

LA FISCALIDAD DEL AGUA EN ANDALUCÍA

José A. SÁNCHEZ GALIANA
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Granada

SUMARIO

I. PRINCIPIOS GENERALES Y NORMATIVA APLICABLE. II. EL CANON DE MEJORA COMO INGRESO PROPIO AUTÓNOMICO. III. POSIBILIDAD DE ESTABLECIMIENTO DE UN CANON DE MEJORA EN EL ÁMBITO LOCAL. IV. EL CANON DE REGULACIÓN Y LA TARIFA DE UTILIZACIÓN DEL AGUA COMO INGRESO PROPIO AUTÓNOMICO. V. EL NUEVO CANON DE SERVICIOS GENERALES. VI. A MODO DE CONCLUSIÓN.

I. PRINCIPIOS GENERALES Y NORMATIVA APLICABLE.

La fiscalidad del agua, en la actualidad, y cualquiera que sea su ámbito territorial de aplicación, ha de estar inevitablemente conectada con la política relativa a la protección, conservación y mejora de la calidad del medio ambiente, y la utilización prudente y racional de los recursos naturales, y que se basa, entre otros, en el principio de quien contamina paga¹.

Más en concreto, el art. 9 de la Directiva 2000/60/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2000², por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas, va a referirse a la necesidad de que los Estados miembros tengan en cuenta el principio de la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, incluidos los costes medioambientales y los relativos a los recursos, a la vista de un análisis económico, que contendrá previsiones de volumen, precios y costes de los servicios relacionados con el agua, y las previsiones de inversión, y todo ello de conformidad con el principio de que quien contamina paga³. Se trata de conseguir que los usuarios utilicen de forma eficiente los recursos hídricos, contribuyendo a los objetivos medioambientales de la Directiva, y que la contribución de los diversos usos a la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, sea la adecuada.

Por su parte, el Texto Refundido de la Ley de Aguas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, va a reproducir en su artículo 111.bis, y como principios generales, que suponen pleno respeto a la Directiva, la necesidad de que las Administraciones públicas competentes -con lo que se alude implícitamente también a la Administración autonómica y a la local-, tengan en cuenta el principio de recuperación de los costes relacionados con la gestión de las aguas, incluyendo los costes ambientales y del recurso, incentivando el uso eficiente del agua, lo cual supone la contribución a los objetivos

¹ Sobre los principios de Derecho ambiental y su reflejo en el ámbito tributario, cfr. ROSEMBUJ, T.: *El Impuesto ambiental*, el Fisco, Barcelona, 2009, págs. 51-58.

² Diario Oficial L 327, de 22 de diciembre de 2002.

³ Sobre la relevancia jurídica del principio “quien contamina paga”, vid., entre otros, TOLEDO JÁUDENES, J.: “El principio “quien contamina paga” y el canon de vertidos”, *Revista Administración Pública*, núm. 112 (1987), págs. 289-302; ROSEMBUJ, T.: *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 42 y 43; HERRERA MOLINA, P.M.: “El principio “quien contamina paga” desde una perspectiva jurídica”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 122 (1995), págs. 82 y 83; y RODRIGUEZ MUÑOZ, J.M.: *La alternativa fiscal verde*, Lex Nova, Valladolid, 2004, págs. 124-129.

medioambientales. Además, se habrá de conseguir, aplicando criterios de transparencia, una contribución adecuada de los diversos usos -abastecimiento, agricultura e industria-, de acuerdo con el principio del que contamina paga, lo cual se pondrá de manifiesto en las estructuras tarifarias por tramos de consumo, atendiendo a las necesidades básicas a precio asequible y a la finalidad de desincentivar los consumos excesivos. Todo lo cual, y siempre que no se comprometan los objetivos ambientales establecidos, sin perjuicio de que los planes hidrológicos motiven algunas excepciones respecto al principio de recuperación de costes, al tener en cuenta las consecuencias sociales, ambientales y económicas, así como las condiciones geográficas y climáticas de cada territorio.

Cabe destacar que, habida cuenta de las distintas competencias relacionadas con la gestión de las aguas, que van a ostentar el Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, con importante repercusión en la fiscalidad del agua, la norma estatal va a establecer expresamente que “las Administraciones establecerán los oportunos mecanismos compensatorios para evitar la duplicidad en la recuperación de costes de los servicios relacionados con la gestión del agua”. Se viene, así, a proscribir expresamente una posible plurimposición en el ámbito de la fiscalidad del agua en el sistema financiero español.

La Ley de Aguas de la Comunidad Autónoma de Andalucía (Ley 9/2010, de 30 de julio {BOJA núm. 155, de 9 de agosto de 2010}), y como no podía ser de otra forma, va a recoger en un capítulo relativo a disposiciones comunes del régimen económico-financiero, los principios generales aludidos, y que derivan de la Directiva Marco de Aguas 2000/60/CE, señalando expresamente la obligación de establecer “los oportunos mecanismos compensatorios para evitar la duplicidad en la recuperación de costes de los servicios relacionados con la gestión del agua”. Y al mismo tiempo, y esto tiene una gran trascendencia, va a venir a reconocer la naturaleza tributaria de los cánones que en los ámbitos estatal, autonómico o local, vengán a ser exigidos con motivo de la gestión del agua, por supuesto sin negar la finalidad esencial de la recuperación de costes.

Partiendo del respeto a los conceptos en materia de agua establecidos por la normativa autonómica, la normativa básica y la normativa comunitaria que resulte aplicable, se va a admitir expresamente que los cánones regulados en la normativa autonómica, se regirán también por la **legislación tributaria estatal**.

Ciertamente, la denominación de “canon” que se emplea para diversas exacciones objeto de regulación no contribuye a la transparencia que debería imperar en la fiscalidad del agua, aunque precisamente en ésta haya cuajado tal denominación, tanto en la normativa estatal, como en la autonómica⁴. Con independencia de que la regulación de estos cánones presenta algunas notas propias de la parafiscalidad y no siempre resulta fácil establecer un pronunciamiento sobre su naturaleza -en ocasiones mixta -, debemos destacar que las figuras de la fiscalidad del agua que son objeto de regulación en la Ley , no pueden dejar de reconducirse a una de las categorías tributarias contempladas en los artículos 7, 8 y 9 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre de Financiación de las Comunidades Autónomas, esto es, tasas, contribuciones especiales e impuestos. Y estas mismas categorías son las que se reconocen en el artículo 2 de la Ley General Tributaria, al regular el concepto, fines y clases de tributos⁵. En concreto, y como ejemplo, al regular el régimen sancionador , y sin género de

⁴ En efecto, a pesar de que el término “canon” no tiene sustantividad propia en la Ley General Tributaria, está arraigado, como afirma ARRIETA, en el lenguaje de los usuarios, existiendo acuerdo en considerarlo como un ingreso de Derecho público y especialmente dentro de la categoría de los tributos. Cfr. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Régimen fiscal de las aguas*, Civitas, Madrid, 1991, pág. 25.

⁵ Cfr., por todos, FERREIRO LAPATZA, J.J.: “La clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm.100 (1998).

dudas, en el art. 70, se va a afirmar que las **infracciones tributarias** relativas a estos cánones “se calificarán y sancionarán con arreglo a lo dispuesto en la Ley General Tributaria”.

La Ley va a establecer, además, la compatibilidad de los cánones “autonómicos” con otras figuras tributarias, en concreto, con los tributos locales destinados a la financiación de los servicios del ciclo integral del agua de uso urbano, así como con los cánones y tarifas regulados en el Texto Refundido de la Ley de Aguas, siempre en los términos previstos, sin que en ningún caso pueda producirse doble imposición para los obligados tributarios. Sería conveniente que la Ley, y en respeto ante todo a la normativa comunitaria, previese expresamente los mecanismos que evitasen cualquier duplicidad de gravamen con la fiscalidad estatal o la local.

II. EL CANON DE MEJORA COMO INGRESO PROPIO AUTÓNOMICO.

La Ley de Aguas de la Comunidad Autónoma de Andalucía va a crear un canon de mejora, con la finalidad de recuperar los costes derivados de las instalaciones de depuración, que revestirá dos modalidades, relativas respectivamente al ámbito autonómico y al ámbito local, y que por tanto darán lugar a un ingreso propio de la Comunidad Autónoma o a un tributo local.

En ambos casos se va a tratar de un canon afectado a una finalidad concreta -posibilitar la financiación de las infraestructuras hidráulicas correspondientes al ciclo integral del agua de uso urbano-, por lo que podría considerarse como un tributo parafiscal. Y el hecho imponible sería, en ambos casos, la disponibilidad y el uso urbano del agua de cualquier procedencia, suministrada por redes de abastecimiento públicas o privadas, asimilándose al uso urbano las pérdidas de agua en las redes de abastecimiento. La realización del hecho imponible aparece conectada con cada contrato de suministro de que sea titular el sujeto pasivo.

Centrándonos en el canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma, considerado expresamente como ingreso propio autonómico de naturaleza tributaria, y por tanto afectado a la financiación de las infraestructuras de depuración declaradas de interés de la Comunidad Autónoma, el art. 81 de la Ley va a establecer, en relación al mismo, un supuesto de exención, que trata precisamente de evitar la duplicidad impositiva prohibida tanto por la normativa estatal como por la autonómica. Van a estar, así, exentos los usos urbanos cuyos vertidos se realicen al dominio público hidráulico o marítimo terrestre, vertidos que estarían incluidos en el ámbito de aplicación del impuesto sobre vertidos a las aguas litorales (sección 3ª del capítulo I, título II de la Ley 18/2003, de 29 de diciembre)⁶, y/o del canon de control de vertidos establecido en el artículo 113 del T.R. de la Ley de Aguas. No se pueden gravar hechos que ya son gravados por otros tributos. Estamos, pues, ante una exención de carácter técnico.

Respecto a los sujetos pasivos de este canon, lo serán, a título de contribuyentes, las personas físicas, jurídicas y entidades a que se refiere el art. 35.4 LGT, que sean usuarias del agua de las redes de abastecimiento, y a título de sustitutos, las entidades suministradoras. No

⁶ El impuesto autonómico sobre vertidos a las aguas litorales fue creado por la Ley 18/2003, del Parlamento de Andalucía, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas, que además creó, también con una indudable finalidad “ecológica”, el impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera, el impuesto sobre depósitos de residuos radioactivos, el impuesto sobre depósitos de residuos peligrosos y la tasa para la prevención y control de la contaminación.

obstante, en el supuesto de pérdidas de agua en redes de abastecimiento, se considerarán usuarios del agua, y por tanto contribuyentes, las entidades suministradoras (a efectos del canon, se consideran tales las entidades públicas o privadas prestadoras de servicios del agua que gestionan el suministro del agua al usuario final, incluidas las comunidades de usuarios). Las entidades suministradoras, en el primer supuesto, en que se consideran sustitutos, tendrán la obligación de repercutir íntegramente el importe del canon sobre el contribuyente, que quedará obligado a soportarlo, estableciéndose la obligación de hacer constar la repercusión en la factura o recibo, de forma diferenciada, indicándose la base imponible, los tipos aplicables, y la cuota tributaria del canon, quedando expresamente prohibida la facturación o abono de forma separada, con las consecuencias a que anteriormente aludimos.

La base imponible del canon estará constituida por el volumen de agua facturado por las entidades suministradoras durante el período impositivo, expresado en metros cúbicos. Y en el supuesto de pérdidas de agua en las redes de abastecimiento será la diferencia entre el volumen suministrado en alta a la entidad suministradora y el volumen facturado por la misma, expresado en metros cúbicos. En este segundo supuesto, como hemos indicado, la entidad suministradora se considerará usuario del agua, y por tanto contribuyente, no pudiendo repercutir el canon a ningún tercero.

Precisamente, en relación al segundo supuesto, que sólo se aplica en el canon de mejora autonómico, se prevé una reducción en la base imponible sobre el volumen de agua suministrada en alta a la entidad suministradora, reducción que tendrá como límite el valor de la base imponible, y se aplicará en el porcentaje que reglamentariamente se determine. La base liquidable sería, en caso de procedencia de la reducción, el resultado de aplicar ésta a la base imponible. En principio, al referirse la reducción a un elemento cuantitativo de la obligación tributaria, debería entenderse sometida a la reserva de ley tributaria (art. 8 LGT); no obstante, el hecho de establecerse en la ley la obligación de aplicarla necesariamente, junto al límite máximo de la misma, que estaría en el valor de la base imponible (100 por 100), y que equivaldría realmente a una exención, vendrían a soslayar cualquier duda sobre el respeto al principio de legalidad tributaria en este aspecto concreto.

Además de esta reducción, que podríamos considerar “de carácter general”, se va a añadir un supuesto concreto en el que se fija en un 50%. Esta reducción afectaría a la base imponible sobre el volumen de agua suministrada a las industrias conectadas a redes de abastecimiento con consumo superior a 20.000 metros cúbicos anuales-cantidad que podrá ser modificada por la Consejería, en virtud de la Disposición final sexta.2-, cuando el volumen de vertido a las redes de alcantarillado sea inferior al volumen suministrado en un 50%.

En relación a la cuota íntegra, estará integrada por una cuota variable por consumo a la que, en su caso, se sumará la cuota fija por disponibilidad. De hecho, la cuota fija sólo se establece para usos domésticos, siendo de 1 euro al mes por usuario, y considerándose, en el caso de contadores o sistemas de aforos colectivos, tantos usuarios como viviendas y locales.

La cuota variable para uso doméstico tendrá en cuenta, en aplicación de la normativa comunitaria y estatal, tramos de consumo, que en principio vendrían a atender las necesidades básicas, desincentivando los consumos excesivos, y en cierta medida, atendiendo también a la capacidad económica de los usuarios. Así, se va a establecer una tarifa progresiva, atendiendo a tres posibles tramos de consumo (entre 2m^3 y 10m^3 / vivienda / mes; más de 10 y hasta 18m^3 / vivienda / mes; y consumo superior a 18m^3 / vivienda / mes); los tipos serían de 0'10, 0'20 y 0'60 euros/ m^3 , respectivamente. El consumo inferior a 2m^3 / vivienda / mes, debe entenderse exento. Y si el número de personas por vivienda es superior a cuatro, se podrá incrementar en 3 metros cúbicos por cada persona adicional que conviva en la vivienda el tope superior de cada uno de los tramos, atendiendo así a la mayor necesidad de consumo, que habría de estar acompañada de un tratamiento fiscal más beneficioso. Este beneficio se aplicaría a solicitud del contribuyente.

En el caso de usos no domésticos y en el de pérdidas en redes de abastecimiento, el tipo de gravamen sería proporcional, fijándose en 0'25 euros/m³.

El período impositivo coincidirá, con carácter general, con el período de facturación de la entidad suministradora, devengándose el canon el último día del período impositivo. Y en el caso de pérdida de agua en redes de abastecimiento, coincidirá con el año natural, devengándose el último día del mismo período.

La Ley va a referirse, finalmente, a las obligaciones materiales y formales de las entidades suministradoras, que habrán de presentar una declaración de comienzo, modificación y cese de las actividades. Y serán, por supuesto, estas entidades, en su condición de sustitutos, las que deban practicar las autoliquidaciones semestrales, deduciendo de las cantidades que resulten a ingresar, los importes correspondientes a obras de depuración financiadas a cargo de entidades locales, y que hayan originado el pago de los correspondientes cánones. De esta forma se evitaría otro posible supuesto de doble imposición, distinguiendo las obras de depuración financiadas a cargo de las entidades locales. La declaración-liquidación, en el caso de pérdidas de agua en redes de abastecimiento, tendrá carácter anual.

Debemos indicar, por último, que la exacción de este nuevo canon autonómico, como consecuencia de la aplicación obligatoria del principio de recuperación de costes, se va a realizar de una forma progresiva, que iría desde el 30%, el primer año, hasta el 100% en el quinto año de su vigencia, atenuando temporalmente el efecto de la entrada en vigor de un gravamen que habrán de soportar los usuarios (Disposición transitoria séptima de la Ley 9/2010).

III. POSIBILIDAD DE ESTABLECIMIENTO DE UN CANON DE MEJORA EN EL ÁMBITO LOCAL.

El canon de mejora en el ámbito local va a ser un canon de carácter potestativo, en el sentido de que podrá o no ser solicitado su establecimiento a la Comunidad Autónoma, por parte de las entidades locales titulares de las competencias de infraestructuras hidráulicas para el suministro de agua potable, redes de abastecimiento y, en su caso, depuración. Los ingresos procedentes de este canon quedarán afectados a la financiación de las correspondientes obras, al igual que en el caso del canon de mejora de las infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma. Y además de tener el carácter potestativo aludido, también se establecerá “con carácter temporal”, se entiende que en los ejercicios necesarios para cubrir los costes de las obras ejecutadas o a ejecutar.

El texto deja claro que el establecimiento de este canon, a pesar de que el destinatario de su recaudación sea la entidad local, corresponde a la Comunidad Autónoma, o lo que significa, en la práctica, que se trataría de un tributo local -el sujeto activo sería la entidad local-, aunque establecido por la Comunidad Autónoma -que se mantendría como sujeto titular del poder tributario-. De hecho, se va a facultar a la Consejería competente en materia de agua para establecer el canon, fijando su cuantía, régimen de aplicación y la vigencia por el tiempo necesario para lograr con su rendimiento el fin a que va dirigido.

El hecho de que este canon se considere un auténtico tributo finalista -y por tanto “parafiscal”- no encierra una cuestión meramente nominal, incidiendo su establecimiento en una materia sujeta a reserva de Ley, tal y como se deriva de la aplicación de los artículos 31.3 y 133.1 de la Constitución.

Tratándose de una prestación pecuniaria de carácter público, corresponde regularla a la Ley, sin que se excluya la posibilidad de la colaboración reglamentaria para completar su

configuración, siempre y cuando no se menoscabe la virtualidad de dicha reserva⁷. La Ley debe establecer los elementos básicos de la prestación a exigir al ciudadano, destacando que en lo tocante a ese núcleo esencial e indisponible, la disposición analizada sólo incide sobre varios extremos: la afectación del ingreso a la financiación de las inversiones en infraestructuras hidráulicas de suministro de agua potable, redes de saneamiento y, en su caso, depuración, a cargo de las entidades locales; la previsión de que dicho canon **pueda constar** de cuota fija y cuota variable en función del consumo, que se determinarán en las cuantías necesarias para que la suma de ingresos obtenidos sea suficiente para cubrir las inversiones a realizar y, en su caso, los costes financieros que generen; y finalmente, el establecimiento de un límite según el cual, el importe total no podrá superar el de las tarifas vigentes de abastecimiento y saneamiento del agua. A la vista de esta regulación, debemos señalar que en aras del respeto al principio de reserva de ley, se debería haber precisado con mayor rigor el marco jurídico de este canon, especialmente en lo que concierne a la delimitación del hecho imponible, así como a la base imponible y tipo de gravamen que deben servir para su cálculo, considerándose excesivamente amplia la atribución de las facultades mencionadas a la Consejería competente en materia de agua.

Se debería completar la regulación legal, fijando incluso, si resulta posible, aquellos parámetros que permitan la exigibilidad por las entidades locales, sin la previa “interpositio” de la Consejería competente, a reserva de las cautelas que puedan introducirse para que no se desvirtúe la finalidad legal, ni se sobrepasen los límites cuantitativos y temporales que en cada caso hayan de regir para cubrir las inversiones y costes financieros que se generen.

Por otra parte, dejando a un lado los problemas de legalidad, e incluso de inseguridad jurídica, que puede generar la regulación del establecimiento y cuantificación de este canon, excesivamente abierta e imprecisa, debemos destacar que esta modalidad de “canon local” no prevé ya, incluida en el hecho imponible, la asimilación a uso urbano de las pérdidas de agua en las redes de abastecimiento, por lo que tan sólo considera como sujetos pasivos, a título de contribuyentes, a las personas físicas o jurídicas, y entidades del art. 35.4 LGT, usuarias de los servicios de agua potable y saneamiento. Si el servicio es prestado por las entidades suministradoras, éstas se considerarán sujetos pasivos sustitutos. Y entidades suministradoras, a estos efectos, se considerarán las entidades públicas o privadas que gestionan el suministro del agua al usuario final, incluidas las comunidades de usuarios.

El período impositivo va a coincidir con el período de facturación de la entidad suministradora, devengándose el canon el último día del período impositivo. Habida cuenta de la consideración de las entidades suministradoras como sustitutos, así como las disposiciones comunes aplicables a los cánones de mejora -autonómico y local-, serán estas entidades las que deban repercutir íntegramente el importe del canon sobre el contribuyente, que quedará obligado a soportarlo, debiendo hacerse constar la repercusión de forma diferenciada en la factura o recibo que se emita.

Resulta, finalmente, criticable que la normativa establezca, de forma excesivamente vaga, que la gestión y la forma de aplicación de este canon corresponde a la Entidad local, ya que, tal y como están redactados los preceptos anteriores, decisiones como la correspondiente a la exigencia de cuota fija y variable, o sólo una de ellas, quedarían en manos de la Consejería competente en materia de agua. Y es más, y con carácter general, en relación a todos los cánones regulados en la norma, se prevé, en las disposiciones comunes, que la Consejería competente en materia de Hacienda aprobará los modelos de declaración y

⁷ Sobre la reserva de ley en materia tributaria, vid., por todos, PÉREZ ROYO, F.: “Fundamento y ámbito de la reserva de Ley en materia tributaria”, *Hacienda Pública Española*, núm.14 (1972) y RAMALLO MASANNET, J.: “Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 20 (1978).

autoliquidación, y determinará el lugar y la forma de pago. Por lo que estimamos que deberían haberse armonizado unos preceptos que resultan contradictorios, teniendo sobre todo en cuenta que estamos, en este caso, ante un tributo local.

IV. EL CANON DE REGULACIÓN Y LA TARIFA DE UTILIZACIÓN DEL AGUA COMO INGRESO PROPIO AUTÓNOMICO.

La Ley de Aguas de la Comunidad Autónoma de Andalucía, en su artículo 97, va a considerar, por último, como ingresos propios de la Comunidad Autónoma, el canon de regulación y la tarifa de utilización del agua, regulados por el T.R. de la Ley de Aguas, en cuanto sean exigibles en el ámbito territorial de Andalucía, en función de las competencias de la Comunidad Autónoma; y en el art. 100, un canon de servicios generales para cubrir los gastos de administración general destinados a garantizar el buen uso y la conservación del agua. La consideración, en ambos casos, como tributos propios, va a conllevar la atribución de la competencia para su aplicación, y sin perjuicio de la posibilidad de delegación, a la Agencia Tributaria de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Ciertamente, no se puede considerar plenamente ajustada a los principios de legalidad y seguridad jurídica, una regulación de estos ingresos tan parca que se limita a una remisión al artículo 114 del Texto Refundido de la Ley de Aguas, con la simple alusión a su exigencia en el ámbito territorial de Andalucía.

Tan sólo, y respecto a la regulación estatal de estos ingresos, el art. 98 de la Ley, que también se refiere al período impositivo y devengo⁸, va a introducir una importante modificación en relación a la determinación de la cuantía del canon de regulación y tarifa de utilización; en concreto, no se tendrán en cuenta los gastos de administración a los que se refiere el art. 114.3 b) del T.R. de la Ley de Aguas. Y la razón de esta modificación es obvia: el nuevo canon de servicios generales a que nos referiremos a continuación, va a tratar de cubrir precisamente los gastos de administración general, por lo que resultaba necesario, para evitar la duplicidad, el no tener en cuenta dichos gastos para cuantificar el canon de regulación y la tarifa de utilización del agua.

El artículo 114 del T.R. de la Ley de Aguas va, efectivamente, a regular, en el ámbito estatal, el canon de regulación y la tarifa de utilización del agua, que, a mi entender, tienen ambos naturaleza de contribución especial de carácter parafiscal, al ser satisfechos en ambos casos, por los sujetos especialmente beneficiados por determinadas obras⁹.

El canon de regulación será satisfecho por los beneficiados por las obras de regulación de las aguas superficiales o subterráneas, financiadas total o parcialmente con cargo al Estado, estando destinado a compensar los costes de la inversión que soporta la

⁸ El período impositivo de estos tributos coincidirá con el año natural y se devengará el 1 de enero de cada año. Además, se prevé que si, por diferentes causas, no se hubiera fijado la cuantía del canon y la tarifa correspondientes al ejercicio, se considerará vigente la última aprobada, y en este caso, las diferencias en más o en menos que pudieran posteriormente resultar entre las cantidades previstas de gastos de funcionamiento y conservación, y los gastos realmente producidos y acreditados, en el ejercicio prorrogado, se tendrán en cuenta para la determinación de la cuantía del canon y la tarifa de utilización del agua del ejercicio siguiente.

⁹ Sobre la naturaleza de contribución especial del canon de regulación, vid., entre otros, QUINTANA PETRUS, J.M.: *Derecho de aguas*, Bosch, Barcelona, 1989, pág. 539 y ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Régimen fiscal de las aguas*, op. cit., pág. 67. Y asimismo, la tarifa de utilización es una exacción parafiscal connotada como contribución especial, al ponerse el acento “en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio resultante de la realización de unas obras públicas que no han sido provocadas por él y en el que debe participar como beneficiado para cubrir el coste de la obra”. Cfr. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: op. cit., pág. 78.

Administración estatal, y atender los gastos de explotación y conservación de tales obras. Y la tarifa de utilización del agua será satisfecha por los beneficiados por otras obras hidráulicas específicas financiadas total o parcialmente a cargo del Estado, incluidas las de corrección del deterioro del dominio público hidráulico, derivado de su utilización, y ello, por la disponibilidad o uso del agua, destinándose su importe a compensar los costes de inversión soportados por la Administración estatal y a atender los gastos de explotación y conservación de las obras. La remisión que la Ley autonómica hace al art. 114 referido, conducirá a la aplicación de estos dos supuestos en el ámbito de la Comunidad Autónoma, estando lógicamente referidos a obras de regulación y obras hidráulicas específicas¹⁰, cuyo coste haya sido soportado por la Administración Autonómica.

Respecto a la cuantía de estas exacciones, a nivel estatal, sería el resultado de sumar el total previsto de gastos de funcionamiento y conservación de las obras realizadas; los gastos de administración del organismo gestor imputables a dichas obras; y el 4 por 100 del valor de las inversiones realizadas por el Estado¹¹. En el caso de las exacciones autonómicas, como hemos indicado, se excluirían los gastos de administración, ya que éstos serían cubiertos por el nuevo canon de servicios generales.

El importe del canon y la tarifa habrá de ser distribuido, tanto se trate de tributos estatales como autonómicos, entre los especialmente beneficiados por las obras, con arreglo a criterios de racionalización del uso del agua, equidad en el reparto de las obligaciones y autofinanciación del servicio, en la forma determinada reglamentariamente¹². Y la gestión y recaudación corresponderá bien al Organismo de Cuenca o Administración tributaria del Estado, o bien, en el caso de los tributos autonómicos, a la Agencia Tributaria de Andalucía.

A pesar de que la normativa sobre el canon de regulación y tarifa de utilización del agua, esté contenida en sus elementos esenciales en el T.R. de la Ley de Aguas, con la matización respecto a la determinación de la cuota, que se contiene en la Ley de Aguas de Andalucía, no cabe duda de que sería mucho más acorde con los principios de legalidad y seguridad jurídica, una regulación completa y detallada de estos tributos en la normativa autonómica.

No se debería haber perdido la oportunidad de una regulación autonómica de los tributos propios, y al mismo tiempo, evitar una remisión general a una regulación estatal que, en cualquier momento, puede ser modificada.

¹⁰ Dichas obras hidráulicas específicas comprenden, según los arts. 304 y 306 del Reglamento del Dominio Público Hidráulico, el conjunto de obras e instalaciones interrelacionadas que constituyen un sistema capaz de proporcionar un servicio completo de suministro de agua.

¹¹ La compensación por el coste de inversión soportado por el Estado constituye una cantidad realmente poco importante. Una regulación propia autonómica de la base imponible de este canon permitiría establecer un porcentaje mayor. Los costes de regulación soportados, en la actualidad, por los usuarios, son mínimos.

¹² El canon de regulación y la tarifa de utilización del agua pueden tener en cuenta, para la cuantificación, el valor de las inversiones realizadas, cuyo coste se va a compensar por los beneficiarios durante un período de cincuenta años en el canon y veinticinco en la tarifa, y durante ese período se pueden adicionar nuevas inversiones cuyo coste será recuperable, sin duda, si son de primer establecimiento, y cuando no lo sean por ser de sustitución o reparación únicamente serán recuperables cuando las primeras se hayan amortizado por haber concluido su período de vida útil; pues tanto si tienen naturaleza de contribución especial, como de tasa, como es criterio jurisprudencial consolidado, no se puede tener en cuenta para su cuantificación una inversión que sustituye otra anterior si ésta no ha sido aún objeto de amortización o depreciación total. Cfr. ORÓN MORATAL, G.: “Financiación FEDER de obras hidráulicas y fiscalidad del agua”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 289 (febrero 2009), pág. 55.

V. EL NUEVO CANON DE SERVICIOS GENERALES.

La Ley de Aguas de Andalucía va a crear, por último, como ingreso propio de la Comunidad Autónoma, el denominado “canon de servicios generales”, que persigue la finalidad de cubrir los gastos de administración de la Administración Andaluza del Agua, destinados a garantizar el buen uso y conservación del agua. Y el propio texto va a indicar que este nuevo canon deriva de la exclusión del concepto “gastos de administración” de la determinación de la cuantía del canon de regulación y tarifa de utilización del agua. De lo contrario, se produciría una doble tributación, derivada en un sentido económico, de la doble recuperación de los referidos costes de administración.

Este nuevo canon autonómico, exigible en el ámbito territorial de Andalucía, debe, en principio, considerarse que tiene, al igual que el canon de regulación y la tarifa de utilización del agua, naturaleza de contribución especial de carácter parafiscal, al estar directamente relacionado con las obras de regulación de las obras superficiales o subterráneas o las obras hidráulicas específicas, financiadas total o parcialmente por la Administración autonómica, y siendo los especialmente beneficiados los obligados a satisfacerlo. De hecho, el artículo 114 de la Ley de Aguas, al aludir a los gastos de administración como parte integrante de la cuantía de la exacción, se refiere literalmente a “los gastos de administración del organismo gestor **imputables a dichas obras**”.

No obstante, la regulación autonómica introduce un matiz que permitiría calificar el canon autonómico como de naturaleza mixta -contribución especial/tasa-, sin perder, por supuesto, su característica de parafiscal.

La descripción del hecho imponible del canon de servicios generales no sólo se va a referir a la realización de las actividades y la prestación de servicios de administración general de la Administración Andaluza del Agua, **que afecten directa o indirectamente a la conservación y explotación de obras hidráulicas**, sino además a los que afecten a los diferentes usos y aprovechamientos de aguas subterráneas y superficiales, incluyendo todos ellos en la descripción del mismo hecho imponible.

De este modo, si por un lado queda clara la naturaleza de contribución especial, al afectar el canon a sufragar los gastos de administración imputables a las obras hidráulicas cuyo coste es soportado por la Administración Autonómica, por otro habría que atribuir la naturaleza de tasa, en cuanto también se trata de sufragar los gastos de administración de la Administración Andaluza del Agua, relativos a los diferentes usos y aprovechamientos de aguas subterráneas y superficiales¹³. Y por supuesto esta “doble naturaleza” se va a plasmar, asimismo, en la regulación de los sujetos pasivos y la determinación de la cuantía.

La descripción de los sujetos pasivos no puede ser más amplia, y en todo caso lo serán a título de contribuyentes, no estando previstos supuestos de sustitución tributaria. Deberán pagar el canon de servicios, y por tanto sufragar los gastos de administración de la Administración Andaluza del Agua, todos los usuarios de aguas, afectados o beneficiados por la realización de actividades y prestación de servicios, sean personas físicas, jurídicas o entidades del art. 35.4 LGT, que ostenten cualquier título de derecho sobre las aguas: concesión, autorización o inscripción en el Registro de Agua, en el Catálogo de Aguas

¹³ El carácter “parafiscal” de este canon, sería criticable de un modo especial. En palabras de T. ROSEMBUJ, “la defensa del tributo ambiental conforme a la legalidad y a la capacidad económica, como ingreso público ordinario, que afluya al Tesoro, del Estado, de las CCAA, de los Municipios, implica el rechazo frontal y absoluto de la parafiscalidad y de la afectación del gravamen, cualquiera que sea su naturaleza, a una finalidad corporativa institucional”. Cfr. ROSEMBUJ, T.: “Los impuestos ambientales en las Comunidades Autónomas”, *Quincena Fiscal*, núm. 9 (2007), pág. 12.

Privadas y, en general, quienes lleven a cabo el aprovechamiento o uso de las aguas en los distintos Sistemas de Explotación de Recursos.

La anterior descripción, que conduciría a una generalización total y absoluta del pago de este canon, por parte ya no sólo de los beneficiarios de obras de regulación u obras hidráulicas específicas, sino además, de cualquier usuario de aguas subterráneas y superficiales, al que directa o indirectamente también beneficiaría la actividad administrativa desarrollada por la Administración Andaluza del Agua, tiene, sin embargo, un importante límite que deriva del establecimiento de una exención. En concreto, estarán exentos del canon los titulares de usos y aprovechamientos del agua inferiores a 7.000 metros cúbicos anuales. Esta exención tendrá, sin duda, gran relevancia, habida cuenta de que estamos ante un canon periódico, cuyo período impositivo coincidirá con el año natural, devengándose el 1 de enero de cada año.

Por lo que respeta a la determinación de la cuantía del canon de servicios generales, y partiendo de su aplicación por la Agencia Tributaria de la Comunidad Autónoma de Andalucía, sin perjuicio de la delegación prevista en la Disposición adicional quinta de su Ley de creación (Ley 23/2007, de 18 de diciembre), la normativa prevé la aplicación de varias reglas, que parten de la fijación de una cuantía global, que equivaldría a la base imponible, para después proceder a una determinación individual de las cuotas a ingresar.

La cuantía global se habrá de fijar para cada ejercicio presupuestario en función de los gastos de administración del organismo gestor que afecten directa o indirectamente a la conservación y explotación de las obras hidráulicas, así como a los diferentes usos y aprovechamientos de aguas subterráneas y superficiales -aludiéndose, así, a los diversos supuestos que integran el hecho imponible del canon-. Pero en lugar de determinar, a continuación, el procedimiento y forma de determinación de esa cuantía, el texto remite al art.114 del TR de la Ley de Aguas y a sus normas de desarrollo, además de a lo dispuesto en la propia Ley, liquidándose, en su caso, al tiempo del canon de regulación y la tarifa de utilización del agua. Se emplea, así, de nuevo, una defectuosa técnica legislativa, que va a conllevar cierta inseguridad jurídica, y que resulta especialmente grave al tratarse de la determinación de la cuantía del canon. La remisión a la normativa estatal, obviando una regulación propia, no resulta, en modo alguno, adecuada.

Tras el cálculo de la anterior cuantía, ésta se distribuirá entre los usuarios del agua, entendiendo a estos efectos, y por remisión al art. 4.21.b) de la Ley, las personas físicas o jurídicas titulares de concesiones administrativas de uso de agua, autorización para el uso o titulares de un derecho de aprovechamiento y, en su defecto, quienes realicen la captación.

El legislador autonómico, en una defectuosa técnica legislativa, vuelve a reproducir la exención relativa a los aprovechamientos que no superen los 7000 metros cúbicos anuales, y establece, como criterio especial para los usos de producción eléctrica, la exigencia del canon en función de la potencia instalada. El criterio general de reparto, para los restantes usos del agua, y con independencia de que se trate de aguas superficiales o subterráneas, será el del volumen de agua concedido, autorizado o, en su defecto, captado. Y se va a añadir, finalmente, la aplicación de un coeficiente del 1/100 en los usos de refrigeración o piscifactorías, así como la obligación de todo usuario de satisfacer un importe mínimo del canon de 20 euros. Muchas de estas previsiones tan genéricas podrían conculcar el principio de legalidad tributaria, ya que indudablemente precisarán de un desarrollo reglamentario por parte de la Consejería competente, no habiéndose establecido en la ley parámetros o límites más concretos, que vendrían exigidos por la interpretación constitucional de la reserva de ley en materia tributaria¹⁴.

¹⁴ Vid., RAMÍREZ GÓMEZ, S.: “Los principios rectores de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*, Tecnos, Madrid, 1990, y RODRÍGUEZ BEREJO, A.: “Los

La regulación examinada permitirá, sin duda, una gran discrecionalidad en la cuantificación de este nuevo tributo autonómico, afectando, en especial, al nuevo supuesto no previsto hasta ahora, relativo a los usos y aprovechamientos de aguas subterráneas.

Se va a establecer, finalmente, que cuando por razones propias de la tramitación, por la interposición de recursos o reclamaciones o por otras causas, no se hubiera fijado la cuantía de estos cánones correspondientes al ejercicio, se considerará vigente la última aprobada. Las diferencias en más o en menos que pudieran resultar entre las cantidades previstas de gastos de administración para el ejercicio cuya cuantía se ha prorrogado y los gastos realmente producidos y acreditados en la liquidación de dicho ejercicio, se tendrán en cuenta para la determinación de la cuantía del canon del ejercicio siguiente.

Las mayores críticas a este canon de servicios generales derivarían, no del hecho de que haya de ser satisfecho por los especialmente beneficiados por determinadas obras hidráulicas de regulación de las aguas superficiales o subterráneas, o de otras obras hidráulicas específicas, al tratarse de gastos de administración “imputables a dichas obras”, sino del hecho de que también haya de ser satisfecho por los que simplemente usan o aprovechan las aguas subterráneas, supuesto no previsto en la normativa estatal y que tiene difícil justificación desde la perspectiva del respeto a los principios de justicia tributaria, o en el ámbito más económico, al principio de recuperación de costes que ha de conectarse directamente con los beneficiarios de los servicios relacionados con el agua.

IV. A MODO DE CONCLUSIÓN.

El examen de la normativa autonómica en materia de fiscalidad del agua, va a permitir, sin descender a algunos defectos de técnica legislativa, extraer algunas conclusiones esenciales sobre la naturaleza de esta fiscalidad, y sus consecuencias respecto a una futura regulación mucho más ajustada a los principios que han de presidir el establecimiento de cualquier tributo.

En efecto, esta normativa parte de la consideración, sin duda acertada, de la naturaleza tributaria de los cánones y tarifas que inciden en el agua, como recurso objeto de protección, siendo, además, presidida la fiscalidad del agua, y en virtud de la normativa comunitaria, por el principio de recuperación de costes de los servicios relacionados con la gestión de las aguas, incluyendo los costes ambientales y del recurso. Y el hecho del reconocimiento, en diversos preceptos, de esta naturaleza tributaria no empece para nada el hecho de que nos encontremos ante tributos que generalmente tienen carácter extrafiscal, en el sentido de que, además de perseguir un fin recaudatorio, permiten atender a otras finalidades como la protección del medioambiente¹⁵, haciendo efectivo el principio “quien contamina paga” -bien es cierto que estas otras finalidades se realizan de modo más efectivo

principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 100 (1998). Y en relación, más en concreto, a la fiscalidad medioambiental, vid. BOKOBO MOÍCHE, S.: “La doctrina del Tribunal Constitucional sobre los tributos medioambientales y su proyección en el impuesto de Castilla-La Mancha”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 281 (2008), págs. 32 y ss.

¹⁵ Sobre los fines extrafiscales del tributo, en relación a la protección del medioambiente, vid. AAVV: “Comentarios a la Sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000, de 30 de noviembre, por la que se declara la inconstitucionalidad del impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente”, *Revista Alcabala*, núm.27 (2001), págs. 28-36. Vid., asimismo, ORÓN MORATAL, G.: “La fiscalidad como instrumento de desarrollo y conservación de los espacios naturales”, Partes I y II, *Boletines* núms. 5 (2006) y 6 (2007), Instituto Universitario de Estudios Fiscales y Financieros, Universidad de Murcia, págs. 7 y ss; y VAQUERA GARCÍA, A.: *Fiscalidad y medioambiente*, Lex Nova, Valladolid, 1999, págs. 105 y 106.

con otros tributos, no regulados en este texto, como el impuesto sobre vertidos a las aguas litorales regulado en la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, o el canon de control de vertidos establecido en el art. 113 del TR de la Ley de Aguas-. Pero sobre todo, nos encontramos ante tributos, en todo caso, parafiscales, teniendo en cuenta su afectación a una finalidad concreta, incluso la propia financiación de la Administración Andaluza del Agua, y cierto apartamiento del régimen jurídico que caracteriza a todo tributo, pudiendo incluso no figurar su recaudación en el Presupuesto de la Comunidad Autónoma.

La configuración como figuras tributarias de los cánones, llevaría, a pesar de su carácter parafiscal, a una regulación mucho más ajustada a los principios que presiden todo sistema tributario, y de modo particular el de legalidad tributaria.

Pues bien, además de ciertas discordancias con la normativa tributaria estatal como la relativa a la consideración como infracción grave de una repercusión tributaria que, aun siendo efectuada e ingresada la correspondiente deuda tributaria, no se ha atendido al cauce formal legalmente previsto –repercusión en factura o recibo-, en ocasiones la determinación de elementos esenciales que afectan a la cuantificación de las cuotas va a ser trasladada al ámbito reglamentario, como sucede en relación a la determinación de la base liquidable en el canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma, e incluso, y yendo mucho más allá, con la fijación de la cuantía, con unos parámetros excesivamente abiertos, del canon de mejora de infraestructuras hidráulicas competencia de las Entidades locales, para la que se va a facultar a la Consejería competente en materia de agua.

Por otro lado, también resulta poco respetuosa con el principio de legalidad tributaria, y sobre todo con el de seguridad jurídica, la remisión con carácter general, y en relación al canon de regulación y tarifa de utilización del agua, a la normativa estatal, contenida en el art. 114 del Texto Refundido de la Ley de Aguas. Se pierde, así, la oportunidad de efectuar una propia regulación de un tributo que se debe integrar plenamente en el sistema tributario autonómico, constituyendo un tributo propio de la Comunidad Autónoma de Andalucía. Y respecto al canon de servicios generales, la ampliación de su hecho imponible respecto al que, en principio, estaría incluido en el canon estatal de regulación y la tarifa de utilización del agua, podría provocar problemas en su aplicación, ya que resultaría discutible la calificación como beneficiarios, obligados a sufragar el coste de los gastos de la administración de la Administración Andaluza del Agua, de aquellos que tienen la consideración de simples usuarios o titulares de aprovechamientos de aguas subterráneas.

En todo caso, el examen de la normativa de la Comunidad Autónoma de Andalucía sobre la fiscalidad del agua, permite apreciar cómo los tres Entes territoriales, Estado, Comunidad Autónoma y Entes locales, con competencias todos ellos en materia de aguas, pueden coincidir, y de hecho coinciden, en la regulación de tributos -cánones y tarifas- que van a recaer sobre el mismo objeto, provocando duplicidades que deben ser corregidas, y dando lugar a cierta irracionalidad. Debería reflexionarse, y comparto aquí plenamente la opinión expresada por Tulio ROSEMBUJ, sobre la conveniencia del establecimiento de un único impuesto general sobre el consumo del agua, corregido en función de los usos y de las infraestructuras y del consumo mínimo exento para las rentas más bajas¹⁶.

¹⁶ Cfr. ROSEMBUJ, T.: “Los impuestos ambientales en las Comunidades Autónomas”, *Quincena Fiscal*, núm. 9 (2007), pág. 15.