

TRIBUTOS ECOLÓGICOS, ASPECTOS GENERALES: EL NUEVO CANON DEL AGUA DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO

CAROLINA MURO ARROYO (*)

I. INTRODUCCIÓN

El agua es un recurso cada vez más escaso que es preciso proteger evitando su consumo creciente e indiscriminado. Para ello se hace necesario, por un lado, fomentar sistemas de ahorro y eficiencia en el consumo y por otro, controlar los vertidos realizados de forma que no perjudiquen la calidad de las aguas.

Así la Directiva 2000/60/CE, denominada "Directiva Marco del agua", establece un nuevo ámbito de actuación en política de aguas, contemplando dos objetivos fundamentales: la protección y mejora de medio acuático y un uso racional del agua que redunde en una gestión más eficaz de los recursos.

Entre las medidas recogidas en esta Directiva comunitaria para la consecución de estos objetivos cabe destacar, en lo que nos concierne, el artículo 9 que aconseja el uso de instrumentos económicos por los Estados miembros, para el cumplimiento del principio de recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, incluidos los costes medioambientales y los relativos a los daños o a los efectos adversos sobre el medio acuático, y el principio de quien contamina paga. Los Estados deberán garantizar, a más tardar en 2010, una política de precios del agua que proporcione incentivos adecuados para que los usuarios utilicen de forma eficiente los recursos hídricos y una contribución adecuada de los diversos usos del agua (industrial,

doméstico y agropecuario) a la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, teniendo en cuenta el principio de quien contamina paga.

Sin embargo, la puesta en práctica de esta normativa no está exenta de dificultades y exige la actuación de los Estados miembros en dos ámbitos.

En primer lugar, implica la creación de un precio único del agua, inexistente en la actualidad por las dificultades derivadas de la variedad de administraciones competentes, regímenes de aprovechamientos aplicables, usuarios, etc..., al objeto de distribuir entre los usuarios, como mínimo, los costes de administración, con la finalidad añadida de incentivar su uso eficiente y desalentar su despilfarro y la contaminación del agua¹⁾. En este sentido ya se manifestaba "la guía para la implantación y desarrollo de la agenda 21 en los municipios de Euzkadi" elaborada en aplicación de los acuerdos adoptados en la Cumbre sobre la Tierra celebrada en Río de Janeiro en 1992 que considera como objetivo fundamental estructurar la tarifa del agua según usos y consumo a través de la aplicación de los siguientes criterios:

¹⁾ CASTILLO LÓPEZ, José Manuel, *Los tributos ecológicos y el agua: del canon estatal sobre vertidos autorizados a los cánones autonómicos de saneamiento y depuración de aguas residuales*. Revista Valenciana de Hacienda Pública nº 32 (Mayo-Agosto 98). Pág. 272.

(*) Técnico DAT.

1º Premiar el ahorro y penalizar el consumo desmesurado de agua por parte del sector doméstico, industrial, agrícola-ganadero y municipal.

2º Incrementar el grado de sensibilización de los diversos sectores sobre la necesidad de eficiencia en el consumo del agua.

En consecuencia, se trataría de adoptar un sistema tarifario progresivo y diferenciado según la cantidad de agua consumida y el uso final de la misma (doméstico, industrial, municipal y/o agrícola-ganadero).

Todo ello supondría cambiar el sistema actual de tarifa fija e independiente del consumo que no favorece el ahorro del agua.

A estos efectos, hay que considerar la diferencia entre dos grupos de usuarios, por similitud con la terminología empleada en el suministro de energía eléctrica ²⁾.

El primero estaría constituido por aquellos que reciben el suministro "en alta" formado por los aprovechamientos hidroeléctricos, comunidades de regantes, ayuntamientos o industrias con suministro independiente, que reciben el suministro directamente de las confederaciones hidrográficas o del organismo de cuenca autonómico (en el caso de cuencas intracomunitarias). Resulta de aplicación a este tipo de usuarios el régimen de cánones y tarifas establecido en el Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, de la Ley de Aguas (en adelante Ley de Aguas):

²⁾ BISBAL AROZTEGUI, Pedro, *Los tributos y la financiación de las Comunidades Autónomas: posible creación en Andalucía de un impuesto especial sobre el consumo de agua*. Instituto Andaluz de Administración Pública. Sevilla 2001. Pág. 41 y 42.

1º La ocupación, utilización y aprovechamiento de determinados bienes de dominio público hidráulico que requieran concesión o autorización administrativa devengan a favor del Organismo de cuenca competente una tasa denominada *canon de utilización de los bienes de dominio público hidráulico*, destinada a la protección y mejora de dicho dominio.

2º Los vertidos al dominio público hidráulico están gravados con una tasa destinada al estudio, control, protección y mejora del medio receptor de cada cuenca hidrográfica, que se denomina *canon de vertidos*.

3º Los beneficiados por las obras de regulación de las aguas superficiales o subterráneas, financiadas total o parcialmente con cargo al Estado, satisfacen un *canon de regulación* destinado a compensar los costes de la inversión que soporte la Administración estatal y atender a los gastos de explotación y conservación de tales obras.

4º 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, satisfacen por la disponibilidad o uso del agua una exacción denominada *tarifa de utilización del agua*, destinada a compensar los costes de inversión que soporte la Administración estatal y a atender a los gastos de explotación y conservación de tales obras.

El segundo grupo corresponde al *suministro "en baja"* que incluye a todos los usuarios o consumidores que reciben el agua de una comunidad de regantes o de un ayuntamiento, o empresa pública concesionaria de éste, que a su vez la han adquirido en alta. El precio se calcula, generalmente, en función del coste de transporte, tratamiento y distri-

bución del agua, más los gastos de depuración y vertido. En el mismo recibo se factura la tasa correspondiente al mantenimiento de alcantarillado y recogida de basura, estando todo ello sometido al Impuesto sobre el Valor Añadido. Asimismo pueden cobrarse contribuciones especiales por la realización de determinadas obras referidas al abastecimiento, alcantarillado o sistemas de depuración de las aguas residuales.

En otro ámbito de actuación, frente al actual incremento de la contaminación se plantea la conveniencia de utilizar el derecho tributario con fines de protección ecológica a través de lo que se ha dado en denominar "tributos ecológicos". Estos tributos se basan en el principio, recogido en la ya citada "Directiva Marco del Agua", de "quien contamina paga" sometiendo las actividades contaminantes al control y supervisión pública y al pago de un canon, con la finalidad de reducir las además de obtener ingresos para financiar las inversiones públicas necesarias para devolver la calidad al agua y regenerar el dominio público hidráulico. Son, en definitiva, un instrumento al servicio de la regulación del aprovechamiento de las aguas como recursos naturales que tiene como finalidad garantizar que ese aprovechamiento sea racional.

Dentro de esta última línea de actuación diversas Comunidades Autónomas, dentro de las cuencas hidrográficas intrarregionales y en el marco competencial en materia tributaria delimitado en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, han establecido los denominados cánones de saneamiento de aguas residuales como instrumentos económico-financieros destinados a incentivar la prevención, protección y financiación de la recuperación de las aguas continentales en el ámbito territorial de la correspondiente comunidad autónoma.

Como ejemplo podemos citar los cánones de saneamiento vigentes en Cataluña, Valencia, Madrid, Galicia, Asturias, Islas Baleares, Navarra, Canarias y La Rioja. Generalmente se trata de tributos que tienen por objeto la restitución a la Administración, por parte de los sujetos pasivos, del beneficio obtenido de los recursos hídricos que a su vez quedan deteriorados por el uso.

Un aspecto fundamental de estos tributos es su carácter finalista dado que la recaudación obtenida está afectada a la financiación de obras o instalaciones de saneamiento y/o a la financiación de sus gastos de explotación. Para la realización de ambas actividades, la exacción y las obras, se han constituido organismos especializados ³⁾.

En este apartado merece una mención especial la regulación del régimen económico financiero del agua que se ha realizado en la Comunidad Autónoma de Cataluña.

La Comunidad Autónoma de Cataluña asumió competencias en materia de aguas, obras hidráulicas y protección del medio ambiente en el marco establecido en el artículo 149.1.23^a y 149.1.24^a de la Constitución y los artículos 9.13, 9.16, 10.1.6 y 11.10 del Estatuto de Autonomía de Cataluña.

En el ejercicio de esas competencias se han ido aprobando a lo largo de estos últimos años diversas normas que han configurado una "Administración del agua". No obstante, la experiencia en la aplicación de esta normativa y los nuevos principios de la Unión Europea sobre el uso racional y sostenible

³⁾ CASTILLO LÓPEZ, José Manuel, *Los tributos ecológicos y el agua: del canon estatal sobre vertidos autorizados a los cánones autonómicos de saneamiento y depuración de aguas residuales*. *Revista Valenciana de Hacienda Pública* n.º 32 (Mayo-Agosto 98). Pág. 292.

del agua y el control del recurso, a fin de garantizar su disponibilidad en buena calidad y cantidad suficiente, han aconsejado modificar el marco normativo vigente.

El primer paso ha sido la promulgación de la Ley 25/1998, de 24 de diciembre, en la que se crea la Agencia Catalana del Agua como entidad de derecho público que se constituye en Administración hidráulica única de la Generalidad, cuyo objetivo es el tratamiento integral del ciclo hidráulico para conseguir una gestión integradora de las aguas pertenecientes al mismo sistema hidrológico y ecológico.

Por su parte, la Ley 6/1999 de Aguas de Cataluña. (Ley de ordenación, gestión y tributación del agua) introdujo importantes novedades en el régimen económico-financiero de la Agencia Catalana del Agua creando el canon del agua, un impuesto de naturaleza ecológica sobre el uso del agua o la carga contaminante vertida. Este canon sustituye al canon de infraestructura hidráulica, al incremento de tarifa de saneamiento y al canon de saneamiento de la Generalidad. Incluye asimismo un canon de regulación y un canon de ocupación ⁴⁾.

En desarrollo de esta Ley se ha dictado el Decreto 103/2000, de 6 de marzo, en el que se regula el Reglamento tributario de la Agencia Catalana del Agua.

Dentro de esta normativa, el canon del agua se configura como un impuesto con finalidad ecológica cuyo hecho imponible lo constituye el uso real o potencial del agua y la contaminación que su verti-

do puede producir, constituyendo un ingreso específico de la Agencia citada. A ella le corresponde la gestión del canon percibiéndolo directamente de los usuarios o a través de entidades suministradoras públicas o privadas.

II. NATURALEZA DEL CANON

Efectivamente, diversas Administraciones Autónomas han creado diferentes cánones con una finalidad ecológica, dentro del ámbito de sus competencias y autonomía financiera, de acuerdo con los principios establecidos en la Constitución, la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA) y sus Estatutos de Autonomía. Sin embargo, cabe preguntarse cual es la naturaleza jurídica de esta figura.

Tal y como señala GARCÍA NOVOA ⁵⁾, desde un punto de vista doctrinal y ateniéndonos a la definición clásica de tributo como ingreso de derecho público consistente en una prestación pecuniaria coactiva y contributiva, que se formaliza en una obligación jurídica entre el ente público acreedor y el sujeto obligado al pago cuya exigencia deriva de la manifestación por parte de éste último de una cierta capacidad económica (aspecto discutido que luego estudiaremos), resulta clara la naturaleza tributaria de los cánones mencionados en el apartado anterior.

Sin embargo, reúnen unas características especiales:

1ª) Se trata de tributos, en su mayoría afectados a la protección y defensa de la calidad de las aguas como parte del medio ambiente, esto es:

⁴⁾ En la actualidad este régimen económico-financiero esta regulado en el Decreto Legislativo 3/2003, de 4 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la legislación en materia de aguas de Cataluña.

⁵⁾ GARCÍA NOVOA, César, *El canon de saneamiento de la Comunidad Autónoma Gallega*. Revista Derecho Financiero y Hacienda Pública. Julio-Septiembre 1996. Nº 241. Pág. 595.

- A la prevención de la contaminación y recuperación y mantenimiento de los caudales, y mantenimiento de las instalaciones de depuración y saneamiento.

- A financiar las inversiones y gastos necesarios para la construcción, mantenimiento y explotación de las obras e instalaciones de saneamiento y depuración de aguas residuales.

2º) La gestión y recaudación de los mismos se encomienda a órganos ajenos a la Administración tributaria creando, en la mayoría de los casos, entidades de derecho público que realizan una gestión integradora del sistema hidrológico.

3º) Junto a la finalidad recaudadora se aprecia una finalidad de signo ecológico.

Estas tres notas, junto con el incumplimiento del principio de legalidad (que no se produce en los supuestos examinados) y el hecho de que den lugar a un ingreso extrapresupuestario, constituyen lo que la doctrina ha dado en llamar “exacciones parafiscales” en contraposición a los tributos que normalmente no son ingresos afectados, son gestionados por la Administración tributaria y tienen un fin recaudatorio.

Son figuras, según señala CALVO ORTEGA ⁶⁾ que en definitiva, no sólo buscan conseguir recursos monetarios para hacer frente a los gastos públicos sino también paliar los costes sociales de determinados consumos, defender el medio ambiente o desalentar actividades que se consideran lesivas para el interés público.

⁶⁾ CALVO ORTEGA, Rafael, *Curso de Derecho Financiero. I Derecho Tributario (Parte General)*. Editorial Civitas, S.A. Madrid 1997. Pág. 151, 153 y 154.

Sin embargo, es preciso matizar esta aparente marginalidad respecto de la que podría denominarse fiscalidad normal.

En primer lugar, porque todo este tipo de exacciones son, en cualquier caso, prestaciones patrimoniales de carácter público y, en consecuencia quedan sometidas al principio de reserva de ley (artículo 31.3 de la Constitución).

En segundo lugar, porque la afectación de las mismas no cambia su naturaleza impositiva.

En tercer lugar, porque la Ley General Tributaria establece en la Disposición Adicional Primera que “*las exacciones parafiscales participan de la naturaleza de los tributos rigiéndose por esta ley en defecto de normativa específica*”.

Si este apartado se interpreta teniendo en cuenta el artículo 2 del mismo texto legal en el que se determina que “*los tributos, cualquiera que sea su denominación se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos*” se puede llegar a la conclusión de que el canon no es una cuarta categoría tributaria, debiendo ser reconducidos todos los tributos que ostenten esa denominación a alguna de las tres categorías admitidas por la Ley General Tributaria.

En este mismo sentido se manifiesta la doctrina (Cortés Domínguez, García Novoa, Pérez Royo y Simón Acosta, entre otros) al establecer que las denominadas exacciones parafiscales se encuentran integradas en la categoría de prestaciones patrimoniales de carácter público y en los específicos de impuesto, tasa o contribución especial, terminando con la idea de considerar tales exacciones como una categoría independiente.

Siguiendo este revisado concepto de la parafis-

calidad hay que señalar varios aspectos importantes:

El sujeto activo de este tipo de exacciones no es Administración Pública pero, sin embargo, este sujeto sí realiza funciones públicas o lleva a cabo actividades con finalidad pública. Deben incluirse en este apartado los organismos dotados de personalidad jurídica propia separada de la Administración creados para gestionar los recursos hidráulicos. Puede citarse como ejemplo la Agencia Catalana del Agua.

La relación parafiscalidad-carácter extrapresupuestario de estos ingresos ha sido delimitada por la Constitución al establecer que *“los presupuestos del Estado...incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal...”*.

En este sentido, los cánones no se gestionan al margen de los presupuestos ya que hay elementos del tributo que tienen que establecerse mediante Ley de Presupuestos. Véase los valores base por unidad de volumen para usos industriales y el valor de la unidad de cada parámetro de contaminación en relación con el canon del agua catalán.

Examinadas estas cuestiones, es preciso reconducir estas figuras a algunos de los tributos regulados en el artículo 2 de la Ley General Tributaria.

En cuanto a los cánones regulados en el Real Decreto Legislativo 1/2001 (Texto Refundido de la Ley de Aguas), los dos primeros, canon de utilización de bienes de dominio público hidráulico y canon de vertidos se configurarían como tasas ya que se efectúa una utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público. Sin embargo, los restantes supuestos, canon de regulación y tarifa de utilización del agua, constituirían una figura cercana a las contribuciones especiales dado que el

sujeto pasivo obtiene un beneficio como consecuencia de la realización de una obra pública.

Respecto a los cánones de saneamiento autonómicos, existen diferencias en su naturaleza jurídica ya que una parte de ellos se aproximan a un impuesto indirecto sobre el consumo y otros adoptan la forma de contribución especial y/o tasa.

Por su parte, el canon del agua regulado en la legislación catalana tiene la naturaleza de impuesto y ello porque su hecho imponible, el uso real o potencial del agua y la contaminación que su vertido puede producir, no depende para su perfección de ninguna actividad administrativa cumpliendo con uno de los aspectos diferenciadores de los impuestos frente a otras figuras tributarias regulado en el artículo 2 de la Ley General Tributaria al establecer que los *“impuestos son tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”*.

No obstante, más dificultad puede ofrecer determinar si la realización del hecho imponible constituye una manifestación de una cierta capacidad económica. Según GARCÍA NOVOA ⁷⁾, determinados vertidos son consecuencia de actividades económicas de carácter productivo que pueden ser consideradas como un índice de manifestación de riqueza si bien en los supuestos de vertidos domésticos o consumo real o potencial de agua, dado que vienen determinados por su condición de necesidades primarias del ciudadano, hay que acudir al concepto de extrafiscalidad con el objeto de relativizar el principio de capacidad económica.

⁷⁾ GARCÍA NOVOA, César, *El canon de saneamiento de la Comunidad Autónoma Gallega*. Revista Derecho Financiero y Hacienda Pública. Julio-Septiembre 1996. Nº 241. Pág. 602.

La extrafiscalidad supone, como ya hemos visto, una ruptura con la imposición tradicional destinada únicamente a la recaudación admitiéndose otros fines ajenos a los estrictamente fiscales. Esta circunstancia conlleva admitir esta finalidad (extrafiscal) como excepción al principio de capacidad económica que debe presidir la creación de un tributo, según lo establecido en el artículo 31.1 de la Constitución y que podría suponer, por tanto, la inconstitucionalidad de cualquier tributo que no considerase como hecho imponible algún elemento demostrativo de tal capacidad económica.

Así lo ha reconocido el Tribunal Constitucional en sus Sentencias 37/1987 y 186/1993 al señalar que *“es constitucionalmente admisible que el Estado y las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus competencias establezcan impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza”*. También la Sentencia 221/1992 establece que *“es constitucionalmente posible que el legislador tributario al regular cada figura impositiva, otorgue preeminencia a otros valores o principios respetando, en todo caso, los límites establecidos por la Constitución”*. Esto supone que los fines extrafiscales han de apoyarse en algún valor que constitucionalmente sea digno de protección como sería en este caso el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona y la utilización racional de todos los recursos naturales, recogidos ambos en el artículo 45 de la Constitución.

En este sentido, la doctrina afirma que los principios del Estado Social de Derecho justifican un vínculo entre el objeto fiscal del tributo y la orientación intervencionista de la política tributaria, que abarcaría el uso del tributo con fines medioambientales.

Así mismo, la Ley General Tributaria en su artículo 1 párrafo 2º ha venido a corroborar esta idea al establecer que *“los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”*.

III. CREACIÓN DE UN CANON DEL AGUA EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO

El artículo 156.1 de la Constitución dispone que *“las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles.”* Vemos, por tanto, la interrelación existente entre los conceptos autonomía financiera y competencias formando ambos un binomio necesario. El concepto de autonomía supone tanto la capacidad de decisión propia sobre las actuaciones a realizar por quien detenta el gobierno (competencia) como la de disponer de los recursos necesarios para tal realización (autonomía financiera), siendo una de las manifestaciones de esta autonomía financiera, entre otras, la capacidad para crear tributos propios. Así lo reconoce el artículo 157 del texto legal citado al disponer que *“los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por...”*

b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales...”

Analicemos, desde el punto de vista de nuestra Comunidad Autónoma, ambos extremos.

En lo que se refiere a las competencias, presupuesto necesario para la instauración de un nuevo

tributo, la Constitución en su artículo 149.1 apartados 22 y 24 establece la competencia exclusiva del Estado “sobre legislación, ordenación y concesión de recursos y aprovechamientos hidráulicos cuando las aguas discurran por más de una Comunidad Autónoma y las obras públicas de interés general o cuya realización afecte a más de una Comunidad Autónoma”.

El Estatuto de Autonomía del País Vasco, por su parte, en el artículo 10 apartados 11 y 33 determina que “corresponde a la Comunidad Autónoma dentro de su territorio la competencia exclusiva en aprovechamientos hidráulicos, canales y regadíos, cuando las aguas discurran íntegramente dentro del País Vasco; instalaciones de producción, distribución y transporte de energía, cuando este transporte no salga de su territorio y su aprovechamiento no afecte a otra provincia o Comunidad Autónoma; aguas minerales, termales o subterráneas. Así como las obras públicas que no tengan la calificación de interés general o cuya realización no afecte a otros territorios”.

Ambos artículos establecen las competencias de cada uno de los entes, en términos generales, sin embargo el traspaso efectivo de las mismas no se realiza hasta el año 1994 mediante el Real Decreto 1551/1994, de 8 de julio por el que se traspasa a la Comunidad Autónoma del País Vasco las funciones y servicios en materia de recursos y aprovechamientos hidráulicos en los siguientes términos:

La Comunidad Autónoma asume, con referencia a su ámbito territorial, las siguientes funciones y servicios del Ministerio de Obras Públicas, Transportes y Medio Ambiente:

“a) Programación, aprobación, ejecución y explotación de aprovechamientos hidráulicos y demás obras hidráulicas que se realicen en el territorio de

la Comunidad Autónoma, cuando tales actuaciones sean de su interés y su realización no afecte a otra Comunidad, salvo obras que tengan la calificación legal de interés general.

b) El otorgamiento, en su caso, de auxilios económicos a Corporaciones Locales, Entidades o particulares, para la ejecución de las obras indicadas en el párrafo anterior.

c) Ordenación y concesión de los recursos hidráulicos en las cuencas comprendidas íntegramente en la Comunidad Autónoma del País Vasco, así como el otorgamiento de autorizaciones para el vertido o para la utilización o aprovechamiento del dominio público hidráulico y la policía de aguas y cauces en dichas cuencas, todo ello de conformidad con la legislación del Estado en materia de aguas y en el marco de los planes hidrológicos.

d) La elaboración y revisión de la planificación hidrológica para las cuencas a que se refiere el párrafo c)”.

Funciones que se reserva la Administración del Estado

Permanecen en la Administración del Estado y siguen siendo de su competencia todas las funciones que tiene legalmente atribuidas en materia de recursos y aprovechamientos hidráulicos, a excepción de las que son objeto del presente acuerdo. En particular, quedan reservadas:

“a) La legislación en materia de aguas.

b) Elaboración y revisión de la planificación hidrológica para las cuencas no comprendidas íntegramente en el territorio de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

c) *La aprobación del Plan Hidrológico de las cuencas comprendidas íntegramente en el territorio de la Comunidad Autónoma del País Vasco, de acuerdo con el artículo 38 de la Ley 29/1985, de 2 de agosto, de Aguas.*

d) *La ordenación y concesión de recursos hidráulicos, así como las autorizaciones para vertidos a cauces públicos y para el uso o aprovechamiento del dominio público hidráulico y la policía de cauces y aguas, en las cuencas no comprendidas íntegramente en el territorio de la Comunidad Autónoma del País Vasco.*

e) *Programación, aprobación, ejecución y explotación de obras hidráulicas en el ámbito territorial del País Vasco, cuya realización afecte a alguna otra Comunidad Autónoma o que sean declaradas por ley de interés general del Estado”.*

Por su parte el Decreto 297/1994, de 12 de julio del Consejero de Presidencia, Régimen Jurídico y Desarrollo Autonómico del Gobierno Vasco por el que se aprueba el Acuerdo de la Comisión Mixta de Transferencias de 31 de Mayo de 1994 sobre traspaso a la Comunidad Autónoma del País Vasco de las funciones y servicios en materia de recursos y aprovechamientos hidráulicos, en su artículo 2 establece que las funciones y servicios transferidos, junto con sus medios materiales y personales quedan adscritos al Departamento de Transportes y Obras Públicas.

Con posterioridad a este Decreto, la estructura de los Departamentos del Gobierno ha sido objeto de diferentes modificaciones, así tras la última reordenación efectuada mediante Decreto 8/2005, de 27 de junio, el Departamento de Medio Ambiente y Ordenación del Territorio a través de su Dirección de Aguas ejerce “las funciones encomendadas por el Acuerdo de 31 de mayo de 1994, antes mencio-

nado, el de las demás atribuciones derivadas del régimen de los recursos y aprovechamientos hidráulicos en las cuencas de competencia de la Comunidad Autónoma del País Vasco, y la propuesta y realización de las acciones necesarias para la conservación de estas últimas, en coordinación con los demás departamentos afectados” de acuerdo con lo establecido en el artículo 15 s) del Decreto 306/2001, de 20 de noviembre, por el que se regula la estructura orgánica del citado Departamento.

En consecuencia, la Comunidad Autónoma tiene competencias en materia de aguas y obras hidráulicas que ha de ejercer en relación con las cuencas intracomunitarias (íntegramente comprendidas en el territorio de la Comunidad). En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en su Sentencia 227/1988, de 29 de noviembre al resolver el recurso interpuesto por diversas Comunidades Autónomas contra la Ley de Aguas de 1985 estableciendo que nos encontramos ante una materia en la que pueden concurrir funciones o facultades de idéntica naturaleza jurídica pertenecientes al Estado y a las Comunidades Autónomas. Por ello, el principio de intereses afectados se erige en criterio delimitador para la atribución y ejercicio de competencias, debiendo resolverse con el reconocimiento de una competencia exclusiva a las Comunidades Autónomas en materia de aprovechamiento de aguas públicas en cuencas intracomunitarias.

A este respecto hay que señalar, que el Tribunal en la misma Sentencia define el contenido de este aprovechamiento. Así dispone que “las reglas sobre el dominio público hidráulico pueden descomponerse en dos órdenes según sus objetivos: las que hacen referencia a la protección del demanio, de un lado, y las que regulan su utilización o aprovechamiento, incluida la denominada policía de aguas o regulación y vigilancia del buen orden en el uso y

aprovechamiento, de otro. Las reglas relativas a la protección son, en todo caso, competencia del Estado. El aprovechamiento puede ser competencia de las Comunidades Autónomas si así lo recogen legítimamente sus Estatutos” (tal y como sucede en nuestra Comunidad según lo expuesto en párrafos anteriores).

En cuanto a la autonomía financiera, el artículo 40 del Estatuto de Autonomía del País Vasco establece que éste dispondrá de Hacienda Autónoma propia para el adecuado ejercicio y financiación de sus competencias. Asimismo el artículo 42 del mismo Texto legal señala que los ingresos de la Hacienda General del País Vasco estarán constituidos por “...Los rendimientos de los impuestos propios de la Comunidad Autónoma que establezca el Parlamento Vasco, de acuerdo con lo establecido en el artículo 157 de la Constitución y en la Ley Orgánica sobre financiación de las Comunidades Autónomas”. (Esta última Ley se expresa en términos similares a los establecidos en la Constitución en cuanto a la autonomía tributaria de las Comunidades si bien contiene, en su artículo 6 apartados 2 y 3, dos límites de especial importancia que son analizados en el apartado IV de este artículo).

En el mismo sentido se manifiesta el Decreto Legislativo 1/1997 Texto Refundido de la Ley de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco si bien en su artículo 34 se desarrolla esta potestad tributaria estableciendo:

“1. Constituyen tributos propios de la Comunidad Autónoma de Euskadi los siguientes:

a) Los impuestos propios de la Comunidad Autónoma que, no estando comprendidos o previstos en el Concierto Económico y no recayendo sobre hechos imposables gravados por el Estado pueda establecer, en su caso, aqué-

lla de acuerdo con lo dispuesto en el apartado b) del artículo 42 del Estatuto de Autonomía.

b) Las tasas por la utilización del dominio público de la Comunidad Autónoma o prestación por ésta de un servicio público, o por la realización por la misma de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo.

c) Las contribuciones especiales que, en su caso, se establezcan por la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento del valor de sus bienes como consecuencia de la realización por la Comunidad Autónoma de obras públicas o del establecimiento o ampliación a su costa de servicios públicos.

2. Todos los tributos de la Comunidad Autónoma de Euskadi tendrán la naturaleza de fiscales y quedarán reflejados en sus correspondientes Presupuestos.

3. La creación y supresión de tributos requerirá de ley”.

A la vista de estos preceptos se puede apreciar que la facultad de establecer tributos se encuentra limitada en varios aspectos.

1º. Los principios de coordinación y solidaridad recogidos en el artículo 156 del Texto Constitucional han sido interpretados por el Tribunal Constitucional. Así se refiere al principio de solidaridad como comportamiento leal en las relaciones entre los diversos poderes territoriales del Estado en el uso de sus atribuciones requiriendo que en el ejercicio de sus competencias, las Comunidades Autónomas “se abstengan de adoptar decisiones o realizar actos que perjudiquen o perturben el interés general y ten-

gan, por el contrario, en cuenta la comunidad de intereses que las vincula entre sí que no puede resultar disgregada o menoscabada a consecuencia de una gestión insolidaria de los propios intereses". Respecto al principio de coordinación determina que "la actividad financiera de las Comunidades se debe someter a las exigencias de la política general de carácter presupuestario dirigida a garantizar el equilibrio económico mediante las oportunas medidas tendentes a conseguir la estabilidad económica interna y externa". Debe evitarse, en definitiva, que el establecimiento y exigencia de los tributos traiga consigo la duplicidad o concentración de las cargas evitando la doble imposición.

2º. El artículo 157.2 dispone que las Comunidades no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan un obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios. Tal y como establece el Estatuto y el Decreto de transferencias, la competencia de la Comunidad Autónoma se extendería únicamente a los aprovechamientos de aguas comprendidas en el territorio de la misma, gravando, por tanto, el canon, el consumo del agua realizado dentro de ese ámbito geográfico.

3º. La Comunidad Autónoma puede establecer impuestos siempre que no estén comprendidos o previstos en el Concierto Económico.

4º. Los tributos autonómicos deben respetar el sistema fiscal estatal, manteniéndose alejados de los hechos imposables configurados por el Estado al efecto de evitar una duplicidad impositiva. Esto es, la Comunidad Autónoma no puede gravar hechos imposables de tributos estatales.

5º. En relación con lo dispuesto en el apartado segundo del artículo 34 del Texto Refundido de la Ley de Principios Ordenadores de la Hacienda Ge-

neral del País Vasco al establecer que todos los tributos de la Comunidad Autónoma de Euskadi tendrán naturaleza fiscal y quedarán reflejados en sus correspondientes Presupuestos, basta remitirse a lo ya expuesto en el apartado II de este informe respecto al concepto de extrafiscalidad y naturaleza del canon.

6º. El principio de legalidad en materia tributaria recogido en el artículo 31.3 de la Constitución encuentra su reflejo en el propio artículo 34.3 del Texto Refundido mencionado en el párrafo anterior al establecer que "la creación y supresión de tributos requerirá de ley". A este respecto y al objeto de concretar este importante principio es preciso mencionar la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995 en la que se dispone que la reserva de ley en materia tributaria exige que "la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo debe llevarse a cabo mediante una ley. Se trata de una reserva relativa en la que, aunque los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una ley, resulta admisible la colaboración del reglamento, siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia ley y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad".

Dentro de este contexto económico y normativo, el Parlamento Vasco ha aprobado la Ley 1/2006, de 23 de junio, de Aguas. Esta ley tiene como objetivos principales, el establecimiento de los mecanismos necesarios para la ejecución de la política europea en materia de aguas y la creación de un marco normativo adecuado para la intervención de las diferentes Administraciones implicadas, mediante la planificación y el ejercicio de la potestad sancionadora y tributaria.

De su contenido, cabe destacar, la creación de la Agencia Vasca del Agua como ente público de derecho privado con personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar para el cumplimiento de sus funciones, adscrita al Departamento del Gobierno Vasco competente en materia de Medio Ambiente. Esta Agencia, para el cumplimiento de sus fines cuenta entre sus recursos con los ingresos procedentes de la recaudación de los tributos en materia de aguas, incluido el denominado canon del agua, correspondiéndole la gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos establecidos en la legislación vigente en materia de aguas. Además tendrá otras funciones como la planificación hidrológica, el régimen de concesiones y autorizaciones, así como el ejercicio de la potestad sancionadora, incluyendo la inspección y control.

Desde el punto de vista tributario, el aspecto más importante de esta ley es la creación de un régimen económico financiero (artículos 41 a 54) de acuerdo con lo establecido en la "Directiva Marco del Agua" que contempla la aplicación de tarifas y/o cánones teniendo en cuenta el principio de recuperación de costes (inversión, amortización, mantenimiento, explotación, costes medioambientales) y principio de "quien contamina paga" así como la vinculación directa del coste del agua con la cantidad consumida y la degradación del medio producida por su uso. Este régimen está basado en una nueva figura tributaria, el canon del agua, destinado a la protección y mejora del medio acuático, a la colaboración entre Administraciones en aras de un servicio eficiente de suministro y saneamiento y a la obtención de solidaridad interregional, que será gestionado por la Agencia Vasca del Agua. Las cantidades recaudadas se dedicarán a la prevención de la contaminación, la financiación de los gastos de inversión y consecución de un buen estado de la masa de agua, así como a infraestructuras y ayudas para inversiones destinadas al ahorro de agua.

Es, en cuanto a su naturaleza, un impuesto indirecto (grava el consumo), ecológico (el hecho imponible está constituido por el consumo de agua y la afección al medio que este consumo produce, estando destinado a la protección, restauración y mejora del medio acuático), real (el lado objetivo del presupuesto de hecho, centrado en el consumo de agua, es autónomo y puede ser definido por la norma sin referirlo a ningún sujeto determinado), objetivo (para determinar la cuantía de la obligación tributaria se prescinde de las circunstancias personales del sujeto pasivo), de devengo instantáneo pero de pago periódico (el hecho imponible, consumo del agua, es un acto que se agota en sí mismo, de tal forma que la obligación tributaria se devenga de forma instantánea cada vez que se consume agua, aunque la obligación de pago es periódica, según el período de liquidación) y autónomo (tanto la regulación como la recaudación es competencia de la Comunidad Autónoma del País Vasco).

Son elementos del tributo, los siguientes:

El *hecho imponible* lo constituye el consumo real o potencial del agua y la afección al medio que su utilización pudiera producir. Se incluyen usos de tipo indirecto provenientes de aguas pluviales, asociados o no a un proceso productivo y se establecen consumos exentos (operaciones de investigación, sondeos experimentales y operaciones de gestión y mejora del dominio público hidráulico siempre que sean realizadas por la Agencia Vasca del Agua, extinción de incendios o catástrofes, abastecimiento en alta, usos domésticos en poblaciones sin suministro domiciliario, captación de agua marina en sustitución del uso de agua dulce, reutilización del agua para obtención de energía u otros usos industriales y el consumo anual inferior a 50 m³ que no proceda de suministro de red domiciliaria). A destacar la exención relativa al consumo

para usos domésticos hasta 130 litros por persona y día.

Se ha optado, sin embargo, por utilizar un sistema de bonificaciones (hasta el 95% según la contribución a los objetivos de la planificación hidrológica), respecto al consumo de fuentes públicas, limpieza de calles, riego de parques e instalaciones deportivas, consumo agropecuario o industrial y uso de aguas pluviales o de escorrentía, con la finalidad de fomentar el uso sostenible y el ahorro de agua.

En este apartado deben realizarse algunas consideraciones.

El hecho imponible está constituido por dos presupuestos: el consumo real o potencial del agua y la afección al medio. Esta última expresión, sin embargo, es ambigua dado que el término "afección" entendido como alteración, cambio, no es, por si mismo, negativo. Sentido al parecer pretendido, una vez examinado el texto, y ello por varias razones:

- La consideración del tributo como ecológico, lo que supone un uso del mismo con la finalidad de proteger el medioambiente y los recursos naturales.
- La afectación del canon a la prevención de la contaminación y consecución de un buen estado ecológico de la masa de agua.
- El principio "quien contamina paga".

A estos efectos, convendría resaltar en la definición del hecho imponible que no constituye éste el consumo de agua sino el consumo contaminante o degradante del medio acuático. Esta circunstancia reforzaría la finalidad ecológica del impuesto, evi-

tando posibles dobles imposiciones.

El *devengo* coincide con el momento de consumo real o potencial del agua, aunque el cumplimiento de la obligación de pago sea exigible en el momento de la facturación.

En cuanto a los *sujetos* del tributo, la Agencia Vasca del Agua actúa como sujeto activo, las personas (físicas o jurídicas, públicas o privadas) usuarias del agua en baja que la reciban a través de una sociedad suministradora o la capten mediante instalaciones propias o en régimen de concesión son considerados sujeto pasivo-contribuyente, mientras que las entidades suministradoras son "gestores recaudadores" que responden solidariamente de las cantidades que hubieran debido exigir a los usuarios, pudiendo establecerse una "comisión de cobranza".

Respecto a la consideración de la Agencia Vasca del Agua como sujeto activo del canon resulta conveniente realizar algunas precisiones.

Tal y como ha quedado expuesto en este mismo apartado, la Comunidad Autónoma del País Vasco en el ejercicio de sus competencias y autonomía tributaria puede establecer un tributo sobre el agua. Esta potestad tributaria debe ejercerse mediante ley aprobada en el Parlamento Vasco. Una vez establecido el tributo es, en principio la Administración General de la Comunidad Autónoma, quien debe exigir el impuesto (todo ello de acuerdo con el artículo 4.2 de la Ley General Tributaria y 34 del Texto Refundido de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco). Sin embargo, en el supuesto planteado por este proyecto de Ley no es la Administración General quien lo exige sino un ente público de derecho privado creado por esta Administración. Esta posibilidad quedaría justificada:

1º. Por su integración dentro de la Administración. El artículo 7.3 y 4 del Texto Refundido de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco contempla dentro de la Administración los entes públicos de derecho privado. Así mismo, de acuerdo con el artículo 2 del Texto Refundido sobre régimen presupuestario de Euskadi, el presupuesto de los entes públicos de derecho privado se integra dentro de los presupuestos generales de la Comunidad Autónoma.

2º. En cuanto a la potestad para exigir tributos, el artículo 4.3 de la Ley General Tributaria establece que aparte de las entidades mencionadas también pueden exigir tributos, cuando una ley así lo determine, las demás entidades de derecho público. En este sentido, debe entenderse, por un lado, que estas entidades de derecho público, según lo establecido en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas (artículo 2), son Administración Pública y por otro lado, que dentro de esta categoría están incluidos los denominados entes públicos de derecho privado formando parte de los entes instrumentales con personalidad jurídico-pública.

3º. En cuanto a la afectación, el artículo 41 del Texto Refundido mencionado contempla la posibilidad de establecer en la normativa específica del ingreso (tributo) la afectación del mismo a fines distintos que la financiación del conjunto de las obligaciones de la entidad que sea titular del mismo, entendiendo por titular a la Administración General de la Comunidad Autónoma.

Por su parte, las entidades suministradoras del agua en baja tienen encomendada la gestión y recaudación del canon con la posibilidad de cobrar una cantidad (comisión de cobranza) por los costes derivados de esta gestión. Éstas vienen obligadas a cobrar a sus abonados en nombre y por cuenta de la Agencia Vasca del Agua el importe del canon

debiendo incluirlo en la factura. Si, incluido éste, los sujetos pasivos no lo abonan, la suministradora debe comunicar a la Agencia el impago. Ésta lo exigirá directamente a los usuarios.

Se pretende en este supuesto, por tanto, la aplicación del apartado 4 del artículo 40 del Decreto Legislativo 171997, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco, relativo a la efectividad de los derechos de dicha Hacienda. En este apartado se contempla la posibilidad de suscribir convenios con entidades públicas o privadas para el desempeño de la gestión recaudatoria. Si bien se ha optado por sustituir el acuerdo convencional por la regulación legal y reglamentaria de los derechos y obligaciones que corresponden a ambas partes (Agencia y entidades suministradoras).

Dos cuestiones merecen resaltarse en este apartado:

Por un lado, deberá tenerse en cuenta en el futuro reglamento dictado en desarrollo de la Ley, la diferente naturaleza pública o privada de las entidades gestoras dado que únicamente los entes públicos (artículo 40.4 del Texto Refundido antes mencionado) podrán desempeñar competencias que la normativa vigente señale como propias de la Administración tributaria (liquidación, inspección y sanciones). Igualmente las liquidaciones del canon y sus correspondientes notificaciones deberán cumplir los requisitos que la normativa tributaria establece para su validez.

Por otro, se establece la responsabilidad solidaria de los entes suministradores en el caso de que éstos no cumplan con su obligación de incluir el canon dentro de la factura. Esta solidaridad es contemplada por la ley como una sanción por incumplimiento de la obligación que le corresponde,

como entidad gestora y recaudadora, de inclusión del impuesto dentro de la factura, y así se deriva del articulado referente a las infracciones y sanciones al calificar esta omisión como infracción grave o muy grave (dependiendo de la cuantía) y sancionándolo con una multa además del pago de la deuda.

No obstante, el responsable solidario cumple con la obligación tributaria principal (pago de la cuota tributaria) en defecto del deudor o deudores principales (debe, por tanto, exigirse a éste previamente el pago) a través de un procedimiento específico regulado en la normativa tributaria, cuyo eje principal es el acto de declaración de responsabilidad en el que se concede audiencia al interesado.

Esta circunstancia implica que exista, previa a la fijación de la responsabilidad solidaria, una deuda y un deudor principal.

Sin embargo, si la liquidación, requisito ineludible para ambos supuestos, debe efectuarla la propia entidad suministradora y ésta no la realiza, difícilmente el usuario puede conocer la deuda a pagar y su propia condición de deudor. Así, eliminando “de facto” al sujeto pasivo-contribuyente, un supuesto de responsabilidad solidaria se transforma en un supuesto de sustitución del contribuyente sin posibilidad de repercusión. Y ello porque, tal y como se deriva del texto, la entidad suministradora pagará, independientemente de que el sujeto pasivo-contribuyente haya pagado o no.

Por ello, parece adecuada una regulación más detallada de estas relaciones jurídico-tributarias que permitan una correcta aplicación del tributo.

La *base imponible* está constituida por el volumen de agua consumido o, si se desconoce, estimado, expresado en metros cúbicos, pudiendo determinarse por los sistemas de estimación directa,

objetiva o indirecta.

Respecto al *tipo de gravamen*, se fija por metro cúbico, independientemente del uso (doméstico, industrial o agrícola). Sorprende, sin embargo, esta uniformidad en el tipo impositivo, si se tiene en cuenta que el propio proyecto de Ley establece dentro de los principios ordenadores del régimen económico financiero que “*el coste del agua estará directamente relacionado con las cantidades de agua utilizadas y con la degradación del medio producida por su uso y será progresivo en función de la cantidad consumida*”. Parece deducirse de este artículo que se pretende diferenciar el coste del agua dependiendo no solo de la cantidad de agua sino también de la carga contaminante que produce su uso. Sin embargo, este principio no se ha tenido en cuenta a la hora de establecer el tipo impositivo dado que, por un lado, no se regulan diferentes tipos según usos y por otro, puesto que el hecho imponible tiene dos elementos cuantificables: el consumo real o potencial del agua y la “afección” (entendida como contaminación, según lo expuesto en párrafos anteriores) que este consumo produce, parece más adecuado establecer dos tipos de gravamen: uno general, correspondiente al uso y otro específico, correspondiente a la “afección” (contaminación).

La *gestión del tributo* corresponde a la Agencia Vasca del Agua, realizándose la *facturación y el cobro* a través de las entidades suministradoras que están obligadas a cobrar a los abonados el canon del agua incluyéndolo en la factura y a declarar y liquidar semestralmente el canon. Las cantidades que, incluidas en el correspondiente documento en concepto de canon, no se hubieran satisfecho por los usuarios, tienen que ser comunicadas a la Agencia, siendo directamente exigibles a los usuarios por ésta.

Sin embargo, como ya se ha indicado en párrafos anteriores, para el supuesto de que las citadas

cantidades no se hubieran incluido en la factura, se establece la responsabilidad solidaria de las suministradoras.

IV. EL NUEVO CANON DEL AGUA. ¿DOBLE IMPOSICIÓN?

Una vez analizadas en el capítulo anterior los aspectos relativos a la competencia y autonomía financiera de la Comunidad Autónoma del País Vasco para la creación de un canon del agua, no hay que olvidar otra cuestión: la coexistencia de distintas Instituciones (Administración estatal, autonómica, foral, local (Ayuntamientos y Consorcios) que implica, por un lado, una diversidad de competencias que deben coordinarse, y por otro, la creación de distintas figuras tributarias para el adecuado ejercicio y financiación de las mismas, circunstancia que puede originar una plurimposición interna.

Ante esta situación, hay que examinar el posible encaje del canon del agua dentro de la actual estructura impositiva del agua en nuestra Comunidad.

El suministro de agua es una competencia municipal. Así, la Ley de Bases de Régimen Local en su artículo 25 enumera las competencias de los municipios figurando, entre otras, la protección del medio ambiente, el alcantarillado y el tratamiento de aguas residuales. Igualmente el artículo 26, al establecer los servicios que obligatoriamente deben prestar las entidades locales, menciona el abastecimiento de agua potable y los citados de alcantarillado y tratamiento de aguas.

La financiación de estos servicios obligatorios supone la creación de diversos tributos, contemplados tanto en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales como en las leyes que regulan las Haciendas Locales de cada uno de los Territorios Históricos de

nuestra Comunidad, previéndose en todas ellas el establecimiento de tasas por los servicios de alcantarillado, tratamiento y depuración de aguas residuales y distribución de agua, cuando tales servicios o suministros sean prestados por entidades locales.

Asimismo, la Ley de Aguas estatal regula los cánones de utilización de los bienes de dominio público hidráulico, de vertidos, de regulación y la denominada tarifa de utilización del agua.

Ante esta posible pluralidad de tributos hay que tener en cuenta las siguientes cuestiones.

La Constitución en su artículo 157, al establecer el sistema de recursos al que pueden acceder las Comunidades Autónomas, entre las cuales cita en la letra b) de su párrafo 1 «*sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales*», determina que mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de esas competencias financieras. Fruto de esta habilitación, la LOFCA en su artículo 6 condiciona el ejercicio de los tributos propios a dos límites ineludibles: los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas en el ejercicio de la competencia que, en materia tributaria, deriva del juego de los artículos 133.2 y 157.1 CE, no podrán, ni recaer sobre «hechos impositivos gravados por el Estado» (apartado 2) ni «sobre materias que la legislación de régimen local reserve a las Corporaciones Locales» (apartado 3). Se debe, por tanto, precisar el contenido y alcance de los conceptos «hecho imponible» y «materia reservada».

Para llevar a cabo esta tarea hay que acudir a la Jurisprudencia Constitucional. Así la sentencia 37/1987, de 26 de marzo, distingue entre el concepto de «hecho imponible» al que alude el artículo 6.2 de la LOFCA y el de «materia imponible» que considera sinónimo del término materia reservada al que se refiere el artículo 6.3 de esa misma Ley.

Siguiendo esta línea argumental, entendiendo el concepto de materia reservada como materia imponible, la STC 289/2000, de 30 de Noviembre, señala que:

1º. Este concepto no es sinónimo de materia competencial, pero tiene un contenido más amplio que el correspondiente al concepto de hecho imponible...por «materia reservada» debe entenderse sólo aquellas materias que configuran el objeto de los tributos locales por haberlo establecido así la «legislación de régimen local» que en materia financiera no es otra que la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales (vigente en el momento de dictarse la sentencia). Así, la identificación entre «materias reservadas» a las entidades locales y «materias imponibles» resulta patente en la Exposición de Motivos de la Ley reguladora de las Haciendas Locales al identificar como uno de sus retos el «modernizar y racionalizar el aprovechamiento de la materia imponible reservada a la tributación local» y, sobre todo, en los apartados 1 y 6 de la disposición adicional quinta que habilitan, respectivamente, a las Comunidades Autónomas a establecer y exigir un impuesto sobre «la materia imponible gravada por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica» y sobre «la materia imponible gravada por el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios».

2º. Pero, al mismo tiempo, el alcance del concepto de materia imponible, es más amplio que el de hecho imponible al que se refiere el apartado 2 del artículo 6 de la LOFCA. Así, «el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria» (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, F. 14 y 186/1993, de 7 de junio [RTC 1993\186], F. 4), es decir, es el acto o presupuesto previsto por la Ley cuya realización, por exteriorizar una manifestación de capacidad económica, provoca el na-

cimiento de una obligación tributaria. Por el contrario, «por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico». De ahí que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes. En suma, al «hecho imponible» –creación normativa– le preexiste como realidad fáctica la materia imponible u objeto del tributo, que es la manifestación de riqueza efectivamente gravada, esto es, el elemento de la realidad que soportará la carga tributaria configurada a través del hecho imponible exponente de la verdadera riqueza sometida a tributación como expresión de la capacidad económica de un sujeto.

3º. Según lo que antecede, el artículo 6 de la LOFCA contiene dos límites al poder tributario propio de las Comunidades Autónomas: los hechos imponibles gravados por el Estado (apartado 2) y las materias imponibles reservadas a las Corporaciones Locales (apartado 3). El primero «no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado» [STC 186/1993, F. 4 c)], sino que «lo que el art. 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos imponibles, estrictamente» [STC 37/1987, F. 14; y en términos similares STC 186/1993, F. 4 c)]. Es decir, la prohibición de doble imposición en él contenida atiende al presupuesto adoptado como hecho imponible y no a la realidad o materia imponible que le sirve de base. Por el contrario, el segundo límite reconduce la prohibición de duplicidad impositiva a la materia imponible efectivamente gravada por el tributo en cuestión, con independencia del modo en que se articule por el legislador el hecho imponible. En este segundo

supuesto, que es el aquí enjuiciado, resulta vedado cualquier solapamiento, sin habilitación legal previa, entre la fuente de riqueza gravada por un tributo local y por un nuevo tributo autonómico”.

Fijados jurisprudencialmente los conceptos de “hecho imponible” y “materia tributaria” debemos dilucidar si el canon proyectado grava hechos imposables ya contemplados en la legislación estatal o materia imponible reservada a las Corporaciones Locales.

En cuanto a la primera cuestión, quizás sea el canon de control de vertidos regulado en la Ley de Aguas estatal, el tributo con cuyo hecho imponible podría entrar en conflicto el nuevo impuesto sobre el agua, por su relación con actividades contaminantes. Sin embargo, el hecho imponible del denominado “canon de vertidos” estatal está constituido por la realización, previa autorización, de vertidos al dominio público hidráulico, en tanto que, el hecho imponible del canon del agua proyectado es el consumo de agua potencialmente contaminante. El primero tiene naturaleza de tasa y se configura como contraprestación a la utilización privativa del dominio público, mientras el segundo se crea como un impuesto que grava el consumo que puede generar contaminación del agua.

Respecto al segundo aspecto, como hemos reiterado, la finalidad del nuevo impuesto de naturaleza ecológica es, de acuerdo con la exposición de motivos del proyecto de Ley, un instrumento, entre otros, para la realización de una política integral de protección del medio acuático, mediante la contribución a un uso sostenible de los servicios públicos del agua y a la recuperación de los costes incurridos. En definitiva, lo que grava el tributo es la contaminación producida por el consumo del agua como una forma de contribuir al sostenimiento del gasto público que genera la indebida, o incluso debida, utilización del medio acuático (manifestación

concreta del principio de «quien contamina paga»). Esta actividad contaminante, por tanto, constituiría la denominada materia tributaria.

El tributo tiene como finalidad estimular el consumo responsable de un bien tan escaso como el agua considerando la capacidad de cada sujeto para incidir en el medio en el que se desenvuelve (es decir, de la capacidad para afectar como modalidad del principio de capacidad económica previsto en el art. 31.1 CE). En consecuencia la imposición recae sobre todas aquellos usuarios, cualquiera que fuese su actividad (doméstica, industrial o agrícola), que de alguna manera pudiesen atentar contra ese medio acuático, buscando un efecto disuasorio o estimulante de la realización de conductas dañinas o protectoras del entorno ecológico en el que se desenvuelve la actividad.

Sin embargo, la fuente de riqueza gravada por las tasas municipales es el consumo de agua en sí mismo considerado. Son, por su propia naturaleza de tasas, contraprestaciones por la prestación de servicios públicos (alcantarillado, tratamiento y depuración de aguas así como la distribución de agua) ajenos a la finalidad de un tributo ecológico, con una clara finalidad recaudatoria, ajenos a la manifestación de una capacidad económica por parte del contribuyente (con las matizaciones realizadas en este mismo artículo sobre la extrafiscalidad del impuesto como excepción al principio de capacidad económica que debe presidir la creación del mismo) ajenos, en definitiva, a la actividad contaminante que constituye la materia tributaria del canon del agua.

A la vista de lo expuesto hay que concluir que, el impuesto proyectado respeta el contenido del artículo 6 apartados 2 y 3 de la LOFCA, al gravar un hecho imponible y una materia tributaria diferente.

V. CONCLUSIONES

1º. El agua es un bien escaso que exige el diseño de una nueva política hidráulica que permita gestionar los recursos hídricos de acuerdo con los principios de racionalidad económica y social fomentando el ahorro en el consumo y controlando los vertidos contaminantes.

Sin embargo la consecución de estos objetivos presenta dificultades por la inexistencia de un precio único del agua originada por la variedad de Administraciones competentes, aprovechamientos, usuarios, etc... produciendo una gestión complicada que provoca desequilibrios entre localidades. Estas circunstancias justifican la adopción de un sistema tarifario progresivo y diferenciado, según la cantidad de agua consumida y el uso final de la misma cambiando la actual tarifa fija e independiente del consumo realizado.

2º. Por otro lado y siguiendo con el objetivo de racionalizar el uso del agua, se considera conveniente la utilización del derecho tributario con fines ecológicos basándose en el principio "quien contamina paga". Estos tributos tienen tres características fundamentales:

- Se trata de tributos, en su mayoría afectados a la protección y defensa de la calidad de las aguas como parte del medio ambiente.
- La gestión y recaudación de los mismos se encomienda a órganos ajenos a la Administración tributaria creando, en la mayoría de los casos, entidades de derecho público que realizan una gestión integradora del sistema hidrológico.
- Junto a la finalidad recaudadora se aprecia una finalidad de signo ecológico.

En aplicación de estos criterios, algunas Comunidades Autónomas, dentro del ámbito competencial establecido por la Constitución, La Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y sus respectivos Estatutos, han creado diversos cánones de saneamiento.

Dentro de este apartado debe destacarse la creación, en la Comunidad Autónoma de Cataluña, de un impuesto de naturaleza ecológica sobre el uso del agua o la carga contaminante vertida, denominado canon del agua.

3º. La recientemente aprobada Ley de Aguas de la Comunidad Autónoma del País Vasco, contempla, entre otras novedades, la creación de un impuesto sobre el agua. La creación de este tributo debe plantearse en relación con dos principios: el de competencia y el de autonomía financiera, en su vertiente tributaria, ambos reconocidos por la Constitución. Del análisis de los artículos 149.1 de la Constitución, artículo 10 del Estatuto de Autonomía del País Vasco y Decreto de transferencias se concluye que la Comunidad Autónoma tiene competencias en materia de aguas y obras hidráulicas en relación con las cuencas intracomunitarias (Sentencia del Tribunal Constitucional 227/1988, de 29 de noviembre).

En cuanto a la autonomía tributaria ésta es reconocida por la Constitución (artículos 156.1 y 157) el Estatuto de Autonomía (artículos 40 y 42) y Texto Refundido de la Ley de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco (artículo 34) siempre en relación con el ejercicio de sus competencias y dentro de los límites siguientes:

- Principios de coordinación y solidaridad contemplados en el artículo 156 de la Constitución. Estos principios tratan de evitar, en definitiva, que el establecimiento y exigencia de

los tributos lleve aparejada una duplicidad de cargas, una doble imposición. En este sentido, el impuesto sobre el agua aprobado, no grava hechos imponible estatales.

- La Comunidad no puede en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan un obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios. El nuevo canon grava el consumo contaminante de agua realizado en el territorio de la Comunidad Autónoma.

- Debe respetarse el Concierto Económico no estableciendo impuestos ya previstos en el mismo. El futuro canon del agua es un tributo con fines ecológicos sin precedentes tanto en la normativa autónoma como en el citado Concierto, no figurando como un tributo concertado.

- Así mismo, el nuevo tributo debe respetar el sistema fiscal estatal, manteniéndose alejado de los hechos imponible configurados por el Estado al efecto de evitar una doble imposición. En este sentido, el Estado únicamente ha regulado mediante Real Decreto Legislativo 1/2001 (Ley de Aguas) el régimen económico financiero de la utilización del dominio público estableciendo el canon de utilización de los bienes de dominio público hidráulico, el canon de vertidos, el canon de regulación y la tarifa de utilización del agua, cuyos hechos imponible, como ya se ha mencionado en párrafos anteriores, no coinciden con el canon del agua.

- Los tributos de la Comunidad Autónoma tendrán la naturaleza de fiscales y quedarán re-

flejados en sus correspondientes Presupuestos. Extremo que debe matizarse según lo dispuesto en este mismo artículo (páginas 6 a 10), debiendo concluir que el canon sobre el agua no vulneraría el artículo 34 citado, dado que este tipo de exacción es, en cualquier caso, una prestación patrimonial de carácter público no constituyendo una categoría ajena a la tradicional figura tributaria del impuesto.

- Debe respetarse el principio de legalidad establecido en los artículos 31.3 de la Constitución y 34.3 del Texto Refundido antes citado. La actual regulación mediante la Ley 1/2006, ya mencionada, confirma el cumplimiento del principio de legalidad.

4º. En cuanto a la naturaleza de los denominados "tributos ecológicos", pese a su carácter parafiscal matizado por la doctrina, deben definirse como prestaciones patrimoniales de derecho público sujetas al principio de legalidad que deben ser reconducidas a alguna de las tres categorías (impuesto, tasa o contribución especial) que prevé el artículo 2 de la Ley General Tributaria ya que no constituyen una cuarta categoría. Siguiendo estas directrices el canon del agua regulado en la Ley de Aguas de la Comunidad Autónoma del País Vasco debe calificarse como impuesto dado que su hecho imponible, el uso real o potencial del agua y la contaminación que su consumo puede producir, no depende para su perfección de ninguna actividad administrativa, siendo exigido, por tanto, sin contraprestación alguna. No obstante, hay que relativizar el principio de capacidad económica, que constituye un elemento esencial de todo impuesto, acudiendo al concepto de extrafiscalidad ya analizado en el apartado II de este artículo.