

# LA PROPUESTA DE UN IMPUESTO ESPECIAL SOBRE EL CONSUMO DE AGUA EN ANDALUCÍA

RAFAEL NAVAS VÁZQUEZ.  
*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*  
Universidad de Cádiz

ÍNDICE: 1. Introducción. 2. El ciclo del agua desde la perspectiva tributaria. 3. Las posibilidades de un impuesto especial autonómico sobre el consumo de agua.

INDEX: 1. Introduction. 2. The water cycle from the taxation perspective. 3. The possibility of an autonomous water excise.

PALABRAS CLAVE: Corresponsabilidad fiscal • Tributos propios • Medio ambiente • Impuesto sobre consumos específicos.  
KEY WORDS: Fiscal responsibility • Autonomous taxes • Environment • Excise.

## 1. INTRODUCCIÓN

El Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, cuando define la palabra “arbitrista”, dice que es la “persona que inventa planes o proyectos disparatados o empíricos para aliviar la hacienda pública o remediar males políticos”. No parece esta definición soslayar ninguna de las connotaciones más extensas que encierra la palabra, sin perjuicio de que quizá merezca la pena recordar que un arbitrio, o el arbitrio, es también un tipo de tributo, así como la autoridad y el poder e, incluso, la voluntad no gobernada por la razón.

Felizmente, en su versión más específicamente tributaria, la palabra arbitrio puede considerarse hoy superada, en el sentido de que la LGT dejó muy claros los tipos y denominaciones de los tributos vigentes en nuestro sistema y, por lo general, la producción jurídica mediante normas y jurisprudencia, sin perjuicio de las vicisitudes sufridas por el propio concepto constitucional de tributo y de las dificultades que suscita la pervivencia de las exacciones parafiscales, viene plegándose desde entonces al uso de las categorías de impuesto, tasa y contribución especial allí establecidas.

Como es lógico, ese panorama general no deja de presentar excepciones, de manera que, aquí o allá, siempre hay algunas normas o decisiones que recurren a expresiones como “derechos”, “tarifas”, “exacciones” o “cánones”, que, para empezar, obligan a plantearse si la diferente denominación denota una distinta naturaleza y, en todo caso, obligan también a investigar cuál sea la verdadera naturaleza de la prestación regulada.

Precisamente, esta situación excepcional es la que se constata con bastante claridad en el ámbito de los ingresos públicos que giran en torno al agua y a sus distintos tipos de usos o consumos, hasta tal punto de que, más que un olvido o desconocimiento por los distintos legisladores de las categorías tributarias ya tradicionales, parece haber la decidida voluntad de utilizar denominaciones propias para instituciones con un régimen también propio o, como poco, con un régimen diferenciado del que corresponde, en general, a los tributos de la LGT. Por otro lado, como se acaba de señalar,



la utilización de denominaciones alternativas a las de la LGT es una constante en todos los niveles territoriales con competencia sobre el tema, tanto locales y autonómicas como estatal.

Es cierto, por otro lado, que la finalidad que preside el establecimiento de aquellas prestaciones suele conectarse con la preservación del medio ambiente, con la frecuente invocación del principio de que “quien contamina paga”, lo que quizá confirma indirectamente que el carácter contributivo, como reconoce la generalidad de la doctrina<sup>1</sup>, es un elemento constitutivo de los tributos a los que se refiere el artículo 31.1 de la CE y que se regulan en la LGT. De esta forma, cuando se buscan denominaciones distintas de las tradicionalmente tributarias para dichas prestaciones, no se estaría más que siendo congruente con su naturaleza extratributaria, a la manera que también había señalado ya la mejor doctrina que precisaba que “si bien es cierto que los fines extrafiscales no son extravagantes ni ajenos al tributo, también lo es que tales fines no pueden sin más reconducirse al deber de contribuir”<sup>2</sup>.

Pero es evidente también que la mera elección de unas u otras denominaciones no puede determinar por sí sola tan amplias consecuencias, por lo que, como se ha dicho, se haría preciso analizar cada caso y establecer si efectivamente la finalidad extrafiscal condiciona de modo tan profundo la estructura y configuración de estas prestaciones que se deduzca su exclusión del ámbito tributario, pues un efecto de este alcance posiblemente debiera reservarse para los supuestos en que se aprecie la incongruencia del instituto tributario y de su amplio aparato de instrumentos y garantías con los fines perseguidos y, además, porque, como señala otro sector de la doctrina, el tributo ambiental “no tiene sólo fin extrafiscal dominante, sino la financiación social de gasto público para hacer frente a la prevención, corrección y restauración del daño o perjuicio ambiental”<sup>3</sup>. Esto supone también con toda seguridad una vuelta de tuerca respecto a la interpretación de los principios que rigen la contribución a los gastos públicos exclusivamente en clave patrimonial, en un sentido análogo al que ya preconizó el TC (STC 27/1981) al afirmar que la capacidad contributiva no agota en nuestro sistema la idea de justicia, puesto que la medida de determinados consumos posiblemente no refleje para nada la existencia de una fuerza o potencia económica, pero no puede decirse que su imposición no signifique una razonable realización de la idea de justicia, respetuosa de un tratamiento igual de los llamados a contribuir e, incluso, la posibilidad de una discriminación progresiva de las diferentes situaciones de partida<sup>4</sup>.

Por otro lado, sin perjuicio de los avances y de los compromisos alcanzados últimamente, no parece aventurado afirmar que la financiación de la CC.AA. no es todavía un asunto cerrado, por lo que las propuestas y orientaciones elaboradas por la doctrina merecen ser tenidas en cuenta y contrastadas con el marco jurídico en el que se realizan con el fin de averiguar su efectiva viabilidad. Y, en todo caso, el nuevo modelo de financiación autonómica para las Comunidades de régimen co-

<sup>1</sup> Pérez Royo, F.: *Derecho financiero y tributario. Parte General*, 10ª ed., Civitas, Madrid, 2000, pág. 33.

<sup>2</sup> Casado Ollero, G.: “Los fines no fiscales de los tributos”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, págs. 492 y 493.

<sup>3</sup> Rosembuj, T.: *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 261.

<sup>4</sup> Véase Gallo, F.: “La tasa medioambiental como instrumento de tutela del medio ambiente”, *Revista de la economía social y de la empresa* n° 33, pág. 96.

mún aprobado el 27 de julio de 2001 no excluye ni impide propuestas alternativas ni, como luego se verá, las fórmulas específicas de las que vamos a ocuparnos en el presente trabajo<sup>5</sup>.

En este sentido, y en relación con el asunto de la financiación de las CC.AA., no está de más recordar que uno de los puntos que concitan un mayor acuerdo es la conveniencia de incrementar el grado de su (co)responsabilidad fiscal<sup>6</sup> con el fin de que puedan aumentarse sus recursos y, a la vez, reducir la importancia relativa que tiene la participación en los ingresos del Estado en su financiación, con el objetivo último no sólo de que la autonomía financiera sea realmente un ingrediente de la Autonomía, mediante la posibilidad de acomodar los ingresos a las exigencias y necesidades de sus propias decisiones, sino también de que haya mayor correspondencia entre las cargas fiscales soportadas por los ciudadanos y los servicios públicos percibidos, de forma que aquéllos sean más conscientes del coste efectivo de los servicios que obtienen y financian.

De las diversas fórmulas recogidas en nuestro ordenamiento que pudieran servir para atender a los objetivos mencionados, la de la letra b) del artículo 157.1 CE parece a muchos la más adecuada, ya que, como señala la doctrina, los tributos propios, además de presentar menos inconvenientes que las otras soluciones, “son los instrumentos que pueden generar un mayor incremento en el grado de autonomía financiera y de responsabilización fiscal de las CC.AA. en sus tres niveles, esto es, normativo, de gestión y recaudatorio”<sup>7</sup>. El problema estriba en que, por distintas razones, entre las que no es la menor el hecho de la posterior incorporación de las CC.AA. en nuestro país a la nómina de entidades con capacidad de establecer tributos, las posibilidades reales de tal establecimiento se consideran generalmente muy limitadas. No obstante, tampoco faltan autores que indiquen soluciones a este problema y que, concretamente, señalen el medio ambiente como “el campo que más posibilidades ofrece” para el establecimiento de tributos autonómicos<sup>8</sup>. El problema es que este “campo” tiene, como es lógico, sus propias exigencias y limitaciones, como la relativamente reciente STC 289/2000 se encarga de probar.

Dentro de ese ámbito, además, el ciclo del agua se ofrece como una base material muy susceptible de absorber distintas formas de imposición, lo que, en mi opinión, se puede verificar con toda facilidad no sólo por la variedad de las propuestas teóricas que se han realizado, sino también por el uso que de ese “líquido imponible” ya se ha hecho efectivamente por las CC.AA.

Por todo ello, no parecen “inventos descabellados o empíricos” los trabajos que tienen como objetivo solucionar alguno de los distintos problemas originados por la búsqueda de recursos auto-

<sup>5</sup> El propio acuerdo no está exento de análisis críticos como el que firma Castells, A.: “Un paso insuficiente”, diario El País del 4 de septiembre de 2001.

<sup>6</sup> Hay quienes prefieren hablar de responsabilidad fiscal en vez de corresponsabilidad, sobre todo en el caso de que se esté tratando del establecimiento de tributos propios por las CC.AA., ya que entonces el ámbito de la decisión es exclusivamente autonómico, sin que se precise del concurso o soporte de ninguna otra administración; en este sentido, véase Adame Martínez, F.D.: *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, ed. Comares, Granada, 1996, págs. 537 y ss. y 629.

<sup>7</sup> Adame Martínez, F.D.: *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, cit., pág. 628.

<sup>8</sup> Adame Martínez, F.D.: *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, cit., pág. 635. Una orientación semejante se encuentra ya en la monografía de Rosembuj citada anteriormente y, mas recientemente, en Bokobo Moiche, S.: *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*, Civitas, Madrid, 2000. Desde la perspectiva científica de la Economía, llega a conclusiones muy próximas Castillo López, J.M.: *La reforma fiscal ecológica*, Ecorama, Granada, 1999.

nómicos conectados con la protección del medio ambiente, entre los que están varios de los que ya se han citado. Pero, en este contexto, por las razones que se irán exponiendo posteriormente, me interesa de forma especial una muy reciente propuesta que se dirige a la posible creación de un impuesto especial autonómico sobre el consumo de agua en Andalucía<sup>9</sup>.

## 2. EL CICLO DEL AGUA DESDE LA PERSPECTIVA TRIBUTARIA

El artículo 20.4 de la LRHL permite a las Entidades locales el establecimiento de tasas por [r] los “servicios de alcantarillado, así como de tratamiento y depuración de aguas residuales, incluida la vigilancia especial de alcantarillas particulares” y por [t] la “distribución de agua, gas, electricidad y otros abastecimiento públicos incluidos los derechos de enganche de líneas y colocación y utilización de contadores e instalaciones análogas, cuando tales servicios o suministros sean prestados por Entidades locales”.

La legislación de aguas del Estado (Ley 29/1985, de Aguas, y RD 849/1986 y Ley 22/1988, de Costas, y RD 112/1992) recoge la aplicación de cuatro figuras tributarias diversas referidas a distintos usos del agua o del dominio público hidráulico o marítimo terrestre. La naturaleza tributaria de estos cánones y tarifas ha sido objeto de un amplio debate doctrinal<sup>10</sup>, cuyas conclusiones no son, a mi modo de ver, terminantes. En todo caso, no cabe duda de que se trata de tributos en sentido propio y, por otra parte, de que su gestión corresponde a los denominados Organismos de cuenca, es decir, a las Confederaciones Hidrográficas, o sus equivalentes en aquellas CC.AA. que sean titulares de las correspondientes atribuciones, sin perjuicio de lo que ahora se dirá respecto a estas últimas.

En efecto, también las CC.AA. han acudido al agua como materia susceptible de imposición, de manera que la relación de ellas que ya han establecido algún tipo de tributo sobre alguna fase o aspecto del ciclo del agua, normalmente el vertido de las residuales, es ya larga<sup>11</sup>. Lo que se ha producido, además, utilizando títulos competenciales muy heterogéneos, entre los que, de hecho, no tienen por qué figurar necesariamente los recursos y aprovechamientos hidráulicos de las aguas que discurran sólo por el territorio de una C.A., ya que podrían esgrimirse otros, como las propias competencias en materia de medio ambiente.

Pero todo este panorama es revelador de una concurrencia, si no aglomeración, de figuras muy considerable, con unos efectos que, a la vista de tal multiplicidad, pueden resultar incluso paradójicos, como el hecho de que, en el Libro Blanco del Agua, cuando se señalan las deficiencias generales del sistema de abastecimiento de aguas en nuestro país, se subraya como inconveniente muy

<sup>9</sup> Bisbal Aróztegui, P.: *Los tributos y la financiación de las Comunidades Autónomas: posible creación en Andalucía de un impuesto especial sobre el consumo de agua*, Colección de Estudios del Instituto Andaluz de Administración Pública, Sevilla, 2001.

<sup>10</sup> Véase, por todos, Arrieta Martínez Pisón, J.: *Régimen fiscal de las aguas*, Civitas, Madrid, 1991.

<sup>11</sup> Andalucía: canon de vertido (Ley 7/1994); Aragón: canon de saneamiento (Ley 9/1997); Asturias: canon de saneamiento (Ley 1/1994); Baleares: canon de saneamiento (Ley 9/1991); Cataluña: canon del agua y canon de infraestructura hidráulica (Ley 5/1990); Galicia: canon de saneamiento (Ley 8/1993); La Rioja: canon de saneamiento (Ley 7/1994); Madrid: tarifa por depuración de aguas residuales (Ley 17/1984); Murcia: tasa por autorización de vertidos (Ley 1/1995); Navarra: canon de saneamiento (Ley 10/1988); Valencia: canon de saneamiento (Ley 2/1992).

grave la insuficiencia recaudatoria de los recursos establecidos para hacer frente a los gastos que genera el conjunto de los servicios de aquel sistema. Con este efecto están muy vinculadas las dificultades que también se señalan para hacer perceptible a los usuarios de tales servicios el coste de las distintas prestaciones, de manera que los usos y consumos de los servicios fueran sensibles en alguna medida a las alteraciones que eventualmente se produzcan en las tarifas sobre las que se liquidan los correspondientes ingresos<sup>12</sup>.

Por otro lado, la heterogeneidad de las fórmulas jurídico-administrativas establecidas para la gestión de los distintos servicios<sup>13</sup> origina diferencias cuantitativas y cualitativas muy importantes en las figuras que articulan la prestación patrimonial exigible en cada caso<sup>14</sup>. Esta diversidad hace surgir serias dudas no ya sólo sobre el respeto a la necesaria ordenación sistemática de los tributos que establece la CE, sino también sobre el posible desconocimiento de los principios constitucionales que presiden dicho sistema, singularmente del principio de igualdad.

Esta última perspectiva tiene especial significación por cuanto el ciclo del agua requiere, en nuestro país y, sobre todo, en nuestra C.A., el establecimiento de nuevos servicios, tales como los dirigidos a la extensión del suministro de aguas utilizables o la depuración de las residuales, así como la mejora de los existentes, ya sea la modernización de las redes o la implantación de instrumentos que permitan la medida lo más individualizada posible de todos los consumos<sup>15</sup>. Dichas actuaciones necesitan la aplicación de importantes recursos que, en actual escenario de contención del déficit y de obtención del equilibrio presupuestario, no pueden venir más que de una racionalización de los ingresos existentes y, en su caso, del establecimiento de nuevas figuras que encajen adecuadamente en el esquema de valores y principios constitucionales a los que hemos aludido y que, en la medida de lo posible, signifiquen también la potenciación de su más efectiva vigencia.

En el ámbito comunitario, la documentación refleja, como es sabido, una muy temprana preocupación por los distintos aspectos de preservación del medio ambiente, que ha dado lugar a la aprobación de distintos Programas sucesivos con dicha finalidad. Entre los instrumentos recogidos en dichos programas, no ha dejado de figurar el uso de los económicos y fiscales, en el convenci-

<sup>12</sup> Véase el *Libro blanco del agua en España* (Documento de síntesis), Ministerio del Medio Ambiente, Madrid, 1998, pág. 19.

<sup>13</sup> Véase Martín Retortillo, S.: *Derecho de aguas*, Civitas, Madrid, 1997, pág. 494.

<sup>14</sup> Quizá el ejemplo más característico sea el de la calificación como tasa, precio público, prestación patrimonial o mera tarifa de servicios que deba atribuirse a la contraprestación satisfecha por el suministro de agua potable en el ámbito municipal, pues, a pesar, de que la definición de tasa que hay en la LGT y en la LRHL, y sus propios antecedentes en la jurisprudencia del TC, parecen terminantes a favor, en todo caso, de la calificación como tasa de tales contraprestaciones, la cuestión dista mucho de poder considerarse resuelta, sobre todo a la vista de la jurisprudencia del TS. Véanse, a estos efectos, Fernández Agüero, E.: "Empresa privada que, mediante concesión administrativa, presta el servicio público de suministro de agua potable; naturaleza y calificación de los actos que dicta para la cobranza de dicho servicio", *Revista de Estudios Locales* (CUNAL), nº 45, marzo 2001, pág. 38 y Villar Rojas, F.J.: "Dictamen sobre la naturaleza jurídica de la tarifa por prestación del servicio municipal de abastecimiento domiciliario de agua potable", *Quincena Fiscal*, nº 8, abril 2001, pág. 39.

<sup>15</sup> Con relación a la problemática del ciclo del agua en Andalucía, con atención tanto a las necesidades y exigencias del Plan Hidrológico Nacional, como a las directivas comunitarias sobre la calidad de las aguas, véase Cámara de Cuentas de Andalucía: *El suministro de agua en Andalucía. Coste y calidad del servicio (1999-2000)*, www.cuentas.es.

miento de que se van a convertir “en una parte cada vez más decisiva del enfoque general cuando se trata de fijar correctamente los precios y generar unos incentivos basados en el mercado, o un comportamiento respetuoso con el medio ambiente. El principal objetivo de estos instrumentos consiste en la incorporación de todos los costes ambientales externos habidos durante la totalidad del ciclo de vida del producto, desde la fuente, pasando por la producción, la distribución y el uso hasta la eliminación final, de tal forma que los productos “ecológicos” no se encuentren en una situación competitiva desventajosa frente a los productos que contaminen y generen residuos. (...) Se trata de instrumentos bien estudiados que se usan, por ejemplo, en el terreno de la contaminación de las aguas. (...) Sin embargo, de conformidad con el principio “quien contamina, paga”, estas tasas deberían adaptarse progresivamente para disuadir de la contaminación en la fuente y fomentar unos procesos de producción limpios mediante reacciones adecuadas del mercado”<sup>16</sup>.

Las más recientes evaluaciones de los citados programas continúan recogiendo interesantes conclusiones respecto al asunto que estamos tratando, señalando que “sigue sin resolverse el problema de la utilización y distribución del agua, imputable en general a una tarificación inadecuada, que en muchas ocasiones equivale a subvencionar a algunos usuarios”<sup>17</sup>.

Por otro lado, la propia Comisión ha recomendado en distintas ocasiones la utilización de la fiscalidad con el fin de hacer frente a estos problemas, sin perjuicio de reconocer también la necesidad de integrar las cuestiones medioambientales en el resto de las políticas comunitarias, singularmente en la política económica. A la fiscalidad medioambiental se le reconocen distintas ventajas, entre las que figura de manera muy destacable la posibilidad que representan de reducir los impuestos que recaen sobre el trabajo y, e todo caso, “dado que incide sobre el precio de los bienes, la fiscalidad es uno de los instrumentos económicos a los que cabe recurrir para propiciar un uso más equilibrado de los escasos recursos naturales y para integrar en los costes internos la repercusión externa de esta utilización”<sup>18</sup>.

Sobre la base de estas premisas, se ha llegado a una delimitación muy precisa de lo que puede considerarse un impuesto ecológico, estableciendo que será tal aquél “cuya base impositiva es una unidad física (o equivalente) que tiene una repercusión negativa probada sobre el medio ambiente”<sup>19</sup>, lo que permite hacer algunas clasificaciones de indudable interés. Así, se ha procedido a diferenciar entre tributos sobre el medio ambiente y sobre la contaminación y tributos sobre el medio ambiente y sobre los productos. En los primeros, la base se calcula sobre las emisiones contaminantes mientras que, en los segundos, la base es una unidad física de algún bien, producto o recurso

<sup>16</sup> Resolución del Consejo *Programa comunitario de política y actuación en materia de medio ambiente y desarrollo sostenible*, DO nº C 138, de 17/05/1993. Objetivos semejantes se encuentran en programas posteriormente adoptados en las resoluciones del Consejo y, especialmente, en el conocido “*Hacia un desarrollo sostenible*”.

<sup>17</sup> Comisión: “*El medio ambiente en Europa: hacia dónde encaminar el futuro*”, COM/99/0543.

<sup>18</sup> Comisión: “*La fiscalidad en la Unión europea. Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios*”, COM/95/54 (conocido como 2º informe MONTI).

<sup>19</sup> Comisión: “*Conjugar nuestras necesidades y nuestras responsabilidades: integración de las cuestiones medioambientales en la política económica*”, COM/2000/0576.

que tiene relación directa con el deterioro del medio<sup>20</sup>. También se distinguen los impuestos ecológicos según que recaigan sobre carburantes o productos energéticos, sobre el transporte, sobre la contaminación o sobre los recursos naturales, sin que sea preciso señalar el carácter más tradicional de los que recaen sobre los carburantes y sobre el transporte.

### 3. LAS POSIBILIDADES DE UN IMPUESTO ESPECIAL AUTONÓMICO SOBRE EL CONSUMO DE AGUA

La propuesta a la que me he venido refiriendo<sup>21</sup> supone el establecimiento de un impuesto especial sobre el consumo de agua configurado como un impuesto indirecto de carácter real y objetivo que gravaría con un tipo específico el agua consumida expresada en metros cúbicos. El tributo tendría como objeto el consumo de agua en el denominado suministro “en baja”, caracterizado por estar efectuado, desde un organismo de cuenca, por una Comunidad de Regantes o por un Ayuntamiento en cualesquiera de las formas de gestión directa o indirecta del servicio.

Los elementos estructurales del tributo están muy condicionados por el régimen y la naturaleza del servicio de distribución de agua, de manera que, en el ámbito del sujeto pasivo, tendrá que quedar establecido el deber de repercusión de las cuotas que correspondan, y la base imponible deberá expresar el volumen de agua consumida, así como los tipos de gravamen habrán de ser de carácter específico, cuantificando en numerario las diferentes magnitudes de la base que expresan el volumen consumido. La estructura de aquellos podrá ser más o menos compleja tanto por los tramos como por los tipos de consumo.

Además de las posibilidades que un tributo de esta naturaleza implica respecto a las exigencias de los tributos que se destinan a la protección del medio ambiente, a las cuales nos hemos venido refiriendo con anterioridad, hay que aludir a las demás ventajas, ya implícitas en la propia articulación de un tributo de esta naturaleza ya relacionadas con el marco en el que debe insertarse.

Con respecto a lo primero, no pueden dejar de mencionarse tanto la facilidad de su gestión, al ser muy reducido el número de los sujetos con los que efectivamente tiene que entablar relaciones la Administración que aplique el impuesto, lo cual favorece su configuración según las pautas clásicas de los impuestos especiales caracterizados como tributos en los que resulta esencial la facilidad de control de los productos gravados. Por otro lado, también es posible vencer las inevitables resistencias a su establecimiento mediante un desarrollo suficiente de los tipos de gravamen que permita la atenuación de sus efectos tanto en los consumos que puedan discriminarse favorablemente porque no sobrepasen determinados límites como en los supuestos de cumplimiento de reducciones preestablecidas en dicho consumo.

Con relación al contexto en el que debe ser aplicado, no cabe la menor duda de que introducir en las diferentes tarifas actualmente vigentes un elemento uniformemente calculado debe producir un efecto de equiparación cuya importancia, como es lógico, variará en función de su cuantía.

<sup>20</sup> Véase Gallo, F.: “La tasa medioambiental como instrumento de tutela del medio ambiente”, cit., págs. 84 y 85.

<sup>21</sup> Véase Bisbal Aróztegui, P.: *Los tributos y la financiación de las Comunidades Autónomas: posible creación en Andalucía de un impuesto especial sobre el consumo de agua*, cit.

Tampoco está de más mencionar la apuesta por la clarificación de las instituciones tributarias que significaría un tributo como el propuesto, porque, superando la terminología de la que hemos hablado al principio, quedaría clara en este caso cuál es la naturaleza del ingreso que se establece y cuáles son sus fines.

Pero, independientemente de las ventajas o inconvenientes que de hecho puedan derivarse de un impuesto especial sobre el consumo de agua de carácter autonómico, lo cierto es que debe también analizarse la posibilidad de su establecimiento atendiendo a las exigencias de los distintos niveles ordinamentales en los que tendría que integrarse su regulación. En este sentido, deben estudiarse los límites establecidos por la normativa comunitaria y los que derivan del derecho interno. En este último caso, es evidente que debe atenderse a requerimientos desde las perspectivas constitucional, autonómica y local.

Por lo que se refiere a las exigencias comunitarias, los artículos 97 y 98 del Tratado no suponen en sí mismos, a mi juicio, ningún obstáculo al establecimiento de un impuesto especial interno que grave el consumo de cualquier producto, siempre que, como es el caso, dicho tributo no suponga discriminación respecto a otros productos de origen comunitario ni el establecimiento de formalidades relativas al paso de las fronteras. La normativa sobre los impuestos especiales sobre consumos específicos o accisas ha sido objeto, por otra parte, de normas armonizadoras constituidas fundamentalmente por las Directivas 92/12/CEE y 94/74/CEE, relativas al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de dichos impuestos. Los objetivos armonizadores de estas directivas son muy modestos porque, en definitiva, se proponen tan sólo, por una parte, establecer el régimen armonizado de los productos que ya eran objeto de impuestos especiales en todos los países de la Unión Europea (hidrocarburos, alcohol y bebidas alcohólicas y labores del tabaco) y, por otra, permitir otros impuestos adicionales sobre dichos productos o sobre otros productos distintos siempre que se respeten las normas en materia de imposición indirecta – no generar discriminaciones- y no supongan el establecimiento de formalidades relativas al cruce de fronteras.

Desde el punto de vista del derecho interno, y atendiendo a las facultades normativas de las CC.AA. y a los límites materiales de sus competencias, los preceptos constitucionales tampoco suponen, en mi opinión, ninguna dificultad para el establecimiento de un impuesto especial sobre el consumo de agua por una comunidad autónoma. En este terreno, el desarrollo más pormenorizado corresponde a la LOFCA, cuyo artículo 11 prevé la cesión de los impuestos indirectos (IVA e I.I.E.E.) tan sólo en su fase minorista. Estas disposiciones deben quedar afectadas por el nuevo modelo de financiación al que nos hemos referido antes, si bien cabe deducir que éste sólo afectará a la cesión de la recaudación de estos tributos y en ningún caso a las competencias normativas. De cualquier manera, cabe interpretar que tanto la LOFCA como este acuerdo se refieren exclusivamente a los impuestos especiales existentes, lo cual parece claro si se comprueba que, en el acuerdo, la referencia a los mismos excluye las competencias normativas por la razón de que están armonizados, de donde cabe deducir que los no armonizados, es decir los impuestos especiales distintos de los anteriormente citados, sólo está sujetos a los límites generales. Por otra parte, a la vista de que las entregas de “aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego” están sujetas



en el IVA a tipo reducido (artículo 91.1.4º LIVA), no estaría de más reconocer a las CC.AA. competencias normativas sobre estos tipos con la consiguiente capacidad para articular una tributación más homogénea del conjunto de este suministro.

Por otro lado, no debe olvidarse que, aunque sea con distinta denominación, y con ello incidimos en el problema señalado al principio y derivado del abuso de la terminología por encima de las categorías al uso, tributos con un contenido muy semejante al propuesto se aplican ya en algunas comunidades autónomas, siendo muy claro a estos efectos el parangón con el canon del agua que se aplica en Cataluña. A la vista de este antecedente, no parece dudoso que un tributo semejante, aunque con una denominación más precisa, se pueda establecer, incluso con independencia de la titularidad de las competencias sobre el agua, ya que su objetivo fundamental es la preservación del medio ambiente.

Desde el punto de vista de la legislación local, y atendiendo a los límites contenidos en el artículo 6.3 de la LOFCA, tampoco parece obstáculo el hecho de las CC.LL. tengan la capacidad de establecer tasas por la prestación del servicio de distribución de aguas y otros conexos. Las correspondientes tasas o, en su caso, tarifas no pueden considerarse un tributo cuyos rendimientos se vean mermados por el establecimiento del impuesto especial del que venimos hablando, ni siquiera en sus posibilidades de crecimiento futuro, puesto que los presupuestos de hecho de ambos son completamente distintos. Ello no obsta, como es lógico, a la conveniente coordinación en esta materia con todas las entidades e instituciones con atribuciones sobre el asunto.

RESUMEN: El impuesto especial sobre el consumo del agua, propuesto por la Junta de Andalucía, es un tributo que pretende reportar ingresos a esta comunidad autónoma, además de ser un instrumento jurídico al servicio de la protección del medio ambiente. El impuesto debe tener en cuenta las limitaciones del ordenamiento jurídico interno, del derecho comunitario, y además, observar en su estructura jurídica los principios de justicia tributaria, junto a otros como el “principio quien contamina paga”

ABSTRACT: The water excise of the Andalucía Autonomous Community is a project of tax whose aim is not only to be a source of income, but also an instrument to the service of the environment. The tax will have to consider the constraints of the internal legal system, the european community laws, and also, to have into account the legal principles of taxation in its juridical structure together with the principle “polluer payeur”.

