

CONSULTA: 05/2016

ÓRGANO: DIRECCIÓN GENERAL DE FINANCIACIÓN Y TRIBUTOS

En relación a diversas cuestiones relacionadas con la ausencia de facturación del canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma por parte de determinados ayuntamientos que realizan el suministro de agua a la población en régimen de gestión directa, esta Dirección General informa lo siguiente:

NORMATIVA APLICABLE:

Para resolver las cuestiones planteadas es necesario tener en cuenta que de acuerdo con lo previsto en el artículo 7 1.d) de la 58/2003 General Tributaria, los tributos se registrarán por la propia LGT, por las leyes reguladoras de los mismos y demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria; y el apartado 2 del artículo 7 establece que las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos de derecho común tendrán carácter supletorio.

Por otro lado, según el artículo 12 1.º de la LGT, las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil, añadiendo en su apartado 2 que en tanto no se definan por la norma tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

Por último el Código Civil en su artículo 3.1 dispone: *"Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas"*.

Por lo que para dar respuesta a las cuestiones planteadas se tendrán en cuenta los preceptos aplicables de la LGT, de la Ley 9/2010, de Aguas de Andalucía y el Decreto 120/1991, de 11 de junio por el que se aprueba el Reglamento de Suministro Domiciliario de Agua de Andalucía.

CUESTIONES PLANTEADAS:

1. ¿Es exigible que las entidades suministradoras(Ayuntamientos) que no facturan el suministro de agua ingresen el canon de mejora?

Las entidades suministradoras, de conformidad con el artículo el artículo 82.1 de la Ley 9/2010, tienen la condición de sustituto del contribuyente.

Conforme el artículo 36.3 de la Ley General Tributaria el sustituto se coloca en lugar del contribuyente estando obligado a cumplir la obligación tributaria principal, consistente en el pago de la deuda tributaria, así como las obligaciones formales inherentes a la misma.

En consecuencia, en los casos en que no se facture el canon o no se repercuta correctamente, las entidades suministradoras como sustitutas de los contribuyentes deben ingresar esos importes.

La Ley 9/2010 configura el canon de mejora como un tributo de devengo periódico, independientemente del momento en que se realice el consumo del agua que constituye el hecho imponible, por ser el suministro de agua un servicio de tracto sucesivo, ya que se realiza de manera periódica y continuada durante un plazo de tiempo prolongado, en este caso de carácter indefinido

Así, el artículo 88, primer párrafo, de la citada Ley establece: *“El período impositivo coincidirá con el período de facturación de la entidad suministradora, devengándose el canon el último día del período impositivo.”*

En otras CC.AA. los tributos sobre el consumo del agua se han configurado como tributos de devengo instantáneo, cada vez que se consume real o potencialmente nacerá la obligación, pero la exigibilidad del tributo se produce, no en el momento de cada devengo, sino en el momento de la facturación.

Por tanto, en el caso del canon de mejora de Andalucía, la obligación de pago nace el último día del período impositivo, que coincide con el período de facturación de la entidad suministradora.

En el caso que se nos plantea, las entidades suministradoras no facturan el servicio de abastecimiento de agua, lo prestan a título gratuito, no se especifica si por no tener establecida tasa o tarifa alguna que retribuya el servicio, o porque, aún teniéndola establecida, no efectúan el cobro.

No obstante, el artículo 58 del Decreto 120/1991, de 11 de junio, que aprueba el Reglamento del Suministro Domiciliario de Agua de Andalucía, obliga a formalizar por escrito un contrato de suministro, que regula las condiciones básicas del mismo, y en cuyo contenido mínimo deben figurar, entre otros aspectos, las características del suministro (tipo de suministro, tarifa...), equipo de medida y condiciones económicas de la prestación del servicio de suministro de agua potable.

En caso de que en el contrato no aparezca período alguno para la lectura del consumo y su facturación, habrá que acudir a lo dispuesto en el Reglamento del Suministro Domiciliario de Agua, que si bien no establece un período general de facturación, si establece un período máximo de tres meses, al establecer en el artículo 79 , 2º *“Los consumos se facturarán por períodos de suministros vencidos y su duración no podrá ser superior a tres meses. El primer período se computará desde la fecha de puesta en servicio de la instalación”*.

Por lo tanto, en el supuesto de que la entidad suministradora haya incumplido con la obligación de repercutir el canon de mejora por no facturar el servicio de suministro de agua, y que además, carezca de regulación alguna respecto a lecturas y facturación, se entenderá como periodo facturación el máximo de tres meses establecido por la normativa vigente.

Todo lo anterior, sin perjuicio de la necesidad de modificar la Ley 9/2010, para prever expresamente estos supuestos, tal como se expondrá posteriormente, y teniendo en cuenta lo dispuesto en la Ley de Aguas de Andalucía en el artículo 70, que literalmente dispone:

1. *Las infracciones tributarias relativas a estos cánones se calificarán y sancionarán con arreglo a lo dispuesto en la Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre.*
2. *Sin perjuicio de lo anterior, se considera infracción tributaria grave el incumplimiento por parte de las entidades suministradoras de la obligación de repercutir el canon de mejora en factura, o repercutirlo en documento separado de la factura o recibo que expidan a sus abonados.*
3. *Las infracciones tipificadas en el apartado anterior serán sancionadas conforme a la normativa general tributaria.*

2. Si la respuesta a la cuestión anterior es afirmativa ¿qué importe deben repercutir a los usuarios finales? ¿cómo deben repercutirlo? ¿emitiendo una factura por cero euros por el coste del servicio de agua y aplicando el CMA que corresponda?

La cuota del canon de mejora está constituida por una cuota fija de un euro al mes por usuario y una cuota variable en función del consumo medido en metros cúbicos , así como del número de personas por vivienda (artículos 86 y 87 de la Ley 9/2010).

El artículo 74 del Reglamento del Suministro Domiciliario de Agua obliga a las entidades suministradoras a tener un sistema de lecturas permanente y periódico, estableciendo que a efectos de facturación de los consumos, la frecuencia máxima con que cada Entidad pueda tomar sus lecturas será trimestral.

En caso de incumplimiento de esta obligación, y al margen de las consecuencias de otra índole que ello pueda comportar, el artículo 77 de la Ley de Aguas establece que “En los supuestos establecidos en el artículo 53 de la Ley General Tributaria, la Administración determinará la base imponible en régimen de estimación indirecta, utilizando para ello cualquiera de los medios referidos en el citado artículo”.

Como se ha señalado anteriormente, la repercusión del canon ha de efectuarse en factura, tal como dispone el artículo 78 de la Ley de Aguas “La repercusión deberá hacerse constar de forma diferenciada en la factura o recibo que emita la entidad suministradora, en los que, como mínimo, deberá indicarse la base imponible, los tipos y el porcentaje que resulten de aplicación, así como la cuota tributaria del canon, quedando prohibida tanto su facturación como su abono de forma separada”

Por su parte, el artículo 70.2 califica como infracción muy grave “el incumplimiento por parte de las entidades suministradoras de la obligación de repercutir el canon de mejora en factura”

Por tanto, con la legislación actual, aunque no cobren tasa ni tarifa alguna por el suministro de agua potable, han de emitir una factura, en la que se repercutirá el canon de mejora.

3. Si como es lo habitual, estos Ayuntamientos no disponen de contadores domiciliarios ¿cómo pueden calcular el importe del CMA a repercutir?

La Ley de Aguas de Andalucía establece la obligatoriedad de disponer de contadores homologados y verificados para la medición de los consumos, que deberán ser instalados por las entidades suministradoras a su costa, calificando el artículo 106.2.c) de la Ley de Aguas como de infracción grave sobre el dominio público hidráulico “El incumplimiento del deber de instalar un contador homologado y su manipulación”

Por su parte, el Reglamento del Suministro Domiciliario de Agua, como anteriormente se ha indicado, establece en el artículo 74, que las entidades suministradoras están obligadas a establecer un sistema de toma de lecturas permanente y periódico.

Con independencia del régimen sancionador que resultaría aplicable, en el supuesto planteado de inexistencia de contador, se podrían aplicar los métodos de estimación del consumo que establece el artículo 78 del Reglamento, y en caso extremo, pues en último término para estimar el consumo se acude al calibre del contador, en este caso inexistente, a lo dispuesto en el artículo 93 para el caso de liquidación por fraude, en que se acude a la capacidad nominal del contador que reglamentariamente hubiera correspondido:

Artículo 78.- Consumos estimados

Cuando no sea posible conocer los consumos realmente realizados, como consecuencia de avería en el equipo de medida, ausencia del abonado en el momento en que se intentó tomar la lectura o por causas imputables a la entidad suministradora, la facturación del consumo se efectuará con arreglo al consumo realizado durante el mismo período de tiempo y en la misma época del año anterior o a la media de los últimos tres años si aquél no existiera o no pudiera tomarse en cuenta porque haya habido avería de contador o consumo excesivo por avería en la instalación interior; de no existir, se liquidarán las facturaciones con arreglo a la media aritmética de los doce meses anteriores, sin tener en cuenta, en su caso, los periodos en que haya habido un consumo excesivo por avería.

En aquellos casos en los que no existan datos históricos para poder obtener el promedio al que se alude en el párrafo anterior, los consumos se determinarán en base al promedio que se obtenga en función de los consumos conocidos de periodos anteriores. Si tampoco esto fuera posible, se facturará un consumo equivalente a la capacidad nominal del contador por quince horas de utilización mensual.

Artículo 93. (...) La Entidad suministradora practicará la correspondiente liquidación, según los casos, de las siguientes formas:

Caso 1. Se formulará una liquidación por fraude, que incluirá un consumo equivalente a la capacidad nominal del contador que reglamentariamente hubiese correspondido a las instalaciones utilizadas para la acción fraudulenta, con un tiempo de tres horas diarias de utilización ininterrumpidas y durante el plazo que medie entre la adquisición de la titularidad o derechos de uso de las instalaciones citadas, y el momento en que haya subsanado la existencia del fraude detectado, sin que pueda extenderse en total a más de un año.

- 4. Si la respuesta 1 fuese negativa, ¿deben presentar al menos en el plazo establecido el modelo 761 y modelo 762 con todos los datos de consumo a 0 m, o bien estarían exentos de presentar las autoliquidaciones semestrales y la declaración anual?**

No procede contestar a esta pregunta, puesto que no se da la premisa básica para su contestación, es decir, que la respuesta a la pregunta 1 fuese negativa.

- 5. ¿Cómo se interpreta la parte del artículo 89.2 de la Ley 9/2010 que dice “ El importe de las cuotas (...) que no hayan sido repercutidas en factura (...) se ingresará en el plazo señalado en el apartado 1 (...)”?**

La Ley se está refiriendo a cuotas facturadas y que no hayan sido repercutidas, pero también a los consumos no facturados, y por tanto no repercutidos, puesto que a este fin regula en su artículo la estimación indirecta de bases imponibles. La estimación directa es la que se efectúa en función del volumen de agua facturado por la entidad suministradora.

- 6. Si esa parte del artículo 89.2 se debe interpretar como que el Ayuntamiento sí debe autoliquidar el CMA aunque no haya facturado el consumo, ¿cómo se determina el "periodo de facturación" y, por tanto, la "fecha del devengo" a que hace referencia el artículo 88 de la Ley 9/2010?**

Es ya cuestión ya sido contestada en el punto 1. Se reitera que en el supuesto de que la entidad suministradora haya incumplido con la obligación de repercutir el canon de mejora por no facturar el servicio de suministro de agua, careciendo además de regulación alguna respecto a lecturas y facturación, ni siquiera a nivel contractual, se entenderá como periodo facturación el máximo de tres meses establecido por la normativa vigente.

Esta Dirección General entiende que ha de garantizarse la igualdad de trato entre todos los consumidores de agua, así como la justa distribución de las cargas entre ellos, sin que quepa hacer de mejor derecho los abastecimientos no cobrados o no medidos por contador.

- 7. ¿Estaríamos en una situación en donde cabría la aplicación del artículo 77 de la Ley 9/2010 (Estimación indirecta de la base imponible)?**

Ya se ha contestado anteriormente, que la estimación indirecta es de aplicación precisamente para supuestos como este, en que existe un incumplimiento sustancial de las obligaciones impuestas por la normativa vigente, y en algunos casos no existe instalado un aparato de medida, por lo que la Administración no puede determinar la base imponible mediante estimación directa.

8. ¿Se podría considerar la totalidad del consumo en alta como pérdidas del agua suministrada, cuyo devengo es anual? En este caso el contribuyente sería la propia entidad suministradora.

El artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece la prohibición de la analogía: “No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”.

En ningún caso el consumo de agua suministrado en baja puede ser considerado como pérdidas de agua en alta de las redes de abastecimiento.