el mismo tributo: se denomina incremento de tarifa si resulta exigido por las entidades suministradoras de agua y se transforma, por tanto, en un incremento de la tarifa del agua con causa en la financiación del saneamiento de aguas; o, si resulta exigido directamente por la Administración, se le llama canon.

En segundo lugar, debe quedar claro que estas breves notas inciden en lo que la regulación reglamentaria aporta al punto que aquí analizamos: la capacidad económica y su plasmación en los elementos de cuantificación del canon. El Decreto, que consta de quince artículos, detalla el procedimiento de solicitud del (?) reconocimiento de la deducción y estipula los requisitos, materiales y formales, que deben concurrir en todo caso. A nosotros sólo nos interesarán aquellos que entronquen de modo directo con la capacidad económica.

En síntesis, el Decreto 188/1999 establece, en relación siempre al uso doméstico del agua, una deducción en la cuota de cada uno de los dos cánones de un 20 por 100 en caso de familia numerosa y de un 20 por 100 en caso de unidades familiares con ingresos inferiores al salario mínimo interprofesional (art. 3.1). Ambas deducciones son acumulables entre sí (art. 3.2).

La definición de «uso doméstico del agua» viene dada por el artículo 2.a) del Decreto. Esta misma norma se remite a la normativa vigente para determinar qué se entiende por «familia numerosa»<sup>11</sup> y en cuanto al concepto de «unidad familiar» está a lo previsto en la Ley del

<sup>10</sup> *Capacidad económica y sistema fiscal*, Marcial Pons. Madrid. 1998, pág. 156.

<sup>11</sup> Y se acreditará con copia autenticada del carné familiar o título acreditativo expedido por el Departamento de Bienestar Social de la Generalidad de Cataluña (art. 6.2).

La determinación concreta de lo que se entiende por familia numerosa se ha hecho a través de una serie de normas jurídicas, la última de las cuales es el reciente Real Decreto 6/1999, de 8 de enero. Sin entrar en las diversas variantes que hoy puede presentar, a efectos legales, el concepto de familia numerosa, el más popular de todos ellos es el matrimonio con tres o más hijos (*cf.* disposición final cuarta de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre).

IRPF <sup>12</sup>, así como en las Leyes catalanas números 10 y 19 de 1998, reguladoras, respectivamente, de las uniones estables de parejas y de situaciones convivenciales de ayuda mutua.

Los beneficiarios de las deducciones son los titulares de las pólizas de suministro de agua en viviendas que constituyan su residencia permanente, obviamente cumpliendo los requisitos que la norma fija para acceder a las deducciones que regula (arts. 4 y 5). Hay que tener presente que el sujeto pasivo es el consumidor del agua, tanto si la recibe por medio de una entidad suministradora como si la capta mediante instalaciones propias o concesionales de suministro <sup>13</sup>. Por tanto, la deducción se circunscribe en exclusiva a un tipo de consumidor concreto: el abonado a un servicio de suministro. La discordancia jurídica que pueda apreciarse no tiene, sin embargo, mayor trascendencia: el abonado paga el agua, y los impuestos que a ella vienen ligados, y el resto de habitantes de la vivienda a la que se suministra el agua que él paga son también consumidores aunque no contribuyentes u obligados al pago a efectos del impuesto porque no «reciben», en términos estrictamente jurídicos, el agua de manos de la entidad suministradora al no figurar como abonados en el contrato de suministro.

Obsérvese, también, que el artículo 39.2 de la Ley 25/1998 aparta de las deducciones a los consumidores que no acceden al agua mediante un servicio de suministro. Por tanto, quienes reciben el agua proveniente de aprovechamientos de aguas superficiales o subterráneas o de instalaciones de recogida de las aguas pluviales quedan marginados de las deducciones por designio legal. En principio, no parece que haya una justificación especial para establecer esta diferenciación y, en su caso, los problemas que pudieran plantearse lo harían ya en sede constitucional por hipotética vulneración del principio de igualdad (art. 14 de la Constitución).

En cuanto a la deducción correspondiente a unidades familiares con ingresos inferiores al salario mínimo interprofesional, hay que decir que éste se cifra por el artículo 1 del Real Decreto 2817/1998, de 23 de diciembre, para el año 1999, en 69.270 ptas/mes. Si elevamos esta cifra al período anual -multiplicándolo por 12- según se exige para la práctica de la deducción (art. 6.3), resulta un total de 969.780 ptas. Por consiguiente, aquellas unidades familiares en las que los ingresos del conjunto de sus componentes superen esta cifra, y que deben ser más bien pocas, quedan excluidas del acceso a la deducción del artículo 39.1.b) de la Ley 25/1998.

Nos referiremos ahora a otras circunstancias que se exigen en el artículo 6.3 para poder ser beneficiario de la deducción por rentas inferiores al salario mínimo interprofesional: prueba documental de que se formaliza cualquiera de los supuestos constitutivos de unidad familiar [6.3.a)], la acreditación de que las rentas familiares no superan el mencionado nivel [6.3.c)] y el certificado de convivencia en el que se recoge quiénes son los miembros de la unidad familiar (6.2).

<sup>12</sup> Artículo 68 de la Ley 40/1998, donde se diseña una tipología de familia biparental (cónyuges no separados legalmente y, si los hay, hijos menores no independizados con consentimiento de sus padres, o hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada) o monoparental (padre o madre separado o sin vínculo matrimonial más hijos).

<sup>13</sup> *Cfr.* artículo 6.1 del Decreto catalán 320/1990, de 21 de diciembre, aprobatorio del Reglamento de los cánones de saneamiento y de infraestructura hidráulica.

La necesidad de acreditar la no obtención de un determinado nivel de ingresos no es nueva en nuestro Derecho. Como es sabido, la disposición transitoria segunda de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (LAU), dirigida a regular los contratos de arrendamiento de vivienda celebrados antes del 9 de mayo de 1995, en la regla 7.<sup>a</sup> del apartado 11, priva a los arrendadores de su derecho a actualizar las rentas cuando la suma de los ingresos totales que perciba el arrendatario y las personas que convivan con él habitualmente en la vivienda exceda de una serie de límites que vienen dados por la multiplicación del salario mínimo interprofesional una serie de veces. La falta de acreditación de los ingresos percibidos por el conjunto de las personas que convivan en la vivienda arrendada activará la presunción de que sí procede la actualización.

No dispone la LAU de ningún medio de prueba en especial para acreditar el nivel de ingresos requerido. En este sentido, el artículo 6.1.c) del Decreto 188/1999 quiere ser más explícito y señala los siguientes documentos: declaración o declaraciones de IRPF, correspondientes al período impositivo inmediatamente anterior, que presenta la unidad familiar; y, en caso de no estar obligado/s a presentar la declaración de renta se deberá aportar, siempre según el caso, un certificado del centro de trabajo acerca de la totalidad de ingresos percibidos, certificación de la oficina de empleo de la Generalidad sobre las prestaciones de desempleo o certificación del organismo competente que acredite la percepción de prestaciones no contributivas o certificaciones de altas y bajas de la Seguridad Social. Y también «declaración responsable» de los ingresos percibidos. En caso de autónomos se presentará la certificación de las bases de cotización a la Seguridad Social y en caso de pensionistas el certificado de pensión.

Convendría, por último, decidir si el nivel de ingresos no superior al salario mínimo interprofesional se refiere a ingresos brutos o netos. Este debate se ha planteado en relación al mencionado supuesto de la LAU y parece que existe la tendencia a considerar los ingresos netos, habida cuenta que es posible que algún contribuyente obtenga rendimientos de actividades económicas en cuyo caso es especialmente importante tener en cuenta los gastos soportados para la obtención de los ingresos; y, por otro lado, son los ingresos netos y no los brutos los que reflejan de forma afinada la verdadera capacidad económica de la familia (*vid.* Sentencia de 25 de abril de 1996 de la Audiencia Provincial de Cádiz).

También se exige un certificado de convivencia expedido por el Ayuntamiento del municipio del solicitante en el que se haga constar a todos los miembros de la unidad familiar y su vinculación con el solicitante de la deducción. La no exigencia de una relación de parentesco -planteada en los primeros borradores del Decreto- merece ser aplaudida toda vez que permite acoger en la unidad de convivencia algunos supuestos asimilados a las relaciones de parentesco como son los que resultan de instituciones tan arraigadas como la tutela o la curatela (arts. 207 y 237 de la Ley catalana 9/1998, de 15 de julio, del Código de familia), supuestos que no merecen ser excluidos por varias razones. Primero, por su diáfana similitud con una relación de parentesco. Segundo, porque son contempladas como situaciones asimiladas a las familiares en otras leyes tributarias (el art. 40.3 *in fine*, de la Ley 40/1998, del IRPF, admite restar de la base imponible del contribuyente las mismas cantidades a título de mínimo familiar que las que corresponden a los descendientes cuando se trate de personas vinculadas al mismo por razón de tutela y acogimiento). Y, tercero, porque en el plano econó-

mico no perjudica a los intereses del ente concedente de la deducción: al fin y al cabo si el sujeto tutelado o acogido obtiene rentas será más difícil que se conceda la deducción y, en el caso contrario, si carece de ingresos, no se negará que sigue estando justificada la concesión de la deducción si se dan el resto de requisitos legalmente exigidos.

## V. VÍAS Y MECANISMOS MEDIANTE LOS CUALES HACER EFECTIVO EL MANDATO DEL ARTÍCULO 38 DE LA LEY 25/1998

Que el mandato del artículo 39 iba dirigido exclusivamente a los cánones de saneamiento y de infraestructura hidráulica es algo que queda del todo claro cuando en la disposición derogatoria 1.i) de la Ley 6/1999 se procede a derogar los artículos 38 y 39 de la Ley 25/1998. Dejando a un lado lo drástico de la solución adoptada <sup>14</sup> lo que está claro es que el Decreto 188/1999 da cumplimiento al artículo 39 y la Ley 6/1999, a través de diversos preceptos que en seguida veremos, hace lo propio con el artículo 38. Fijémonos, en cualquier caso, que dicha derogación, así como la puesta en práctica efectiva del nuevo canon sobre el agua que aprueba la Ley 6/1999, quedan pendientes de que se apruebe el reglamento de desarrollo del nuevo canon (número 2 de la disposición derogatoria). Luego, tan pronto como entre en vigor ese reglamento se derogan los mencionados artículos 38 y 39, los preceptos reguladores de los cánones de saneamiento e infraestructura hidráulica ... y, por ende, el Decreto 188/1999 <sup>15</sup>.

Nos centraremos, a continuación, en la diversidad de vías y mecanismos que hipotéticamente pudo adoptar el legislador catalán para hacer efectivo el mandato del artículo 38.

### 1. Vías y mecanismos genéricos.

Pese a tratarse de una materia poco desarrollada a nivel doctrinal sí cabe anotar un conjunto de medidas propuestas en planteamientos abstractos y genéricos:

- a) Transferencias por vía de gasto público a las capas sociales de menor capacidad económica. Existe una opinión que sostiene que las ineficiencias que en la redistribución de la riqueza puede ocasionar un impuesto pueden compensarse por otro impuesto del mismo sistema. Se está pensando en un contexto en el que el impuesto sobre la renta no consigne eficazmente un mínimo vital no sometido al gravamen y las unidades familiares resulten, a su vez,

<sup>14</sup> Al fin y al cabo, una vez cumplido el mandato legal no era preciso llegar a la derogación de estos preceptos. Y, por otro lado, la Ley 25/1998 es una norma de igual rango que la Ley 6/1999, luego difícilmente podría imponérsele.

<sup>15</sup> A lo sumo se le vaticina medio año de vida: entra en vigor el 29 de julio de 1999 (disposición final segunda) y se pretende que el nuevo canon sea operativo en el año 2000. Precisamente, la Exposición de Motivos del Decreto avisa que el Decreto regirá «mientras no se regule el régimen jurídico de la ordenación y gestión del agua de acuerdo con lo dispuesto en la disposición adicional 8.ª de la Ley 25/1998».

sometidas a un impuesto indirecto que recae sobre el consumo vital. En tal caso, una manera de aliviar esa situación es destinar a los sujetos más perjudicados algún tipo de asignación (*cf.* los «salarios sociales» previstos en algunas Comunidades Autónomas). Ahora bien, dichas asignaciones pierden sentido ante una estructuración clara del mínimo exento como sucede hoy en día con el vigente IRPF que reduce la base imponible en el importe de los mínimos personal y familiar y sólo grava la renta que queda después, la renta disponible. Y, por añadidura, este sistema pierde interés para nosotros en la medida en que actúa por la vía del gasto sin intentar subsanar las deficiencias de fondo: unos impuestos sobre la renta y sobre el consumo poco sensibles al principio de exención de las rentas mínimas.

- b) Establecimiento, en los impuestos que gravan el consumo vital, de tipos reducidos tendentes a aminorar o exonerar del pago del impuesto. Ya hemos tratado esta opción al referirnos al IVA más arriba. Ahora sólo subrayaremos que los tipos reducidos no tienen siempre un fundamento tan claro como aliviar la carga tributaria que presiona el consumo vital. Es dudoso que, desde ese punto de vista, justificar la tributación al 4 por 100 de la adquisición de un periódico que se vende inseparablemente acompañado de un videocasete y, en cambio, que un bien tan esencial como el agua soporte el mismo gravamen al 7 por 100 [arts. 91.Dos. 2.º b), y 91.Uno.1.4.º, de la Ley 37/1992, respectivamente]. Desaparecida la aplicación del tipo 0 -y, en el otro extremo, del tipo incrementado- la exoneración absoluta del IVA sólo se consigue mediante la tipificación de supuestos exentos. Desde luego, en este apartado, como se sabe este impuesto no se ciñe en exclusiva a criterios de capacidad económica a la hora de configurar las exenciones. Sin ir más lejos, el artículo 20 de la Ley 37/1992, aloja supuestos de exención tan distantes como «la asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios» (supuesto 3.º del número 1) o «las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización» (supuesto 16.º del número 1).
- c) Reducciones en la base imponible. No es inusual que la determinación del importe de la base imponible en los impuestos indirectos se someta a un escrupuloso examen a fin de expurgar de la misma conceptos que resulten contraproducentes con el objeto del impuesto. Así, volviendo, de nuevo, al IVA, cabe recordar que el artículo 78.Uno señala como base imponible del impuesto «el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas». En cumplimiento de este criterio el resto del precepto aclara qué conceptos se incluyen o excluyen de la base: sí se incluye, por ejemplo, el gasto que pueda acarrear al transporte, pero no el descuento que se ha concedido con carácter previo a la operación. En cualquier caso, se matiza la regla general pero nunca en función de los fundamentos que persiguen los artículos 38 y 39 de la Ley 25/1998: las previsiones mencionadas no se hacen en función de la mayor o menor riqueza del sujeto pasivo, o del repercutido, ni se tienen presentes sus circunstancias familiares. El IVA, y también los Impuestos Especiales, son, desde este punto de vista, claros ejemplos de una escasa predisposición para subjetivizar o personalizar el tributo. En cambio, las reducciones en la base son un instrumento típico de los impuestos directos para adecuar el gravamen a las características del sujeto pasivo (*cf.* art. 46, Ley 40/1998 del IRPF; art. 28 de la Ley 18/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio; o art. 20 de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

**2. Su aplicación al caso concreto.**

La cuantificación del nuevo canon del agua, según las previsiones de la Ley 6/1999, reduce parcialmente la complejidad alcanzada por los actuales ITS/CS y CIH. Aun así, y sobre todo teniendo en cuenta su naturaleza de impuesto indirecto, el procedimiento de cuantificación sigue siendo relativamente complejo <sup>16</sup>. Baste señalar ahora que, muy esquemáticamente, el procedimiento de cuantificación es el que sigue:

BASE IMPONIBLE -volumen de agua- (art. 42.1) -mínimos de facturación incluidos- (art. 42. 2, 3 y 4)
x
TIPO (art. 43) -pesetas-euros/m metro cúbico-

En relación al tipo hay que diferenciar la clase de uso que se hace del agua:

USO DOMÉSTICO (art. 44.1): Tipo único afectado de dos posibles coeficientes:		USO INDUSTRIAL Y ASIMILABLE (art. 45): Tipo = resultado de sumar dos tipos:	
Coeficiente en el caso de consumo en viviendas (art. 44. 2 y 3)	Coeficiente de concentración demográfica-contaminación (art. 44.4 y 5)	General. Por uso -art. 46-	Específico. Por contaminación - art. 47-:  Determinación genérica -47.1- / Individualizada -art. 47.2 y 3-

La complejidad del procedimiento de cuantificación, que en algún momento podría pesar negativamente en orden a su puesta en práctica, tiene efectos beneficiosos en relación a la cuestión que ahora nos ocupa: la variedad de tipos y coeficientes que vienen a manejarse multiplica las ocasiones y los momentos del itinerario cuantificador en los que es posible introducir un cambio que materialice el mandato del artículo 38 de modo que la determinación de la cuota pueda tener en cuenta el número de usuarios de agua por vivienda.

<sup>16</sup> Exponemos su funcionamiento en otro artículo de próxima publicación «La reforma de la fiscalidad del agua en Cataluña» en *Quincena Fiscal*.



Dado que el concepto en juego es el de mínimo vital éste es el concepto que hay que aplicar a la mecánica de cuantificación del impuesto. El método a seguir ha de ser, pues, en primer lugar, seleccionar el lugar idóneo de todo el «iter» de la cuantificación en el que aplicar dicho concepto, y, en segundo lugar, darle la forma de un mecanismo determinado.

No existe riesgo de inconsecuencia en querer articular un mínimo vital fuera de la base imponible. La remisión que hemos estado haciendo al sistema de mínimo personal y familiar como cuantías que se restan de la base en el actual IRPF no debe hacer olvidar que técnicamente el mínimo vital se ha configurado de otros modos en ese y en otros impuestos. Sin ir más lejos, es relativamente común darle cauce a través de un tipo cero, el primero de la escala a aplicar sobre la base liquidable, como sucedía en la Ley 18/1991.

En materia de tipos de gravamen el canon del agua presenta una duplicidad de partida, el tipo general y el tipo específico, según cada clase de uso y sometiendo, en su caso, a una serie de coeficientes cuya razón de ser es más bien variada. No obstante, sí aparece como una constante en el procedimiento de cuantificación el criterio consistente en penalizar fiscalmente los consumos considerados excesivos así como los comportamientos más contaminantes. En este punto hay que tener en cuenta que el canon de la Ley 6/1999 es un impuesto de doble finalidad, fiscal y extrafiscal, herencia directa, respectivamente, de los dos cánones que va a sustituir, el CIH y el IT/CS. Sin embargo, como también se ha dejado sentado con anterioridad, el mandato del artículo 38 se sustenta sobre presupuestos de justicia tributaria. Esto significa que en un tributo que se muestra bifronte en la medida en que da cauce a finalidades fiscales y extrafiscales, debe operarse únicamente sobre la parte del mismo que, como tributo fiscal, grava el consumo. Sería contraproducente favorecer, a través de una lectura ciega del artículo 38, que un mayor consumo que es, en la mayoría de los casos, fuente directa de una mayor contaminación, se viera premiado fiscalmente si tal consumo proviniera de una vivienda con varios usuarios del agua.

Por tanto, lo correcto era implantar unos mecanismos reductores en la cuantificación del tipo de gravamen general en cuanto recae sobre el consumo del agua, dejando a un lado sus posibles efectos contaminantes.

Pues bien, la opción por la que se ha pronunciado el legislador catalán ha sido la de articular una serie de coeficientes que actúan sobre el tipo de gravamen aplicable a los usos domésticos del agua en el caso de viviendas (art. 44). Dispone la Ley lo siguiente (art. 44.2):

- En caso de consumo mensual igual o inferior a 12 metros cúbicos de agua, el tipo general de 42,3 (art. 44.1) pesetas se afecta con un coeficiente igual a 1. En consecuencia, no hay elevación de ese tipo, aunque tampoco disminución.
- En caso de consumo mensual superior a 12 metros cúbicos, el tipo general se afecta con un coeficiente de 1,5. En consecuencia, queda en 63,45 pesetas por metro cúbico.

Ahora bien, si el número de personas por vivienda es superior a cuatro, el primer tramo se incrementa en 3 metros cúbicos más por cada persona adicional que conviva (art. 44.3). Luego, en caso de que fueran cinco las personas que convivieran en una vivienda se mantendría el tipo general de 42,3 pesetas hasta un consumo igual o inferior a 15 metros cúbicos de agua por mes. Si fueran seis personas hasta 18 metros cúbicos, etc.

¿Qué consecuencias tiene la previsión del artículo 44.3? Pues «abaratar» el coste fiscal del consumo mediante la conservación del coeficiente 1 para consumos incrementados a causa de un mayor número de sujetos consumidores por vivienda.

Ahora bien, ¿es coherente establecer este mecanismo, acorde sin duda con los principios de capacidad económica y fruto de una percepción de la realidad social sobre la que recae el impuesto, con la conservación de los mínimos de facturación? Nos ocuparemos de este tema antes de profundizar el examen de lo estipulado en el artículo 44.3.

### *2.1. En torno a la preservación de los mínimos de facturación.*

La Ley se pronuncia por una política de preservación de los mínimos de facturación, que vienen a cumplir la misión de universalizar el impuesto. La justificación de tales mínimos, establecidos en el artículo 42.2 de la Ley, no es otra que la posibilidad real y efectiva de acceder al agua, derecho cuyo uso no es exigible pero sí computable e imputable en términos fiscales<sup>17</sup>. Desde este punto de vista los mínimos de facturación llenan de contenido material el mandato del artículo 39.1 de la misma Ley cuando incluye también en el hecho imponible del impuesto, junto al uso real del agua, su uso potencial<sup>18</sup>.

Distinta cuestión es cuál debe ser el importe del mínimo de facturación en un impuesto que grava el consumo, esto es, una manifestación económica real y efectiva, casi siempre medible. En otras palabras, el conflicto puede suscitarse si, llegado el caso, resultara probado que el consumo efectuado fuera inferior al mínimo de facturación establecido en el artículo 42.2 de la Ley 6/1999.

No obstante, pese a la aparente vulneración del principio de capacidad económica que, a primera vista, se produce al cobrarse un tributo sobre el consumo respecto de un consumo no realizado, conviene traer a colación la doctrina del Tribunal Constitucional. Éste ha advertido que el principio de capacidad económica quiebra «en aquellos supuestos en los que la capacidad económica

<sup>17</sup> De la misma opinión es PERDIGÓ I SOLÁ, Joan: «Fiscalidad y precio del agua en Cataluña. Incidencia de la STC 185/1995 en las tarifas del servicio de suministro domiciliario», en *Precios y mercados del agua*, dirigido por Antonio EMBID IRUJO. Seminario de Derecho del Agua de la Universidad de Zaragoza. Confederación Hidrográfica del Ebro. Civitas. Madrid. 1996. Pág. 240.

<sup>18</sup> Dice este precepto: «Constituye el hecho imponible del canon del agua el uso real o potencial del agua en los términos establecidos por esta Ley y la contaminación que su vertido pueda producir, incluyendo los usos de tipo indirecto provenientes de aguas pluviales o escorrentías, asociadas o no a un proceso productivo».

gravada por el tributo sea no ya potencial, sino inexistente o ficticia» (Sentencia 37/1987, FJ 13.º, y Sentencia 214/1994, FJ 5.º). En el caso que nos ocupa, a nuestro modo de ver, la conexión a la red evidencia una riqueza potencial susceptible de ser gravada. La prueba incontestable de que esto es así la extraemos de la misma Ley: el artículo 39.2.f) configura una exención cuando, en caso de usos domésticos, se trate de poblaciones de menos de 400 habitantes y, esto es lo que ahora importa subrayar, no dispongan de suministro domiciliario de agua y de red de tratamiento o evacuación de aguas residuales. Está claro que en un caso así no existe la riqueza potencial o posibilidad efectiva de un cómodo consumo de agua, y de su evacuación, de la que sí gozan quienes disponen del suministro domiciliario de tan preciado bien.

## 2.2. Usuarios del agua por vivienda.

El artículo 38 de la Ley 25/1998 al referirse al número de «usuarios del agua» por vivienda se acerca extraordinariamente al hecho imponible del canon de agua tal y como está redactado en el artículo 39 de la Ley 6/1999. Allí se describe el hecho imponible como «el uso real o potencial del agua» y si el hecho imponible es el uso del agua, el sujeto pasivo será el usuario. Así se hace constar en el artículo 41.2: «son sujetos pasivos en concepto de contribuyentes, las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas usuarias de agua en baja que la reciban por medio de una entidad suministradora o la capten mediante instalaciones propias o en régimen de concesión de provisionamiento».

La Ley 6/1999 se alinea con las regulaciones que la han precedido. El artículo 6.2.b) de la Ley 5/1981 ya señaló que el incremento de tarifa se percibiría de los usuarios. Y el artículo 10.1 de la Ley 5/1990 deja claro que en el CIH los sujetos pasivos son los consumidores del agua.

No obstante, en la Ley 6/1999 se desliza en diversos preceptos (por ejemplo, en el art. 50.1<sup>19</sup>) la idea de que, en realidad, es el abonado a la red de suministro el auténtico sujeto pasivo. Y, sin embargo, la ecuación abonado = consumidor no es exacta, toda vez que, lo normal es que el titular del contrato de suministro sea únicamente uno de los consumidores de agua en la vivienda que se conecta a la red de suministro. Por tanto, si bien la factura del agua y tributos adyacentes al precio de la misma se giran al abonado, no es menos cierto que esa agua se reparte, se consume, entre el resto de ocupantes de la vivienda.

A ese hecho obvio hace referencia el artículo 38: debe tenerse presente el número de consumidores o usuarios del agua por vivienda porque cuando la proporción de consumidores respecto del abonado supera la unidad habrá que examinar si a mayor número de consumidores y mayor consumo de agua corresponde una mayor capacidad económica global.

<sup>19</sup> «Las entidades suministradoras están obligadas a cobrar a los abonados el importe del canon del agua mediante la inclusión del mismo en la factura».

O sea, si en una vivienda hay, además del usuario abonado al contrato de suministro, otros usuarios que penden del mismo contrato, el gasto en agua sin duda aumenta. Pero aumenta, siempre, en primer lugar, porque las necesidades básicas a cubrir con el agua se multiplican, y, en segundo lugar, aunque no en todos los casos, porque al haber más usuarios se incrementa la capacidad económica conjunta del núcleo familiar. Es muy difícil comprobar cuándo y de qué manera se da tal circunstancia. Exigiría comprobar, caso por caso, o al menos recurriendo a la ciencia estadística, la proporción de riqueza que tienen las familias catalanas a medida que aumenta el número de sus componentes.

Enfocar el problema desde esta perspectiva conduce, por tanto, si no a un callejón sin salida, sí, al menos, a un debate interminable proclive a alcanzar unas conclusiones inseguras.

Parece preferible ceñirse a datos menos discutibles. Si aumenta el gasto en agua en una vivienda en la que conviven varios miembros de una misma unidad familiar es, desde luego, porque, en cuanto bien vital que es, el agua se requiere en un incremento de funciones que se pueden catalogar como imprescindibles: hay más necesidad absoluta de agua en la preparación de comidas, lavado de ropa, cuidado de la higiene, etc. Aunque, también es cierto, no hay que olvidarlo, que ese incremento de la necesidad de gastar agua no puede ser proporcional al número de miembros de la unidad familiar, sino al contrario. Ha de ser, pensamos, inferior a esa proporción en virtud de las economías de escala, y también de la teoría de la utilidad decreciente de la renta, en algún caso. Así, por ejemplo, si para el lavado de la ropa de una persona se requieren  $x$  litros de agua, para el lavado de la ropa de dos muy probablemente no se requieran  $x$  litros multiplicados por dos, dado que en la misma lavadora cabrá la ropa de ambas personas. En cualquier caso, a la ciencia económica corresponde hallar el multiplicador aplicable en cada caso.

En suma, la imposibilidad técnica de repartir el consumo que se atribuye en términos fiscales al abonado entre el resto de familiares con los que convive se quiere subsanar teniendo «en cuenta el número de usuarios por vivienda» para «la determinación de las cuotas de los tributos sobre el agua» (art. 38 Ley 25/1998). Se trata, en definitiva, de evitar una sobrecarga fiscal en el abonado, a causa de ignorarse el número de sujetos que «penden» del contrato de suministro, reduciendo tal carga fiscal.

En el fondo, el razonamiento viene a ser parejo al que sustentó, durante la vigencia de la anterior Ley de IRPF (Ley 18/1991), la aplicación de una tarifa menos progresiva cuando se optaba por la tributación conjunta. El relajamiento de la progresividad en realidad no obedecía tanto a favorecer el trato fiscal correspondiente a la suma de rentas provenientes de los dos cónyuges sino justamente a aliviar la situación contraria: la del sujeto pasivo de cuyas rentas vivían otros miembros de su familia sin rentas propias, quien encontraba como consuelo fiscal la posibilidad de someterse a una tarifa menos dura que la que le hubiera correspondido en la tributación individual.

De todas formas, en un impuesto indirecto como es el canon de agua, se corre un serio peligro al querer amoldarse en demasía a la riqueza presente en cada caso concreto. La ignorancia de datos relativos a la total riqueza del contribuyente podría frustrar una estructura del procedimiento de cuantificación absolutamente subjetiva.

Piénsese, por ejemplo, en el siguiente caso. El canon posiblemente tratará por igual al contribuyente casado y con dos hijos con una renta de 4 millones de pesetas que a aquel otro, también casado y con dos hijos, que tenga una renta cinco veces mayor. Y es obvio. La perfección técnica del canon tendrá siempre un límite porque siendo un impuesto indirecto, posiblemente el más acabado en términos de cuantificación y personalización del gravamen, no podrá llegar al nivel de subjetivización de un impuesto directo.

Para terminar, hay que incidir en que cuando la Ley exige más de cuatro usuarios por vivienda está pronunciándose, implícitamente, por el concepto de familia numerosa que cifra ésta en un matrimonio con tres hijos. Desde este punto de vista, se establece un ligazón con la deducción ya estudiada del Decreto 188/1999 [art. 3.1.a)].

*2.3. Aplicación a los usuarios conectados a la red de suministro y a los que reciben el agua por otros medios.*

El artículo 38 de la Ley 25/1998 no discrimina a la hora de referirse al número de usuarios de agua por vivienda en función del origen del agua. En consecuencia, se aplicará por igual tanto si, como es más habitual, el agua se percibe mediante una entidad suministradora como si se hace mediante instalaciones propias o en régimen de concesión. Se otorga, por tanto, un tratamiento uniforme que salva las posibles diferenciaciones que, en el plano de la gestión tributaria, puedan darse en unos y otros casos (*cf.* arts. 50 y 51).

## VI. CONCLUSIONES

Las previsiones legales comentadas ponen de manifiesto que la tributación extrafiscal no sólo puede sino que debe sujetarse en su regulación al principio de capacidad económica<sup>20</sup>, al que todos los tributos se encuentran sometidos (art. 31 Constitución). Ciertamente, tratándose de manifestaciones de capacidad económica menos evidentes es exigible una especial cautela al legislador a la hora de configurar los elementos básicos del tributo extrafiscal de modo que de ellos se desprenda del modo más diáfano posible que también ese tributo recae sobre una manifestación de riqueza<sup>21</sup>.

<sup>20</sup> *Cfr.* Fundamento Jurídico 2.º de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares, de 30 de enero de 1996, relativa al polémico Impuesto balear sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente.

<sup>21</sup> Y, por ceñirnos a la tributación de las aguas, el vertido de la misma no deja de ser la consecuencia de su consumo y, en consecuencia, una manifestación, más lejana si se quiere, de la capacidad económica del consumidor («Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal», *op. cit.* Pág. 117). En esta línea Fernando SERRANO ANTÓN en «Justificación técnico-jurídica de los impuestos ambientales», y Miguel PÉREZ DE AYALA en «La doble imposición en los impuestos medio ambientales», ambos en *Fiscalidad ambiental*. Cedecs. Barcelona. 1998 (págs. 319 y 345, respectivamente). En contra BORRERO MORO, «La proyección del principio de capacidad económica...», *op. cit.* Págs. 232-234.

En algunos casos, el hecho o la actividad sujeta al tributo puede afectar al mínimo vital del sujeto que lo realiza, en cuyo caso, de nuevo, ha de ser la pericia técnica del legislador el instrumento que permita salvar de inconstitucionalidad por infracción del principio de capacidad económica la ley reguladora del impuesto extrafiscal. Lo cierto es, sin embargo, que ni el legislador estatal deja de gravar los consumos más esenciales con el IVA, aunque sí deja hoy fuera de tributación unos niveles mínimos de renta y patrimonio.

En el ámbito de la imposición indirecta, aquel en el que un mayor número de tributos extrafiscales pueden hallarse, el sometimiento a gravamen de determinados consumos debe hacerse sin peligro de infringir ese derecho al mínimo vital que deriva directamente del principio de capacidad económica. Por esta razón, mecanismos como los analizados en este trabajo, que permiten subjetivizar en cierta medida la cuota a pagar, deben ser tomados como un modelo a seguir: deducciones en la cuota y coeficientes moderadores (aquí de los tipos de gravamen, pero en otros impuestos pueden recaer sobre la base)<sup>22</sup> contribuirán a alejar el fantasma de la regresividad cuando se trate de impuestos sobre consumos básicos o de primera necesidad<sup>23</sup>.

<sup>22</sup> Vid. sobre este tema, entre otros, BAENA AGUILAR, Ángel: «Protección impositiva del medio natural», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 122. 1995; GUERVOS MAÍLLO, María Angeles: «Medidas fiscales de protección ambiental», *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario* n.º 1. 1997; BORRERO MORO, Cristóbal: «Los fines no fiscales de los tributos: a propósito de una doctrina jurisprudencial reiterada», *RHAL* n.º 75. 1995, y «La proyección del principio de capacidad...», *op. cit.*; ROSEMBUI, Tulio: «Tributos ambientales», en *Fiscalidad ambiental*, Cedecs. Barcelona, 1998; en la misma obra colectiva el trabajo de Pedro M. HERRERA MOLINA «Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente»; y ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César y VILLAR EZCURRA, Marta: «Los impuestos ecológicos ante el ordenamiento constitucional español», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, n.º 197-198. 1999.

<sup>23</sup> BORRERO MORO, «La proyección del principio de capacidad...», *op. cit.* Pág. 228.