

# Financiación del saneamiento y depuración de aguas residuales\*

Germán Orón Moratal

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de La Rioja

Sumario: 1. EL SANEAMIENTO Y DEPURACIÓN DE AGUAS COMO NECESIDAD PÚBLICA: SU CORRELATIVA FINANCIACIÓN. 2. LOS TRIBUTOS DE SANEAMIENTO. 2.1. La atomización de los tributos sobre el agua y su discutible naturaleza. Finalidades. 2.2. Fiscalidad estatal. Canon de vertidos. 2.3. Fiscalidad autonómica. Cánones de saneamiento. Diversidad de estructuras. 2.4. Fiscalidad local. 3. INSUFICIENCIAS DEL RÉGIMEN VIGENTE. ALTERNATIVAS. 4. BIBLIOGRAFÍA.

## 1. EL SANEAMIENTO Y DEPURACIÓN DE AGUAS COMO NECESIDAD PÚBLICA: SU CORRELATIVA FINANCIACIÓN

La conservación del medio ambiente no es en la actualidad una debera individual o social más o menos extendida, sino que es un deber que incumbe a todos, así como constituye también un deber para los poderes públicos restaurar el medio «apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva», tal y como se prevé en el artículo 45 de la Constitución <sup>1</sup>.

Ciertamente en nuestra legislación anterior a la Constitución ya se encontraban disposiciones que contemplaban esta problemática, y en

---

\* Este trabajo tiene su origen en una ponencia presentada en las Jornadas sobre Depuración y saneamiento de aguas residuales, organizadas por Consultores de las Administraciones Públicas, y celebradas en Madrid los días 14 y 15 de octubre de 1996. Atendido su origen se han introducido las notas indispensables, realizando una enumeración de la bibliografía básica en torno al tema abordado.

<sup>1</sup> El artículo 45 CE dispone: «1. Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo.  
2. Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva.  
3. Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado».

concreto para el agua podemos citar como más representativa el Decreto de 1 de febrero de 1952, donde se contemplaba la colaboración entre el Estado y los Municipios para la ejecución de obras de abastecimiento y saneamiento de aguas. A mayor abundamiento, ésta ha sido una competencia que dentro de la Organización de las Administraciones públicas ha estado tradicionalmente atribuida a las Entidades Locales, como en la actualidad lo confirma también el texto de la LBRL de 1985.

Estos deberes se han concretado más con la incorporación de España a la UE, pues en el mismo Derecho Comunitario originario está abordada la cuestión medio ambiental y positivizado el principio «quien contamina, paga» (artículo 130 R Tratado CE, redactado por el Tratado de la Unión Europea)<sup>2</sup>, habiéndose dictado ya normas comunitarias que conllevan para los Estados miembros el deber de cumplir determinados objetivos en plazos ya concretados<sup>3</sup>, como sucede en nuestro caso con la Directiva del Consejo, de 21 de mayo de 1991, sobre el tratamiento de aguas residuales urbanas.

Nos encontramos en este caso, por tanto, ante una auténtica toma en consideración por los poderes públicos de un problema para ser resuelto, inevitablemente, con financiación pública o con la intervención de los poderes públicos, sin predeterminarse necesariamente los recursos que se emplearán para subvenir tales necesidades públicas<sup>4</sup>.

En efecto, la Directiva 91/271, de 21 de mayo, citada, establece que los Estados miembros dispongan de sistemas colectores, así como que las aguas que entren en dichos sistemas sean objeto, antes de verterse, de tratamiento primario, secundario o más riguroso, según los casos, disponiendo el artículo 19 que los Estados pongan en vigor las disposi-

---

<sup>2</sup> Con palabras de T. ROSEMBUJ, «el criterio contaminador pagador entra en nuestro ordenamiento jurídico fundamental a través de la "indispensable solidaridad colectiva" en el derecho y deber de protección ambiental. Y enlaza con la capacidad económica a resultas de su aptitud o idoneidad para medir la capacidad contaminante de la actividad o de los sujetos llamados a contribuir al gasto público», *Los tributos y la protección del medio ambiente*, M. Pons. Madrid, 1995, pág. 79.

<sup>3</sup> Sobre la consideración del medio ambiente como necesidad pública, *vid.* BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH, «Gasto público y medio ambiente», en *Noticias de la UE*, núm. 122, 1995, págs. 29 y 30.

<sup>4</sup> Queda pues abierta la posibilidad de emplear recursos financieros de titularidad pública o recursos financieros de titularidad privada sobre cuya distinción nos remitimos a CAYÓN GALLARDO, A. *La unidad funcional de la Hacienda Pública*, IEF, Madrid, 1988, págs. 122 y ss.

ciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a la Directiva antes de 30 de junio de 1993.

Para acometer esas infraestructuras, en la legislación estatal dictada al efecto <sup>5</sup>, el RD-Ley 11/95 hace referencia al establecimiento de un «ente público representativo de los municipios a los que corresponda, en cada caso, el cumplimiento de las obligaciones establecidas en este Real Decreto-Ley» (artículo 3), así como al deber que incumbe a las Comunidades Autónomas de elaborar un plan o programa para la aplicación de lo establecido en el mismo (artículo 9), pero ni en él, ni tampoco en el RD 509/1996 —que entre otras cuestiones fija los requisitos técnicos que deberán cumplir los sistemas colectores y las instalaciones de tratamiento de las aguas residuales—, se hace referencia a los medios de financiación necesarios para su ejecución, lo cual podría hacer pensar que será con cargo al presupuesto de ingresos del ente público que deba realizar las obras necesarias con lo que se financiará, debiendo por tanto efectuarse la correspondientes previsiones presupuestarias o, en su caso, aprobarse los correspondientes créditos extraordinarios o suplementos de crédito.

Por el contrario, en el Plan Nacional de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales se hace mención a la colaboración en su ejecución a fondos de los Presupuestos Generales del Estado y a los Fondos de Cohesión, en una proporción del 25% de la inversión total necesaria hasta el año 2005, y además se apunta el traslado del mayor coste a los particulares, con la imposición de nuevas cargas tributarias, condicionándose el poder tributario autonómico, al hacerse depender las ayudas estatales del establecimiento de un canon por las CC.AA., lo cual plantea dudas de constitucionalidad especialmente por razón del rango normativo de la disposición que conlleva esa obligación.

<sup>5</sup> El RD-Ley 11/95, de 28 de diciembre, establece las normas aplicables al tratamiento de las aguas residuales urbanas (BOE del 30 de diciembre); el RD 509/1996, de 15 de marzo, que lo desarrolla se publicó en el BOE de 29 de marzo y el Plan Nacional de Saneamiento y depuración de aguas residuales se aprobó por Acuerdo del Consejo de Ministros de 17 de febrero de 1995, habiéndose dispuesto su publicación por Resolución de 28 de abril de 1995 (BOE de 12 de mayo).

Sin embargo, algunas Comunidades Autónomas, con antelación al Estado, dictaron normas en el marco de la Directiva 91/271, como el caso de la Comunidad de Madrid con la Ley 10/1993, de 26 de octubre, sobre vertidos líquidos industriales al sistema integral de saneamiento. Por su parte, la Ley Valenciana 2/1992, de 26 de marzo, sólo la cita como ejemplo de la atención que esta materia merece a otras instancias políticas y administrativas, siendo más concretas las leyes Asturiana 1/1994, de 21 de febrero, que la cita en la parte dispositiva, y la de La Rioja, 7/1994, de 19 de julio.

En efecto, el citado Plan al contemplar las medidas de fomento de la reducción progresiva de la carga contaminante, señala que «El ahorro de agua, y sobre todo, la descontaminación, se verán incentivados por el establecimiento en todo el territorio nacional de una figura de canon de saneamiento, entendiendo como tal una figura impositiva que grava la contaminación producida por el agua que se vierte. Esta línea de actuación será impulsada por la Secretaría de Estado de Medio Ambiente y Vivienda en el contexto del presente Plan. *En particular la implantación generalizada de la mencionada figura de canon por parte de las Comunidades Autónomas será condición imprescindible para la aplicación de las ayudas estatales*».

Todo lo cual hace que nos planteemos dos importantes cuestiones, por un lado, el empleo del tributo, parece que afectado, para el cumplimiento de estos fines; y, por otro, el condicionamiento que la concesión de ayudas conlleva sobre el poder tributario de las CC.AA.

En cuanto a la primera cuestión, debemos tener en cuenta que aun cuando en la Directiva aquí contemplada no se hace referencia al establecimiento de tributos específicos para la realización de las infraestructuras necesarias que exige el cumplimiento de los objetivos comunitarios, los mismos no son ajenos a la misma Unión Europea, pudiendo ser una de las manifestaciones del principio «quien contamina, paga»<sup>6</sup>.

En la actualidad es el Quinto programa de Acción Comunitaria, «Hacia un desarrollo sostenible»<sup>7</sup>, el que contempla el empleo de medidas tributarias en la política ambiental, con referencia expresa a la contaminación de las aguas. Es importante destacar lo que allí se dice sobre los tributos para incidir en comportamientos respetuosos con el medio ambiente, tanto por lo que ello significa, como porque también se pone de manifiesto el trasfondo del principio «quien contamina, paga», pues junto a la pretendida protección del ambiente se descubre la finalidad de no alterar las condiciones de competencia entre las distintas empresas de los Estados miembros. Concretamente en el apar-

---

<sup>6</sup> En concreto el artículo 130S del Tratado UE, prevé que para la realización de los objetivos del artículo 130R, el Consejo pueda adoptar «disposiciones esencialmente de carácter fiscal».

<sup>7</sup> 93/C 138/01 Resolución del Consejo y de los Representantes de los gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo, de 1 de febrero de 1993, sobre un Programa comunitario de política y actuación en materia de medio ambiente y desarrollo sostenible (DOCE, Serie C, 138, de 17 de mayo de 1993).

tado 7.4 del V Programa se postulan medidas tributarias en los siguientes términos:

«La primera categoría relevante de instrumentos económicos son las tasas e impuestos. Se trata de instrumentos bien estudiados que se usan, por ejemplo, en el terreno de la contaminación de las aguas. Se crearon primordialmente para obtener los fondos necesarios para operaciones de limpieza e infraestructuras tales como las plantas de tratamiento de aguas, y seguirán teniendo importancia para estos fines y otros similares, como la eliminación de residuos. Sin embargo, de conformidad con el principio «quien contamina, paga», estas tasas deberían adaptarse progresivamente para disuadir de la contaminación en la fuente y fomentar unos procesos de producción limpios mediante reacciones adecuadas del mercado.

La responsabilidad de los impuestos y tasas por emisiones procedentes de fuentes estacionarias ha correspondido hasta ahora a las autoridades nacionales y municipales. Consecuentemente, estas tasas se han difundido más y tienen auténticas repercusiones sobre el medio ambiente; generan por tanto unos mayores ingresos financieros y *podrá requerirse cierto grado de intervención a nivel comunitario para asegurar que los sistemas de tasación se diseñen de forma transparente y comparable, y para evitar distorsiones de la competencia dentro de la Comunidad* (por ejemplo, en los casos de la contaminación del agua y del aire), sobre todo cuando se trata de emisiones o vertidos procedentes de fuentes móviles».

Constatada la realidad de tributos por la contaminación del agua, esas consideraciones del Programa representan un acicate para aquellos Estados miembros que aun no dispongan de ellos, procediendo por tanto a su establecimiento.

En esa línea se sitúa la segunda cuestión a la que hacíamos referencia con anterioridad, esto es, al condicionamiento que para la concesión de las ayudas se pretende ejercer sobre el poder tributario autonómico, al conminarse al establecimiento del denominado canon de saneamiento, pero al mismo tiempo no debe perderse de vista el condicionamiento que comporta sobre la potestad de gasto de las CC.AA.

Entre el Estado y las Comunidades Autónomas se han planteado numerosos conflictos constitucionales en relación con la potestad de gasto y su vinculación con la titularidad de la competencia sobre la materia a la que afecte el gasto público, siendo de especial importancia en este

ámbito la sentencia del Tribunal Constitucional 13/1992, de 6 de febrero, en la que se contemplan con carácter general distintas posibilidades de interferencia entre la potestad de gasto y la titularidad competencial, donde se admite la posibilidad de que en aquellos casos en los que ambas Administraciones tengan competencias sobre la materia, como sería el caso que aquí nos ocupa, es admisible que ambas destinen sus recursos a satisfacer fines propios de esas materias. En cualquier caso, debe destacarse que la mayoría de los supuestos toman como punto de referencia el empleo de fondos públicos para destinarlos a terceros, a través de ayudas o subvenciones, por lo que resulta coherente que en la sentencia citada, así como en la 201/1988 y 96/1990, se dijera que el Estado no puede condicionar las subvenciones o determinar su finalidad más allá de donde alcancen sus competencias.

Pero en este caso no estamos en realidad ante un supuesto equiparable a los anteriores conflictos, sino que estamos ante una posible cofinanciación, entre el Estado con una participación del 25%, y demás Administraciones públicas implicadas, CC.AA., y EELL, con el 75%<sup>8</sup>, supuesto en el cual el Estado fija unas condiciones para colaborar en dicha cofinanciación, pero con la paradójica peculiaridad de ser el Estado, ejecutando el Derecho Comunitario derivado, quien impone a las Comunidades Autónomas el deber de cumplir los objetivos fijados por la Directiva. Esto es, no estamos ante un programa medioambiental de tratamiento y saneamiento de aguas estatal al que las Comunidades Autónomas pueden sumarse o no de forma libre, sino que están obligadas a desarrollar ese programa y para su ejecución pueden obtener ayudas estatales si adoptan determinadas decisiones, y en caso contrario ejecutarlo sin esa cofinanciación<sup>9</sup>. Por úl-

<sup>8</sup> El RD 484/1995, de 7 de abril, sobre medidas de regularización y control de vertidos, establece en su artículo 8 la posibilidad de que las Confederaciones Hidrográficas establezcan con cargo al canon de vertido, convenios y programas de ayudas económico-financieras para el desarrollo de los Planes de Regularización de vertidos, tanto urbanos como industriales, de conformidad con las previsiones de los correspondientes Planes Hidrológicos. Sobre esta misma posibilidad *vid.* el artículo 295.4 del Reglamento de Dominio Público Hidráulico, también conocido como Reglamento de Aguas, aprobado por RD 849/1986, en aplicación del cual la Res. de 27 de septiembre de 1994 de la Dirección General de Calidad de las Aguas (BOE de 28 de octubre), publica el Convenio-Marco de colaboración entre la Secretaría de Estado de Medio Ambiente y Vivienda y las Comunidades Autónomas, para la realización de las actuaciones de protección y mejora de la calidad de las aguas en aplicación del canon de vertido.

<sup>9</sup> El problema del poder de gasto condicional en EE.UU. ha sido abordado por Lluís PENUELAS I REIXACH en *Poder Financiero y federalismo en los Estados Unidos*, IEF, Madrid, 1989 y en «El poder de gasto del Gobierno federal norteamericano, su impacto en la distribución territorial del poder político», *CREDF*, 61, 1989.

timo, no debe olvidarse que es el Estado el responsable frente a la Unión Europea por los incumplimientos del Derecho comunitario, sin perjuicio de las posibilidades que el Derecho interno puede ofrecer para que el Estado requiera a otras Administraciones Públicas territoriales competentes en la materia para el cumplimiento de las disposiciones comunitarias.

En mi opinión, esta medida por sí misma no vulnera la autonomía, ni el esquema de distribución de competencias, pero sí resulta arbitrario que asumida una nueva necesidad pública y ordenado unos efectos concretos, no se vea acompañada de unos mecanismos de financiación adecuados, sin perjuicio de la inconstitucionalidad formal que supone condicionar el poder tributario autonómico por simple acuerdo del Consejo de Ministros.

El poder tributario está contemplado en el artículo 133 de la Constitución, cuyo núm. 2 dispone que las CC.AA., podrán establecer y exigir tributos conforme a la Constitución y las leyes, por lo que sólo la Constitución y las leyes pueden actuar como límite al poder tributario autonómico que la misma Constitución reconoce, pero no un Acuerdo del Gobierno.

Por ello, hubiese sido mucho más correcto en términos constitucionales y financieros, que mediante ley se hubiese previsto la cofinanciación estatal y además establecido un tributo de carácter impositivo, cedible a las Comunidades Autónomas, que habría reportado una mayor uniformidad normativa que contribuiría a poner un poco de orden en el desconcertante régimen fiscal de las aguas vigente y del que nos ocuparemos seguidamente <sup>10</sup>.

En el proyecto de ley de acompañamiento a los presupuestos para 1997, se incluye en su artículo 145 como novedad el «Régimen jurídico del contrato de concesión de construcción y explotación de obras hidráulicas», que podrá utilizarse para la construcción, conservación y explotación, entre otras, de obras e infraestructuras vinculadas al saneamiento y depuración de aguas residuales. Con este régimen, que prevé la percepción de tarifas por los concesionarios para cubrir «los gastos de funcionamiento, conservación y adminis-

<sup>10</sup> Expresivo de ello es el inicio de la recensión que M. PÉREZ OLEA realiza al *Régimen fiscal de las aguas*, de ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, al afirmar que el libro «debería llamarse en puridad: *El desmadre del régimen fiscal de las aguas*, y llevar como subtítulo: *Un ejemplo de cómo no se debe legislar en un país civilizado*», en RAP, núm. 128, pág. 521.

tración, la recuperación de la inversión y el coste del capital», no deja, sin embargo, de acudir a la financiación de la necesidad pública con cargo a los usuarios del servicio, si bien a través de una gestión privada del mismo. Esta posibilidad, al margen de consideraciones de carácter político en torno a su conveniencia, presentará no pocos problemas de adecuación a las consecuencias que pueden derivar de la sentencia 185/1995, de 14 de diciembre, del Tribunal Constitucional, por su fácil reconducción a las prestaciones patrimoniales de carácter público y su sujeción al principio de reserva de ley del artículo 31.3 CE.

## **2. LOS TRIBUTOS DE SANEAMIENTO**

### **2.1. La atomización de los tributos sobre el agua y su discutible naturaleza. Finalidades**

El ciclo completo del agua está dando lugar en los últimos años a la aparición de múltiples figuras de carácter coactivo, la mayoría de las cuales es de naturaleza tributaria, que con la denominación de «canon de...» presentan elementos propios de las tres figuras tributarias por excelencia, que son la tasa, la contribución especial y el impuesto, sin olvidar al *tertium genus* que es el precio público y las prestaciones patrimoniales de carácter público. Lo cual requiere un análisis global del régimen jurídico de cada una de esas figuras para pronunciarse sobre su naturaleza jurídica.

La mayoría de estos tributos exigibles con ocasión del consumo de un bien escaso, como es el agua, o por la contaminación que produce o puede producir su consumo y posterior vertido, están normalmente afectados a la realización de obras de infraestructura hidráulica, bien para la captación y distribución de aguas, bien para su tratamiento con el fin de ser devuelta en condiciones de uso y aprovechamiento.

Ello ha dado lugar al establecimiento de tributos relacionados con el desarrollo de actividades administrativas o prestaciones de servicios, que darían lugar a la tasa, o en su caso, precio público; en otras ocasiones a tributos vinculados a la realización de obras que afectan a un grupo perfectamente delimitable de personas, lo que permitiría hablar de contribuciones especiales, y en otras ocasiones a tributos que en la configuración de su hecho imponible no presentan relación alguna con actividades de la Administración, por lo que se trataría de impuestos.

Dejando al margen los tributos relacionados con los vertidos y el saneamiento de aguas, de los que después nos ocupamos, en la Ley 29/1985, de 2 de agosto, de Aguas y en la Ley 22/1988, de 28 de julio, de Costas, se prevé un canon de utilización de bienes de dominio público hidráulico y marítimo terrestre, o canon de ocupación <sup>11</sup>, que el Tribunal Constitucional en la sentencia 227/1988 y la doctrina de forma unánime (ARRIETA, TOLEDO, CARBAJO, CORS MEYA, CHICO DE LA CÁMARA, PAGÉS) considera como tasa, susceptible de haberse convertido en precio público tras la LTPP de 1989, si bien tras la sentencia del mismo TC 185/1995, de 14 de diciembre, cuando el sujeto activo sea el Estado o un Organismo dependiente del mismo, deberá ser considerado como prestación patrimonial. Para las Comunidades Autónomas, el proyecto de ley de modificación de la LOFCA reconduce nuevamente a la categoría de las tasas la utilización y aprovechamiento especial del dominio público, dando nueva redacción al artículo 7 de la misma. En esa línea sería oportuna una modificación en este punto de las distintas leyes que para las distintas Haciendas públicas se ocupan de la tasa y del precio público, como son, fundamentalmente, la LGT, la LTPP y la LRHL, reordenando así una situación que en la actualidad resulta difícilmente explicable <sup>12</sup>, reordenación que por otro lado se anunciaba en el Real Decreto-Ley 2/1996, de 26 de enero, sobre consideración de determinadas prestaciones patrimoniales de carácter público gestionadas por la Administración del Estado y entes públicos de ella dependientes.

La misma Ley de Aguas prevé otro canon (artículo 106.1) denominado de regulación por el Reglamento (artículo 297), y otra exacción (artículo 106.2), denominada tarifa de utilización del agua por el Reglamento (artículo 304), por el beneficio que reporten obras de regulación de aguas superficiales o subterráneas u otras obras hidráulicas específicas, realizadas a cargo del Estado, que presenta notas propias de contribuciones especiales, y así son calificadas mayoritariamente por la doctrina que se ha ocupado de estos temas, aunque como señalan TOLEDO y PAGÉS, al destinarse también su recaudación a atender los gastos de explotación y conservación, incorporan notas propias de las tasas <sup>13</sup>.

<sup>11</sup> Artículo 104 de la Ley de Aguas y 84 de la de Costas, desarrollados, respectivamente, por los artículos 284 a 288 del Reglamento de Aguas, y por la O. de 30 de octubre de 1992.

<sup>12</sup> De ello nos hemos ocupado en «Los precios públicos en la Hacienda local tras la sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de diciembre de 1995», *Jurisprudencia tributaria*, núm. 74, febrero 1996.

<sup>13</sup> En este punto no acertamos a comprender el desgajamiento que del canon de regulación realiza CHICO DE LA CÁMARA, «Contribuciones especiales sobre vertidos de las aguas en la CEE», *Noticias de la UE*, 122, 1995, en la nota 57, pág. 60, distinguiendo entre

Dentro de la legislación autonómica dictada hasta la fecha, y en esta misma línea de dejar para después los tributos de saneamiento, debe citarse el canon catalán de infraestructura hidráulica, establecido por la Ley 5/1990, parcialmente modificada con posterioridad, cuyo hecho imponible consiste en el consumo de agua procedente de entidad suministradora o abastecimientos propios, lo que le permite participar de naturaleza impositiva, pero su recaudación servirá para sufragar obras hidráulicas o de abastecimiento realizadas por la Generalidad de Cataluña, afectándose su rendimiento en los términos del artículo 7.2 de la Ley 5/90, esto es cuando se trate de inversiones fijadas en el Programa de Obras Hidráulicas, porque en caso de no estar incluidas, conforme a la Disp. ad. 1.1 de la citada Ley se financiarán con el canon de regulación del artículo 106 de la Ley de Aguas, que como hemos dicho tiene naturaleza de contribución especial.

La aplicación de ese canon por las Comunidades Autónomas encuentra su amparo en la Disp. ad. 4.<sup>a</sup> de la Ley de Aguas, si bien sólo nos ocuparemos de la problemática del canon de vertidos en torno a su consideración como tributo cedido o propio <sup>14</sup>.

## 2.2. Fiscalidad estatal. Canon de vertidos

En la legislación del Estado, tanto en la Ley de Aguas, como en la de Costas <sup>15</sup>, está previsto el establecimiento del denominado canon de vertidos, que junto a su conflictiva naturaleza, presenta en la Ley de Aguas la circunstancia de ser un tributo que corresponde a los organismos de cuenca, susceptible de ser convertido en un tributo cuasi-autonómico como consecuencia de la citada Disp. Ad. 4.<sup>a</sup> de la Ley de Aguas, cuando los vertidos se produzcan en cuencas total-

---

contribuciones especiales y tasas, cuando en realidad la deuda tributaria se corresponde a un único tributo.

<sup>14</sup> Sobre esta cuestión *vid.* más extensamente PAGÉS I GALTÉS, J. *Fiscalidad de las aguas*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 97 y ss., y TOLEDO JAUDENES, J., «El principio "quien contamina paga" y el canon de vertidos», *RAP*, 112, 1987.

<sup>15</sup> La Ley 22/1988, 28 de julio, de Costas dedica sus artículos 82 a 86 al régimen económico-financiero de la utilización del dominio público hidráulico y del marítimo-terrestre, habiéndose desarrollado en cuanto a los cánones y tasas por el RD 735/1993, de 14 de mayo y la OM de 30 de octubre de 1992. Aunque el régimen jurídico del canon de vertidos es similar, con el de la Ley de Costas además de atender al saneamiento y mejora de la calidad de las aguas del mar, se quiere preservar la costa como espacio natural de uso y disfrute de los ciudadanos.

mente intracomunitarias. La naturaleza tributaria que se le atribuya al canon será uno de los primeros datos a tener en cuenta para poder hablar de tributo propio, lo que se daría si se trata de una tasa, puesto que éstas no pueden ser cedidas; si fuese un impuesto sí podría ser un tributo cedido, lo cual, no obstante presentaría ciertas dificultades, al no estar prevista la cesión en la LOFCA, ni tampoco en la Ley de Cesión de Tributos, ni de forma expresa por las Cortes Generales, además que su importe es susceptible de ser minorado por la existencia de otros tributos autonómicos. Si se considera que estamos ante un tributo propio, la Comunidad Autónoma tendría plena potestad normativa sobre el mismo, pudiendo modificarlo, lo cual puede tener como consecuencia que en el mismo territorio de una Comunidad Autónoma los vertidos se gravasen de forma distinta según la cuenca en la que se realicen, si la Comunidad hace uso de la facultad normativa.

El canon de vertidos, cuya regulación es anterior a la aprobación de la Directiva comunitaria sobre el tratamiento de aguas residuales urbanas, se presenta como un tributo de carácter extrafiscal, puesto que con él se pretende proteger la calidad del agua, así como el medio al que es devuelta <sup>16</sup>. Con él también se da satisfacción al principio «quien contamina, paga», aunque atendida la configuración jurídica que se le ha dado, podría servir para justificar que quien lo satisfaga estaría autorizado para contaminar.

El artículo 105 establece el canon en los siguientes términos: «Los vertidos autorizados..., se gravarán con un canon destinado a la protección y mejora del medio receptor de cada cuenca hidrográfica... percibido por los Organismos de cuenca y será destinado a las actuaciones de protección de la calidad de las aguas que hayan sido previstas en los Planes Hidrológicos de cuenca, a cuyo efecto se pondrá a disposición de los organismos competentes...». El Reglamento de Aguas concreta en el artículo 290 el objeto del canon en el «vertido de aguas residuales procedentes de saneamientos urbanos, establecimientos industriales y otros focos susceptibles de degradar la calidad de las aguas».

---

<sup>16</sup> Sobre este canon el TSJ de Madrid, en sentencia de 25 de abril de 1996 (JT 539), dice que «la tasa estudiada tiene como última razón y fundamento la protección del medio ambiente y que no cumple con la finalidad perseguida en el artículo 31 de la Constitución de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica, de ahí que su percepción no esté en función de que la actividad sea más o menos rentable al actor, sino por la cantidad y calidad de los vertidos que arroja».

Únicamente son tenidos en cuenta los vertidos autorizados contaminantes, siendo sujetos pasivos los titulares de la autorización.

El hecho de que este tributo esté ligado a la realización de una actividad administrativa, primero la autorización, y después la de reparar el daño causado por la contaminación, permite a la doctrina mayoritaria entender que nos encontramos ante una tasa (TOLEDO, ARRIETA, CORS MEYA, PAGÉS), mientras que para CARBAJO se trata de un impuesto, lo cual puede justificarse a partir del régimen de cuantificación establecido, ya que para determinar la cuota tributaria no se atiende al coste de actividad administrativa alguna, sino a la carga contaminante, que constituye la base imponible, si bien el valor de la unidad de contaminación se debe fijar de modo que cubra la financiación de las obras necesarias para el cumplimiento de las previsiones para las que se establece el canon (artículo 105.2 Ley de Aguas).

La regulación ciertamente tosca del canon de vertidos, y la distribución competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas, plantean, entre otros, los siguientes problemas:

1. Los Ayuntamientos como sujetos pasivos del canon.
2. La conversión del canon en tributo autonómico y su compatibilidad con otros tributos.

1. Si el consumo de agua presenta dos facetas, el abastecimiento y el vertido, el tributo toma en cuenta la segunda, y los vertidos en las poblaciones urbanas son realizados normalmente por los mismos Ayuntamientos, que será a quien se concederá la autorización, por lo que nos encontramos con la circunstancia de que sean estos entes públicos los sujetos pasivos del canon, cuando quienes en realidad producen la contaminación son los que vierten sus residuos a la red de alcantarillado y saneamiento. Ante la imprevisión legal de la posible repercusión del tributo, es una O.M. de 23 de diciembre de 1986, ni tan siquiera un Real Decreto, la que establece en su número 7 la posibilidad que tiene el Ayuntamiento de resarcirse por prorrateo ponderado entre los causantes de los vertidos indirectos. Lo cual plantea importantes problemas no sólo a la hora de fijar los criterios para la distribución, sino también para calificar el título jurídico que permite al Ayuntamiento el resarcimiento, puesto que no estamos ante una repercusión, el Ayuntamiento es sujeto contribuyente, y la ley no le faculta a repercutir, razón por la cual si el acto de resarcimiento no tiene carácter tributario, las posibilidades de oposición por el particular son distintas, pues de ser tributa-

rio, cabrían reclamaciones económico administrativas, al amparo del artículo 107.2 LA <sup>17</sup>.

Por ello, en estos casos, más que hablar de resarcimiento, debería computarse como un coste más a integrar en la prestación del servicio de alcantarillado, con incidencia inmediata en la cuantificación de la tasa por dicho servicio.

2. El otro problema al que hacíamos referencia está vinculado a la distribución competencial. Como quiera que en el ámbito de la cuencas comprendidas íntegramente en el territorio de las CC.AA., corresponde a éstas el ejercicio de las funciones que corresponden al Estado en las cuencas intercomunitarias, cuando el vertido se efectúe en una cuenca intracomunitaria, podría plantearse si el canon de vertidos exigible por la CA es a título de tributo propio —lo que comportaría la posibilidad de modificación, y a lo que se oponen las consideraciones del TC en el FJ 28 de la sentencia del Tribunal Constitucional 227/1988, de 29 de diciembre—; de tributo cedido, de forma tácita y *sui generis*, por el silencio existente en este punto y al que ya nos hemos referido; o si, por el contrario, en aquellos casos en los que la Comunidad Autónoma hubiese establecido otro tributo para financiar obras de saneamiento, aunque con una formulación de hecho imponible distinta, podría seguir exigiéndose el canon de vertidos. Lamentablemente, junto a la parca regulación legal, hemos de recordar la discutida naturaleza del canon de vertido, que dificulta aún más realizar un pronunciamiento sobre su compatibilidad.

---

<sup>17</sup> Curiosamente, respecto a los cánones y tarifas del artículo 106 de la LA, de regulación, se ha explicitado en la Disp. Ad. 9.ª del RD-Ley 12/1995, de 28 de diciembre, que los ayuntamientos y concesionarios repercutan su importe en las tarifas del suministro de agua, como si ése no fuese un coste a tener en cuenta en la determinación de la correspondiente tarifa, y por el contrario, al establecerse en norma con rango de ley, surgiera la necesidad de repercutirlo expresamente, lo que también plantearía problemas de individualización. Conforme a la citada Disposición adicional novena: «Abono y repercusión de costes de suministro y compensación de deudas municipales. Uno. Los Ayuntamientos, Mancomunidades y empresas concesionarias, para el suministro de aguas repercutirán a los consumidores finales el importe de los cánones y tarifas derivados del artículo 106 de la Ley de Aguas, sin perjuicio de su obligación de ingreso en las Confederaciones Hidrográficas correspondientes. Dos. Los cánones y tarifas que no hayan sido satisfechos por los Ayuntamientos en los plazos establecidos serán compensados como deudas a favor de la Hacienda Pública con los importes que a los Ayuntamientos deudores les correspondiera percibir del Estado en concepto de participación municipal en tributos estatales de acuerdo con el procedimiento establecido en el Reglamento General de Recaudación. A los efectos establecidos en el apartado anterior, las retenciones que se practiquen a los Ayuntamientos deudores no podrán superar los límites que cada año se establecen en la Ley de Presupuestos Generales del Estado».

Esta compatibilidad puede verse admitida con la redacción del artículo 105.4 LA <sup>18</sup>, aunque en sus justos términos sólo se producirá la minoración allí prevista cuando hubiese coincidencia de sujetos pasivos con los del canon de vertidos; también, tomando como ejemplo la legislación catalana, que se anticipó a la Ley de Aguas en el establecimiento de un tributo denominado incremento de tarifa de saneamiento, que después analizamos, prevé su compatibilidad con tributos como el canon de vertidos en el artículo 20 de la Ley 19/1991. Sin embargo, bien puede tratarse de una compatibilidad meramente formal, pues conforme al artículo 25 del Decreto legislativo 1/88, de 28 de enero, cuando el sujeto pasivo lo sea tanto del canon de vertidos, como del incremento de tarifa de saneamiento, del canon de vertidos se deducirá un importe igual al liquidado por el incremento de tarifa. Nos encontramos, no obstante, con el inconveniente de que esta coincidencia de sujetos pasivos sólo se dará en los casos de industrias consumidoras de agua y autorizadas a realizar los vertidos.

Por todo ello, no puede decirse que nos encontremos ante tributos alternativos como hemos visto que sucedía en Cataluña entre el canon de infraestructura hidráulica y el canon de regulación regulado en el artículo 106 de la Ley de Aguas.

### **2.3. Fiscalidad autonómica. Cánones de saneamiento. Diversidad de estructuras**

Algunas Comunidades Autónomas por iniciativa propia, incluso antes de la Ley de Aguas de 1985, y otras como consecuencia de la condición exigida por el Estado <sup>19</sup>, han establecido un canon de saneamiento, aunque no en todas las Comunidades recibe la misma denominación, pero sí persiguen financiar, o mejor, colaborar en la financiación de la política hidráulica encaminada a depurar las aguas para su posterior reutilización.

---

<sup>18</sup> Según el cual: «Cuando el sujeto pasivo del canon de vertido viniera obligado a soportar otras cargas económicas, ya establecidas o que puedan serlo por las Comunidades Autónomas o por las Corporaciones Locales, en el ejercicio de sus competencias, para financiar planes o programas públicos de depuración de aguas residuales, el Consejo del Agua determinará anualmente las deducciones que deban realizarse en el importe del canon de vertido».

<sup>19</sup> No obstante, desde la explicitación de este condicionante en el Plan Nacional de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales, todavía no ha sido aprobada ninguna Ley Autonómica que haya establecido el canon.

En Cataluña, tras su establecimiento en 1981 del incremento de tarifa de saneamiento y del canon de saneamiento <sup>20</sup>, en la actualidad se regulan en la Ley 19/1991, de 7 de noviembre, modificada por la Ley 7/1994, de 18 de mayo.

En la Comunidad de Madrid, la Ley 17/1984, de 20 de diciembre, de abastecimiento y saneamiento de agua, prevé la creación de unas tarifas por prestaciones de servicios, como son el abastecimiento y saneamiento, que son reguladas incluso en aspectos esenciales en el Decreto 137/1985, de 20 de diciembre, de régimen económico y financiero del abastecimiento y saneamiento <sup>21</sup>.

La Comunidad Navarra estableció su canon de saneamiento en la Ley 10/1988, de 29 de diciembre, de aguas residuales; la CAIB estableció su canon por la Ley 9/1991, de 27 de noviembre, de Abastecimiento de Aguas de la Comunidad Balear <sup>22</sup>; la Comunidad Valenciana por la Ley 2/1992, de 26 de marzo, de saneamiento; Galicia por la Ley 8/1993, de 23 de junio, de Administración Hidráulica; Asturias por la Ley 1/1994, de 21 de febrero, de abastecimiento y saneamiento de aguas; La Rioja, por Ley 7/1994, de 19 de julio, de Saneamiento y Depuración.

Andalucía, en la Ley 7/1994, de 18 de mayo, estableció un canon por autorización de vertidos en aguas litorales; además están previstos en favor del municipio recargos transitorios sobre las tarifas de abastecimiento y saneamiento (Decreto 125/1991, de 18 de junio).

La Comunidad Canaria en la Ley 12/1990, de 26 de julio, de Aguas, reproduce el régimen de la Ley de Aguas del Estado, en mi opinión de forma innecesaria, puesto que igualmente sería aplicable conforme a la Disp. ad. cuarta de la Ley de Aguas estatal.

<sup>20</sup> El incremento de tarifa afecta a la utilización de agua suministrada por los ayuntamientos o por empresas de suministro y el canon de saneamiento a la procedente de aprovechamientos de aguas superficiales, subterráneas o de instalaciones de recogida de aguas pluviales, que efectúen directamente los usuarios.

<sup>21</sup> La Ley de esta Comunidad 10/1993, de 26 de octubre, sobre vertidos líquidos industriales al sistema integral de saneamiento, en su artículo 13 establece a cargo del usuario la construcción, explotación y mantenimiento de las instalaciones necesarias para el pretratamiento de los vertidos.

<sup>22</sup> La sentencia del TSJ de Baleares de 18 de marzo de 1994, confirmó su adecuación al ordenamiento jurídico y a la constitución, calificándolo de impuesto. *Vid.* el comentario de C. FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, «El canon de saneamiento de aguas de Baleares», *CT*, 72, 1994.

Obsérvese que el hecho de que Cataluña estableciese su canon de saneamiento antes de la aprobación de la Ley de Aguas, pudo significar un condicionamiento para el Estado a la hora de configurar el canon de vertidos, haciéndolo de forma que su hecho imponible no coincidiese con el del tributo catalán. Por otro lado, el canon de vertidos y los cánones de saneamiento autonómicos presentan un elemento común, cual es la atribución de su gestión a Organismos específicos, ajenos a la Administración financiera, lo cual tiene sus repercusiones a la hora de hacer efectivo el correspondiente crédito tributario.

En líneas generales, y sin entrar en aspectos concretos de exenciones y de cuantificación, puede sistetizarse su estructura en los términos siguientes:

**Hecho imponible:** Consumo de agua por razón de la contaminación que pueda producir (Cataluña, Asturias); vertidos de aguas residuales al medio ambiente (Navarra, Galicia, La Rioja); vertido de aguas manifestado a través del consumo (Baleares, Valencia).

**Sujeto pasivo contribuyente:** Usuarios del agua (Cataluña, Baleares, Valencia, Asturias); quienes realicen los vertidos (Navarra, Galicia, La Rioja).

**Base imponible:** volumen de agua consumida o estimada (Cataluña, Navarra, Baleares, Valencia, Galicia, Asturias, La Rioja); contaminación efectivamente producida o estimada (Asturias y otras Comunidades para instalaciones industriales).

Las respectivas leyes autonómicas establecen a su vez una serie de incompatibilidades de estos tributos con el establecimiento de determinadas contribuciones especiales, tasas o precios públicos que se especifican en cada caso.

Estos cánones, por la configuración jurídica que dan al hecho imponible <sup>23</sup> y a los sujetos pasivos, presentan innumerables problemas de gestión que pueden comportar un elevado coste para la Administración gestora, o bien importantes dificultades para hacerlo efectivo de los contribuyentes.

---

<sup>23</sup> La circunstancia de vincular el hecho imponible al consumo de agua por la contaminación que pueda producir, dejándose abierta la posibilidad de cuantificar la base imponible por la carga contaminante, permite que se produzcan sentencias como la del TSJ de Cataluña, de 21-4-1994 (JT 466), por la que se anulan diversas liquidaciones por no haberse producido con el vertido alteración perjudicial en la calidad del agua.

En efecto, como se ha señalado, los sujetos pasivos contribuyentes son los usuarios o quienes realicen el vertido, en función del hecho imponible de que se trate. Los datos relativos al consumo son conocidos por los Ayuntamientos o entidades suministradoras, que no son los titulares del tributo, puesto que estamos ante tributos autonómicos, lo que suscita el problema de cómo encontrar una solución jurídicamente adecuada para hacer efectivo el tributo.

Así, en la legislación catalana se establece para el incremento de tarifa que el recurso se obtendrá por medio de las entidades, públicas o privadas, suministradoras de agua, pero no se les atribuye la condición de sujetos pasivos sustitutos, aunque sí les impone el deber de facturar y a percibir de sus abonados la cuota correspondiente, así como el de ingresar las cantidades que no hubiesen facturado. Similar a esta regulación son las disposiciones del canon de saneamiento de Navarra, Valencia y La Rioja.

En cambio, en las restantes leyes se les califica a las entidades suministradoras de sujetos pasivos sustitutos.

Para aquellos casos en los que no se produce la calificación, como ha señalado ALONSO GONZÁLEZ, «las entidades suministradoras no actúan como contribuyentes ni como sustitutos del mismo, sino como órganos de recaudación impropios, no insertados en la propia Administración, sino como personas de carácter privado que desarrollan la actividad recaudatoria para aquélla», denominándoles «recaudadores sin título»<sup>24</sup>.

Esta circunstancia, junto a la variedad de cuantías tributarias o no que se unen en el «recibo del agua»<sup>25</sup>, y al margen de la autonomía de las deudas tributarias (artículo 62 LGT), facilita comportamientos incumplidores por los contribuyentes, al no tener las entidades suministradoras facultades para ejecutar las deudas insatisfechas, ni por supuesto, cuando se haya satisfecho por el consumidor la tasa, tarifa o precio del agua con el IVA, pero no los distintos tributos que la acompañen, como concluye PAGÉS, no se podrá por la Administración

<sup>24</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L.M. *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, M. Pons, Madrid, 1995, págs. 122-123. Opinión que es compartida por PAGÉS, págs. 49-52.

<sup>25</sup> Como dice ARAGONÉS BERTRÁN, «la cuestión es enormemente confusa por la multiplicidad de todo tipo de tributos, con entes acreedores diferentes, que se incluyen en el recibo del agua. Ni el más especialista puede, sin arduos esfuerzos, entender semejante galimatías», citado por PAGÉS, pág. 223.

impeler a la entidad suministradora para que corte el suministro de agua, sino que deberá acudir a la vía de apremio <sup>26</sup>.

## **2.4. Fiscalidad local**

En el ámbito local, junto a la tradicional tasa de alcantarillado es susceptible de existir también una tasa o precio público por el tratamiento de aguas residuales, dado que son competencias que corresponden a los municipios conforme al artículo 25 de la LRBRL, estando previsto el tratamiento de aguas residuales como servicio obligatorio en aquellas poblaciones de más de 5.000 hab., lo cual debe de verse ahora matizado por el contenido de la Directiva comunitaria y su trasposición al Derecho interno. En el caso de establecerse el tributo, en concreto una tasa, por tratamiento de aguas, debería coordinarse con el autonómico, al margen de las posibles incompatibilidades establecidas en las leyes autonómicas <sup>27</sup>.

Al mismo tiempo, debe tenerse en cuenta la posibilidad de establecer contribuciones especiales, siempre condicionadas también por la existencia de tributos autonómicos, cuando pretendan financiar unas mismas obras.

## **3. INSUFICIENCIAS DEL RÉGIMEN VIGENTE. ALTERNATIVAS**

El régimen vigente presenta una existencia múltiple de figuras tributarias que en última instancia toman como punto de referencia el consumo del agua <sup>28</sup>, y consideran como sujeto pasivo al consumidor, encomendándose la recaudación del tributo a las entidades suministradoras de agua, y la condición de sujeto activo acreedor a Organismos específicos ajenos a la Administración financiera autonómica, lo cual plantea un importante número de problemas a la hora de pretender hacer efectivo el tributo como un componente o aditamento al «recibo» del agua.

---

<sup>26</sup> *Fiscalidad de las aguas*, pág. 224.

<sup>27</sup> La sentencia del TSJ de Murcia de 1995 (JT 1613), se refiere a la compatibilidad de la tasa de alcantarillado con el canon de vertidos.

<sup>28</sup> Por ejemplo, en Cataluña, donde mayor diversidad de figuras tributarias encontramos, puede decirse que salvo excepciones, quien sea sujeto pasivo del canon de infraestructura hidráulica también lo será del incremento de tarifa de saneamiento.

El problema de la conservación y restablecimiento del medio ambiente y en concreto del agua, es mucho más global que las soluciones relativamente parciales que se están adoptando para la financiación de las actuaciones tendentes al saneamiento de aguas residuales, no debiendo de olvidarse, además, el juego que en estas medidas de carácter tributario debe desempeñar también el principio de capacidad económica.

En esta línea consideramos más apropiado un impuesto sobre el consumo del agua, o que sea ése su objeto fin, tomando en cuenta para su cuantificación el consumo de la misma, tratando así de desincentivarlo, estableciendo un mínimo exento para consumos domésticos -teniendo en cuenta el número de usuarios-, que favorecería a las personas que realizando un consumo inferior al legalmente establecido no se verían gravadas, personas que normalmente coincidirán con las titulares de menor capacidad económica; para los usos industriales debería contemplar la capacidad contaminante de la actividad, pues en estos casos la entidad de la contaminación no guarda relación directa con el consumo de agua. Para facilitar la gestión del tributo, los sujetos pasivos no debían ser los consumidores, sino las entidades que capten el agua para su suministro, quienes deberían trasladar el importe correspondiente a los consumidores (también podría ser el consumidor contribuyente y sustituto del mismo las entidades suministradoras), pudiéndose optar entre:

- establecer una repercusión tributaria obligatoria, a semejanza del régimen establecido para los impuestos especiales, o bien,
- incluir el importe del impuesto como un coste que conformaría el precio del agua.

En el caso de repercusión autónoma e individualizada debería establecerse alguna cautela que impidiese que en última instancia fuese la entidad suministradora quien soportase la carga tributaria cuando resultase incobrable el importe correspondiente, a semejanza de como se prevé en el IVA, siendo ese mecanismo preferible al previsto en la legislación de los IIEE (reconocimiento de garantías para hacer efectivo el derecho de crédito). Para el consumidor, según se materializase esta opción podría tener un menor coste, en la medida que tuviese cabida o no en el concepto de contraprestación que conforma la base imponible del IVA, puesto que en la misma se incluyen «los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas excepto el propio IVA» (artículo 78.2,4º LIVA).

Obviamente, para aquellos casos en los que el consumo procediese de instalaciones propias debería de acudirse a un método de imposición directo, al igual que en los casos de actividades industriales, salvo que se optase por un método objetivo de cuantificación.

Este impuesto debería ser establecido por el Estado, para lo cual no representan ningún obstáculo los cánones de saneamiento existentes en diversas CC.AA., a los cuales debería sustituir, así como al canon de vertidos previsto en la Ley de Aguas, no permitiéndose vertidos al medio ambiente sin el previo tratamiento de las aguas. Este tratamiento, que comportará una reducción de la carga contaminante, conlleva indirectamente una pérdida de relevancia para el canon de vertidos.

Decimos que los cánones autonómicos no son obstáculo para el establecimiento de ese nuevo tributo, pues con el nuevo, cuyo rendimiento debería cederse a las CC.AA., se compensarían los ingresos que ya no se obtendrían por el canon, y esta posibilidad está prevista expresamente en la LOFCA, artículo 6.4, al disponer que «Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria, establezca tributos sobre hechos imponible gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas».

Este impuesto tampoco presentaría problemas de compatibilidad con el IVA, en la medida que nos encontraríamos ante un impuesto sobre consumos específicos, cuya compatibilidad se admite en la legislación interna y comunitaria.

Con la recaudación se atendería a satisfacer la necesaria conservación y restablecimiento del medio, cumpliendo los fines que deben satisfacer los tributos ambientales, esto es, que sirvan, como dice ROSEMBUJ para que «se internalicen en cada uno de los ciudadanos, en proporción a su capacidad de contaminación, los costes ambientales de prevención y restauración, así como la compensación a ciertos sujetos por el perjuicio concreto que se les provoca, en modo tal de desalentar el aumento de la contaminación aceptable, incentivando la minimización de la actividad dañosa para el bien ambiental»<sup>29</sup>, y en concreto un impuesto sobre el agua debe «servir al ahorro del bien ambiental y a estimular la depuración de las aguas usadas y que, gradualmente, refleje o tienda a reflejar el valor real más el costo necesario para la obtención

<sup>29</sup> ROSEMBUJ, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, cit. pág. 89.

del recurso y el mantenimiento de su calidad, bajo el principio de la escasez»<sup>30</sup>.

Junto a ello, para la realización de obras de infraestructura consideramos que es más apropiado, por la conexión inmediata del ingreso con el gasto, el establecimiento de contribuciones especiales, otorgando especial relevancia en su cuantificación a las posibilidades contaminantes de los vertidos procedentes de las industrias que se vean afectadas/beneficiadas por la realización de las obras, o lo que es lo mismo, por las causantes del daño ambiental que provoca la realización de la obra necesaria para su restablecimiento y conservación.

Esta visión de conservación y restablecimiento del medio, no debería ser ajena al resto de tributos del sistema, pudiendo establecerse determinados incentivos fiscales en los distintos impuestos, directos e indirectos, por conductas que consistan en restablecer el medio o no alterarlo frente a lo que se considere como actuación que inexorablemente incida de forma perturbadora, pero cuasi inevitable, en el ambiente. Se trataría, pues, de compensar los costes que el sujeto hubiese soportado o internalizado en la conservación o el restablecimiento del medio.

Al margen de estas medidas de carácter tributario, quedaría la posibilidad de acudir a la gestión por el sector privado de estas actividades y servicios, como se prevé en el proyecto de ley de acompañamiento a los presupuestos de 1997 (artículo 145), incluyéndose en las tarifas que se puedan cobrar conceptos que por sí solos darían lugar al establecimiento de tasas y de contribuciones especiales, pero atendidas las circunstancias concurrentes en estas actividades y servicios, dichas tarifas no deberían escapar a las exigencias de reserva de ley que para las prestaciones patrimoniales de carácter público ha concretado el TC en la sentencia 195/1995, de 14 de diciembre.

Octubre, 1996

#### IV. BIBLIOGRAFÍA

ALONSO GONZÁLEZ, L.M. *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, M. Pons, Madrid, 1995.

<sup>30</sup> ROSENBUJ, cit. pág. 170.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Régimen fiscal de las aguas*, Civitas, Madrid, 1991.

BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH, «Gasto público y medio ambiente», en *Noticias de la UE*, núm. 122, 1995.

BORRERO MORO, C. *La tributación ambiental en España*, Tesis doctoral inédita, Valencia, 1995.

CARBAJO VASCO, D., «La imposición ecológica en España. El caso de la fiscalidad de las aguas», *Impuestos*, 21, 1993.

CORS MEYA, X., «Calificación de los cánones del agua», *RHAL*, 67, 1993.

CHICO DE LA CÁMARA, P., «Contribuciones especiales sobre vertidos de las aguas en la CEE», *Noticias de la UE*, 122, 1995.

FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, C., «El canon de saneamiento de aguas de Baleares (Comentario a la STSJ de las Islas Baleares de 18 de marzo de 1994)», *CT*, 72, 1994.

HERRERA MOLINA, P.M., «El principio “quien contamina, paga” desde la perspectiva jurídica», *Noticias de la UE*, núm. 122, 1995.

JIMÉNEZ COMPAIRED, I. *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, BOE, Madrid, 1994.

MADAGÁN DÍAZ, M. «Fiscalidad medioambiental y financiación autonómica: una breve referencia a los cánones de saneamiento», *Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 25, 1995.

MATEU IZTURIZ, J.F., «La potestad tributaria de las CC.AA., y los nuevos tributos, El impuesto sobre aguas residuales», en *Organización Territorial del Estado (CC.AA.)*, T. III, IEF, Madrid, 1984.

PAGÉS I GALTES, J. *Fiscalidad de las aguas*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

PÉREZ DE AYALA, J.L., «La traslación jurídica de la cuota en los impuestos ambientales», *Noticias de la UE*, núm. 122, 1995.

ROSEMBUJ, T., *Los tributos y la protección del medio ambiente*, M. Pons. Madrid, 1995.

TOLEDO JAUDENES, J., «El principio “quien contamina paga” y el canon de vertidos», *RAP*, 112, 1987.