

LA FISCALIDAD AMBIENTAL Y LOS PRINCIPIOS DE SU REGIMEN JURIDICO. CONSIDERACIONES ESPECIFICAS EN EL AMBITO DE LAS AGUAS CONTINENTALES (*)

Por
ANTONIO EMBID IRUJO
Catedrático de Derecho Administrativo
Universidad de Zaragoza

SUMARIO: I. LOS PLANTEAMIENTOS DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN GENERAL: 1. *La fiscalidad ambiental debe ser comprendida dentro de un movimiento de pensamiento tendente a la introducción del componente económico para la protección de los recursos naturales.* 2. *Disquisiciones sobre el concepto de tributo ambiental. La necesidad de considerar un elemento finalista.* 3. *Algunos ejemplos en España de tributación ambiental diversa de la referida a las aguas continentales. Su carácter más que incipiente.* 4. *Algunos problemas de la introducción de los tributos ambientales, en particular la estructura territorial del Estado y la unidad de mercado.*—II. LA PROBLEMÁTICA AMBIENTAL Y LAS AGUAS CONTINENTALES EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESTATAL VIGENTE. CONSIDERACIÓN ESPECIAL DE LA FISCALIDAD EN LA LEY DE AGUAS DE 1985: 1. *Panorámica de la fiscalidad de las aguas en la Ley de Aguas de 1985. El carácter de pioneras de las aguas en relación al surgimiento de una fiscalidad ambiental más amplia.*—2. *Principales problemas jurídicos en el ámbito de la fiscalidad ambiental en la Ley de Aguas: un sistema complejo y de difícil y discutida aplicación.*—III. DOS VECTORES DEL CAMBIO: LA NORMATIVA DE LA UNIÓN EUROPEA Y LA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS: 1. *Las obligaciones que se deducen de la normativa europea han modificado, y podrían modificar más en el futuro, el conjunto de la fiscalidad sobre las aguas en el ordenamiento jurídico español.* 2. *La política de saneamiento de las CC.AA. suele estar vinculada a la aprobación de tributos específicos para sostener las infraestructuras de saneamiento y depuración. Cuestiones jurídicas importantes de los cánones de saneamiento autonómicos.*—IV. PRINCIPIOS DE UN RÉGIMEN JURIDICO DE LOS TRIBUTOS AMBIENTALES SOBRE LAS AGUAS CONTINENTALES: 1. *Parece lo más adecuado configurar tributos con naturaleza jurídica de impuesto. La reflexión sobre objetivos ambientales puede ayudar a configurar nuevos hechos impositivos.* 2. *La competencia tributaria en un país compuesto. La posibilidad de intervención del Estado como legislador de lo básico. La comparación con algún proyecto alemán de intervención tributaria del Estado sobre medio ambiente.* 3. *La fiscalidad y la ordenación del territorio y las políticas sectoriales.* 4. *La conveniencia de mantener el principio de afectación de los ingresos.*—V. UN ANÁLISIS DE LA FISCALIDAD DE LAS AGUAS EN EL ANTEPROYECTO DE LEY DE AGUAS DE MAYO DE 1997.

I. LOS PLANTEAMIENTOS DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN GENERAL

La preocupación general de este Curso se centra en torno al binomio agua y medio ambiente, con sus múltiples y casi inacabables

(*) El texto es la transcripción de la conferencia pronunciada en la Universidad Internacional Menéndez y Pelayo de Santander, el 2 de septiembre de 1998, en un Curso sobre Agua y Medio Ambiente. Igualmente el trabajo debe entenderse comprendido dentro del proyecto de investigación P 57/96 otorgado por el Gobierno Aragonés.

manifestaciones. El encargo específico que para la ocasión he recibido es el del estudio de la fiscalidad ambiental en torno a las aguas continentales. No obstante, creo imprescindible, para poder conocer y describir ajustadamente las características y problemas de mi objeto de preocupación, comenzar por unos planteamientos más amplios en donde pueda centrar brevemente los orígenes y causas del planteamiento de una fiscalidad de características ambientales [1] y la misma definición de tributo ambiental [2] para pasar, seguidamente, a describir algunos de los que se reclaman como tributos ambientales en España [3] especificando, en general, cuáles son los principales problemas jurídicos vinculados a esta cuestión [4].

1. *La fiscalidad ambiental debe ser comprendida dentro de un movimiento de pensamiento tendente a la introducción del componente económico para la protección de los recursos naturales*

Parece conveniente comenzar por indicar que la cuestión de la fiscalidad ambiental nos sitúa ante un tema relativamente lejano en sus orígenes conceptuales pero bastante próximo a nuestros días, sin embargo, en sus plasmaciones prácticas. No cabe duda, en este plano inicial de lo meramente descriptivo en el que me muevo ahora, que se debe resaltar el papel de una organización, la de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), y de los sucesivos informes que ella ha promovido (1), los cuales han tenido y tienen gran influencia en el proceso de instauración de una fiscalidad de contenido ambiental y de instrumentos económicos, en general, en distintos países a la hora de enfrentarse a la protección del medio ambiente. Hoy contemplamos una aparente eclosión en diversos lugares de este movimiento de signo económico o, más particularmente, fiscal, con surgimiento de múltiples normas y las consiguientes reflexiones científicas a que da lugar sobre el particular (2), aunque muchas veces pue-

(1) Esta organización realizará diversos informes en sentido favorable a la introducción de tributos ambientales. Vid. el expresivamente titulado *La fiscalidad y el medio ambiente. Políticas complementarias*, coed. de OCDE y Mundiprensa, Madrid, 1994. En la pág. 21 se contiene una narración de anteriores informes de la Organización en esta misma línea, singularmente desde 1989.

(2) En la doctrina española justo es destacar, como casi siempre en estos temas, a R. MARTÍN MATEO, *Tratado de Derecho Ambiental*, vol. I, ed. Trivium, Madrid, 1991, págs. 238 y ss. Vid. posteriormente a T. ROSEMBUJ, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, ed. Marcial Pons, Madrid, 1995, o P. M. HERRERA MOLINA y F. SERRANO ANTÓN, *Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental (especial referencia al impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía)*, «REDF», 83, 1994, págs. 457 y ss. Debe destacarse la celebración de un Congreso sobre fiscalidad ambiental en Madrid en 1996, cuyas actas aparecen publicadas en A. YABAR STERLING (ed.), *Fiscalidad ambiental*, cd. Cedecs, Barcelona, 1998.

da dudarse, y de forma legítima, sobre su efecto real más allá de lo propagandístico; advertir, así, la escasa recaudación que en la práctica (3) tienen muchas de las figuras introducidas, ayuda sobremanera a sacar unas conclusiones matizadamente prudentes.

En realidad, los informes de la OCDE y sus aplicaciones posteriores, lo que hacen es seguir la senda que ciertos economistas bastante lejanos ya en el tiempo (4) trazaron postulando la introducción de un componente económico para la conducción por los poderes públicos de las formas y contenido de la utilización por los particulares de los recursos naturales. La utilización de los recursos naturales, dijeron estos economistas simplificando aquí sus valiosas aportaciones, lleva en muchas ocasiones un perjuicio para éstos que no se contabiliza en el precio del producto o actividad ofertada, en cuyo proceso de fabricación o preparación ha tenido un lugar preferente la utilización del recurso. El agente productivo «externaliza», así, un coste del que hace deudor a toda la sociedad. Los poderes públicos, por la vía de los instrumentos económicos, y entre ellos los tributos, pueden ayudar a «internalizar» este coste, obligando al agente a que configure, así, un producto con un precio real en el que se comprenda la degradación ambiental producida. De todo ello se beneficiaría, precisamente, el recurso natural pues sólo las utilidades realmente productivas (competitivas en un mercado) pagarían el coste correspondiente por su utilización, no pudiendo hacerlo el resto, lo que llevaría, obviamente, a una preservación del recurso, que sólo sería utilizado en supuestos de competitividad económica y no en el resto.

Este diseño teórico ha solido ser apreciado por los políticos (5), que al notar la comprensión favorable de los ciudadanos, en principio, a estas cuestiones ambientales, y a sus manifestaciones económicas también, han propiciado su introducción en distintos países. La aceptación generalizada, por otra parte, de principios económicos puramente ambientales, simplificados en la exitosa fórmula «quien

(3) Vid., por ejemplo, la información que ofrece A. YABAR STERLING en su trabajo «La necesidad de una reforma fiscal orientada al fomento del crecimiento sostenible», en las págs. 25 y ss. de *Fiscalidad ambiental*, op. cit., según la cual un informe elaborado a instancias de la Comisión Europea demuestra que entre 1970 y 1990 en países significativos (Estados Unidos, Japón, Alemania, Dinamarca y otros) las cargas fiscales sobre los recursos naturales y ambientales han disminuido en relación a las cargas fiscales sobre el trabajo (pág. 28, en la nota primera).

(4) En este plano los nombres de PIGOU, OATES o COASE son de imprescindible cita. Al margen de esta referencia nominal y justificada, prefiero no extenderme más en esta cuestión remitiéndome al tratamiento que sobre el particular realizan muchos otros autores, destacando, por lo significativo de su libro, a ROSEMBUJ, op. cit., págs. 77 y ss.

(5) En ese sentido, vid. las referencias del informe de la OCDE *La fiscalidad y el medio ambiente*, ya citado, pág. 17. Igual y respecto a la situación alemana lo que indica W. KLUTH, «Protección del medio ambiente mediante tributos ecológicos en la República Federal Alemana», en las págs. 189 y ss. de *Fiscalidad ambiental*, op. cit.

contamina paga» (6), camina, en el fondo, en la misma dirección que la anterior construcción, que se configura inicialmente sólo desde la perspectiva económica.

Lo que, en realidad, plantea la descripción someramente hecha en las anteriores líneas es una forma distinta o, por lo menos, complementaria de la tradicional sobre el diseño de la relación entre los poderes públicos y la actividad de la sociedad: frente a las típicas y tradicionales potestades administrativas centradas en el «mando», en la «orden» (inspección, autorización, sanción), aparece una forma «indirecta» de relación en la que los instrumentos económicos se configuran como imprescindibles. Esta forma de ver las cosas debe insertarse dentro de una más amplia ideología relativa a una concepción de la sociedad y del Estado y que centra en la institución del mercado, con todas sus formas y presentaciones, la mejor forma de preservar el medio ambiente. La libertad económica que es presupuesto del mercado, el juego de la oferta y la demanda que éste representa, la supresión de subvenciones públicas injustificables, la clara atribución de derechos de propiedad y de consiguientes responsabilidades de los agentes económicos, podemos decir resumiendo, sería para esta concepción el mejor elemento protector del medio ambiente (7). Se comparta o no al completo esta posición, hoy está incorporada al mundo de las ideas que profesan la mayor parte de los ciudadanos, la necesidad del pago —en la forma y en la cuantía que fuere—, como elemento imprescindible para la utilización y consiguiente protección de los recursos naturales.

2. *Disquisiciones sobre el concepto de tributo ambiental. La necesidad de considerar un elemento finalista*

Abandonando cualquier tipo de reflexión adicional que las anteriores frases suscitarían, que debe quedar para otro lugar y ocasión más propicios, y volviendo a lo que quiero objeto exclusivo de preocupación en este momento, lo que aparece como subyacente a las

(6) Es una síntesis de un principio de «prevención» que ha sido incorporado al Tratado de la Comunidad Económica Europea con ocasión del Acta Única de 1986 y que hoy es signo sin el cual no se comprendería la política ambiental de la Unión Europea.

(7) Una concreción de esta forma de ver las cosas en la «Declaración de la Conferencia de los Ministros de Medio Ambiente» celebrada en Oslo en 1995 y recogida por A. YABAR STERLING, *op. cit.*, pág. 32, que transcribo. El propósito de los Ministros reunidos, según confiesan palmariamente, es «eliminar las subvenciones que generan esquemas insostenibles de consumo y de producción (en el área de los transportes, energía y agricultura); desplazar la carga fiscal desde el trabajo hacia el uso de recursos que dañan el medio ambiente, para favorecer la eficiencia, para reducir la contaminación, para favorecer el mercado de tecnologías limpias y para crear nuevos puestos de trabajo».

anteriores ideas es un problema de definición jurídica, casi, incluso, de naturaleza filosófica, y que consiste en determinar qué es un tributo ambiental, cuáles son las características que a una figura tributaria dada le pueden dar el sesgo o signo ambientalista.

La cuestión no es, en modo alguno, sencilla de responder y, al mismo tiempo, me parece capital al menos como elemento estructurante de concepciones jurídicas que deben pretender ser claras y precisas y, también, como cabecera de una práctica o de una política legislativa tendente a la introducción de figuras de esta naturaleza.

Decir, por ejemplo, que tributo ambiental será todo aquel que tenga en su régimen jurídico incorporada la idea de pago por la utilización de un recurso natural (agua, flora, fauna, aire...) me parece una forma muy simplificada de ver las cosas, aunque, por supuesto, defendible en el plano de lo general.

En principio, la idea de pago por la utilización de un recurso natural es la consagración, elemental, del principio de un tributo ambiental: el coste de la degradación ambiental debe ser asumido por aquel que la causa y no por la completa colectividad vía presupuestos generales del Estado, formados, obviamente, por el conjunto de la tributación. Ahora bien, al margen de esta constatación inicial, que esta mera idea signifique la característica distintiva y única de un tributo ambiental es, como he indicado, simple. Y ello porque, en ese caso, tributos ambientales los habría habido desde el mismo surgimiento de una Hacienda que merezca aproximativamente el nombre de tal. Siempre el poder público ha regulado, de la forma que fuere, el pago por el uso de los bienes que hoy genéricamente llamamos recursos naturales. En un determinado momento bastante lejano en el tiempo, como una idea, simplemente, de compensación a quien aparece como «señor» del bien, sea cual fuera su relación con éste, de propiedad u otra distinta. En otro momento más avanzado y próximo a nosotros, como pago al Estado, titular del dominio público, por una utilización «privativa» de un bien insertable de una u otra forma en esa categoría de recurso natural. Precisamente los orígenes de las figuras que hoy genéricamente denomina nuestro ordenamiento jurídico como «cánones», sin pretender pontificar acerca de su naturaleza jurídica, encuentran su justificación en esta comprensible relación de dominio de la que, obviamente, está alejada cualquier consideración ambiental que pudiera pensarse (8).

(8) El tema, como se comprenderá, es importantísimo y al par muy interesante desde el aspecto de las aguas continentales porque en buena medida son las aguas el sujeto histórico de este tipo de pagos a los que me refiero en el texto. Remito en torno al mismo a los planteamientos de A. GALLEGO ANABITARTE, A. MENÉNDEZ REXACH y J. M. DÍAZ LEMA, *El derecho de aguas en España*, ed. MOPU, Madrid, 1986, págs. 274 y ss., y a la bibliografía que ellos citan.

Creo, por el contrario, que además de la utilización del recurso natural, el elemento finalista debe estar necesariamente, de una o de otra forma, inserto en la configuración jurídica de la figura tributaria correspondiente para que ésta pueda merecer el apelativo de ambiental. Ese elemento finalista puede referirse al destino de la recaudación del tributo, utilizable en diversas medidas de protección ambiental o, mucho mejor, estar presente en todo el régimen jurídico del tributo desde su misma concepción y en el que estarán incorporados elementos de política ambiental, objetivos ambientales que normalmente aparecerán vinculados a la idea de utilización «racional» de los recursos naturales que lleva implícito un componente de ahorro (9) y de evitación de prácticas, en general, perjudiciales.

La cuestión exige, además, diferenciar desde el punto de vista de la naturaleza jurídica las múltiples relaciones económicas que pueden vincular a Estado y sociedad en torno a la utilización de los recursos naturales. En efecto, no sólo de tributos en sentido estricto puede hablarse dentro del plano de lo económico, sino que en muchas ocasiones también existirá un mundo complejo de figuras económicas no comprensible dentro de las pautas tributarias: subvenciones, préstamos, precios, desgravaciones en otro tipo de tributos, son otras formas mediante las que el Estado puede dirigir la conducta de los particulares en torno a la utilización de los recursos naturales, y ello demanda, a estos efectos conceptuales en los que me encuentro, tenerlo en cuenta.

Por eso me parece adecuado el planteamiento de buena parte de la doctrina alemana, que en torno a esta cuestión distingue la existencia de:

- a) *tributos ambientales en sentido amplio*, que serían «todas las prestaciones pecuniarias de derecho público —impuestos, tasas, contribuciones especiales y los denominados *Sonderabgaben* o tributos especiales— que sirven directa o indirectamente para realizar objetivos de política ambiental. En este ámbito hay que incluir también los beneficios fiscales y otras medidas desgravatorias de carácter ambiental», y
- b) *tributos ambientales en sentido estricto*, que serían «tributos extrafiscales dirigidos a orientar aquellas conductas de productores y consumidores que inciden sobre el medio ambiente» (10).

(9) Cfr. lo que indico con referencia a las aguas pero claramente extrapolable a otros recursos naturales, en cuanto que la «utilización racional» es expresión utilizada de forma general en el artículo 45 CE, en A. EMBID IRUJO, *La utilización racional de las aguas y los abastecimientos urbanos. Algunas reflexiones*, «RARAP», 10, 1997, págs. 209 y ss.

(10) Lo que aparece en el texto está recogido de KLUTH, *op. cit.*, pág. 191, que sigue a

Como se puede apreciar y al margen de singularidades específicas propias del ordenamiento alemán, se distingue perfectamente con esta definición la plural realidad que venimos contemplando, introduciéndose el elemento finalista al que me refería (orientaciones de productores y consumidores, objetivos de política ambiental) y apareciendo también en la definición estricta la referencia a la «parafiscalidad» que sirve para que denotemos la característica en principio no estrictamente recaudatoria que tienen estos tributos y que, al margen de su profunda discusión por la doctrina especializada, no cabe duda de que se ha incorporado como elemento distintivo a estas formas tributarias.

3. *Algunos ejemplos en España de tributación ambiental diversa de la referida a las aguas continentales.*
Su carácter más que incipiente

La tributación que merezca, según los criterios anteriores, el calificativo de ambiental está entre nosotros y dejando ahora al margen el caso de las aguas continentales, que presenta tantas especificidades y particularidades, empezando su desarrollo. Es curioso, además, que lo haga mediante la creación por algunas CC.AA. (11) de diferentes impuestos sin que haya existido una previa actividad del Estado sobre el particular. Así, podemos recordar la creación por la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares y por medio de su Ley 12/1991, de 20 de diciembre, del Impuesto sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente. Sigue, cronológicamente hablando, Galicia, que mediante la Ley 12/1995, de 29 de diciembre, crea el Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica. El tercer ejemplo sería el de Extremadura, que procede con la Ley 7/1997, de 29 de mayo, de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente, a la creación de una figura tributaria propia.

Los títulos de las Leyes indican sin más análisis sus distintos objetivos y, por tanto, también a su través podemos prever los afectados por las mismas. Sus textos articulados informan de los objetivos de protección ambiental que se persiguen y del tipo de conductas que se

MEBERSCHMIDT, *Umweltabgaben als Rechtsproblem*, 1986, págs. 15 y ss., y a M. KLOEPFER, *Umweltrecht*, 1998, marginales 188 y ss.

(11) Como notaré en el punto siguiente, lo mismo ha sucedido en el ámbito de las aguas continentales. Fueron las CC.AA. de Cataluña y Madrid las pioneras, en este caso, en la introducción de figuras tributarias vinculadas al saneamiento de las aguas continentales.

trata de impedir o dificultar. Son, sin duda, y sin que haga aquí citas y menciones específicas de preámbulos y de exposiciones de motivos, de capítulos y disposiciones finales, tributos puramente ambientales y como tales los ha tratado la doctrina, que, normalmente, se ha mostrado crítica en sus análisis de estas figuras por su escasa capacidad recaudatoria y, por tanto, por su cuestionable carácter de incidencia en la protección ambiental (12).

No es, sin embargo, una exégesis de estas figuras, una vez descontado su carácter ambiental, lo que quiero realizar aquí, sino, solamente, resaltar elementos que para la concepción global de este trabajo puedan resultar interesantes, y ellos han quedado ya en alguna medida apuntados: fenómeno reciente, fenómeno particularizado, en ningún caso muestra de una política general del país y, además, restringido a cuestiones ambientales muy concretas como la contaminación atmosférica y la producción de energía. En realidad, lo que estas figuras tributarias están poniendo de relieve sobre todo y dados los anteriores elementos es la necesidad de responder a la cuestión sobre la adecuación del nivel territorial de Comunidad Autónoma como el adecuado para la introducción de figuras tributarias ambientales, al menos del tipo de las nombradas. Si continuamente se está hablando, y con razón, del carácter global y casi siempre supranacional del medio ambiente (13), puede parecer cuestionable que se establezcan impuestos en un nivel territorial más que reducido y que en el caso del tributo que recae sobre las instalaciones de producción de energía eléctrica, por ejemplo, no guarda ninguna relación con el «mercado» al que sirven estas instalaciones, máxime en el contexto de una normativa de liberalización desde múltiples perspectivas como la que ahora tenemos en este sector. La cuestión es lo suficientemente importante como para merecer una mayor atención en el contexto de la reflexión sobre los diferentes problemas que, en general, plantea la introducción de figuras tributarias ambientales.

(12) Cfr. inicialmente F. D. ADAME MARTÍNEZ, *El Impuesto sobre Instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Baleares*, «REDF», 79, 1993. Más recientemente, A. BAENA AGUILAR, «Nuevos impuestos ambientales», págs. 379 y ss. de *Fiscalidad ambiental*, op. cit. Especialmente muy crítico, por inoperante, sobre el Impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica, Ley 12/1995, de 29 de diciembre, págs. 386 y ss. También, M. GÓMEZ VERDESOTO y M. A. MARTÍNEZ LAGO, «Acerca del impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente», págs. 445 y ss. de *Fiscalidad ambiental*; y sobre el mismo impuesto, C. J. BORRERO MORO, «Acerca de la discutida constitucionalidad del impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente», págs. 467 y ss. de *Fiscalidad ambiental*.

(13) Sobre el particular proporcione algunas reflexiones en mi trabajo «El papel del Estado en el medio ambiente, ¿vigilante o gestor?», de próxima publicación en el *Libro Homenaje a MARTÍN MAÍEO*.

4. *Algunos problemas de la introducción de los tributos ambientales, en particular la estructura territorial del Estado y la unidad de mercado*

Los tributos ambientales plantean diferentes problemas, algunos de puro componente tributario (como la cuestión de la capacidad económica, la progresividad del sistema o el principio de reserva de Ley, sobre lo que algo diré más adelante) y otros más «estructurales», de preocupación superior y primera. Entre estos últimos acabo de destacar en las líneas finales del anterior apartado el de la compatibilidad de una política de introducción de tributos ambientales conducida sustancialmente por las CC.AA. y los principios de la unidad de mercado o de la igualdad de los españoles (art. 139.2 CE) (14), en cuanto que la competencia tributaria de las CC.AA. puede afectar a la capacidad contributiva de las empresas o sectores afectados o, en general, plantear una diferente posición jurídica de los ciudadanos según las diversas políticas de las CC.AA.

En realidad, se podría decir que este planteamiento que estoy realizando es propio no sólo de la tributación ambiental, sino de la completa potestad tributaria, en general, de las CC.AA. Aceptando que ello es cierto en principio, lo que debo indicar es que los tributos ambientales presentan alguna característica singular en esta problemática aparentemente general que no hace injustificado su tratamiento específico ahora. Me voy a explicar sobre esta en principio contradictoria afirmación con alguna pormenorización.

La característica singular a que me refiero podremos descubrirla a partir de una simple constatación: no existe una gran capacidad de establecimiento de tributos propios de las CC.AA. a partir de la prohibición —más que razonable— de la LOFCA, artículo 6.2, de establecimiento por las CC.AA. de tributos que recaigan sobre hechos imposables gravados por el Estado. Eso ocasiona que muy difícilmente la renta, la actividad productiva o comercial, o el patrimonio, puedan ser objeto de imposición autonómica por cuanto ya existe imposición específica —y, me parece, exhaustiva— del Estado. La utilización de los recursos naturales, sin embargo, dadas además las importantes competencias que en materia medioambiental tienen las CC.AA. (15), aparece como un campo en principio no disputado por

(14) «Ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español.»

(15) Lo que, además, da lugar en muchas ocasiones a problemas por deslindes competenciales y plantea críticas por el papel tan reducido en que queda el Estado. Sobre el

el Estado y por ello abierto a la capacidad innovadora de las CC.AA.; de ahí esa singularidad que he notado de los tributos ambientales y, al tiempo y como posible consecuencia, la conflictividad inmanente en el proceso creativo autonómico.

Conflictividad que puede originarse o no. Todo depende de la forma concreta como se articule la potestad tributaria autonómica. No viene mal recordar aquí la doctrina del Tribunal Constitucional, temprana, seria y matizada, acerca de la lectura correcta del artículo 139.2 CE, antes recordado, y de la compatibilidad entre los principios de autonomía ínsito en la construcción descentralizada del Estado y de uniformidad que sería postulado por la unidad de mercado. El TC ha dicho, así, en la STC 88/1986, de 1 de julio, que

«... de la Constitución se deriva la unicidad del orden económico nacional, que trae como consecuencia la existencia de un mercado único. Esta unidad de mercado supone, por lo menos, la libertad de circulación sin traba por todo el territorio nacional de bienes, capitales, servicios y mano de obra y la igualdad de las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica. Tal unidad, sin embargo, y como ha señalado también el Tribunal, no significa uniformidad, ya que la misma configuración del Estado español y la existencia de Entidades con autonomía política, como son las Comunidades Autónomas, supone necesariamente una diversidad de regímenes jurídicos. La compatibilidad entre la unidad económica de la Nación y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía ha de buscarse, pues, en un equilibrio entre ambos principios, equilibrio que, al menos, y en lo que aquí interesa, admite una pluralidad y diversidad de intervenciones de los poderes públicos en el ámbito económico, siempre que reúnan las varias características de que: la regulación autonómica se lleve a cabo dentro del ámbito de la competencia de la Comunidad; que esa regulación en cuanto introductora de un régimen diverso del o de los existentes en el resto de la Nación, resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ella previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin,

particular, últimamente vid. mi trabajo «El papel del Estado...», *op. cit.* Igualmente, L. POMED SÁNCHEZ, *La protección del medio ambiente como función estructural del Estado en el seno de la Unión Europea: entrecruzamientos competenciales*, «REDA», 98, 1998, págs. 165 y ss.

y, por último, que quede en todo caso a salvo la igualdad básica de todos los españoles» (fdo. jdo. 6).

Las palabras finales, que por su importancia he destacado tipográficamente, son bien claras acerca de las condiciones a cumplir por la legislación autonómica: potestad tributaria ejercida dentro de las competencias, proporcionada al objeto perseguido, no surgimiento de diferencias irracionales, igualdad básica entre los españoles garantizada... Es obvio que con arreglo a estos principios habrá de juzgarse el ejercicio, bien incipiente como lo he llamado, de la tributación ambiental de las CC.AA. La relativa a las aguas continentales es, como veremos más adelante, mucho más generalizada y, por esa generalidad, no arriesga configurarse *en sus presupuestos actuales*, sustrayendo, como violentadora de los principios indicados.

El reciente ordenamiento jurídico estatal en un sector específico muy vinculado con la tributación ambiental autonómica hasta ahora aparecida, como es el de la energía eléctrica, aun sin decirlo expresamente, está partiendo de la viabilidad y compatibilidad con sus presupuestos, en principio, de la imposición de signo ambiental autonómica en cuanto que reconoce la posibilidad de incorporación a la tarifa eléctrica de un «suplemento» equivalente al correspondiente tributo. El estudio, además, de la evolución normativa sobre la cuestión es muy representativo acerca del significado de la aceptación de esta idea por cuanto que, inicialmente, la Ley 40/1994, de 30 de diciembre, de Ordenación del Sistema Eléctrico Nacional, en su artículo 18.5 indicaba que las tarifas aprobadas por la Administración para cada categoría de consumo no incluirán el Impuesto sobre el Valor Añadido *«o cualquier otro tributo que no responda a principios uniformes para todo el territorio nacional»*, añadiendo a continuación que *«el importe de dichos tributos —en el caso, obviamente, de que respondieran a esos principios uniformes— será satisfecho por los usuarios y será indicado de forma separada y explícita en la factura del suministro»*.

Sin embargo, estos planteamientos cambian en la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, en cuyo artículo 17.3 se comienza, simplemente, indicando que las tarifas no incluirán el IVA, para añadir que: *«En caso de que las actividades eléctricas fueran gravadas con tributos de carácter autonómico o local, cuya cuota se obtuviera mediante reglas no uniformes para el conjunto del territorio nacional, al precio de la electricidad resultante del mercado de ofertas o a la tarifa se le podrá incluir un suplemento territorial, que podrá ser diferente en cada Comunidad Autónoma o entidad local»*, debiendo en todo caso justificarse *«la equivalencia entre el coste provocado a*

las empresas eléctricas por estos tributos y los recursos obtenidos por el suplemento territorial».

Se parte, por tanto, de una posible particularización de la tarifa territorialmente, lo que significa, obviamente, una aceptación de que la unidad de mercado no es afectada, en principio, por la existencia de tributos cuya cuota se obtiene mediante «reglas no uniformes». Naturalmente que esta aceptación hecha por una legislación sectorial no contradice en nada la jurisprudencia anteriormente resaltada del TC acerca de las características que, en todo caso, debiera tener la intervención económica de las CC.AA. para no considerarse violentadora de los principios establecidos por el artículo 139.2 CE y su interpretación por el TC.

Al margen de este problema que he llamado «estructural», se presentan otros de puro régimen jurídico tributario. Uno es, en principio, el de la compatibilidad con nuestro sistema constitucional de unos tributos que en muchas ocasiones no tienen función recaudatoria, sino extrafiscal, parafiscal, no estando presente expresamente esta finalidad en el artículo 31 CE, que se refiere al «sostenimiento de los gastos públicos» como deber de todos. La cuestión quedó en principio resuelta por el TC, que en su Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, sanó la constitucionalidad del Impuesto andaluz de tierras infrautilizadas indicando que «la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente arts. 40.1 y 130.1), *dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados*».

La cuestión que acabo de apuntar está muy vinculada también a la relación de estos tributos ambientales con los principios de capacidad económica y de progresividad del sistema fiscal que son mencionados como fundamento de la obligación de sostener los gastos públicos por el artículo 31 CE. Esta cuestión ha dado en nuestro país y en otros algún quebradero de cabeza a la doctrina pues, teóricamente, es posible articular un tributo ambiental sobre sujetos cuya capacidad económica puede ser mínima o, aparentemente, no existir. En todo caso, y por complicar más la situación, la obligación de pago del impuesto puede establecerse por igual sobre sujetos con desigual capacidad económica, todo lo cual hace planteables, al menos en teoría, problemas de constitucionalidad.

A su solución ayuda el hecho de que el mismo TC relajó algún

punto el significado del principio cuando en su Sentencia 221/1992, de 11 de diciembre, negó que la «capacidad económica pueda erigirse en criterio exclusivo de justicia tributaria, en la única medida de justificación de los tributos», añadiendo que «es por tanto constitucionalmente admisible que *el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, están orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza*; y basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo». Esta toma de postura del TC facilita que en el ámbito específico de los tributos ambientales pueda decirse que «la capacidad económica está relacionada con la finalidad de la imposición. Es decir, la condición de todo tributo medioambiental es sencillamente la capacidad contaminante del sujeto. Es tan lógico como una relación causa-efecto» (16). En todo caso, me parece interesante recordar que el TC en la Sentencia transcrita se ha referido expresamente a la necesidad de que la regulación correspondiente *no desconozca ni contradiga el principio de capacidad económica*.

Un nuevo problema puede plantearse en algunas formas de tributación ambiental con el exigente principio de reserva de Ley singularmente cuando la determinación de la base imponible puede ser dependiente de la aplicación del contenido de textos resultado de remisiones reglamentarias realizadas por la ley creadora del tributo. También en este punto la jurisprudencia del TC, aun dictada sin referirse específicamente a tributos ambientales, ayuda a desbrozar los problemas que puedan plantearse en cuanto que ésta es inmisericorde con el cumplimiento del principio de reserva de Ley en el hecho imponible pero, sin embargo, admite las remisiones reglamentarias en cuanto a la determinación de la base imponible, pues no puede desconocerse «que en un sistema tributario moderno la base imponible puede estar integrada por una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas» (STC 221/1992, de 11 de diciembre, fdo. jdo. 7) (17).

Por fin, y por último, pertenece al pasado, creo, la polémica sobre la reserva de Ley y los precios públicos por aprovechamientos espe-

(16) Cfr. F. SERRANO ANTÓN, «Justificación técnico-jurídica de los impuestos medioambientales», en las págs. 313 y ss. de *Fiscalidad ambiental*, op. cit. La cita en concreto en la pág. 319.

(17) Sobre el particular y mucho más extensamente, vid. el tratamiento que en relación a los tributos del agua realizó en «Condicionamientos jurídicos de una política de precios del agua», en *Precios y mercados del agua*, ed. Civitas, Madrid, 1996, págs. 57 y ss.

ciales de bienes de dominio público que pudo tener también sus aplicaciones específicas en supuestos de figuras económicas reguladas en la LAg. como el canon por ocupación de bienes de dominio público (art. 104 LAg). La STC 185/1995, de 14 de diciembre, certificó la muerte de esa categoría en el ámbito del dominio público postulando la naturaleza de tasa (y, por tanto, de recurso tributario) de las cantidades exigidas (llámense así o precios o cánones) en el caso del aprovechamiento especial de bienes de dominio público (18). Tras diversos avatares normativos de no necesaria cita aquí, la Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del régimen legal de las tasas estatales y locales y de reordenación de las prestaciones patrimoniales de carácter público, ha reformado el conjunto del ordenamiento en la dirección indicada. En particular indica en el artículo 61 de la siguiente forma la definición de hecho imponible en el supuesto de aprovechamiento de bienes de dominio público:

«Constituye el hecho imponible de la tasa la utilización privativa o el aprovechamiento especial de bienes de dominio público que se hagan por concesiones, autorizaciones u otra forma de adjudicación por parte de los órganos de la Administración estatal competentes para ello y de acuerdo con las disposiciones específicas que las regulan.»

Pero, no obstante, se remite en cuanto a las tasas por aprovechamientos especiales del dominio público hidráulico a lo regulado en la LAg. (apartado segundo de ese mismo art. 61). Este carácter de tasa hace que, por tanto, en el ámbito de las figuras ahora conocidas como en las que se creen en el futuro y que puedan tener contenido ambiental, se deberán observar las exigencias típicas del principio de reserva legal en materia tributaria.

II. LA PROBLEMÁTICA AMBIENTAL Y LAS AGUAS CONTINENTALES EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESTATAL VIGENTE. CONSIDERACIÓN ESPECIAL DE LA FISCALIDAD EN LA LEY DE AGUAS DE 1985

En varias ocasiones se ha destacado el significado novedoso que la LAg. de 1985 tiene desde la perspectiva medioambiental (19). Tan-

(18) Llevo a cabo un estudio pormenorizado de la problemática que se indica en el texto en mi trabajo «Condicionamientos...», *op. cit.*, págs. 102 y ss.

(19) Cfr., por todos, S. MARTÍN-RETORTILLO, *Derecho de aguas*, ed. Civitas, Madrid, 1997, págs. 309 y ss., y los diversos trabajos contenidos en A. EMBID IRUJO (dir.), *La calidad de las aguas*, ed. Civitas, Madrid, 1994.

to en la exposición de motivos de la Ley como en varios de sus preceptos (arts. 1, 13, 38, 90, 92 y ss., 105, etc.), hay clara preocupación por considerar las aguas como recurso natural y también como elemento productivo, y ello en la historia del Derecho de aguas español es una característica que, por lo novedosa, debe resaltarse sin ninguna duda. En el presente apartado comenzaré por hacer una panorámica de la fiscalidad de las aguas en la LAg. en donde, en línea de contraste con lo anteriormente indicado, reseñaré sus escasas novedades, al margen de la existencia del canon de vertidos, sobre el derecho precedente [1], planteando, posteriormente, algunos problemas específicos de la tributación sobre las aguas, como su naturaleza jurídica y la misma interrogación acerca de las figuras que dentro de las reguladas podrían merecer tal calificativo [2].

1. *Panorámica de la fiscalidad de las aguas en la Ley de Aguas de 1985. El carácter de pioneras de las aguas en relación al surgimiento de una fiscalidad ambiental más amplia*

En el ámbito de la fiscalidad sobre las aguas (20), la LAg. no contiene novedades sustanciales sobre el sistema anteriormente vigente y que arranca en sus fundamentos de la Ley de Obras Hidráulicas de 7 de julio de 1911 (21), exceptuando la introducción en el sistema del canon de vertidos que está configurado como un tributo de contenido ambiental. Se regulan, así, el canon de ocupación del dominio público hidráulico (art. 104), el canon de vertido (art. 105) y el canon de regulación y las tarifas de agua (art. 106) (22). De todos ellos el

(20) Quizá, y aunque sea sólo en nota al pie, deba indicarse que existe una fiscalidad que recae sobre las «aguas» en sentido amplio y que no está recogida en la LAg. No puede olvidarse, así, el significado de diversos impuestos sobre el de Bienes Inmuebles, IVA, Construcción e Instalación y Obras, que gravan la actividad de regadío, o la producción de energía hidroeléctrica, o diversas obras que luego pueden servir para el abastecimiento urbano, por poner ejemplos de diferentes utilidades. Obviamente, estamos ante partes del sistema tributario general, pero que recaen en lo concreto en el momento en que se realizan actividades económicas vinculadas al agua. Esta puede ser una de las causas que expliquen el recelo de ciertos usuarios del agua cuando se anuncian nuevas figuras impositivas o subidas de las cuotas de las existentes de contenido ambiental, que podría ser, quizá, una reacción ante el conjunto de un sistema tributario y no ante figuras concretas. En general sobre los impuestos nombrados y su aplicación al regadío, vid. A. EMBID IRUJO y A. GARRIDO COLMENERO, *La actividad económica de las Comunidades de Regantes*, ponencia al IX Congreso de Comunidades de Regantes, Zaragoza, mayo de 1998.

(21) Una panorámica completa sobre la evolución del régimen económico-financiero del agua, en A. EMBID IRUJO, «Condicionamientos...», *op. cit.*, págs. 42 y ss. Vid. también S. MARTÍN-RETORTILLO, *Aguas públicas y obras hidráulicas*, ed. Tecnos, Madrid, 1966, advirtiendo de la fecha de su publicación.

(22) En realidad, ese nombre —que responde a la denominación tradicional— lo recibirán las «exacciones» de las que habla el artículo 106 LAg. 1985. Posteriormente, en el Reglamento del Dominio Público Hidráulico (1986).

canon de vertido es, como he indicado, un tributo de finalidad ambiental, y la cuestión de si lo son las otras figuras la trataré en el siguiente punto [2].

Al margen de esa remisión, lo que me interesa decir ahora es que, sin embargo y a pesar de esta tradición respetuosa, sí que aparecerá una profusa fiscalidad ambiental de las aguas continentales pero vinculada a la acción de la legislación de las CC.AA., que opera en diferentes direcciones. Por un lado, estará su legislación de saneamiento —allí contaremos con la intervención inicial de las CC.AA. de Cataluña (1981) y de Madrid (1984) (23)— pero, por otro, también, alguna Comunidad Autónoma con plenas competencias sobre aguas y clara vocación innovadora configurará un sistema tributario con vocación de sustitución, en el objetivo final, del sistema tributario de la LAG. Estoy pensando, así, en Cataluña, que opera mediante la Ley 5/1990, de 9 de marzo, de Infraestructuras Hidráulicas de Cataluña, creadora del canon de Infraestructuras Hidráulicas con naturaleza de impuesto y que representa, por tanto, una modificación sustancial sobre la normativa estatal basada en figuras —como más tarde veremos— con una naturaleza jurídica mezcla de contribución especial y tasa como lo son el canon de regulación y las tarifas de agua.

Lo que sucede, pues, entonces es que, de una u otra forma y si se comparan las fechas de los escasos impuestos ambientales hasta ahora existentes y que he ofrecido en I.3 con las correspondientes de la tributación de las aguas, aparece la fiscalidad ambiental de éstas como una suerte de avanzada o pionera, campo de experimentación por tanto, en este ámbito de la tributación ambiental. La situación de nuestro país no es extraordinaria, por lo demás, sino concordante con lo que sucede también en otros países próximos como Francia o Alemania (24), y también en forma concordante con éstos nos encontramos ante recaudaciones ciertamente importantes en este ámbito, al contrario de lo que suele suceder en el resto de tributos ambientales.

(23) Las leyes concretas y las fechas de todas ellas las ofrezco en III.2 de este trabajo.

(24) En Alemania, la ley del canon de vertidos es de 1976 (con varias modificaciones posteriores) y su implantación efectiva es de 1981. Cfr. en general, sobre la cuestión, J. SALZWEDEL, «Wasserrecht», págs. 783 y ss. de *Besonderes Verwaltungsrecht*, De Gruyter, Berlín, 7.ª ed., 1982. Como prueba de la trascendencia económica de esta norma téngase en cuenta su estudio dentro del trabajo de R. STÖBER, *Derecho administrativo económico*, ed. MAP, Madrid, 1992, págs. 370 y ss. Críticas a la legislación alemana desde la perspectiva fiscal, en KLUTH, *op. cit.*, pág. 194.

2. Principales problemas jurídicos en el ámbito de la fiscalidad ambiental en la Ley de Aguas: un sistema complejo y de difícil y discutida aplicación

Canon de ocupación, canon de regulación y tarifas de aguas y canon de vertido forman la fiscalidad sobre las aguas en la LAg. y son figuras que, en sí mismas, tienen una problematicidad importante, no solucionada por más que transcurra el tiempo y se sucedan estudios y pronunciamientos doctrinales y también de diversos tribunales. La discusión, por ejemplo, sobre su naturaleza jurídica es permanente: han existido numerosos planteamientos doctrinales sobre la cuestión y prácticamente no aparece estudio sobre el tema que no incida, de nuevo, sobre algo que, parece, debería ser evidente para todos de la mera lectura de la Ley (25). Pero la jurisprudencia misma induce a variar posiciones de cuando en cuando en cuanto que no recoge soluciones uniformes (26). Sin que haga aquí otra cosa que reproducir planteamientos que en otros lugares he desarrollado con más profusión (27), creo que lo más adecuado es predicar el carácter de tasa del canon de ocupación y del canon de vertidos y el de una mezcla de contribución y tasa del canon de regulación y de las tarifas de agua en cuanto que no solamente se fundamentan en los servicios prestados por los Organismos de cuenca, sino que, también, compensan las aportaciones del Estado a las obras hidráulicas.

Este carácter de tasa y de contribución especial es, probablemente, el origen de la conflictividad ínsita a estas figuras. Los usuarios discuten en muchas ocasiones el procedimiento de cálculo de la tasa o la base imponible que debe servir para el «reparto» de las contribuciones especiales (28), cuando no, incluso, su misma obligación de contribuir, puesto que el ordenamiento jurídico es complejo, presenta arrastres históricos evidentes y, en ocasiones, complicados problemas de aplicación de derecho transitorio (29).

(25) En la bibliografía reciente, vid. por todos J. PAGES I GALTES, *Fiscalidad de las aguas*, ed. Marcial Pons, Madrid, 1995; también, A. EMBID IRUJO, «Condicionamientos jurídicos...» *op. cit.*, págs. 51 y ss.

(26) Vuelve al tema otra vez la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de septiembre de 1997, con el núm. 214 en «Actualidad Administrativa», que defiende el carácter de contribución especial y tasa del canon de regulación y las tarifas de agua. Pero ello no ha sido inmutable en la jurisprudencia y existen variaciones significativas.

(27) Me remito, otra vez, a mi trabajo «Condicionamientos...».

(28) También el sistema presupone distribución de contribuciones entre usuarios de distintos tipos (abastecimientos, hidroeléctricos, regadíos...) y ello es por fuerza complejo. Se apoya en normas relativamente antiguas y de ínfimo nivel normativo.

(29) Por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Supremo que he citado en alguna nota

Lo que quiero decir es que la conflictividad es, prácticamente, inmanente al sistema y no algo añadido al sistema, extraño a él. Un sistema tributario basado en impuestos es, sin embargo, mucho más simple de ejecutar y de comprender, por supuesto. La reserva de Ley juega con más claridad y el círculo de obligados al pago y su cuantía suele derivarse con simplicidad de un mecanismo de aplicación de la Ley, y no de complejas operaciones llevadas a cabo por órganos administrativos. Realmente, cualquier avance en la configuración del régimen económico-financiero del agua en el futuro llevará a transitar hacia figuras con naturaleza jurídica de impuesto, como, por otra parte, alguna Comunidad Autónoma ha comprendido en el completo conjunto de su sistema impositivo (Cataluña) y todas las CC.AA. con sus cánones de saneamiento aplican, sin duda.

En el supuesto que estudiamos, además, a la conflictividad inmanente a la poca claridad del sistema se añade una relativamente escasa recaudación. Casi simbólica en el supuesto del canon de vertido y muy poco elevada en canon de regulación y tarifas de agua en relación a lo que hipotéticamente sería obligación de contribuir en relación a las obras hidráulicas financiadas por el Estado (30), al menos en el ámbito de algunas Confederaciones Hidrográficas, como suelen destacar los buenos conocedores del tema.

En el canon de vertidos en particular, a todo lo indicado se une que dicha tasa gravita solamente sobre los vertidos autorizados y no sobre los reales existentes, no habiendo conseguido hasta ahora la actividad administrativa un censo completo de vertidos que estén, además, regularizados, a pesar de todos los intentos realizados y normativa específica creada *ad hoc*. Por eso los cánones de saneamiento de las CC.AA., contruidos con naturaleza jurídica impositiva, desvinculados de las autorizaciones de vertido (31) pero introducidos en la actividad normal de suministro con obligación de las entidades suministradoras de incluir este impuesto en el recibo que giran al usuario (entidades, además, a veces configuradas como sustitutos del contribuyente en las normas correspondientes), se han mostrado mucho más eficaces en su actividad y están consiguiendo el objetivo, como prueban diversas estadísticas publicadas, de mejo-

anterior se está refiriendo a la obligación, o no, de contribuir a las aportaciones del Estado a obras hidráulicas realizadas rigiendo legislación anterior a la LAg. 1985, incluso aplicando normativa específica de determinadas obras.

(30) También recojo información sobre el particular en mi trabajo «Condicionamientos...».

(31) Lo que no quiere decir que no haya «conexión» entre el canon de vertido y el canon de saneamiento, como bien demuestra el artículo 105.4 LAg. al prever deducciones del canon de vertido cuando estén aprobadas figuras semejantes en el ámbito de las CC.AA. o de las entidades locales.

rar los niveles de calidad de las aguas continentales y, paralelamente, de conseguir allegar medios económicos para la construcción y mantenimiento del sistema de infraestructuras de depuración que nuestro país debe poseer en función de las exigencias del Derecho europeo, como veremos en III.

Una última cuestión quería indicar en este lugar, y es la de plantearme la posible naturaleza ambiental, o no, del canon de regulación y de las tarifas del agua en cuanto son tributos que recaen sobre los usuarios del agua, recurso natural, e incluso, en ocasiones, ha habido planteamientos de tratamiento uniforme de todas estas figuras dentro de la fiscalidad ambiental del agua. La cuestión me parece, además, importante sobre todo en el pórtico de una posible reforma del régimen económico-financiero del agua que pudiera derivarse de una hipotética aprobación de proyectos de Derecho europeo que contemplaré en el apartado siguiente [III] y que, anticipo, contempla la repercusión completa de costes del agua sobre los usuarios, incluido el ambiental.

Pues bien, curiosamente, el canon de regulación y las tarifas de agua se fundamentan, también, en una repercusión sobre los usuarios de la aportación del Estado a las obras hidráulicas (art. 106.1 LAg.). Ello significa que, en el fondo, canon y tarifas están basados en un principio de asunción singular de los costes de las obras hidráulicas, no de generalización de costes a toda la colectividad a través de los Presupuestos Generales del Estado. Desde este punto de vista y a pesar de lo antiguo de sus orígenes, habría una cierta «modernidad» en estas figuras con independencia de que los costes repercutidos, como bien sabemos, no son completos en la práctica y al margen de lo que se derive de los estrictos términos legales (32).

Quiere ello decir, por lo tanto, que canon y tarifas son compatibles con el hipotético Derecho europeo por venir en sus fundamentos básicos, con independencia de que no esté incorporado a los presupuestos de estas figuras el llamado coste «ambiental», sino el coste material puro de la obra, y al margen, también, de las críticas que antes he realizado sobre la conflictividad inmanente a estas figuras y las que posteriormente realizaré, desde la perspectiva de un país mediterráneo, a un proyecto normativo que no tiene en cuenta hecho tan elemental como el de que el uso del agua en nuestro país requiere obras hidráulicas que en otros países son prescindibles y, por ello, coloca a los ciudadanos españoles en una posición matizadamente distinta que al resto de ciudadanos europeos.

(32) Hay elementos subvencionales importantes en la práctica de la aplicación de estas figuras muchas veces, además, perfectamente justificados, como cuando se asume por el Estado una parte del coste en cuanto que las obras pueden servir para intereses generales como la laminación de avenidas.

III. DOS VECTORES DEL CAMBIO: LA NORMATIVA DE LA UNIÓN EUROPEA Y LA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Ya he llamado la atención en el apartado anterior [II] sobre la trascendencia que sobre el conjunto de la fiscalidad ambiental española en relación a las aguas continentales ha tenido la normativa de las CC.AA. relativa al saneamiento y depuración. Esta, al margen de su propia dinámica [2], ha sido también influenciada por las obligaciones impuestas por alguna directiva europea que debían cumplir singularmente las entidades locales y las CC.AA. españolas; papel, pues, estelar del Derecho europeo (33) en esta cuestión que, incluso, podría acrecentarse en el futuro si llegaran a cobrar fuerza normativa ciertos presupuestos de lo que hasta ahora sólo es proyecto de directiva [1].

1. *Las obligaciones que se deducen de la normativa europea han modificado, y podrían modificar más en el futuro, el conjunto de la fiscalidad sobre las aguas en el ordenamiento jurídico español*

En este punto no cabe comenzar más que resaltando el importante papel que ha jugado la Directiva 91/271, sobre depuración de aguas residuales, en el surgimiento de diversa normativa de signo fiscal ambiental de diversas CC.AA. y, en general, sobre calidad de las aguas (34). Para ello debemos indicar resumidamente cómo esta Directiva estableció unas claras obligaciones de depuración de aguas residuales urbanas con taxativos plazos para cumplirlas, que suponían la realización de cuantiosas inversiones y, sobre todo, la necesidad del mantenimiento posterior de las infraestructuras construidas. Eso implicaba la obligación de encontrar fuentes específicas finan-

(33) El Derecho europeo ya había influenciado, como es claramente advertible, la misma LAg. 1985 y sus reglamentos. En la doctrina española sobre las directivas europeas en el ámbito del agua hay que remitir, sobre todo, al segundo volumen de E. ALONSO GARCIA, *El derecho ambiental de la Comunidad Europea*, ed. Civitas, Madrid, 1993. Más recientemente, vid. A. FANLO LORAS, *La protección de las aguas*, en «Noticias de la Unión Europea», 157, 1997, págs. 17 y ss.

(34) Vid. la transposición al Derecho español de dicha Directiva operada por el RD-Ley 11/1995, de 28 de diciembre, por el que se establecen las normas aplicables al tratamiento de las aguas residuales urbanas, y su desarrollo por el RD 509/1996, de 15 de marzo. Una explicación de la política legislativa de saneamiento de las CC.AA., junto con un estudio específico de estas normas, en A. EMBID IRUJO, *Los servicios públicos del agua: su problemática jurídica con atención especial al abastecimiento y la depuración de las aguas residuales*, «RArAP», 9, 1996, págs. 11 y ss.

cieras para dedicarlas a tal finalidad y las CC.AA., en líneas generales, han acudido a configurar propios tributos con ese objetivo (35). Además y para incidir desde otra dirección sobre el mismo resultado, el Plan Nacional de Depuración de Aguas Residuales, aprobado por el Gobierno de la Nación el 17 de febrero de 1995 (36), contiene la previsión de instauración de tales tributos por las CC.AA. si quieren acceder a las ayudas económicas que el Estado dentro de dicho Plan dispone (37). En el fondo, lo que se está diciendo y practicando, por tanto, es un principio de asunción del coste de depuración, del arreglo de la degradación ambiental producida, por aquellos que la han causado al consumir y utilizar agua (38) y no por el conjunto de la sociedad vía Presupuestos Generales del Estado, alimentados con el sistema tributario general, cuestión que enlaza de lleno con el significado propio de los tributos ambientales, como ya he tenido ocasión de indicar anteriormente en I.2.

Sin embargo, no acaba con esto, ni mucho menos, la trascendencia del Derecho europeo sobre el sistema tributario o, en general, de precios del agua (39), sino que ahora hay que hacer obligada mención al contenido de un proyecto normativo como es la llamada «Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas» («DOCE» n.º C 184/20, de 17 de junio de 1997), documento que cuenta ya con algunas modificaciones posteriores (40). El texto al que me refiero presenta una trascendencia general no sólo desde el

(35) Ello con independencia de que algunas CC.AA., como Cataluña o Madrid, hubieran instaurado sus figuras tributarias con bastante anterioridad a la aparición de esta Directiva, como ya he tenido ocasión de indicar.

(36) Sobre el mismo, vid. A. FANLO LORAS, «Obras hidráulicas de saneamiento y depuración», en el libro de A. EMBID IRUJO (dir.), *Las obras hidráulicas*, ed. Civitas, Madrid, 1995; sobre el Plan, págs. 126 y ss. Resalto el carácter no normativo de este Plan en *Los servicios públicos del agua...*, op. cit., pág. 54.

(37) Tal exigencia, como ya he indicado en otra ocasión (cfr. *Los servicios públicos del agua...*, op. cit., pág. 54), me parece difícilmente compatible con la característica de autonomía de las CC.AA. al margen de que, desde el punto de vista del fondo de la cuestión, me parezca más que razonable la instauración de tal tributo.

(38) Algunos usos, como los agrarios, aparecen en esta normativa exentos del pago de las figuras tributarias correspondientes, como luego tendré ocasión de precisar más extensamente.

(39) Prefiero no hacer pormenorizaciones de naturaleza en este lugar porque son muchas las variables afectadas (precios, impuestos, tasas) correspondientes también a diversas Administraciones que pueden percibir las (el Estado mediante los Organismos de cuenca, las CC.AA. con sus administraciones sectoriales específicas, las Administraciones locales actuando como proveedores en el abastecimiento domiciliario directa o indirectamente, etc.).

(40) Por ejemplo, vid. la «Propuesta modificada de Directiva del Consejo por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas» («DOCE» C 108/94, de 7 de abril de 1998). En el procedimiento acaba de aparecer también el Dictamen del Comité de las Regiones sobre esta propuesta de Directiva («DOCE» C 180/38, de 11 de junio de 1998) al que me refiero *infra*.

punto de vista económico, con aportaciones muy notables en el ámbito de la administración de las aguas basada en las cuencas hidrográficas o de la planificación hidrológica (41) que habrán de influir en distinta medida en los países de la Unión Europea, en función de cómo su propio Derecho estuviera ya previamente orientado en esas direcciones (42).

La problemática económica planteada por el texto de este proyecto es ya suficientemente conocida entre nosotros, pero no por ello podemos dejar de referirnos sintéticamente a cómo el artículo 12 en su texto original indica que, en el año 2010, «los Estados miembros garantizarán la recuperación íntegra de todos los costes de los servicios correspondientes al uso del agua, en general y por sectores económicos, desglosándolos al menos en hogares, industria y agricultura». En el apartado 2 del mismo artículo, incluso, se añade que la Comisión presentará, cuando proceda, propuestas que garanticen la inclusión de los costes ambientales y de recursos no inscritos en el apartado 1 en el precio de los usos del agua.

Esa decisión de recuperación íntegra de costes, incluyendo los ambientales, puede en el texto del proyecto tener algunas excepciones. Es compatible, así, con las ayudas de Estado reguladas en los artículos 92, 93 y 94 TCEE, y se dice también que los Estados miembros podrán conceder, además, excepciones a las disposiciones por las siguientes razones:

- a) permitir un nivel básico de uso doméstico a un precio asequible;
- b) subvencionar proyectos de infraestructura financiados por la Comunidad en virtud de los artículos 130 A a 130 E del Tratado y concebidos para contribuir al logro de los objetivos ambientales establecidos en el artículo 4 de la presente Directiva, y
- c) tener en cuenta una situación geográfica o climática específica de una región que pueda acogerse a las ayudas previstas por los objetivos 1, 5b y 6 de los fondos estructurales.

(41) Sobre el estudio de estos aspectos me remito a A. EMBID y A. GARRIDO COLMENERO, *Las Comunidades de Regantes: aspectos económicos*, op. cit., págs. 8 y ss. Igualmente, A. FANLO LORAS, en su «Informe sobre el Derecho europeo» presentado a las VIII Jornadas de Derecho del Agua (Zaragoza, marzo de 1998) y de próxima publicación, junto con el resto de las ponencias, en ed. Civitas, Madrid, 1998.

(42) Quizás en ese terreno sea España de los países menos afectados, pero no por ello inmune a las novedades del texto si conociera, finalmente, una aprobación en la línea del proyecto. Téngase en cuenta, así, la evidente existencia de cuencas internacionales en nuestro país que también serían afectadas por los principios de esta Directiva y, además, que el contenido de la planificación hidrológica de la Directiva es mucho más amplio que el de la LAg. española, afectando, por ejemplo, a las aguas costeras.

Es obvio que esta última excepción podría ser de aplicación en nuestro país, si bien hay que notar su redacción restringida y excepcional.

Pues bien, la aplicación de este principio de recuperación de costes tendría su trascendencia específica en las diversas figuras tributarias que recoge nuestro Derecho, tanto estatal como de las CC.AA., hasta llegar, incluso, a la tarifa de agua que en los abastecimientos urbanos puede exigirse de los usuarios de los respectivos servicios (43). Esto representaría en cualquier caso un notable aumento de cuotas tributarias o de tarifas de suministro, pues deberían desaparecer, lógicamente, cualesquiera componentes subvencionales de los que tan llenos ha estado tradicionalmente la historia de la realización de las obras hidráulicas en nuestro país. No es de extrañar, por tanto, las críticas más que razonables y las reflexiones, en general, que ha merecido tal texto, singularmente desde los sectores agrarios, que serían los que más notarían, sin duda alguna, el sustancial aumento del «precio» del agua que llevaría la aplicación de esta Directiva (44). Hay que resaltar, no obstante, que su aprobación final parece problemática en este momento y que, incluso, existen variaciones sobre el texto original en las nuevas versiones del texto que suprimen algunas palabras significativas, como el adjetivo «íntegra» referido a la recuperación y el adverbio «todos» que precede a los costes (45).

También en el proceso de elaboración de esta Directiva ha aparecido recientemente el Dictamen del Comité de las Regiones de la Unión Europea, que es crítico con el principio de repercusión íntegra de costes del proyecto de Directiva porque, en sus palabras textuales:

- «no deben ponerse en tela de juicio los sistemas de subvención hídrica de los Estados miembros y las regiones o municipios»;

(43) Ello presuponiendo el mantenimiento de la estructura del actual régimen económico-financiero. Otra cosa sería si éste variara sustancialmente. En cualquier caso, el resultado final y desde el punto de vista del usuario de los distintos servicios que se prestan con el agua, siempre sería una elevación de su aporte económico por la vía y a la Administración que fuere.

(44) Pues los usuarios urbanos han sufrido en la mayor parte de las ciudades fuertes incrementos de precios en los últimos años como consecuencia de la entrada en vigor de políticas autonómicas o municipales de depuración de aguas residuales, usualmente acompañadas de la instauración de figuras tributarias específicas. El impacto en estos usos, aún existente, no sería del cariz que tendría en el ámbito agrario. Sobre el tema en particular y la relación con la «sostenibilidad» del regadío me remito a la ponencia presentada con A. GARRIDO COLMENARES en el IX Congreso Nacional de Regantes, Zaragoza, 1998, ya varias veces citada en este texto.

(45) A. FANLO LORAS da cuenta, así, de las propuestas de un grupo de economistas ambientales que han sido incorporadas al último texto de la Presidencia. Vid. esta información en su «Informe...», *op. cit.*

- «la introducción de precios del agua con vistas a la recuperación de costes no debe suponer costes suplementarios injustificables e injustificados para el sector agrario o el sector industrial», añadiendo finalmente que
- «el establecimiento de precios del agua con vistas a la recuperación de costes puede considerarse como uno de los motivos mencionados en el artículo 12, por ejemplo, con el objeto de evitar desventajas locales y regionales» (46).

El Comité de las Regiones, no obstante, apoya en general el principio de recuperación íntegra de costes advirtiendo que «es necesario garantizar la redistribución de las sumas percibidas en base a criterios medioambientales a favor de acciones que tengan por objetivo la protección del agua».

2. *La política de saneamiento de las CC.AA. suele estar vinculada a la aprobación de tributos específicos para sostener las infraestructuras de saneamiento y depuración. Cuestiones jurídicas importantes de los cánones de saneamiento autonómicos*

Como ya he indicado, la generalización de una fiscalidad ambiental vinculada, además, a una recaudación efectiva de cantidades ciertamente importantes y no anecdóticas, como suele ser la tónica en los tributos ambientales, está relacionada con la aprobación por diversas CC.AA. de legislación específica que suele contener figuras tributarias *ad hoc*. En algunos supuestos las CC.AA. regulan a la vez los servicios de saneamiento y abastecimiento, como es el caso de Asturias (47) y Madrid (48), pero en la mayor parte de las ocasiones la regulación es sólo propia del saneamiento, como sucede en Cataluña (49), Navarra (50), Canarias (51),

(46) Vid. el documento de este Comité en «DOCE» 180/38, de 11 de junio de 1998.

(47) Vid. la Ley asturiana 1/1994, de 21 de febrero, sobre abastecimiento y saneamiento de aguas en el Principado de Asturias.

(48) Vid. la Ley 17/1984, de 20 de diciembre, reguladora del abastecimiento y saneamiento de agua.

(49) Es la legislación primeriza en este tema. Se inicia con la Ley 5/1981, de 4 de junio, de desarrollo legislativo en materia de evacuación y tratamiento de aguas residuales. Posteriormente aparecerá el Decreto Legislativo 1/1988, de 28 de enero, que la refunde junto con la Ley 17/1987, de 13 de julio. Su título segundo, dedicado al saneamiento, es derogado y sustituido por la Ley 19/1991, de 7 de noviembre, de reforma de la Junta de Saneamiento. Ley a su vez afectada por la Ley 7/1994, de 18 de mayo.

(50) Vid. la Ley Foral 10/1988, de 29 de diciembre, de saneamiento de las aguas residuales de Navarra.

(51) Vid. los artículos 70 y ss. de la Ley 12/1990, de 26 de julio, de aguas.

Baleares (52), Galicia (53), Valencia (54), La Rioja (55) y Aragón (56).

Pues bien, el estudio de las regulaciones fiscales contenidas en las leyes que instauran nuevos tributos informa que los cánones de saneamiento (o denominaciones semejantes utilizadas por la normativa citada) son, sustancialmente, tributos autonómicos con naturaleza jurídica de impuesto cuya recaudación tiene un sentido finalista (57).

El ejercicio de esta potestad tributaria de las CC.AA. parece perfectamente legítimo, pues tiene una base constitucional en tanto en cuanto el artículo 156.1 CE sienta el principio de autonomía financiera de las CC.AA. «para el desarrollo y ejecución de sus competencias», añadiendo el artículo 157.1 CE que entre los recursos de las CC.AA. pueden contarse «sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales» (58). El artículo 133 CE concreta que las CC.AA. pueden establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes y, por fin, el artículo 157.3 CE remite a una ley orgánica el ejercicio de las competencias financieras que ha enumerado el apartado 1 de ese artículo, entre ellas la posibilidad de crear impuestos, tasas y contribuciones especiales. Resulta, así, que la Ley a la que apela el artículo 133 CE viene a ser esta misma Ley referida por el artículo 157.3 CE, que la práctica ha concretado en la LO 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) (59).

Es en la LOFCA, entonces, donde debemos encontrar las condiciones y límites jurídicos de creación de tributos por parte de las CC.AA. (60). A esos efectos nos interesan singularmente los artículos 6 y 9. Del primero destaco la imposibilidad de que los tributos auto-

(52) Vid. la Ley 9/1991, de 27 de noviembre, reguladora del canon de saneamiento de aguas.

(53) Vid. la Ley 8/1993, de 23 de junio, reguladora de la Administración hidráulica de Galicia.

(54) Vid. la Ley 2/1992, de 26 de marzo, de saneamiento de aguas residuales, y su desarrollo reglamentario posterior.

(55) Vid. la Ley 7/1994, de 19 de julio, de saneamiento y depuración de aguas.

(56) Es la Ley más reciente hasta el momento. Vid. la Ley 9/1997, de 7 de noviembre, de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales de la Comunidad Autónoma de Aragón.

(57) En las líneas que siguen sigo, sustancialmente, mi trabajo *Los servicios públicos del agua...*, con algunas aportaciones posteriores a su publicación.

(58) Cfr. sobre la tributación autonómica en general I. JIMÉNEZ COMPAIRED, *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, ed. BOE, Madrid, 1994.

(59) Ley que cuenta con algunas modificaciones posteriores a 1980, sin que debamos en este lugar proporcionar más datos sobre esa evolución normativa que no afecta a la cuestión

(60) Por otra parte, y tal y como el TC ha dicho, siempre tendrán que tener en cuenta las CC.AA. en el ejercicio de su potestad tributaria el respeto al criterio constitucional de capacidad económica (vid. STC 37/1987), al que desde el punto de vista de la fiscalidad ambiental ya he dedicado un recuerdo en I.4.

nómicos recaigan «sobre hechos imponibles gravados por el Estado» (art. 6.2 LOFCA) (61). El artículo 9 se refiere específicamente dentro de los tributos a los impuestos, que es la naturaleza jurídica que corresponde a los cánones de saneamiento referidos, y en él se comprenden también una serie de limitaciones para la posibilidad de crear impuestos por parte de las CC.AA., presididas por el respeto al principio de territorialidad o por la necesidad de impedir que los impuestos pongan obstáculos a la libre circulación de personas, mercancías, servicios o capitales (62).

El canon de saneamiento no incide en ninguna de estas condiciones o limitaciones, en cuanto que su hecho imponible no supone duplicación de un hecho imponible del Estado, salvando el artículo 105.4 LAg. al regular el canon de vertidos las zonas de colisión que pudieran existir (63). Tampoco se ha juzgado en ningún momento que se incidiera con el mismo en la libre circulación a que se refiere el artículo 9 LOFCA (64), lo cual no quiere decir que ello, en determinadas circunstancias, no pudiera suceder en el futuro.

El canon es, dentro de los tributos, un impuesto, como ha tenido ocasión de indicar la jurisprudencia en alguna sentencia importante (65). Además, se trata en todas las legislaciones autonómicas de un impuesto de naturaleza finalista en cuanto que el producto íntegro de su recaudación se dedica a la construcción, mantenimiento y explotación de las instalaciones de depuración y saneamiento (66).

(61) Conviene indicar aquí, tal y como precisó la STC 37/1987, que no cabe identificar materia imponible y hecho imponible porque siempre es posible que «en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que dan lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes». Lo que se prohíbe, entonces, es duplicar estrictamente dos hechos imponibles.

(62) Otra vez me remito a lo indicado sobre el particular en I.4.

(63) El precepto de la LAg., que se elabora conociéndose las normativas madrileña y catalana sobre saneamiento, dispone una reducción del canon de vertido cuando exista tributación autonómica o local para financiar programas públicos de depuración de aguas residuales. Quien determina las reducciones en la exacción del canon de vertido que deben darse es el Consejo del Agua de la cuenca.

(64) Si el futuro del canon de saneamiento es, como parece, su establecimiento en todas las CC.AA., ése será un elemento más de homogeneidad con independencia de la disparidad de elementos menores (tipos, por ejemplo) que pueda darse.

(65) Estoy pensando en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 18-3-1994, donde se han tratado con arreglo a la legislación balear aspectos del canon de saneamiento que pueden extenderse por su semejanza a otras legislaciones. En particular, el cuarto de los fundamentos de derecho se refiere a esta naturaleza impositiva. El Tribunal se siente en la necesidad de afirmar la naturaleza impositiva frente a las «falsas interpretaciones» que podrían derivarse de la utilización de la palabra «canon». Sobre la misma, vid. el comentario de C. FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, en «Crónica Tributaria», 72, 1994, págs. 137 y ss. En la misma línea, vid. la STS 6-6-1996, Arz. 5296, que tiene la virtud de, reafirmando la doctrina anteriormente expuesta, tener su origen en el más alto tribunal.

(66) Como digo, todas las leyes de las CC.AA. se mueven en esa dirección. Vid., así, el artículo 40 de la Ley catalana, 17 de la balear, 19 de la valenciana, 10 de la riojana, etc.

La gestión del canon se suele atribuir a las entidades específicas (organismos autónomos, entidades de Derecho público, empresas) creadas por las leyes (67).

En cuando a la definición del hecho y de la base imponible no hay uniformidad en las leyes que tratamos, aunque, materialmente, haya una gran coincidencia en considerar como tal —simplificando— el vertido de aguas residuales que se «manifiesta» (se presume ese vertido) por el hecho de consumir agua (68). Se mezclan, así, el consumo con el vertido, lo que está directamente vinculado a la forma usual de cómputo de la base imponible en la que —al margen de la posibilidad de en los vertidos industriales, normalmente, proceder a la estimación directa de la base imponible midiendo la contaminación producida— la facilidad de cálculo y recaudación hace equivaler ésta a los metros cúbicos de agua consumidos (69).

En todo caso, quiero advertir aquí de la gran complejidad en la configuración jurídica de la base imponible (70) y en la necesidad que sienten las leyes de llamar al reglamento a que complete sus previsiones. Esa colaboración reglamentaria en el ámbito específico de la base imponible de los tributos, en general, ha sido considerada por el TC como perfectamente admisible en un «sistema tributario moderno» caracterizado por su complejidad (71).

Por fin, quiero hacer una breve referencia a un problema jurídico planteado y ya resuelto por los tribunales. El problema consiste en juzgar acerca de la posible duplicación entre el canon de saneamiento y el IVA. La razón de tal pregunta estriba en considerar que el ca-

(67) En el caso de utilización de formas jurídico-privadas, ello puede tener algún problema a la hora de utilizar la potestad de apremio en caso de impago. La solución puede estribar en la previsión de que actúe el órgano administrativo de recaudación de la Comunidad.

(68) La ley catalana (art. 50) se refiere a «cualquier consumo potencial o real del agua de cualquier procedencia, por razón de la contaminación que puede producir». La Ley balear, al «vertido de aguas residuales manifestado a través del consumo real, potencial o estimado de cualquier procedencia» (art. 2); la Ley valenciana, a la «producción de aguas residuales, manifestada a través del consumo de agua de cualquier procedencia»; la Ley asturiana, a «cualquier consumo potencial o real del agua de toda procedencia, por razón de la contaminación que pueda producir su vertido directo o a través de las redes de alcantarillado» (art. 11); la Ley aragonesa, a «la producción de aguas residuales que se manifiesta a través del consumo de agua de cualquier procedencia o del propio vertido de las mismas» (art. 38.2).

(69) Eso sucede, sobre todo, en los consumos domésticos. Las leyes suelen autorizar a fijar consumos tipo, volúmenes mínimos por periodos temporales, estimaciones objetivas de carácter singular, etc.

(70) La Ley catalana 7/1994, de modificación de la Ley 19/1991, de 7 de noviembre, de reforma de la Junta de Saneamiento, es la muestra de esa gran complejidad en la determinación de la Base Imponible. Vid. el nuevo artículo 22 tal y como resulta de la modificación normativa.

(71) Me refiero a la STC 221/1992, de 11 de diciembre, ya citada en I.4.

non de saneamiento era, como lo sería el IVA (72), un impuesto sobre el consumo, como se podría probar recordando lo indicado *supra* acerca de la forma de configurar el hecho imponible mediante los vertidos (o producción de aguas residuales) «manifestada por el consumo de agua».

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares de 18-3-1994, ya utilizada en este trabajo a otros efectos, ha resuelto este problema en relación al canon de saneamiento de las Islas Baleares (73) negando que el IVA sea un impuesto que recaiga sobre el consumo, sino que, por el contrario, recaería sobre la entrega de bienes, las prestaciones de servicios y la importación de bienes. Por todo ello, indica el Tribunal que debería

«concluirse, en consecuencia, que los hechos imponibles de ambos tributos son diferentes. Como dice la representación de la Administración demandada, el tributo autonómico recae sobre el agua consumida que va a ser vertida; el IVA sobre el agua que se comercializa o transporta en cuanto bien de consumo, es decir, sobre una actividad empresarial» (fdo jdo. 5.º).

IV. PRINCIPIOS DE UN RÉGIMEN JURÍDICO DE LOS TRIBUTOS AMBIENTALES SOBRE LAS AGUAS CONTINENTALES

Pues bien, tras todo lo anterior creo que estamos en disposición de estudiar sintéticamente, a modo de rúbricas comentadas, lo que deberían considerarse principios jurídicos estructurales de un régimen jurídico-tributario de las aguas continentales que pudiera en toda línea considerarse como «ambiental». Como se podrá observar, en algunos casos el contenido de las rúbricas coincidirá con algunas figuras impositivas actualmente existentes y, en otros, habrá claras diferencias.

(72) Vid. los artículos 1 y 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA. Sobre la cuestión, PERDIGÓ Y SOLA, «Fiscalidad y precio del agua en Cataluña. Incidencia de la STC 185/1995 en las tarifas del servicio de suministro domiciliario», en las págs. 269 y ss. de *Precios y mercados del agua*, op. cit.

(73) Pero por las razones varias veces indicadas de la semejanza entre la forma de configurar las leyes de depuración y saneamiento autonómicas sus cánones de saneamiento, me parece una doctrina perfectamente extensible.

1. *Parece lo más adecuado configurar tributos con naturaleza jurídica de impuesto. La reflexión sobre objetivos ambientales puede ayudar a configurar nuevos hechos imposables*

Las razones de la rúbrica parecen bastante claras tras lo estudiado: tasas y contribuciones especiales implican, como hemos tenido ocasión de observar, una conflictividad evidente y no generan recursos cuantitativamente importantes (74) ni, además, parece que hayan conducido efectivamente en la práctica a un cualitativamente apreciable mejor aprovechamiento y utilización racional de las aguas continentales (75).

Por lo demás, no es cuestión de plantear aquí la construcción jurídica de ese sistema impositivo, que en este lugar sólo se contiene a nivel de propuesta general. Sí me interesa resaltar que no me ciño solamente a figuras ya conocidas o experimentadas en el plano del proyecto (76), sino que el debate futuro sobre problemas y objetivos ambientales puede ayudar a configurar hechos imposables hasta ahora no conocidos que den lugar a la creación de algún impuesto específico. Por ejemplo y a título de comparación, recuerdo el proceso de generalización actual en Alemania del canon de extracción de aguas (*Wasserpfeennig*) (77), muy vinculado a la protección de las aguas subterráneas (78) y con un producto de la recaudación destinado a la financiación de medidas específicas para ellas (79). El de-

(74) Cfr. en el mismo sentido SERRANO ANTÓN, *op. cit.*, pág. 323: «En este punto se pone de relieve la conveniencia del establecimiento de impuestos en lugar de tasas. En efecto, los impuestos del medio ambiente pueden cumplir mejor el papel disuasorio que las tasas y ello porque éstas suelen ser de cuantía menor debido a que se dedican a ciertos objetivos, mientras que los impuestos pueden alcanzar cotas muy superiores al fijarse por criterios políticos.»

(75) T. ROSEMBUJ, *op. cit.*, pág. 168, se manifiesta igual: «Sería oportuno, por ejemplo, razonar en términos de impuesto general sobre el consumo de agua, incorporando las cargas de contaminación derivadas del uso industrial con una finalidad no sólo redistributiva (financiar las instalaciones y obras públicas hidráulicas de saneamiento y de carácter general) sino, esencialmente, incentivante, en términos de ahorro de agua y de prima a la descontaminación.»

(76) Es hora, quizá, de recordar otra vez el proyecto de reforma del régimen económico-financiero de la LAg. que en algún documento del Plan Hidrológico Nacional (1993) existió y en donde estaban contenidas algunas de las ideas que aquí se manifiestan.

(77) El precursor fue el Land Baden-Württemberg. Sobre el particular, vid. el trabajo de A. VON MUTIUS y S. LÜNENBURGER, *Öffentliche abgaben für Wasserentnahmen kraft Landesrechts*, «DVBl», 22, 1995, págs. 1205 y ss.

(78) El artículo 1.1 de la Ley del Land de Hesse indica que: «El Land establece un impuesto sobre las aguas subterráneas dirigido a reducir la extracción de aguas y a proteger, asegurar y mejorar las reservas de aguas subterráneas.»

(79) La Ley se refiere a medidas preventivas a cargo de las autoridades administrativas, cobertura de los costes de control de las aguas subterráneas para asegurar el equilibrio ecológico y pago de indemnizaciones por la privación de derechos de extracción de aguas subterráneas. Cfr. KLUTH, *op. cit.*, pág. 196.

plorable estado en algunos supuestos significativos (80) de las aguas subterráneas en nuestro país debería animar a pensar, aunque fuera en el plano de lo solamente especulativo, en la línea que aquí se apunta.

2. *La competencia tributaria en un país compuesto.*
La posibilidad de intervención del Estado como legislador de lo básico.
La comparación con algún proyecto alemán de intervención tributaria del Estado sobre medio ambiente

En el régimen económico-financiero actual, y también inequívocamente en el que pueda existir en el futuro, se van a mezclar competencias del Estado y de las CC.AA. de la forma más que conocida entre nosotros (81). El Estado tiene competencia sobre las aguas continentales en las cuencas intercomunitarias y las CC.AA. sobre las cuencas intracomunitarias. Además de ello, los títulos de medio ambiente, sanidad y el de obras hidráulicas de interés de la Comunidad, les dan a las CC.AA. facultades en materia de saneamiento y depuración que han servido hasta el momento para la emanación de las variadas leyes autonómicas que han instaurado cánones de saneamiento. Todo hace previsible, pues, una pervivencia de los presupuestos actuales de incidencia singular de las CC.AA. en la creación de una fiscalidad ambiental y hasta, apunto, de un incremento de la misma, pues las CC.AA. que hasta ahora no han instaurado cánones de saneamiento, muy probablemente lo harán en el futuro para allegar recursos para el mantenimiento de sus infraestructuras correspondientes. Parece, pues, una tendencia consolidada ésta del papel preeminente de las CC.AA. en el ámbito que tratamos (82), cuestión que nos permite volver sobre algunas de las reflexiones que antes hemos realizado en general sobre la fiscalidad ambiental, como la de la unidad de mercado y la igualdad de todos los españoles.

La cuestión puede plantearse con cierta virulencia si al margen de esta generalización de los cánones de saneamiento, que no ten-

(80) Al redactar esta frase pienso en el Acuífero 23, uno de los problemas ambientales más graves que tiene planteados nuestro país.

(81) Es obligado remitir, al margen de la legislación específica, a los principios contenidos en la STC 227/1988.

(82) A diferencia de lo que sucede en la potestad tributaria autonómica, en general, y en el resto de la tributación ambiental, donde no hay, ni mucho menos, una actividad dinámica de las CC.AA., que más que crear propios tributos se dedican a gestionar tramos de tributos cedidos por el Estado. Cfr. en general sobre la cuestión C. MONASTERIO ESCUDERO y J. SUÁREZ PANDIELLO, *Financiación autonómica y corresponsabilidad fiscal en España*, Fundación BBV, Bilbao, 1993.

drían más diferenciación entre sí que sus hipotéticamente distintas cuotas, se intenta por alguna Comunidad una acentuación cualitativa de sus potestades por la vía de la introducción de impuestos novedosos que podrían concretarse, en el caso extremo, en un impuesto sobre el consumo de agua que abarque todos los usos posibles y no, como hasta ahora ha sucedido, que deje fuera de su regulación los cuantitativamente más importantes como los agrarios. Estoy pensando, parece obvio, en una concreción positiva de un texto como el Anteproyecto catalán de Ley de ordenación y gestión del agua, hecho público el pasado mes de mayo (83), que, al crear un impuesto del tipo que he indicado y declararlo aplicable para todos los usos sobre el agua realizados en su territorio, transformaba los presupuestos de la fiscalidad hasta ahora conocida apelando, además, a su carácter «ecológico» (84), lo que tiene, por tanto, una incidencia inesperada en un estudio del tipo del que estoy realizando (85).

El impuesto que indico, por su generalidad (86), presenta una nueva fase en la intervención pública en España sobre las aguas continentales y lo hace desde la iniciativa de una Comunidad Autónoma. El resultado final del mismo es una clara diferenciación de la posición jurídica y económica de los usos agrarios (y de otros en abstracto hasta ahora no contemplados en la normativa existente en el saneamiento de las CC.AA., que se centraba en los abastecimientos urbanos y en los usos industriales) según la Comunidad Autónoma en la que tengan lugar dichos usos (87). Por supuesto, la normativa catalana no empece la aplicabilidad del régimen económico-financiero estatal cuando éste deba tener lugar según sus propios presupuestos (por ejemplo, en las cuencas intercomunitarias y cuando se den los supuestos previstos por la LAg).

(83) Según mis noticias, tal anteproyecto no ha conocido todavía una transformación en Proyecto de Ley.

(84) El artículo 49.1 del Anteproyecto indicaba, así, que «se crea el canon sobre el agua como ingreso específico del régimen económico-financiero de la Agencia, de aplicación en todo el territorio de Cataluña, cuya naturaleza jurídica es la de *impuesto con finalidad ecológica*».

(85) El Impuesto, además de lo que luego se indique sobre él, se intenta presentar como «totalizador» de la fiscalidad sobre el agua, en cuanto que tiene componentes tanto de abastecimiento como de saneamiento, como veré más tarde al referirme al tipo de gravamen.

(86) El artículo 53.2 del Anteproyecto indica ejemplificativamente así que «son sujetos pasivos en concepto de contribuyente, las personas físicas o jurídicas consumidores de agua en baja que la reciban por medio de una entidad suministradora o la capten mediante instalaciones propias o en régimen de concesión de abastecimiento» (art. 53.2).

(87) La normativa catalana regula minuciosamente la base, los tipos de gravamen (el general, que es el correspondiente al abastecimiento, y uno específico que es el correspondiente al saneamiento). Ello da lugar a la conclusión de una cuota que puede presentar importantes reducciones en el caso de los usos agrarios y existen también coeficientes reductores para éstos en algunos casos (usos agrarios en zonas sensibles, por ejemplo).

La cuestión enunciada es lo suficientemente importante como para llevar a una necesaria reflexión. Se plantean en ella múltiples temas como, el primero de todos, la competencia de una Comunidad Autónoma para construir un impuesto de este tenor y declararlo aplicable al conjunto de su territorio, incluyendo cuencas intercomunitarias, lo que nos sitúa, claro está, ante una pregunta relativa a la constitucionalidad de la actuación. El tema es atractivo y demasiado capital como para que aquí pueda entrar en él con la profundidad que su enunciado requiere, por lo que sólo lo apunto. Más importante me parece, sin embargo, la incidencia en el planteamiento que continuamente repito de la afección a los principios de la unidad de mercado y la igualdad de los españoles, pues lo que parece evidente, sin más argumentos, es que los productos agrarios en las Comunidades que instauraran un impuesto de este tipo sufrirían desde esta posición una pérdida de «competitividad» respecto a los de idéntica clase y naturaleza producidos en otros lugares, lo que permite plantear la hipotética afección a lo indicado en el artículo 139.2 CE (88).

Este resultado me anima a concluir como deseo de política legislativa, y sin entrar ahora en terrenos de objeción jurídica, en la inoportunidad de una iniciativa de este tenor a nivel autonómico, y máxime cuando se contempla en lontananza la elaboración de un Derecho europeo que, como hemos visto en el apartado anterior, pretende introducir un principio de repercusión general de costes por utilización del agua que, en caso de ser aprobado, afectaría a todos los Estados miembros de la Unión Europea y haría incompatibles con él políticas aisladas como la anunciada.

La conclusión final parece obvia: en una cuestión tan general como ésta las iniciativas y los silencios deben provenir del Estado o, al menos, éste debe plantear en el plano de su competencia de legislación básica *ex* artículos 149.1.13 (bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica) y 149.1.23 (medio ambiente) (89) las reglas de juego aplicables para todos (90).

La posible intervención estatal en la explicitación de unos princi-

(88) Sobre el mismo y la doctrina general del TC me remito a lo indicado en I.4 de este trabajo.

(89) No creo conveniente explayarme aquí sobre otro posible título de intervención como sería el previsto en el artículo 150.3 CE: la emanación de una ley de armonización. En todo caso, sí quiero decir que ello constitucionalmente me parece posible siempre y cuando se cumplieran las condiciones previstas en este artículo y las que el TC interpretó también como aplicables en su Sentencia de 5 de agosto de 1983 (relativa a la LOAPA).

(90) Creo que el principio general de intervención estatal en la formación de los precios del agua no puede negarse. Lo he afirmado en otras ocasiones al hablar, por ejemplo, de la normativa estatal que dispone la obligación de repercusión de los tributos del agua en los consumidores. Vid. mi trabajo «Condicionamientos jurídicos...», *op. cit.*, págs. 33 y ss., publicado en 1996.

pios generales sobre la tributación ambiental y sobre la del agua en particular se ha defendido también en un país de estructura de gobierno territorial relativamente semejante a la española como es Alemania. A título de mera ilustración de mi posición, concluyo este apartado recordando simplemente los intentos de avance en la codificación federal del Derecho ambiental desde los años setenta propiciados por el mismo Gobierno alemán (91) para llegar a una fase más avanzada en la última década, donde se cuenta el llamado Proyecto de los Catedráticos (*Professoren-Entwurf*) (92) y el de los Expertos (*Sachverständigen-Entwurf*) (93), y cómo en esos proyectos normativos federales ha existido una parte dedicada a la tributación ambiental.

En la parte general del Proyecto de los Catedráticos existen referencias a impuestos y tasas ambientales colocadas bajo el epígrafe *Indirekte Steuerung* (Control o dirección indirecta), en oposición a las autorizaciones, revocación de las mismas, cierre de establecimientos etcétera, que aparecen bajo la rúbrica *Direkte Steuerung*. Se cuentan, así, dentro de la *Indirekte Steuerung* párrafos dedicados a la atribución de competencias (§ 77), los sujetos pasivos (§ 78), la cuantificación del tributo (§ 79), la recaudación (§ 80) y el empleo de las sumas recaudadas (§ 81), configurados todos ellos de una forma abstracta, general, remitiendo a la parte especial de la codificación para las particularizaciones necesarias en razón a determinados recursos naturales. En particular destaco que no se dispone allí la obligación, sino la posibilidad de establecimiento de impuestos, sacándose las consecuencias de esa decisión positiva. En la parte especial es donde se precisa algo más, debiendo destacarse, con KLOEPFER, que ésta se ha descargado de muchos preceptos en teoría necesarios para llevar a cabo como política legislativa una continua remisión al reglamento (94).

(91) Pienso en los informes de KLOEPFER, «Systematisierung des Umweltrechts» (1978), y del mismo KLOEPFER y MEERSCHMIDT, «Innere Harmonisierung des Umweltrechts» (1986). Vid. noticia sobre estos informes en el trabajo que contiene el resumen de la parte general del llamado Proyecto de los Catedráticos que cito en la nota siguiente.

(92) El Proyecto de los Catedráticos se desarrolla en dos fases: primero se elabora una parte general y luego una especial. La primera es obra de M. KLOEPFER, P. KUNIG, E. REHBINDER y E. SCHMIDT-AGMANN, y de ella dan sus mismos autores noticia en «DVBl», 1, 1991, págs. 339 y ss., en un trabajo con el título *Zur Kodifikation des Allgemeinen Teils eines Umweltgesetzbuches*. La parte especial fue obra de KLOEPFER, JARASS, KUNIG, PAPIER, PEINE, REHBINDER, SALZWEDEL y SCHMIDT-AGMANN, y de la misma da cuenta KLOEPFER en un trabajo titulado *Zur Kodifikation des Besonderen Teils eines Umweltgesetzbuches (UGB-BT)*, «DVBl», 6, 1994, págs. 305 y ss.

(93) Es el último documento importante aparecido en esta vía, y otra vez será M. KLOEPFER, el presidente de la Comisión, que lo redacte. El mismo y W. DURNER dan cuenta detalladamente de su contenido en «DVBl», 18, 1997, págs. 1082 y ss., bajo el título *Der Umweltgesetzbuch-Entwurf der Sachverständigenkommission (UGB-KomE)*.

(94) Cfr. KLOEPFER, *op. cit.*, pág. 310. También en el punto 1.4 de este trabajo he contemplado la necesaria colaboración del reglamento en la concreción de la Base Imponible y cómo el Tribunal Constitucional consideraba esto adecuado en principio.

3. *La fiscalidad y la ordenación del territorio y las políticas sectoriales*

En el ámbito de la fiscalidad del agua es continuo, recurrente y necesario el planteamiento acerca de la posibilidad de existencia de «subvenciones» públicas para la realización de las obras hidráulicas, lo que implica, en lógica contrapartida, que no exista un principio de repercusión íntegra o asunción íntegra de costes por parte de los usuarios de los servicios. Creo que esa subvención —digamos impropia pero muy descriptivamente— podría seguir existiendo, habiendo, incluso, motivos de ordenación territorial (posibilitar la realización de actividades económicas, de poblamiento, en determinadas zonas deprimidas, alejadas de vías de comunicación) que animarían a una política diferenciada según lugares del territorio (95). En pocos ámbitos como éste creo que políticas concebidas cartesianamente, generales sin excepciones, son inapropiadas, sino que, al contrario, la política fiscal debe ser instrumental en el más puro sentido de la palabra, colocada al servicio de fines de interés general que, incluso, podrían merecer el calificativo de ambientales en cuanto dirigidos a la conservación del territorio.

De la misma forma existen políticas sectoriales, como la agrícola o la industrial, que no pueden ser desconocidas por una tributación ambiental que debe medir consecuencias positivas y negativas de una determinada forma de configurar el tributo. En este sentido y de la misma forma que existen subvenciones, aceptadas, que priman el transporte público o determinadas formas de producción de energía en razón de los benéficos efectos generales que, se indica, producen, podría aceptarse una tributación ambiental que primara o, al menos, no castigara determinados sectores productivos. Obviamente, todo ello implica un debate público y una clarificación, sobre todo, de actitudes para que el conjunto de la sociedad conozca y acepte el ocurrir de las concretas políticas tributarias (96).

(95) Cfr. sobre esta cuestión, con más extensión, A. EMBID IRUJO, «Condicionamientos...», *op. cit.*, págs. 64 y ss.

(96) Recuerdo en este sentido que la Directiva europea proyectada y que he estudiado en III.1 también acepta tratamientos individualizados, pero justificados, que excepcionen el principio general de repercusión completa de costes del agua.

4. *La conveniencia de mantener el principio de afectación de los ingresos*

Por fin, me parece conveniente en el ámbito de la fiscalidad ambiental que la recaudación de los tributos se destine específicamente a determinadas finalidades ambientales y no al sostenimiento general de los gastos públicos. Conozco perfectamente las críticas que la parafiscalidad ha merecido y merece en la actualidad (97), pero creo, igualmente, que la mayor justificación y aceptación social de estos tributos estriba en una clara «percepción» del fruto de su recaudación. El ejemplo de las infraestructuras de depuración y saneamiento en el ámbito del agua me parece clarísimo y creo que hay que persistir por esa vía, al menos en la actualidad, cuando todavía existen bastantes instalaciones por construir. Todo ello sin desconocer, obviamente, que en el futuro podría ser excesiva la recaudación por los actuales cánones de saneamiento con sus cuotas conocidas en relación al coste de mantenimiento y reposición de dichas infraestructuras y que habría que evitar, en todo caso, una política de excesiva inversión para justificar el mantenimiento en la forma conocida del tributo ambiental. En todo caso, esto sería un acontecimiento que podría tener lugar en el futuro pero que no se manifiesta ahora en nuestro país de forma apremiante.

V. UN ANÁLISIS DE LA FISCALIDAD DE LAS AGUAS EN EL ANTEPROYECTO DE LEY DE AGUAS DE MAYO DE 1997

Por fin, parece conveniente dedicar un breve comentario al Anteproyecto de reforma de la Ley de Aguas, que se hizo público en mayo de 1997, se sometió posteriormente a un proceso de información pública y que posteriormente ha sido informado por el Consejo Nacional del Agua a finales de abril de 1998 y por algún otro órgano consultivo más recientemente, según indican los medios de comunicación (98).

(97) Cfr. T. ROSEMBUJ, *op. cit.*, pág. 169, que indica: «El paso adelante no es más parafiscalidad, más afectación, más deslegalización, sino todo lo contrario: impuesto indirecto sobre el uso y consumo de agua integrado en el sistema tributario y cuya asignación se verifica por vía de los Presupuestos Generales».

(98) El diario «El País» de 16 de junio de 1998 informa de la aparición de un Dictamen del Consejo Económico y Social cuyo texto no he tenido ocasión de consultar. Según la información periodística, tal órgano manifiesta serias disconformidades con el contenido de este proyecto de reforma, singularmente con una de sus novedades como era una tasa relativa a la prestación de servicios por las Confederaciones Hidrográficas, y que recaería sobre todos los usuarios integrados en las Confederaciones con independencia de que usaran obras hidráulicas.

En general, podemos observar en este Anteproyecto de reforma escasas novedades en el ámbito del régimen económico-financiero del agua (99), dejando clara constancia de ello la propia Memoria del Anteproyecto. No existen, pues, variaciones conceptuales, de naturaleza, sobre lo ya conocido en la LAg. 1985, pero sí que es detectable una voluntad de aumentar el nivel de recaudación, como puede probarse con las siguientes referencias:

- a) Se encarga la gestión de las diferentes figuras fiscales reguladas a la Administración tributaria del Estado.
- b) Se someten nuevos usos y sujetos a las figuras reguladas en la Ley. Así, por ejemplo, los concesionarios, que hasta ahora estaban exentos, quedan sujetos al canon de ocupación (art. 104) y, como ya he destacado en nota, los usuarios integrados en las Confederaciones Hidrográficas abonarán la tasa de nueva creación por utilización de servicios de las Confederaciones.
- c) Se introducen criterios de referencia de consumos para regadíos en el canon de regulación y en las tarifas del agua, lo que puede llevar a subir o bajar cuotas en función de la separación que cada sujeto tenga de esa referencia objetiva. Es obvio que ello está muy vinculado al favorecimiento de la utilización racional del agua.
- d) Los mayores cambios se producen en el canon de vertidos, dentro del que podemos destacar la voluntad de someter a los vertidos clandestinos también al pago del canon y la legalización de la práctica actual de cobro conjunto con cánones de saneamiento de CC.AA. (100).

Esta mayor voluntad recaudatoria puede presentar efectos ambientalmente positivos en el ámbito del canon de vertidos y también en la vinculación positiva y negativa a los consumos de agua que se produciría en el canon de regulación y en las tarifas de agua, y que, en este caso, acrecentaría los rasgos ambientales de estas dos figuras que ya tuve ocasión de resaltar con anterioridad. Las otras novedades, al margen de su presumible escaso efecto recaudatorio, no tie-

(99) Ello contrasta con las muestras de disconformidad que existen sobre este régimen y, también, sobre algunos claros defectos del mismo, tal y como he tenido ocasión de recordar en II. Puede indicarse aquí que en algunos de los documentos previos a la aparición del Anteproyecto de Ley del Plan Hidrológico Nacional (1993) se intentó una reforma general del régimen económico-financiero. Sobre lo mismo, vid. el trabajo de E. ARGÜELLO MURGADAS y J. GUTIÉRREZ MUÑOYERRO, «El régimen económico-financiero en el Plan Hidrológico Nacional», en las págs. 191 y ss. de A. EMBID IRUJO (dir.), *El Plan Hidrológico Nacional*, ed. Civitas, Madrid, 1993.

(100) Que se está produciendo en virtud de diferentes encomiendas de gestión del Estado a los órganos competentes para la recaudación del canon de saneamiento de las CC.AA.

nen virtualidad ambiental alguna y, además, la prosecución en la vía de creación de tasas (la de utilización de los servicios prestados por las Confederaciones) hace presumir, como ha sucedido anteriormente, un rosario de recursos y disconformidades de los usuarios y, en todo caso, una dificultad objetiva de la Administración hidráulica para proceder a la cuantificación del coste del servicio.

No cabe duda, por tanto, que esta reforma insustancial en el ámbito del régimen económico-financiero sigue dejando en las manos de las CC.AA. el protagonismo en la fiscalidad ambiental sobre el agua y, por tanto, actualizando permanentemente los problemas relativos a igualdad de los españoles y unidad de mercado que he tenido ocasión de tratar en este trabajo y que, sin haber presentado hasta el momento una conflictividad apreciable, podría aparecer en cualquier momento en que una normativa aislada de Comunidad Autónoma aportara rasgos excesivamente novedosos, distintos a los del resto de Comunidades.

LA FISCALIDAD AMBIENTAL Y LOS PRINCIPIOS DE SU REGIMEN JURIDICO. CONSIDERACIONES ESPECIFICAS EN EL AMBITO DE LAS AGUAS CONTINENTALES (*)

Por
ANTONIO EMBID IRUJO
Catedrático de Derecho Administrativo
Universidad de Zaragoza

SUMARIO: I. LOS PLANTEAMIENTOS DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN GENERAL: 1. *La fiscalidad ambiental debe ser comprendida dentro de un movimiento de pensamiento tendente a la introducción del componente económico para la protección de los recursos naturales.* 2. *Disquisiciones sobre el concepto de tributo ambiental. La necesidad de considerar un elemento finalista.* 3. *Algunos ejemplos en España de tributación ambiental diversa de la referida a las aguas continentales. Su carácter más que incipiente.* 4. *Algunos problemas de la introducción de los tributos ambientales, en particular la estructura territorial del Estado y la unidad de mercado.*—II. LA PROBLEMÁTICA AMBIENTAL Y LAS AGUAS CONTINENTALES EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESTATAL VIGENTE. CONSIDERACIÓN ESPECIAL DE LA FISCALIDAD EN LA LEY DE AGUAS DE 1985: 1. *Panorámica de la fiscalidad de las aguas en la Ley de Aguas de 1985. El carácter de pioneras de las aguas en relación al surgimiento de una fiscalidad ambiental más amplia.*—2. *Principales problemas jurídicos en el ámbito de la fiscalidad ambiental en la Ley de Aguas: un sistema complejo y de difícil y discutida aplicación.*—III. DOS VECTORES DEL CAMBIO: LA NORMATIVA DE LA UNIÓN EUROPEA Y LA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS: 1. *Las obligaciones que se deducen de la normativa europea han modificado, y podrían modificar más en el futuro, el conjunto de la fiscalidad sobre las aguas en el ordenamiento jurídico español.* 2. *La política de saneamiento de las CC.AA. suele estar vinculada a la aprobación de tributos específicos para sostener las infraestructuras de saneamiento y depuración. Cuestiones jurídicas importantes de los cánones de saneamiento autonómicos.*—IV. PRINCIPIOS DE UN RÉGIMEN JURIDICO DE LOS TRIBUTOS AMBIENTALES SOBRE LAS AGUAS CONTINENTALES: 1. *Parece lo más adecuado configurar tributos con naturaleza jurídica de impuesto. La reflexión sobre objetivos ambientales puede ayudar a configurar nuevos hechos impositivos.* 2. *La competencia tributaria en un país compuesto. La posibilidad de intervención del Estado como legislador de lo básico. La comparación con algún proyecto alemán de intervención tributaria del Estado sobre medio ambiente.* 3. *La fiscalidad y la ordenación del territorio y las políticas sectoriales.* 4. *La conveniencia de mantener el principio de afectación de los ingresos.*—V. UN ANÁLISIS DE LA FISCALIDAD DE LAS AGUAS EN EL ANTEPROYECTO DE LEY DE AGUAS DE MAYO DE 1997.

I. LOS PLANTEAMIENTOS DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN GENERAL

La preocupación general de este Curso se centra en torno al binomio agua y medio ambiente, con sus múltiples y casi inacabables

(*) El texto es la transcripción de la conferencia pronunciada en la Universidad Internacional Menéndez y Pelayo de Santander, el 2 de septiembre de 1998, en un Curso sobre Agua y Medio Ambiente. Igualmente el trabajo debe entenderse comprendido dentro del proyecto de investigación P 57/96 otorgado por el Gobierno Aragonés.

manifestaciones. El encargo específico que para la ocasión he recibido es el del estudio de la fiscalidad ambiental en torno a las aguas continentales. No obstante, creo imprescindible, para poder conocer y describir ajustadamente las características y problemas de mi objeto de preocupación, comenzar por unos planteamientos más amplios en donde pueda centrar brevemente los orígenes y causas del planteamiento de una fiscalidad de características ambientales [1] y la misma definición de tributo ambiental [2] para pasar, seguidamente, a describir algunos de los que se reclaman como tributos ambientales en España [3] especificando, en general, cuáles son los principales problemas jurídicos vinculados a esta cuestión [4].

1. *La fiscalidad ambiental debe ser comprendida dentro de un movimiento de pensamiento tendente a la introducción del componente económico para la protección de los recursos naturales*

Parece conveniente comenzar por indicar que la cuestión de la fiscalidad ambiental nos sitúa ante un tema relativamente lejano en sus orígenes conceptuales pero bastante próximo a nuestros días, sin embargo, en sus plasmaciones prácticas. No cabe duda, en este plano inicial de lo meramente descriptivo en el que me muevo ahora, que se debe resaltar el papel de una organización, la de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), y de los sucesivos informes que ella ha promovido (1), los cuales han tenido y tienen gran influencia en el proceso de instauración de una fiscalidad de contenido ambiental y de instrumentos económicos, en general, en distintos países a la hora de enfrentarse a la protección del medio ambiente. Hoy contemplamos una aparente eclosión en diversos lugares de este movimiento de signo económico o, más particularmente, fiscal, con surgimiento de múltiples normas y las consiguientes reflexiones científicas a que da lugar sobre el particular (2), aunque muchas veces pue-

(1) Esta organización realizará diversos informes en sentido favorable a la introducción de tributos ambientales. Vid. el expresivamente titulado *La fiscalidad y el medio ambiente. Políticas complementarias*, coed. de OCDE y Mundiprensa, Madrid, 1994. En la pág. 21 se contiene una narración de anteriores informes de la Organización en esta misma línea, singularmente desde 1989.

(2) En la doctrina española justo es destacar, como casi siempre en estos temas, a R. MARTÍN MATEO, *Tratado de Derecho Ambiental*, vol. I, ed. Trivium, Madrid, 1991, págs. 238 y ss. Vid. posteriormente a T. ROSEMBUJ, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, ed. Marcial Pons, Madrid, 1995, o P. M. HERRERA MOLINA y F. SERRANO ANTÓN, *Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental (especial referencia al impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía)*, «REDF», 83, 1994, págs. 457 y ss. Debe destacarse la celebración de un Congreso sobre fiscalidad ambiental en Madrid en 1996, cuyas actas aparecen publicadas en A. YABAR STERLING (ed.), *Fiscalidad ambiental*, cd. Cedecs, Barcelona, 1998.

da dudarse, y de forma legítima, sobre su efecto real más allá de lo propagandístico; advertir, así, la escasa recaudación que en la práctica (3) tienen muchas de las figuras introducidas, ayuda sobremanera a sacar unas conclusiones matizadamente prudentes.

En realidad, los informes de la OCDE y sus aplicaciones posteriores, lo que hacen es seguir la senda que ciertos economistas bastante lejanos ya en el tiempo (4) trazaron postulando la introducción de un componente económico para la conducción por los poderes públicos de las formas y contenido de la utilización por los particulares de los recursos naturales. La utilización de los recursos naturales, dijeron estos economistas simplificando aquí sus valiosas aportaciones, lleva en muchas ocasiones un perjuicio para éstos que no se contabiliza en el precio del producto o actividad ofertada, en cuyo proceso de fabricación o preparación ha tenido un lugar preferente la utilización del recurso. El agente productivo «externaliza», así, un coste del que hace deudor a toda la sociedad. Los poderes públicos, por la vía de los instrumentos económicos, y entre ellos los tributos, pueden ayudar a «internalizar» este coste, obligando al agente a que configure, así, un producto con un precio real en el que se comprenda la degradación ambiental producida. De todo ello se beneficiaría, precisamente, el recurso natural pues sólo las utilidades realmente productivas (competitivas en un mercado) pagarían el coste correspondiente por su utilización, no pudiendo hacerlo el resto, lo que llevaría, obviamente, a una preservación del recurso, que sólo sería utilizado en supuestos de competitividad económica y no en el resto.

Este diseño teórico ha solido ser apreciado por los políticos (5), que al notar la comprensión favorable de los ciudadanos, en principio, a estas cuestiones ambientales, y a sus manifestaciones económicas también, han propiciado su introducción en distintos países. La aceptación generalizada, por otra parte, de principios económicos puramente ambientales, simplificados en la exitosa fórmula «quien

(3) Vid., por ejemplo, la información que ofrece A. YABAR STERLING en su trabajo «La necesidad de una reforma fiscal orientada al fomento del crecimiento sostenible», en las págs. 25 y ss. de *Fiscalidad ambiental*, op. cit., según la cual un informe elaborado a instancias de la Comisión Europea demuestra que entre 1970 y 1990 en países significativos (Estados Unidos, Japón, Alemania, Dinamarca y otros) las cargas fiscales sobre los recursos naturales y ambientales han disminuido en relación a las cargas fiscales sobre el trabajo (pág. 28, en la nota primera).

(4) En este plano los nombres de PIGOU, OATES o COASE son de imprescindible cita. Al margen de esta referencia nominal y justificada, prefiero no extenderme más en esta cuestión remitiéndome al tratamiento que sobre el particular realizan muchos otros autores, destacando, por lo significativo de su libro, a ROSEMBUJ, op. cit., págs. 77 y ss.

(5) En ese sentido, vid. las referencias del informe de la OCDE *La fiscalidad y el medio ambiente*, ya citado, pág. 17. Igual y respecto a la situación alemana lo que indica W. KLUTH, «Protección del medio ambiente mediante tributos ecológicos en la República Federal Alemana», en las págs. 189 y ss. de *Fiscalidad ambiental*, op. cit.

contamina paga» (6), camina, en el fondo, en la misma dirección que la anterior construcción, que se configura inicialmente sólo desde la perspectiva económica.

Lo que, en realidad, plantea la descripción someramente hecha en las anteriores líneas es una forma distinta o, por lo menos, complementaria de la tradicional sobre el diseño de la relación entre los poderes públicos y la actividad de la sociedad: frente a las típicas y tradicionales potestades administrativas centradas en el «mando», en la «orden» (inspección, autorización, sanción), aparece una forma «indirecta» de relación en la que los instrumentos económicos se configuran como imprescindibles. Esta forma de ver las cosas debe insertarse dentro de una más amplia ideología relativa a una concepción de la sociedad y del Estado y que centra en la institución del mercado, con todas sus formas y presentaciones, la mejor forma de preservar el medio ambiente. La libertad económica que es presupuesto del mercado, el juego de la oferta y la demanda que éste representa, la supresión de subvenciones públicas injustificables, la clara atribución de derechos de propiedad y de consiguientes responsabilidades de los agentes económicos, podemos decir resumiendo, sería para esta concepción el mejor elemento protector del medio ambiente (7). Se comparta o no al completo esta posición, hoy está incorporada al mundo de las ideas que profesan la mayor parte de los ciudadanos, la necesidad del pago —en la forma y en la cuantía que fuere—, como elemento imprescindible para la utilización y consiguiente protección de los recursos naturales.

2. *Disquisiciones sobre el concepto de tributo ambiental. La necesidad de considerar un elemento finalista*

Abandonando cualquier tipo de reflexión adicional que las anteriores frases suscitarían, que debe quedar para otro lugar y ocasión más propicios, y volviendo a lo que quiero objeto exclusivo de preocupación en este momento, lo que aparece como subyacente a las

(6) Es una síntesis de un principio de «prevención» que ha sido incorporado al Tratado de la Comunidad Económica Europea con ocasión del Acta Unica de 1986 y que hoy es signo sin el cual no se comprendería la política ambiental de la Unión Europea.

(7) Una concreción de esta forma de ver las cosas en la «Declaración de la Conferencia de los Ministros de Medio Ambiente» celebrada en Oslo en 1995 y recogida por A. YARBAR STERLING, *op. cit.*, pág. 32, que transcribo. El propósito de los Ministros reunidos, según confiesan palmariamente, es «eliminar las subvenciones que generan esquemas insostenibles de consumo y de producción (en el área de los transportes, energía y agricultura); desplazar la carga fiscal desde el trabajo hacia el uso de recursos que dañan el medio ambiente, para favorecer la eficiencia, para reducir la contaminación, para favorecer el mercado de tecnologías limpias y para crear nuevos puestos de trabajo».

anteriores ideas es un problema de definición jurídica, casi, incluso, de naturaleza filosófica, y que consiste en determinar qué es un tributo ambiental, cuáles son las características que a una figura tributaria dada le pueden dar el sesgo o signo ambientalista.

La cuestión no es, en modo alguno, sencilla de responder y, al mismo tiempo, me parece capital al menos como elemento estructurante de concepciones jurídicas que deben pretender ser claras y precisas y, también, como cabecera de una práctica o de una política legislativa tendente a la introducción de figuras de esta naturaleza.

Decir, por ejemplo, que tributo ambiental será todo aquel que tenga en su régimen jurídico incorporada la idea de pago por la utilización de un recurso natural (agua, flora, fauna, aire...) me parece una forma muy simplificada de ver las cosas, aunque, por supuesto, defendible en el plano de lo general.

En principio, la idea de pago por la utilización de un recurso natural es la consagración, elemental, del principio de un tributo ambiental: el coste de la degradación ambiental debe ser asumido por aquel que la causa y no por la completa colectividad vía presupuestos generales del Estado, formados, obviamente, por el conjunto de la tributación. Ahora bien, al margen de esta constatación inicial, que esta mera idea signifique la característica distintiva y única de un tributo ambiental es, como he indicado, simple. Y ello porque, en ese caso, tributos ambientales los habría habido desde el mismo surgimiento de una Hacienda que merezca aproximativamente el nombre de tal. Siempre el poder público ha regulado, de la forma que fuere, el pago por el uso de los bienes que hoy genéricamente llamamos recursos naturales. En un determinado momento bastante lejano en el tiempo, como una idea, simplemente, de compensación a quien aparece como «señor» del bien, sea cual fuera su relación con éste, de propiedad u otra distinta. En otro momento más avanzado y próximo a nosotros, como pago al Estado, titular del dominio público, por una utilización «privativa» de un bien insertable de una u otra forma en esa categoría de recurso natural. Precisamente los orígenes de las figuras que hoy genéricamente denomina nuestro ordenamiento jurídico como «cánones», sin pretender pontificar acerca de su naturaleza jurídica, encuentran su justificación en esta comprensible relación de dominio de la que, obviamente, está alejada cualquier consideración ambiental que pudiera pensarse (8).

(8) El tema, como se comprenderá, es importantísimo y al par muy interesante desde el aspecto de las aguas continentales porque en buena medida son las aguas el sujeto histórico de este tipo de pagos a los que me refiero en el texto. Remito en torno al mismo a los planteamientos de A. GALLEGO ANABITARTE, A. MENÉNDEZ REXACH y J. M. DÍAZ LEMA, *El derecho de aguas en España*, ed. MOPU, Madrid, 1986, págs. 274 y ss., y a la bibliografía que ellos citan.

Creo, por el contrario, que además de la utilización del recurso natural, el elemento finalista debe estar necesariamente, de una o de otra forma, inserto en la configuración jurídica de la figura tributaria correspondiente para que ésta pueda merecer el apelativo de ambiental. Ese elemento finalista puede referirse al destino de la recaudación del tributo, utilizable en diversas medidas de protección ambiental o, mucho mejor, estar presente en todo el régimen jurídico del tributo desde su misma concepción y en el que estarán incorporados elementos de política ambiental, objetivos ambientales que normalmente aparecerán vinculados a la idea de utilización «racional» de los recursos naturales que lleva implícito un componente de ahorro (9) y de evitación de prácticas, en general, perjudiciales.

La cuestión exige, además, diferenciar desde el punto de vista de la naturaleza jurídica las múltiples relaciones económicas que pueden vincular a Estado y sociedad en torno a la utilización de los recursos naturales. En efecto, no sólo de tributos en sentido estricto puede hablarse dentro del plano de lo económico, sino que en muchas ocasiones también existirá un mundo complejo de figuras económicas no comprensible dentro de las pautas tributarias: subvenciones, préstamos, precios, desgravaciones en otro tipo de tributos, son otras formas mediante las que el Estado puede dirigir la conducta de los particulares en torno a la utilización de los recursos naturales, y ello demanda, a estos efectos conceptuales en los que me encuentro, tenerlo en cuenta.

Por eso me parece adecuado el planteamiento de buena parte de la doctrina alemana, que en torno a esta cuestión distingue la existencia de:

- a) *tributos ambientales en sentido amplio*, que serían «todas las prestaciones pecuniarias de derecho público —impuestos, tasas, contribuciones especiales y los denominados *Sonderabgaben* o tributos especiales— que sirven directa o indirectamente para realizar objetivos de política ambiental. En este ámbito hay que incluir también los beneficios fiscales y otras medidas desgravatorias de carácter ambiental», y
- b) *tributos ambientales en sentido estricto*, que serían «tributos extrafiscales dirigidos a orientar aquellas conductas de productores y consumidores que inciden sobre el medio ambiente» (10).

(9) Cfr. lo que indico con referencia a las aguas pero claramente extrapolable a otros recursos naturales, en cuanto que la «utilización racional» es expresión utilizada de forma general en el artículo 45 CE, en A. EMBID IRUJO, *La utilización racional de las aguas y los abastecimientos urbanos. Algunas reflexiones*, «RARAP», 10, 1997, págs. 209 y ss.

(10) Lo que aparece en el texto está recogido de KLUTH, *op. cit.*, pág. 191, que sigue a

Como se puede apreciar y al margen de singularidades específicas propias del ordenamiento alemán, se distingue perfectamente con esta definición la plural realidad que venimos contemplando, introduciéndose el elemento finalista al que me refería (orientaciones de productores y consumidores, objetivos de política ambiental) y apareciendo también en la definición estricta la referencia a la «parafiscalidad» que sirve para que denotemos la característica en principio no estrictamente recaudatoria que tienen estos tributos y que, al margen de su profunda discusión por la doctrina especializada, no cabe duda de que se ha incorporado como elemento distintivo a estas formas tributarias.

3. *Algunos ejemplos en España de tributación ambiental diversa de la referida a las aguas continentales.*
Su carácter más que incipiente

La tributación que merezca, según los criterios anteriores, el calificativo de ambiental está entre nosotros y dejando ahora al margen el caso de las aguas continentales, que presenta tantas especificidades y particularidades, empezando su desarrollo. Es curioso, además, que lo haga mediante la creación por algunas CC.AA. (11) de diferentes impuestos sin que haya existido una previa actividad del Estado sobre el particular. Así, podemos recordar la creación por la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares y por medio de su Ley 12/1991, de 20 de diciembre, del Impuesto sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente. Sigue, cronológicamente hablando, Galicia, que mediante la Ley 12/1995, de 29 de diciembre, crea el Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica. El tercer ejemplo sería el de Extremadura, que procede con la Ley 7/1997, de 29 de mayo, de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente, a la creación de una figura tributaria propia.

Los títulos de las Leyes indican sin más análisis sus distintos objetivos y, por tanto, también a su través podemos prever los afectados por las mismas. Sus textos articulados informan de los objetivos de protección ambiental que se persiguen y del tipo de conductas que se

MEBERSCHMIDT, *Umweltabgaben als Rechtsproblem*, 1986, págs. 15 y ss., y a M. KLOEPFER, *Umweltrecht*, 1998, marginales 188 y ss.

(11) Como notaré en el punto siguiente, lo mismo ha sucedido en el ámbito de las aguas continentales. Fueron las CC.AA. de Cataluña y Madrid las pioneras, en este caso, en la introducción de figuras tributarias vinculadas al saneamiento de las aguas continentales.

trata de impedir o dificultar. Son, sin duda, y sin que haga aquí citas y menciones específicas de preámbulos y de exposiciones de motivos, de capítulos y disposiciones finales, tributos puramente ambientales y como tales los ha tratado la doctrina, que, normalmente, se ha mostrado crítica en sus análisis de estas figuras por su escasa capacidad recaudatoria y, por tanto, por su cuestionable carácter de incidencia en la protección ambiental (12).

No es, sin embargo, una exégesis de estas figuras, una vez descontado su carácter ambiental, lo que quiero realizar aquí, sino, solamente, resaltar elementos que para la concepción global de este trabajo puedan resultar interesantes, y ellos han quedado ya en alguna medida apuntados: fenómeno reciente, fenómeno particularizado, en ningún caso muestra de una política general del país y, además, restringido a cuestiones ambientales muy concretas como la contaminación atmosférica y la producción de energía. En realidad, lo que estas figuras tributarias están poniendo de relieve sobre todo y dados los anteriores elementos es la necesidad de responder a la cuestión sobre la adecuación del nivel territorial de Comunidad Autónoma como el adecuado para la introducción de figuras tributarias ambientales, al menos del tipo de las nombradas. Si continuamente se está hablando, y con razón, del carácter global y casi siempre supranacional del medio ambiente (13), puede parecer cuestionable que se establezcan impuestos en un nivel territorial más que reducido y que en el caso del tributo que recae sobre las instalaciones de producción de energía eléctrica, por ejemplo, no guarda ninguna relación con el «mercado» al que sirven estas instalaciones, máxime en el contexto de una normativa de liberalización desde múltiples perspectivas como la que ahora tenemos en este sector. La cuestión es lo suficientemente importante como para merecer una mayor atención en el contexto de la reflexión sobre los diferentes problemas que, en general, plantea la introducción de figuras tributarias ambientales.

(12) Cfr. inicialmente F. D. ADAME MARTÍNEZ, *El Impuesto sobre Instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Baleares*, «REDF», 79, 1993. Más recientemente, A. BAENA AGUILAR, «Nuevos impuestos ambientales», págs. 379 y ss. de *Fiscalidad ambiental*, op. cit. Especialmente muy crítico, por inoperante, sobre el Impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica, Ley 12/1995, de 29 de diciembre, págs. 386 y ss. También, M. GÓMEZ VERDESOTO y M. A. MARTÍNEZ LAGO, «Acerca del impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente», págs. 445 y ss. de *Fiscalidad ambiental*; y sobre el mismo impuesto, C. J. BORRERO MORO, «Acerca de la discutida constitucionalidad del impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente», págs. 467 y ss. de *Fiscalidad ambiental*.

(13) Sobre el particular proporcione algunas reflexiones en mi trabajo «El papel del Estado en el medio ambiente, ¿vigilante o gestor?», de próxima publicación en el *Libro Homenaje a MARTÍN MAÍEO*.

4. *Algunos problemas de la introducción de los tributos ambientales, en particular la estructura territorial del Estado y la unidad de mercado*

Los tributos ambientales plantean diferentes problemas, algunos de puro componente tributario (como la cuestión de la capacidad económica, la progresividad del sistema o el principio de reserva de Ley, sobre lo que algo diré más adelante) y otros más «estructurales», de preocupación superior y primera. Entre estos últimos acabo de destacar en las líneas finales del anterior apartado el de la compatibilidad de una política de introducción de tributos ambientales conducida sustancialmente por las CC.AA. y los principios de la unidad de mercado o de la igualdad de los españoles (art. 139.2 CE) (14), en cuanto que la competencia tributaria de las CC.AA. puede afectar a la capacidad contributiva de las empresas o sectores afectados o, en general, plantear una diferente posición jurídica de los ciudadanos según las diversas políticas de las CC.AA.

En realidad, se podría decir que este planteamiento que estoy realizando es propio no sólo de la tributación ambiental, sino de la completa potestad tributaria, en general, de las CC.AA. Aceptando que ello es cierto en principio, lo que debo indicar es que los tributos ambientales presentan alguna característica singular en esta problemática aparentemente general que no hace injustificado su tratamiento específico ahora. Me voy a explicar sobre esta en principio contradictoria afirmación con alguna pormenorización.

La característica singular a que me refiero podremos descubrirla a partir de una simple constatación: no existe una gran capacidad de establecimiento de tributos propios de las CC.AA. a partir de la prohibición —más que razonable— de la LOFCA, artículo 6.2, de establecimiento por las CC.AA. de tributos que recaigan sobre hechos imponible gravados por el Estado. Eso ocasiona que muy difícilmente la renta, la actividad productiva o comercial, o el patrimonio, puedan ser objeto de imposición autonómica por cuanto ya existe imposición específica —y, me parece, exhaustiva— del Estado. La utilización de los recursos naturales, sin embargo, dadas además las importantes competencias que en materia medioambiental tienen las CC.AA. (15), aparece como un campo en principio no disputado por

(14) «Ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español.»

(15) Lo que, además, da lugar en muchas ocasiones a problemas por deslindes competenciales y plantea críticas por el papel tan reducido en que queda el Estado. Sobre el

el Estado y por ello abierto a la capacidad innovadora de las CC.AA.; de ahí esa singularidad que he notado de los tributos ambientales y, al tiempo y como posible consecuencia, la conflictividad inmanente en el proceso creativo autonómico.

Conflictividad que puede originarse o no. Todo depende de la forma concreta como se articule la potestad tributaria autonómica. No viene mal recordar aquí la doctrina del Tribunal Constitucional, temprana, seria y matizada, acerca de la lectura correcta del artículo 139.2 CE, antes recordado, y de la compatibilidad entre los principios de autonomía ínsito en la construcción descentralizada del Estado y de uniformidad que sería postulado por la unidad de mercado. El TC ha dicho, así, en la STC 88/1986, de 1 de julio, que

«... de la Constitución se deriva la unicidad del orden económico nacional, que trae como consecuencia la existencia de un mercado único. Esta unidad de mercado supone, por lo menos, la libertad de circulación sin traba por todo el territorio nacional de bienes, capitales, servicios y mano de obra y la igualdad de las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica. Tal unidad, sin embargo, y como ha señalado también el Tribunal, no significa uniformidad, ya que la misma configuración del Estado español y la existencia de Entidades con autonomía política, como son las Comunidades Autónomas, supone necesariamente una diversidad de regímenes jurídicos. La compatibilidad entre la unidad económica de la Nación y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía ha de buscarse, pues, en un equilibrio entre ambos principios, equilibrio que, al menos, y en lo que aquí interesa, admite una pluralidad y diversidad de intervenciones de los poderes públicos en el ámbito económico, siempre que reúnan las varias características de que: la regulación autonómica se lleve a cabo dentro del ámbito de la competencia de la Comunidad; que esa regulación en cuanto introductora de un régimen diverso del o de los existentes en el resto de la Nación, resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ella previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin,

particular, últimamente vid. mi trabajo «El papel del Estado...», *op. cit.* Igualmente, L. POMED SÁNCHEZ, *La protección del medio ambiente como función estructural del Estado en el seno de la Unión Europea: entrecruzamientos competenciales*, «REDA», 98, 1998, págs. 165 y ss.

y, por último, que quede en todo caso a salvo la igualdad básica de todos los españoles» (fdo. jdo. 6).

Las palabras finales, que por su importancia he destacado tipográficamente, son bien claras acerca de las condiciones a cumplir por la legislación autonómica: potestad tributaria ejercida dentro de las competencias, proporcionada al objeto perseguido, no surgimiento de diferencias irracionales, igualdad básica entre los españoles garantizada... Es obvio que con arreglo a estos principios habrá de juzgarse el ejercicio, bien incipiente como lo he llamado, de la tributación ambiental de las CC.AA. La relativa a las aguas continentales es, como veremos más adelante, mucho más generalizada y, por esa generalidad, no arriesga configurarse *en sus presupuestos actuales*, subrayo, como violentadora de los principios indicados.

El reciente ordenamiento jurídico estatal en un sector específico muy vinculado con la tributación ambiental autonómica hasta ahora aparecida, como es el de la energía eléctrica, aun sin decirlo expresamente, está partiendo de la viabilidad y compatibilidad con sus presupuestos, en principio, de la imposición de signo ambiental autonómica en cuanto que reconoce la posibilidad de incorporación a la tarifa eléctrica de un «suplemento» equivalente al correspondiente tributo. El estudio, además, de la evolución normativa sobre la cuestión es muy representativo acerca del significado de la aceptación de esta idea por cuanto que, inicialmente, la Ley 40/1994, de 30 de diciembre, de Ordenación del Sistema Eléctrico Nacional, en su artículo 18.5 indicaba que las tarifas aprobadas por la Administración para cada categoría de consumo no incluirán el Impuesto sobre el Valor Añadido *«o cualquier otro tributo que no responda a principios uniformes para todo el territorio nacional»*, añadiendo a continuación que *«el importe de dichos tributos —en el caso, obviamente, de que respondieran a esos principios uniformes— será satisfecho por los usuarios y será indicado de forma separada y explícita en la factura del suministro»*.

Sin embargo, estos planteamientos cambian en la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, en cuyo artículo 17.3 se comienza, simplemente, indicando que las tarifas no incluirán el IVA, para añadir que: *«En caso de que las actividades eléctricas fueran gravadas con tributos de carácter autonómico o local, cuya cuota se obtuviera mediante reglas no uniformes para el conjunto del territorio nacional, al precio de la electricidad resultante del mercado de ofertas o a la tarifa se le podrá incluir un suplemento territorial, que podrá ser diferente en cada Comunidad Autónoma o entidad local»*, debiendo en todo caso justificarse *«la equivalencia entre el coste provocado a*

las empresas eléctricas por estos tributos y los recursos obtenidos por el suplemento territorial».

Se parte, por tanto, de una posible particularización de la tarifa territorialmente, lo que significa, obviamente, una aceptación de que la unidad de mercado no es afectada, en principio, por la existencia de tributos cuya cuota se obtiene mediante «reglas no uniformes». Naturalmente que esta aceptación hecha por una legislación sectorial no contradice en nada la jurisprudencia anteriormente resaltada del TC acerca de las características que, en todo caso, debiera tener la intervención económica de las CC.AA. para no considerarse violentadora de los principios establecidos por el artículo 139.2 CE y su interpretación por el TC.

Al margen de este problema que he llamado «estructural», se presentan otros de puro régimen jurídico tributario. Uno es, en principio, el de la compatibilidad con nuestro sistema constitucional de unos tributos que en muchas ocasiones no tienen función recaudatoria, sino extrafiscal, parafiscal, no estando presente expresamente esta finalidad en el artículo 31 CE, que se refiere al «sostenimiento de los gastos públicos» como deber de todos. La cuestión quedó en principio resuelta por el TC, que en su Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, sanó la constitucionalidad del Impuesto andaluz de tierras infrautilizadas indicando que «la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente arts. 40.1 y 130.1), *dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados*».

La cuestión que acabo de apuntar está muy vinculada también a la relación de estos tributos ambientales con los principios de capacidad económica y de progresividad del sistema fiscal que son mencionados como fundamento de la obligación de sostener los gastos públicos por el artículo 31 CE. Esta cuestión ha dado en nuestro país y en otros algún quebradero de cabeza a la doctrina pues, teóricamente, es posible articular un tributo ambiental sobre sujetos cuya capacidad económica puede ser mínima o, aparentemente, no existir. En todo caso, y por complicar más la situación, la obligación de pago del impuesto puede establecerse por igual sobre sujetos con desigual capacidad económica, todo lo cual hace planteables, al menos en teoría, problemas de constitucionalidad.

A su solución ayuda el hecho de que el mismo TC relajó algún

punto el significado del principio cuando en su Sentencia 221/1992, de 11 de diciembre, negó que la «capacidad económica pueda erigirse en criterio exclusivo de justicia tributaria, en la única medida de justificación de los tributos», añadiendo que «es por tanto constitucionalmente admisible que *el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, están orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza*; y basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo». Esta toma de postura del TC facilita que en el ámbito específico de los tributos ambientales pueda decirse que «la capacidad económica está relacionada con la finalidad de la imposición. Es decir, la condición de todo tributo medioambiental es sencillamente la capacidad contaminante del sujeto. Es tan lógico como una relación causa-efecto» (16). En todo caso, me parece interesante recordar que el TC en la Sentencia transcrita se ha referido expresamente a la necesidad de que la regulación correspondiente *no desconozca ni contradiga el principio de capacidad económica*.

Un nuevo problema puede plantearse en algunas formas de tributación ambiental con el exigente principio de reserva de Ley singularmente cuando la determinación de la base imponible puede ser dependiente de la aplicación del contenido de textos resultado de remisiones reglamentarias realizadas por la ley creadora del tributo. También en este punto la jurisprudencia del TC, aun dictada sin referirse específicamente a tributos ambientales, ayuda a desbrozar los problemas que puedan plantearse en cuanto que ésta es inmisericorde con el cumplimiento del principio de reserva de Ley en el hecho imponible pero, sin embargo, admite las remisiones reglamentarias en cuanto a la determinación de la base imponible, pues no puede desconocerse «que en un sistema tributario moderno la base imponible puede estar integrada por una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas» (STC 221/1992, de 11 de diciembre, fdo. jdo. 7) (17).

Por fin, y por último, pertenece al pasado, creo, la polémica sobre la reserva de Ley y los precios públicos por aprovechamientos espe-

(16) Cfr. F. SERRANO ANTÓN, «Justificación técnico-jurídica de los impuestos medioambientales», en las págs. 313 y ss. de *Fiscalidad ambiental*, op. cit. La cita en concreto en la pág. 319.

(17) Sobre el particular y mucho más extensamente, vid. el tratamiento que en relación a los tributos del agua realizó en «Condicionamientos jurídicos de una política de precios del agua», en *Precios y mercados del agua*, ed. Civitas, Madrid, 1996, págs. 57 y ss.

ciales de bienes de dominio público que pudo tener también sus aplicaciones específicas en supuestos de figuras económicas reguladas en la LAg. como el canon por ocupación de bienes de dominio público (art. 104 LAg). La STC 185/1995, de 14 de diciembre, certificó la muerte de esa categoría en el ámbito del dominio público postulando la naturaleza de tasa (y, por tanto, de recurso tributario) de las cantidades exigidas (llámense así o precios o cánones) en el caso del aprovechamiento especial de bienes de dominio público (18). Tras diversos avatares normativos de no necesaria cita aquí, la Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del régimen legal de las tasas estatales y locales y de reordenación de las prestaciones patrimoniales de carácter público, ha reformado el conjunto del ordenamiento en la dirección indicada. En particular indica en el artículo 61 de la siguiente forma la definición de hecho imponible en el supuesto de aprovechamiento de bienes de dominio público:

«Constituye el hecho imponible de la tasa la utilización privativa o el aprovechamiento especial de bienes de dominio público que se hagan por concesiones, autorizaciones u otra forma de adjudicación por parte de los órganos de la Administración estatal competentes para ello y de acuerdo con las disposiciones específicas que las regulan.»

Pero, no obstante, se remite en cuanto a las tasas por aprovechamientos especiales del dominio público hidráulico a lo regulado en la LAg. (apartado segundo de ese mismo art. 61). Este carácter de tasa hace que, por tanto, en el ámbito de las figuras ahora conocidas como en las que se creen en el futuro y que puedan tener contenido ambiental, se deberán observar las exigencias típicas del principio de reserva legal en materia tributaria.

II. LA PROBLEMÁTICA AMBIENTAL Y LAS AGUAS CONTINENTALES EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESTATAL VIGENTE. CONSIDERACIÓN ESPECIAL DE LA FISCALIDAD EN LA LEY DE AGUAS DE 1985

En varias ocasiones se ha destacado el significado novedoso que la LAg. de 1985 tiene desde la perspectiva medioambiental (19). Tan-

(18) Llevo a cabo un estudio pormenorizado de la problemática que se indica en el texto en mi trabajo «Condicionamientos...», *op. cit.*, págs. 102 y ss.

(19) Cfr., por todos, S. MARTÍN-RETORTILLO, *Derecho de aguas*, ed. Civitas, Madrid, 1997, págs. 309 y ss., y los diversos trabajos contenidos en A. EMBID IRUJO (dir.), *La calidad de las aguas*, ed. Civitas, Madrid, 1994.

to en la exposición de motivos de la Ley como en varios de sus preceptos (arts. 1, 13, 38, 90, 92 y ss., 105, etc.), hay clara preocupación por considerar las aguas como recurso natural y también como elemento productivo, y ello en la historia del Derecho de aguas español es una característica que, por lo novedosa, debe resaltarse sin ninguna duda. En el presente apartado comenzaré por hacer una panorámica de la fiscalidad de las aguas en la LAg. en donde, en línea de contraste con lo anteriormente indicado, reseñaré sus escasas novedades, al margen de la existencia del canon de vertidos, sobre el derecho precedente [1], planteando, posteriormente, algunos problemas específicos de la tributación sobre las aguas, como su naturaleza jurídica y la misma interrogación acerca de las figuras que dentro de las reguladas podrían merecer tal calificativo [2].

1. *Panorámica de la fiscalidad de las aguas en la Ley de Aguas de 1985. El carácter de pioneras de las aguas en relación al surgimiento de una fiscalidad ambiental más amplia*

En el ámbito de la fiscalidad sobre las aguas (20), la LAg. no contiene novedades sustanciales sobre el sistema anteriormente vigente y que arranca en sus fundamentos de la Ley de Obras Hidráulicas de 7 de julio de 1911 (21), exceptuando la introducción en el sistema del canon de vertidos que está configurado como un tributo de contenido ambiental. Se regulan, así, el canon de ocupación del dominio público hidráulico (art. 104), el canon de vertido (art. 105) y el canon de regulación y las tarifas de agua (art. 106) (22). De todos ellos el

(20) Quizá, y aunque sea sólo en nota al pie, deba indicarse que existe una fiscalidad que recae sobre las «aguas» en sentido amplio y que no está recogida en la LAg. No puede olvidarse, así, el significado de diversos impuestos sobre el de Bienes Inmuebles, IVA, Construcción e Instalación y Obras, que gravan la actividad de regadío, o la producción de energía hidroeléctrica, o diversas obras que luego pueden servir para el abastecimiento urbano, por poner ejemplos de diferentes utilidades. Obviamente, estamos ante partes del sistema tributario general, pero que recaen en lo concreto en el momento en que se realizan actividades económicas vinculadas al agua. Esta puede ser una de las causas que expliquen el recelo de ciertos usuarios del agua cuando se anuncian nuevas figuras impositivas o subidas de las cuotas de las existentes de contenido ambiental, que podría ser, quizá, una reacción ante el conjunto de un sistema tributario y no ante figuras concretas. En general sobre los impuestos nombrados y su aplicación al regadío, vid. A. EMBID IRUJO y A. GARRIDO COLMENERO, *La actividad económica de las Comunidades de Regantes*, ponencia al IX Congreso de Comunidades de Regantes, Zaragoza, mayo de 1998.

(21) Una panorámica completa sobre la evolución del régimen económico-financiero del agua, en A. EMBID IRUJO, «Condicionamientos...», *op. cit.*, págs. 42 y ss. Vid. también S. MARTIN-RETORTILLO, *Aguas públicas y obras hidráulicas*, ed. Tecnos, Madrid, 1966, advirtiendo de la fecha de su publicación.

(22) En realidad, ese nombre —que responde a la denominación tradicional— lo recibirán las «exacciones» de las que habla el artículo 106 LAg. 1985. posteriormente, en el Reglamento del Dominio Público Hidráulico (1986).

canon de vertido es, como he indicado, un tributo de finalidad ambiental, y la cuestión de si lo son las otras figuras la trataré en el siguiente punto [2].

Al margen de esa remisión, lo que me interesa decir ahora es que, sin embargo y a pesar de esta tradición respetuosa, sí que aparecerá una profusa fiscalidad ambiental de las aguas continentales pero vinculada a la acción de la legislación de las CC.AA., que opera en diferentes direcciones. Por un lado, estará su legislación de saneamiento —allí contaremos con la intervención inicial de las CC.AA. de Cataluña (1981) y de Madrid (1984) (23)— pero, por otro, también, alguna Comunidad Autónoma con plenas competencias sobre aguas y clara vocación innovadora configurará un sistema tributario con vocación de sustitución, en el objetivo final, del sistema tributario de la LAG. Estoy pensando, así, en Cataluña, que opera mediante la Ley 5/1990, de 9 de marzo, de Infraestructuras Hidráulicas de Cataluña, creadora del canon de Infraestructuras Hidráulicas con naturaleza de impuesto y que representa, por tanto, una modificación sustancial sobre la normativa estatal basada en figuras —como más tarde veremos— con una naturaleza jurídica mezcla de contribución especial y tasa como lo son el canon de regulación y las tarifas de agua.

Lo que sucede, pues, entonces es que, de una u otra forma y si se comparan las fechas de los escasos impuestos ambientales hasta ahora existentes y que he ofrecido en I.3 con las correspondientes de la tributación de las aguas, aparece la fiscalidad ambiental de éstas como una suerte de avanzada o pionera, campo de experimentación por tanto, en este ámbito de la tributación ambiental. La situación de nuestro país no es extraordinaria, por lo demás, sino concordante con lo que sucede también en otros países próximos como Francia o Alemania (24), y también en forma concordante con éstos nos encontramos ante recaudaciones ciertamente importantes en este ámbito, al contrario de lo que suele suceder en el resto de tributos ambientales.

(23) Las leyes concretas y las fechas de todas ellas las ofrezco en III.2 de este trabajo.

(24) En Alemania, la ley del canon de vertidos es de 1976 (con varias modificaciones posteriores) y su implantación efectiva es de 1981. Cfr. en general, sobre la cuestión, J. SALZWEDEL, «Wasserrecht», págs. 783 y ss. de *Besonderes Verwaltungsrecht*, De Gruyter, Berlín, 7.ª ed., 1982. Como prueba de la trascendencia económica de esta norma téngase en cuenta su estudio dentro del trabajo de R. STÖBER, *Derecho administrativo económico*, ed. MAP, Madrid, 1992, págs. 370 y ss. Críticas a la legislación alemana desde la perspectiva fiscal, en KLUTH, *op. cit.*, pág. 194.

2. Principales problemas jurídicos en el ámbito de la fiscalidad ambiental en la Ley de Aguas: un sistema complejo y de difícil y discutida aplicación

Canon de ocupación, canon de regulación y tarifas de aguas y canon de vertido forman la fiscalidad sobre las aguas en la LAg. y son figuras que, en sí mismas, tienen una problematicidad importante, no solucionada por más que transcurra el tiempo y se sucedan estudios y pronunciamientos doctrinales y también de diversos tribunales. La discusión, por ejemplo, sobre su naturaleza jurídica es permanente: han existido numerosos planteamientos doctrinales sobre la cuestión y prácticamente no aparece estudio sobre el tema que no incida, de nuevo, sobre algo que, parece, debería ser evidente para todos de la mera lectura de la Ley (25). Pero la jurisprudencia misma induce a variar posiciones de cuando en cuando en cuanto que no recoge soluciones uniformes (26). Sin que haga aquí otra cosa que reproducir planteamientos que en otros lugares he desarrollado con más profusión (27), creo que lo más adecuado es predicar el carácter de tasa del canon de ocupación y del canon de vertidos y el de una mezcla de contribución y tasa del canon de regulación y de las tarifas de agua en cuanto que no solamente se fundamentan en los servicios prestados por los Organismos de cuenca, sino que, también, compensan las aportaciones del Estado a las obras hidráulicas.

Este carácter de tasa y de contribución especial es, probablemente, el origen de la conflictividad ínsita a estas figuras. Los usuarios discuten en muchas ocasiones el procedimiento de cálculo de la tasa o la base imponible que debe servir para el «reparto» de las contribuciones especiales (28), cuando no, incluso, su misma obligación de contribuir, puesto que el ordenamiento jurídico es complejo, presenta arrastres históricos evidentes y, en ocasiones, complicados problemas de aplicación de derecho transitorio (29).

(25) En la bibliografía reciente, vid. por todos J. PAGES I GALTES, *Fiscalidad de las aguas*, ed. Marcial Pons, Madrid, 1995; también, A. EMBID IRUJO, «Condicionamientos jurídicos...» *op. cit.*, págs. 51 y ss.

(26) Vuelve al tema otra vez la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de septiembre de 1997, con el núm. 214 en «Actualidad Administrativa», que defiende el carácter de contribución especial y tasa del canon de regulación y las tarifas de agua. Pero ello no ha sido inmutable en la jurisprudencia y existen variaciones significativas.

(27) Me remito, otra vez, a mi trabajo «Condicionamientos...».

(28) También el sistema presupone distribución de contribuciones entre usuarios de distintos tipos (abastecimientos, hidroeléctricos, regadíos...) y ello es por fuerza complejo. Se apoya en normas relativamente antiguas y de ínfimo nivel normativo.

(29) Por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Supremo que he citado en alguna nota

Lo que quiero decir es que la conflictividad es, prácticamente, inmanente al sistema y no algo añadido al sistema, extraño a él. Un sistema tributario basado en impuestos es, sin embargo, mucho más simple de ejecutar y de comprender, por supuesto. La reserva de Ley juega con más claridad y el círculo de obligados al pago y su cuantía suele derivarse con simplicidad de un mecanismo de aplicación de la Ley, y no de complejas operaciones llevadas a cabo por órganos administrativos. Realmente, cualquier avance en la configuración del régimen económico-financiero del agua en el futuro llevará a transitar hacia figuras con naturaleza jurídica de impuesto, como, por otra parte, alguna Comunidad Autónoma ha comprendido en el completo conjunto de su sistema impositivo (Cataluña) y todas las CC.AA. con sus cánones de saneamiento aplican, sin duda.

En el supuesto que estudiamos, además, a la conflictividad inmanente a la poca claridad del sistema se añade una relativamente escasa recaudación. Casi simbólica en el supuesto del canon de vertido y muy poco elevada en canon de regulación y tarifas de agua en relación a lo que hipotéticamente sería obligación de contribuir en relación a las obras hidráulicas financiadas por el Estado (30), al menos en el ámbito de algunas Confederaciones Hidrográficas, como suelen destacar los buenos conocedores del tema.

En el canon de vertidos en particular, a todo lo indicado se une que dicha tasa gravita solamente sobre los vertidos autorizados y no sobre los reales existentes, no habiendo conseguido hasta ahora la actividad administrativa un censo completo de vertidos que estén, además, regularizados, a pesar de todos los intentos realizados y normativa específica creada *ad hoc*. Por eso los cánones de saneamiento de las CC.AA., contruidos con naturaleza jurídica impositiva, desvinculados de las autorizaciones de vertido (31) pero introducidos en la actividad normal de suministro con obligación de las entidades suministradoras de incluir este impuesto en el recibo que giran al usuario (entidades, además, a veces configuradas como sustitutos del contribuyente en las normas correspondientes), se han mostrado mucho más eficaces en su actividad y están consiguiendo el objetivo, como prueban diversas estadísticas publicadas, de mejo-

anterior se está refiriendo a la obligación, o no, de contribuir a las aportaciones del Estado a obras hidráulicas realizadas rigiendo legislación anterior a la LAg. 1985, incluso aplicando normativa específica de determinadas obras.

(30) También recojo información sobre el particular en mi trabajo «Condicionamientos...».

(31) Lo que no quiere decir que no haya «conexión» entre el canon de vertido y el canon de saneamiento, como bien demuestra el artículo 105.4 LAg. al prever deducciones del canon de vertido cuando estén aprobadas figuras semejantes en el ámbito de las CC.AA. o de las entidades locales.

rar los niveles de calidad de las aguas continentales y, paralelamente, de conseguir allegar medios económicos para la construcción y mantenimiento del sistema de infraestructuras de depuración que nuestro país debe poseer en función de las exigencias del Derecho europeo, como veremos en III.

Una última cuestión quería indicar en este lugar, y es la de plantearme la posible naturaleza ambiental, o no, del canon de regulación y de las tarifas del agua en cuanto son tributos que recaen sobre los usuarios del agua, recurso natural, e incluso, en ocasiones, ha habido planteamientos de tratamiento uniforme de todas estas figuras dentro de la fiscalidad ambiental del agua. La cuestión me parece, además, importante sobre todo en el pórtico de una posible reforma del régimen económico-financiero del agua que pudiera derivarse de una hipotética aprobación de proyectos de Derecho europeo que contemplaré en el apartado siguiente [III] y que, anticipo, contempla la repercusión completa de costes del agua sobre los usuarios, incluido el ambiental.

Pues bien, curiosamente, el canon de regulación y las tarifas de agua se fundamentan, también, en una repercusión sobre los usuarios de la aportación del Estado a las obras hidráulicas (art. 106.1 LAg.). Ello significa que, en el fondo, canon y tarifas están basados en un principio de asunción singular de los costes de las obras hidráulicas, no de generalización de costes a toda la colectividad a través de los Presupuestos Generales del Estado. Desde este punto de vista y a pesar de lo antiguo de sus orígenes, habría una cierta «modernidad» en estas figuras con independencia de que los costes repercutidos, como bien sabemos, no son completos en la práctica y al margen de lo que se derive de los estrictos términos legales (32).

Quiere ello decir, por lo tanto, que canon y tarifas son compatibles con el hipotético Derecho europeo por venir en sus fundamentos básicos, con independencia de que no esté incorporado a los presupuestos de estas figuras el llamado coste «ambiental», sino el coste material puro de la obra, y al margen, también, de las críticas que antes he realizado sobre la conflictividad inmanente a estas figuras y las que posteriormente realizaré, desde la perspectiva de un país mediterráneo, a un proyecto normativo que no tiene en cuenta hecho tan elemental como el de que el uso del agua en nuestro país requiere obras hidráulicas que en otros países son prescindibles y, por ello, coloca a los ciudadanos españoles en una posición matizadamente distinta que al resto de ciudadanos europeos.

(32) Hay elementos subvencionales importantes en la práctica de la aplicación de estas figuras muchas veces, además, perfectamente justificados, como cuando se asume por el Estado una parte del coste en cuanto que las obras pueden servir para intereses generales como la laminación de avenidas.

III. DOS VECTORES DEL CAMBIO: LA NORMATIVA DE LA UNIÓN EUROPEA Y LA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Ya he llamado la atención en el apartado anterior [II] sobre la trascendencia que sobre el conjunto de la fiscalidad ambiental española en relación a las aguas continentales ha tenido la normativa de las CC.AA. relativa al saneamiento y depuración. Esta, al margen de su propia dinámica [2], ha sido también influenciada por las obligaciones impuestas por alguna directiva europea que debían cumplir singularmente las entidades locales y las CC.AA. españolas; papel, pues, estelar del Derecho europeo (33) en esta cuestión que, incluso, podría acrecentarse en el futuro si llegaran a cobrar fuerza normativa ciertos presupuestos de lo que hasta ahora sólo es proyecto de directiva [1].

1. *Las obligaciones que se deducen de la normativa europea han modificado, y podrían modificar más en el futuro, el conjunto de la fiscalidad sobre las aguas en el ordenamiento jurídico español*

En este punto no cabe comenzar más que resaltando el importante papel que ha jugado la Directiva 91/271, sobre depuración de aguas residuales, en el surgimiento de diversa normativa de signo fiscal ambiental de diversas CC.AA. y, en general, sobre calidad de las aguas (34). Para ello debemos indicar resumidamente cómo esta Directiva estableció unas claras obligaciones de depuración de aguas residuales urbanas con taxativos plazos para cumplirlas, que suponían la realización de cuantiosas inversiones y, sobre todo, la necesidad del mantenimiento posterior de las infraestructuras construidas. Eso implicaba la obligación de encontrar fuentes específicas finan-

(33) El Derecho europeo ya había influenciado, como es claramente advertible, la misma LAg. 1985 y sus reglamentos. En la doctrina española sobre las directivas europeas en el ámbito del agua hay que remitir, sobre todo, al segundo volumen de E. ALONSO GARCÍA, *El derecho ambiental de la Comunidad Europea*, ed. Civitas, Madrid, 1993. Más recientemente, vid. A. FANLO LORAS, *La protección de las aguas*, en «Noticias de la Unión Europea», 157, 1997, págs. 17 y ss.

(34) Vid. la transposición al Derecho español de dicha Directiva operada por el RD-Ley 11/1995, de 28 de diciembre, por el que se establecen las normas aplicables al tratamiento de las aguas residuales urbanas, y su desarrollo por el RD 509/1996, de 15 de marzo. Una explicación de la política legislativa de saneamiento de las CC.AA., junto con un estudio específico de estas normas, en A. EMBID IRUJO, *Los servicios públicos del agua: su problemática jurídica con atención especial al abastecimiento y la depuración de las aguas residuales*, «RArAP», 9, 1996, págs. 11 y ss.

cieras para dedicarlas a tal finalidad y las CC.AA., en líneas generales, han acudido a configurar propios tributos con ese objetivo (35). Además y para incidir desde otra dirección sobre el mismo resultado, el Plan Nacional de Depuración de Aguas Residuales, aprobado por el Gobierno de la Nación el 17 de febrero de 1995 (36), contiene la previsión de instauración de tales tributos por las CC.AA. si quieren acceder a las ayudas económicas que el Estado dentro de dicho Plan dispone (37). En el fondo, lo que se está diciendo y practicando, por tanto, es un principio de asunción del coste de depuración, del arreglo de la degradación ambiental producida, por aquellos que la han causado al consumir y utilizar agua (38) y no por el conjunto de la sociedad vía Presupuestos Generales del Estado, alimentados con el sistema tributario general, cuestión que enlaza de lleno con el significado propio de los tributos ambientales, como ya he tenido ocasión de indicar anteriormente en I.2.

Sin embargo, no acaba con esto, ni mucho menos, la trascendencia del Derecho europeo sobre el sistema tributario o, en general, de precios del agua (39), sino que ahora hay que hacer obligada mención al contenido de un proyecto normativo como es la llamada «Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas» («DOCE» n.º C 184/20, de 17 de junio de 1997), documento que cuenta ya con algunas modificaciones posteriores (40). El texto al que me refiero presenta una trascendencia general no sólo desde el

(35) Ello con independencia de que algunas CC.AA., como Cataluña o Madrid, hubieran instaurado sus figuras tributarias con bastante anterioridad a la aparición de esta Directiva, como ya he tenido ocasión de indicar.

(36) Sobre el mismo, vid. A. FANLO LORAS, «Obras hidráulicas de saneamiento y depuración», en el libro de A. EMBID IRUJO (dir.), *Las obras hidráulicas*, ed. Civitas, Madrid, 1995; sobre el Plan, págs. 126 y ss. Resalto el carácter no normativo de este Plan en *Los servicios públicos del agua...*, op. cit., pág. 54.

(37) Tal exigencia, como ya he indicado en otra ocasión (cfr. *Los servicios públicos del agua...*, op. cit., pág. 54), me parece difícilmente compatible con la característica de autonomía de las CC.AA. al margen de que, desde el punto de vista del fondo de la cuestión, me parezca más que razonable la instauración de tal tributo.

(38) Algunos usos, como los agrarios, aparecen en esta normativa exentos del pago de las figuras tributarias correspondientes, como luego tendré ocasión de precisar más extensamente.

(39) Prefiero no hacer pormenorizaciones de naturaleza en este lugar porque son muchas las variables afectadas (precios, impuestos, tasas) correspondientes también a diversas Administraciones que pueden percibir las (el Estado mediante los Organismos de cuenca, las CC.AA. con sus administraciones sectoriales específicas, las Administraciones locales actuando como proveedores en el abastecimiento domiciliario directa o indirectamente, etc.).

(40) Por ejemplo, vid. la «Propuesta modificada de Directiva del Consejo por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas» («DOCE» C 108/94, de 7 de abril de 1998). En el procedimiento acaba de aparecer también el Dictamen del Comité de las Regiones sobre esta propuesta de Directiva («DOCE» C 180/38, de 11 de junio de 1998) al que me refiero *infra*.

punto de vista económico, con aportaciones muy notables en el ámbito de la administración de las aguas basada en las cuencas hidrográficas o de la planificación hidrológica (41) que habrán de influir en distinta medida en los países de la Unión Europea, en función de cómo su propio Derecho estuviera ya previamente orientado en esas direcciones (42).

La problemática económica planteada por el texto de este proyecto es ya suficientemente conocida entre nosotros, pero no por ello podemos dejar de referirnos sintéticamente a cómo el artículo 12 en su texto original indica que, en el año 2010, «los Estados miembros garantizarán la recuperación íntegra de todos los costes de los servicios correspondientes al uso del agua, en general y por sectores económicos, desglosándolos al menos en hogares, industria y agricultura». En el apartado 2 del mismo artículo, incluso, se añade que la Comisión presentará, cuando proceda, propuestas que garanticen la inclusión de los costes ambientales y de recursos no inscritos en el apartado 1 en el precio de los usos del agua.

Esa decisión de recuperación íntegra de costes, incluyendo los ambientales, puede en el texto del proyecto tener algunas excepciones. Es compatible, así, con las ayudas de Estado reguladas en los artículos 92, 93 y 94 TCEE, y se dice también que los Estados miembros podrán conceder, además, excepciones a las disposiciones por las siguientes razones:

- a) permitir un nivel básico de uso doméstico a un precio asequible;
- b) subvencionar proyectos de infraestructura financiados por la Comunidad en virtud de los artículos 130 A a 130 E del Tratado y concebidos para contribuir al logro de los objetivos ambientales establecidos en el artículo 4 de la presente Directiva, y
- c) tener en cuenta una situación geográfica o climática específica de una región que pueda acogerse a las ayudas previstas por los objetivos 1, 5b y 6 de los fondos estructurales.

(41) Sobre el estudio de estos aspectos me remito a A. EMBID y A. GARRIDO COLMENERO, *Las Comunidades de Regantes: aspectos económicos*, op. cit., págs. 8 y ss. Igualmente, A. FANLO LORAS, en su «Informe sobre el Derecho europeo» presentado a las VIII Jornadas de Derecho del Agua (Zaragoza, marzo de 1998) y de próxima publicación, junto con el resto de las ponencias, en ed. Civitas, Madrid, 1998.

(42) Quizás en ese terreno sea España de los países menos afectados, pero no por ello inmune a las novedades del texto si conociera, finalmente, una aprobación en la línea del proyecto. Téngase en cuenta, así, la evidente existencia de cuencas internacionales en nuestro país que también serían afectadas por los principios de esta Directiva y, además, que el contenido de la planificación hidrológica de la Directiva es mucho más amplio que el de la LAg. española, afectando, por ejemplo, a las aguas costeras.

Es obvio que esta última excepción podría ser de aplicación en nuestro país, si bien hay que notar su redacción restringida y excepcional.

Pues bien, la aplicación de este principio de recuperación de costes tendría su trascendencia específica en las diversas figuras tributarias que recoge nuestro Derecho, tanto estatal como de las CC.AA., hasta llegar, incluso, a la tarifa de agua que en los abastecimientos urbanos puede exigirse de los usuarios de los respectivos servicios (43). Esto representaría en cualquier caso un notable aumento de cuotas tributarias o de tarifas de suministro, pues deberían desaparecer, lógicamente, cualesquiera componentes subvencionales de los que tan llenos ha estado tradicionalmente la historia de la realización de las obras hidráulicas en nuestro país. No es de extrañar, por tanto, las críticas más que razonables y las reflexiones, en general, que ha merecido tal texto, singularmente desde los sectores agrarios, que serían los que más notarían, sin duda alguna, el sustancial aumento del «precio» del agua que llevaría la aplicación de esta Directiva (44). Hay que resaltar, no obstante, que su aprobación final parece problemática en este momento y que, incluso, existen variaciones sobre el texto original en las nuevas versiones del texto que suprimen algunas palabras significativas, como el adjetivo «íntegra» referido a la recuperación y el adverbio «todos» que precede a los costes (45).

También en el proceso de elaboración de esta Directiva ha aparecido recientemente el Dictamen del Comité de las Regiones de la Unión Europea, que es crítico con el principio de repercusión íntegra de costes del proyecto de Directiva porque, en sus palabras textuales:

- «no deben ponerse en tela de juicio los sistemas de subvención hídrica de los Estados miembros y las regiones o municipios»;

(43) Ello presuponiendo el mantenimiento de la estructura del actual régimen económico-financiero. Otra cosa sería si éste variara sustancialmente. En cualquier caso, el resultado final y desde el punto de vista del usuario de los distintos servicios que se prestan con el agua, siempre sería una elevación de su aporte económico por la vía y a la Administración que fuere.

(44) Pues los usuarios urbanos han sufrido en la mayor parte de las ciudades fuertes incrementos de precios en los últimos años como consecuencia de la entrada en vigor de políticas autonómicas o municipales de depuración de aguas residuales, usualmente acompañadas de la instauración de figuras tributarias específicas. El impacto en estos usos, aún existente, no sería del cariz que tendría en el ámbito agrario. Sobre el tema en particular y la relación con la «sostenibilidad» del regadío me remito a la ponencia presentada con A. GARRIDO COLMENARES en el IX Congreso Nacional de Regantes, Zaragoza, 1998, ya varias veces citada en este texto.

(45) A. FANLO LORAS da cuenta, así, de las propuestas de un grupo de economistas ambientales que han sido incorporadas al último texto de la Presidencia. Vid. esta información en su «Informe...», *op. cit.*

- «la introducción de precios del agua con vistas a la recuperación de costes no debe suponer costes suplementarios injustificables e injustificados para el sector agrario o el sector industrial», añadiendo finalmente que
- «el establecimiento de precios del agua con vistas a la recuperación de costes puede considerarse como uno de los motivos mencionados en el artículo 12, por ejemplo, con el objeto de evitar desventajas locales y regionales» (46).

El Comité de las Regiones, no obstante, apoya en general el principio de recuperación íntegra de costes advirtiendo que «es necesario garantizar la redistribución de las sumas percibidas en base a criterios medioambientales a favor de acciones que tengan por objetivo la protección del agua».

2. *La política de saneamiento de las CC.AA. suele estar vinculada a la aprobación de tributos específicos para sostener las infraestructuras de saneamiento y depuración. Cuestiones jurídicas importantes de los cánones de saneamiento autonómicos*

Como ya he indicado, la generalización de una fiscalidad ambiental vinculada, además, a una recaudación efectiva de cantidades ciertamente importantes y no anecdóticas, como suele ser la tónica en los tributos ambientales, está relacionada con la aprobación por diversas CC.AA. de legislación específica que suele contener figuras tributarias *ad hoc*. En algunos supuestos las CC.AA. regulan a la vez los servicios de saneamiento y abastecimiento, como es el caso de Asturias (47) y Madrid (48), pero en la mayor parte de las ocasiones la regulación es sólo propia del saneamiento, como sucede en Cataluña (49), Navarra (50), Canarias (51),

(46) Vid. el documento de este Comité en «DOCE» 180/38, de 11 de junio de 1998.

(47) Vid. la Ley asturiana 1/1994, de 21 de febrero, sobre abastecimiento y saneamiento de aguas en el Principado de Asturias.

(48) Vid. la Ley 17/1984, de 20 de diciembre, reguladora del abastecimiento y saneamiento de agua.

(49) Es la legislación primeriza en este tema. Se inicia con la Ley 5/1981, de 4 de junio, de desarrollo legislativo en materia de evacuación y tratamiento de aguas residuales. Posteriormente aparecerá el Decreto Legislativo 1/1988, de 28 de enero, que la refunde junto con la Ley 17/1987, de 13 de julio. Su título segundo, dedicado al saneamiento, es derogado y sustituido por la Ley 19/1991, de 7 de noviembre, de reforma de la Junta de Saneamiento. Ley a su vez afectada por la Ley 7/1994, de 18 de mayo.

(50) Vid. la Ley Foral 10/1988, de 29 de diciembre, de saneamiento de las aguas residuales de Navarra.

(51) Vid. los artículos 70 y ss. de la Ley 12/1990, de 26 de julio, de aguas.

Baleares (52), Galicia (53), Valencia (54), La Rioja (55) y Aragón (56).

Pues bien, el estudio de las regulaciones fiscales contenidas en las leyes que instauran nuevos tributos informa que los cánones de saneamiento (o denominaciones semejantes utilizadas por la normativa citada) son, sustancialmente, tributos autonómicos con naturaleza jurídica de impuesto cuya recaudación tiene un sentido finalista (57).

El ejercicio de esta potestad tributaria de las CC.AA. parece perfectamente legítimo, pues tiene una base constitucional en tanto en cuanto el artículo 156.1 CE sienta el principio de autonomía financiera de las CC.AA. «para el desarrollo y ejecución de sus competencias», añadiendo el artículo 157.1 CE que entre los recursos de las CC.AA. pueden contarse «sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales» (58). El artículo 133 CE concreta que las CC.AA. pueden establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes y, por fin, el artículo 157.3 CE remite a una ley orgánica el ejercicio de las competencias financieras que ha enumerado el apartado 1 de ese artículo, entre ellas la posibilidad de crear impuestos, tasas y contribuciones especiales. Resulta, así, que la Ley a la que apela el artículo 133 CE viene a ser esta misma Ley referida por el artículo 157.3 CE, que la práctica ha concretado en la LO 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) (59).

Es en la LOFCA, entonces, donde debemos encontrar las condiciones y límites jurídicos de creación de tributos por parte de las CC.AA. (60). A esos efectos nos interesan singularmente los artículos 6 y 9. Del primero destaco la imposibilidad de que los tributos auto-

(52) Vid. la Ley 9/1991, de 27 de noviembre, reguladora del canon de saneamiento de aguas.

(53) Vid. la Ley 8/1993, de 23 de junio, reguladora de la Administración hidráulica de Galicia.

(54) Vid. la Ley 2/1992, de 26 de marzo, de saneamiento de aguas residuales, y su desarrollo reglamentario posterior.

(55) Vid. la Ley 7/1994, de 19 de julio, de saneamiento y depuración de aguas.

(56) Es la Ley más reciente hasta el momento. Vid. la Ley 9/1997, de 7 de noviembre, de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales de la Comunidad Autónoma de Aragón.

(57) En las líneas que siguen sigo, sustancialmente, mi trabajo *Los servicios públicos del agua...*, con algunas aportaciones posteriores a su publicación.

(58) Cfr. sobre la tributación autonómica en general I. JIMÉNEZ COMPAIRED, *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, ed. BOE, Madrid, 1994.

(59) Ley que cuenta con algunas modificaciones posteriores a 1980, sin que debamos en este lugar proporcionar más datos sobre esa evolución normativa que no afecta a la cuestión

(60) Por otra parte, y tal y como el TC ha dicho, siempre tendrán que tener en cuenta las CC.AA. en el ejercicio de su potestad tributaria el respeto al criterio constitucional de capacidad económica (vid. STC 37/1987), al que desde el punto de vista de la fiscalidad ambiental ya he dedicado un recuerdo en I.4.

nómicos recaigan «sobre hechos imponibles gravados por el Estado» (art. 6.2 LOFCA) (61). El artículo 9 se refiere específicamente dentro de los tributos a los impuestos, que es la naturaleza jurídica que corresponde a los cánones de saneamiento referidos, y en él se comprenden también una serie de limitaciones para la posibilidad de crear impuestos por parte de las CC.AA., presididas por el respeto al principio de territorialidad o por la necesidad de impedir que los impuestos pongan obstáculos a la libre circulación de personas, mercancías, servicios o capitales (62).

El canon de saneamiento no incide en ninguna de estas condiciones o limitaciones, en cuanto que su hecho imponible no supone duplicación de un hecho imponible del Estado, salvando el artículo 105.4 LAg. al regular el canon de vertidos las zonas de colisión que pudieran existir (63). Tampoco se ha juzgado en ningún momento que se incidiera con el mismo en la libre circulación a que se refiere el artículo 9 LOFCA (64), lo cual no quiere decir que ello, en determinadas circunstancias, no pudiera suceder en el futuro.

El canon es, dentro de los tributos, un impuesto, como ha tenido ocasión de indicar la jurisprudencia en alguna sentencia importante (65). Además, se trata en todas las legislaciones autonómicas de un impuesto de naturaleza finalista en cuanto que el producto íntegro de su recaudación se dedica a la construcción, mantenimiento y explotación de las instalaciones de depuración y saneamiento (66).

(61) Conviene indicar aquí, tal y como precisó la STC 37/1987, que no cabe identificar materia imponible y hecho imponible porque siempre es posible que «en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que dan lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes». Lo que se prohíbe, entonces, es duplicar estrictamente dos hechos imponibles.

(62) Otra vez me remito a lo indicado sobre el particular en I.4.

(63) El precepto de la LAg., que se elabora conociéndose las normativas madrileña y catalana sobre saneamiento, dispone una reducción del canon de vertido cuando exista tributación autonómica o local para financiar programas públicos de depuración de aguas residuales. Quien determina las reducciones en la exacción del canon de vertido que deben darse es el Consejo del Agua de la cuenca.

(64) Si el futuro del canon de saneamiento es, como parece, su establecimiento en todas las CC.AA., ése será un elemento más de homogeneidad con independencia de la disparidad de elementos menores (tipos, por ejemplo) que pueda darse.

(65) Estoy pensando en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 18-3-1994, donde se han tratado con arreglo a la legislación balear aspectos del canon de saneamiento que pueden extenderse por su semejanza a otras legislaciones. En particular, el cuarto de los fundamentos de derecho se refiere a esta naturaleza impositiva. El Tribunal se siente en la necesidad de afirmar la naturaleza impositiva frente a las «falsas interpretaciones» que podrían derivarse de la utilización de la palabra «canon». Sobre la misma, vid. el comentario de C. FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, en «Crónica Tributaria», 72, 1994, págs. 137 y ss. En la misma línea, vid. la STS 6-6-1996, Arz. 5296, que tiene la virtud de, reafirmando la doctrina anteriormente expuesta, tener su origen en el más alto tribunal.

(66) Como digo, todas las leyes de las CC.AA. se mueven en esa dirección. Vid., así, el artículo 40 de la Ley catalana, 17 de la balear, 19 de la valenciana, 10 de la riojana, etc.

La gestión del canon se suele atribuir a las entidades específicas (organismos autónomos, entidades de Derecho público, empresas) creadas por las leyes (67).

En cuando a la definición del hecho y de la base imponible no hay uniformidad en las leyes que tratamos, aunque, materialmente, haya una gran coincidencia en considerar como tal —simplificando— el vertido de aguas residuales que se «manifiesta» (se presume ese vertido) por el hecho de consumir agua (68). Se mezclan, así, el consumo con el vertido, lo que está directamente vinculado a la forma usual de cómputo de la base imponible en la que —al margen de la posibilidad de en los vertidos industriales, normalmente, proceder a la estimación directa de la base imponible midiendo la contaminación producida— la facilidad de cálculo y recaudación hace equivaler ésta a los metros cúbicos de agua consumidos (69).

En todo caso, quiero advertir aquí de la gran complejidad en la configuración jurídica de la base imponible (70) y en la necesidad que sienten las leyes de llamar al reglamento a que complete sus previsiones. Esa colaboración reglamentaria en el ámbito específico de la base imponible de los tributos, en general, ha sido considerada por el TC como perfectamente admisible en un «sistema tributario moderno» caracterizado por su complejidad (71).

Por fin, quiero hacer una breve referencia a un problema jurídico planteado y ya resuelto por los tribunales. El problema consiste en juzgar acerca de la posible duplicación entre el canon de saneamiento y el IVA. La razón de tal pregunta estriba en considerar que el ca-

(67) En el caso de utilización de formas jurídico-privadas, ello puede tener algún problema a la hora de utilizar la potestad de apremio en caso de impago. La solución puede estribar en la previsión de que actúe el órgano administrativo de recaudación de la Comunidad.

(68) La ley catalana (art. 50) se refiere a «cualquier consumo potencial o real del agua de cualquier procedencia, por razón de la contaminación que puede producir». La Ley balear, al «vertido de aguas residuales manifestado a través del consumo real, potencial o estimado de cualquier procedencia» (art. 2); la Ley valenciana, a la «producción de aguas residuales, manifestada a través del consumo de agua de cualquier procedencia»; la Ley asturiana, a «cualquier consumo potencial o real del agua de toda procedencia, por razón de la contaminación que pueda producir su vertido directo o a través de las redes de alcantarillado» (art. 11); la Ley aragonesa, a «la producción de aguas residuales que se manifiesta a través del consumo de agua de cualquier procedencia o del propio vertido de las mismas» (art. 38.2).

(69) Eso sucede, sobre todo, en los consumos domésticos. Las leyes suelen autorizar a fijar consumos tipo, volúmenes mínimos por periodos temporales, estimaciones objetivas de carácter singular, etc.

(70) La Ley catalana 7/1994, de modificación de la Ley 19/1991, de 7 de noviembre, de reforma de la Junta de Saneamiento, es la muestra de esa gran complejidad en la determinación de la Base Imponible. Vid. el nuevo artículo 22 tal y como resulta de la modificación normativa.

(71) Me refiero a la STC 221/1992, de 11 de diciembre, ya citada en I.4.

non de saneamiento era, como lo sería el IVA (72), un impuesto sobre el consumo, como se podría probar recordando lo indicado *supra* acerca de la forma de configurar el hecho imponible mediante los vertidos (o producción de aguas residuales) «manifestada por el consumo de agua».

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares de 18-3-1994, ya utilizada en este trabajo a otros efectos, ha resuelto este problema en relación al canon de saneamiento de las Islas Baleares (73) negando que el IVA sea un impuesto que recaiga sobre el consumo, sino que, por el contrario, recaería sobre la entrega de bienes, las prestaciones de servicios y la importación de bienes. Por todo ello, indica el Tribunal que debería

«concluirse, en consecuencia, que los hechos imponibles de ambos tributos son diferentes. Como dice la representación de la Administración demandada, el tributo autonómico recae sobre el agua consumida que va a ser vertida; el IVA sobre el agua que se comercializa o transporta en cuanto bien de consumo, es decir, sobre una actividad empresarial» (fdo jdo. 5.º).

IV. PRINCIPIOS DE UN RÉGIMEN JURÍDICO DE LOS TRIBUTOS AMBIENTALES SOBRE LAS AGUAS CONTINENTALES

Pues bien, tras todo lo anterior creo que estamos en disposición de estudiar sintéticamente, a modo de rúbricas comentadas, lo que deberían considerarse principios jurídicos estructurales de un régimen jurídico-tributario de las aguas continentales que pudiera en toda línea considerarse como «ambiental». Como se podrá observar, en algunos casos el contenido de las rúbricas coincidirá con algunas figuras impositivas actualmente existentes y, en otros, habrá claras diferencias.

(72) Vid. los artículos 1 y 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA. Sobre la cuestión, PERDIGO Y SOLA, «Fiscalidad y precio del agua en Cataluña. Incidencia de la STC 185/1995 en las tarifas del servicio de suministro domiciliario», en las págs. 269 y ss. de *Precios y mercados del agua*, op. cit.

(73) Pero por las razones varias veces indicadas de la semejanza entre la forma de configurar las leyes de depuración y saneamiento autonómicas sus cánones de saneamiento, me parece una doctrina perfectamente extendible.

1. *Parece lo más adecuado configurar tributos con naturaleza jurídica de impuesto. La reflexión sobre objetivos ambientales puede ayudar a configurar nuevos hechos imposables*

Las razones de la rúbrica parecen bastante claras tras lo estudiado: tasas y contribuciones especiales implican, como hemos tenido ocasión de observar, una conflictividad evidente y no generan recursos cuantitativamente importantes (74) ni, además, parece que hayan conducido efectivamente en la práctica a un cualitativamente apreciable mejor aprovechamiento y utilización racional de las aguas continentales (75).

Por lo demás, no es cuestión de plantear aquí la construcción jurídica de ese sistema impositivo, que en este lugar sólo se contiene a nivel de propuesta general. Sí me interesa resaltar que no me ciño solamente a figuras ya conocidas o experimentadas en el plano del proyecto (76), sino que el debate futuro sobre problemas y objetivos ambientales puede ayudar a configurar hechos imposables hasta ahora no conocidos que den lugar a la creación de algún impuesto específico. Por ejemplo y a título de comparación, recuerdo el proceso de generalización actual en Alemania del canon de extracción de aguas (*Wasserpfeennig*) (77), muy vinculado a la protección de las aguas subterráneas (78) y con un producto de la recaudación destinado a la financiación de medidas específicas para ellas (79). El de-

(74) Cfr. en el mismo sentido SERRANO ANTÓN, *op. cit.*, pág. 323: «En este punto se pone de relieve la conveniencia del establecimiento de impuestos en lugar de tasas. En efecto, los impuestos del medio ambiente pueden cumplir mejor el papel disuasorio que las tasas y ello porque éstas suelen ser de cuantía menor debido a que se dedican a ciertos objetivos, mientras que los impuestos pueden alcanzar cotas muy superiores al fijarse por criterios políticos.»

(75) T. ROSEMBUJ, *op. cit.*, pág. 168, se manifiesta igual: «Sería oportuno, por ejemplo, razonar en términos de impuesto general sobre el consumo de agua, incorporando las cargas de contaminación derivadas del uso industrial con una finalidad no sólo redistributiva (financiar las instalaciones y obras públicas hidráulicas de saneamiento y de carácter general) sino, esencialmente, incentivante, en términos de ahorro de agua y de prima a la descontaminación.»

(76) Es hora, quizá, de recordar otra vez el proyecto de reforma del régimen económico-financiero de la LAg. que en algún documento del Plan Hidrológico Nacional (1993) existió y en donde estaban contenidas algunas de las ideas que aquí se manifiestan.

(77) El precursor fue el Land Baden-Württemberg. Sobre el particular, vid. el trabajo de A. VON MUTIUS y S. LÜNENBURGER, *Öffentliche abgaben für Wasserentnahmen kraft Landesrechts*, «DVBl», 22, 1995, págs. 1205 y ss.

(78) El artículo 1.1 de la Ley del Land de Hesse indica que: «El Land establece un impuesto sobre las aguas subterráneas dirigido a reducir la extracción de aguas y a proteger, asegurar y mejorar las reservas de aguas subterráneas.»

(79) La Ley se refiere a medidas preventivas a cargo de las autoridades administrativas, cobertura de los costes de control de las aguas subterráneas para asegurar el equilibrio ecológico y pago de indemnizaciones por la privación de derechos de extracción de aguas subterráneas. Cfr. KLUTH, *op. cit.*, pág. 196.

plorable estado en algunos supuestos significativos (80) de las aguas subterráneas en nuestro país debería animar a pensar, aunque fuera en el plano de lo solamente especulativo, en la línea que aquí se apunta.

2. *La competencia tributaria en un país compuesto.*
La posibilidad de intervención del Estado como legislador de lo básico.
La comparación con algún proyecto alemán de intervención tributaria del Estado sobre medio ambiente

En el régimen económico-financiero actual, y también inequívocamente en el que pueda existir en el futuro, se van a mezclar competencias del Estado y de las CC.AA. de la forma más que conocida entre nosotros (81). El Estado tiene competencia sobre las aguas continentales en las cuencas intercomunitarias y las CC.AA. sobre las cuencas intracomunitarias. Además de ello, los títulos de medio ambiente, sanidad y el de obras hidráulicas de interés de la Comunidad, les dan a las CC.AA. facultades en materia de saneamiento y depuración que han servido hasta el momento para la emanación de las variadas leyes autonómicas que han instaurado cánones de saneamiento. Todo hace previsible, pues, una pervivencia de los presupuestos actuales de incidencia singular de las CC.AA. en la creación de una fiscalidad ambiental y hasta, apunto, de un incremento de la misma, pues las CC.AA. que hasta ahora no han instaurado cánones de saneamiento, muy probablemente lo harán en el futuro para allegar recursos para el mantenimiento de sus infraestructuras correspondientes. Parece, pues, una tendencia consolidada ésta del papel preeminente de las CC.AA. en el ámbito que tratamos (82), cuestión que nos permite volver sobre algunas de las reflexiones que antes hemos realizado en general sobre la fiscalidad ambiental, como la de la unidad de mercado y la igualdad de todos los españoles.

La cuestión puede plantearse con cierta virulencia si al margen de esta generalización de los cánones de saneamiento, que no ten-

(80) Al redactar esta frase pienso en el Acuífero 23, uno de los problemas ambientales más graves que tiene planteados nuestro país.

(81) Es obligado remitir, al margen de la legislación específica, a los principios contenidos en la STC 227/1988.

(82) A diferencia de lo que sucede en la potestad tributaria autonómica, en general, y en el resto de la tributación ambiental, donde no hay, ni mucho menos, una actividad dinámica de las CC.AA., que más que crear propios tributos se dedican a gestionar tramos de tributos cedidos por el Estado. Cfr. en general sobre la cuestión C. MONASTERIO ESCUDERO y J. SUÁREZ PANDIELLO, *Financiación autonómica y corresponsabilidad fiscal en España*, Fundación BBV, Bilbao, 1993.

drían más diferenciación entre sí que sus hipotéticamente distintas cuotas, se intenta por alguna Comunidad una acentuación cualitativa de sus potestades por la vía de la introducción de impuestos novedosos que podrían concretarse, en el caso extremo, en un impuesto sobre el consumo de agua que abarque todos los usos posibles y no, como hasta ahora ha sucedido, que deje fuera de su regulación los cuantitativamente más importantes como los agrarios. Estoy pensando, parece obvio, en una concreción positiva de un texto como el Anteproyecto catalán de Ley de ordenación y gestión del agua, hecho público el pasado mes de mayo (83), que, al crear un impuesto del tipo que he indicado y declararlo aplicable para todos los usos sobre el agua realizados en su territorio, transformaba los presupuestos de la fiscalidad hasta ahora conocida apelando, además, a su carácter «ecológico» (84), lo que tiene, por tanto, una incidencia inesperada en un estudio del tipo del que estoy realizando (85).

El impuesto que indico, por su generalidad (86), presenta una nueva fase en la intervención pública en España sobre las aguas continentales y lo hace desde la iniciativa de una Comunidad Autónoma. El resultado final del mismo es una clara diferenciación de la posición jurídica y económica de los usos agrarios (y de otros en abstracto hasta ahora no contemplados en la normativa existente en el saneamiento de las CC.AA., que se centraba en los abastecimientos urbanos y en los usos industriales) según la Comunidad Autónoma en la que tengan lugar dichos usos (87). Por supuesto, la normativa catalana no empece la aplicabilidad del régimen económico-financiero estatal cuando éste deba tener lugar según sus propios presupuestos (por ejemplo, en las cuencas intercomunitarias y cuando se den los supuestos previstos por la LAg).

(83) Según mis noticias, tal anteproyecto no ha conocido todavía una transformación en Proyecto de Ley.

(84) El artículo 49.1 del Anteproyecto indicaba, así, que «se crea el canon sobre el agua como ingreso específico del régimen económico-financiero de la Agencia, de aplicación en todo el territorio de Cataluña, cuya naturaleza jurídica es la de *impuesto con finalidad ecológica*».

(85) El Impuesto, además de lo que luego se indique sobre él, se intenta presentar como «totalizador» de la fiscalidad sobre el agua, en cuanto que tiene componentes tanto de abastecimiento como de saneamiento, como veré más tarde al referirme al tipo de gravamen.

(86) El artículo 53.2 del Anteproyecto indica ejemplificativamente así que «son sujetos pasivos en concepto de contribuyente, las personas físicas o jurídicas consumidores de agua en baja que la reciban por medio de una entidad suministradora o la capten mediante instalaciones propias o en régimen de concesión de abastecimiento» (art. 53.2).

(87) La normativa catalana regula minuciosamente la base, los tipos de gravamen (el general, que es el correspondiente al abastecimiento, y uno específico que es el correspondiente al saneamiento). Ello da lugar a la conclusión de una cuota que puede presentar importantes reducciones en el caso de los usos agrarios y existen también coeficientes reductores para éstos en algunos casos (usos agrarios en zonas sensibles, por ejemplo).

La cuestión enunciada es lo suficientemente importante como para llevar a una necesaria reflexión. Se plantean en ella múltiples temas como, el primero de todos, la competencia de una Comunidad Autónoma para construir un impuesto de este tenor y declararlo aplicable al conjunto de su territorio, incluyendo cuencas intercomunitarias, lo que nos sitúa, claro está, ante una pregunta relativa a la constitucionalidad de la actuación. El tema es atractivo y demasiado capital como para que aquí pueda entrar en él con la profundidad que su enunciado requiere, por lo que sólo lo apunto. Más importante me parece, sin embargo, la incidencia en el planteamiento que continuamente repito de la afección a los principios de la unidad de mercado y la igualdad de los españoles, pues lo que parece evidente, sin más argumentos, es que los productos agrarios en las Comunidades que instauraran un impuesto de este tipo sufrirían desde esta posición una pérdida de «competitividad» respecto a los de idéntica clase y naturaleza producidos en otros lugares, lo que permite plantear la hipotética afección a lo indicado en el artículo 139.2 CE (88).

Este resultado me anima a concluir como deseo de política legislativa, y sin entrar ahora en terrenos de objeción jurídica, en la inoportunidad de una iniciativa de este tenor a nivel autonómico, y máxime cuando se contempla en lontananza la elaboración de un Derecho europeo que, como hemos visto en el apartado anterior, pretende introducir un principio de repercusión general de costes por utilización del agua que, en caso de ser aprobado, afectaría a todos los Estados miembros de la Unión Europea y haría incompatibles con él políticas aisladas como la anunciada.

La conclusión final parece obvia: en una cuestión tan general como ésta las iniciativas y los silencios deben provenir del Estado o, al menos, éste debe plantear en el plano de su competencia de legislación básica *ex* artículos 149.1.13 (bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica) y 149.1.23 (medio ambiente) (89) las reglas de juego aplicables para todos (90).

La posible intervención estatal en la explicitación de unos princi-

(88) Sobre el mismo y la doctrina general del TC me remito a lo indicado en I.4 de este trabajo.

(89) No creo conveniente explayarme aquí sobre otro posible título de intervención como sería el previsto en el artículo 150.3 CE: la emanación de una ley de armonización. En todo caso, sí quiero decir que ello constitucionalmente me parece posible siempre y cuando se cumplieran las condiciones previstas en este artículo y las que el TC interpretó también como aplicables en su Sentencia de 5 de agosto de 1983 (relativa a la LOAPA).

(90) Creo que el principio general de intervención estatal en la formación de los precios del agua no puede negarse. Lo he afirmado en otras ocasiones al hablar, por ejemplo, de la normativa estatal que dispone la obligación de repercusión de los tributos del agua en los consumidores. Vid. mi trabajo «Condicionamientos jurídicos...», *op. cit.*, págs. 33 y ss., publicado en 1996.

pios generales sobre la tributación ambiental y sobre la del agua en particular se ha defendido también en un país de estructura de gobierno territorial relativamente semejante a la española como es Alemania. A título de mera ilustración de mi posición, concluyo este apartado recordando simplemente los intentos de avance en la codificación federal del Derecho ambiental desde los años setenta propiciados por el mismo Gobierno alemán (91) para llegar a una fase más avanzada en la última década, donde se cuenta el llamado Proyecto de los Catedráticos (*Professoren-Entwurf*) (92) y el de los Expertos (*Sachverständigen-Entwurf*) (93), y cómo en esos proyectos normativos federales ha existido una parte dedicada a la tributación ambiental.

En la parte general del Proyecto de los Catedráticos existen referencias a impuestos y tasas ambientales colocadas bajo el epígrafe *Indirekte Steuerung* (Control o dirección indirecta), en oposición a las autorizaciones, revocación de las mismas, cierre de establecimientos etcétera, que aparecen bajo la rúbrica *Direkte Steuerung*. Se cuentan, así, dentro de la *Indirekte Steuerung* párrafos dedicados a la atribución de competencias (§ 77), los sujetos pasivos (§ 78), la cuantificación del tributo (§ 79), la recaudación (§ 80) y el empleo de las sumas recaudadas (§ 81), configurados todos ellos de una forma abstracta, general, remitiendo a la parte especial de la codificación para las particularizaciones necesarias en razón a determinados recursos naturales. En particular destaco que no se dispone allí la obligación, sino la posibilidad de establecimiento de impuestos, sacándose las consecuencias de esa decisión positiva. En la parte especial es donde se precisa algo más, debiendo destacarse, con KLOEPFER, que ésta se ha descargado de muchos preceptos en teoría necesarios para llevar a cabo como política legislativa una continua remisión al reglamento (94).

(91) Pienso en los informes de KLOEPFER, «Systematisierung des Umweltrechts» (1978), y del mismo KLOEPFER y MEERSCHMIDT, «Innere Harmonisierung des Umweltrechts» (1986). Vid. noticia sobre estos informes en el trabajo que contiene el resumen de la parte general del llamado Proyecto de los Catedráticos que cito en la nota siguiente.

(92) El Proyecto de los Catedráticos se desarrolla en dos fases: primero se elabora una parte general y luego una especial. La primera es obra de M. KLOEPFER, P. KUNIG, E. REHBINDER y E. SCHMIDT-AGMANN, y de ella dan sus mismos autores noticia en «DVBl», 1, 1991, págs. 339 y ss., en un trabajo con el título *Zur Kodifikation des Allgemeinen Teils eines Umweltgesetzbuches*. La parte especial fue obra de KLOEPFER, JARASS, KUNIG, PAPIER, PEINE, REHBINDER, SALZWEDEL y SCHMIDT-AGMANN, y de la misma da cuenta KLOEPFER en un trabajo titulado *Zur Kodifikation des Besonderen Teils eines Umweltgesetzbuches (UGB-BT)*, «DVBl», 6, 1994, págs. 305 y ss.

(93) Es el último documento importante aparecido en esta vía, y otra vez será M. KLOEPFER, el presidente de la Comisión, que lo redacte. El mismo y W. DURNER dan cuenta detalladamente de su contenido en «DVBl», 18, 1997, págs. 1082 y ss., bajo el título *Der Umweltgesetzbuch-Entwurf der Sachverständigenkommission (UGB-KomE)*.

(94) Cfr. KLOEPFER, *op. cit.*, pág. 310. También en el punto 1.4 de este trabajo he contemplado la necesaria colaboración del reglamento en la concreción de la Base Imponible y cómo el Tribunal Constitucional consideraba esto adecuado en principio.

3. *La fiscalidad y la ordenación del territorio y las políticas sectoriales*

En el ámbito de la fiscalidad del agua es continuo, recurrente y necesario el planteamiento acerca de la posibilidad de existencia de «subvenciones» públicas para la realización de las obras hidráulicas, lo que implica, en lógica contrapartida, que no exista un principio de repercusión íntegra o asunción íntegra de costes por parte de los usuarios de los servicios. Creo que esa subvención —digamos impropia pero muy descriptivamente— podría seguir existiendo, habiendo, incluso, motivos de ordenación territorial (posibilitar la realización de actividades económicas, de poblamiento, en determinadas zonas deprimidas, alejadas de vías de comunicación) que animarían a una política diferenciada según lugares del territorio (95). En pocos ámbitos como éste creo que políticas concebidas cartesianamente, generales sin excepciones, son inapropiadas, sino que, al contrario, la política fiscal debe ser instrumental en el más puro sentido de la palabra, colocada al servicio de fines de interés general que, incluso, podrían merecer el calificativo de ambientales en cuanto dirigidos a la conservación del territorio.

De la misma forma existen políticas sectoriales, como la agrícola o la industrial, que no pueden ser desconocidas por una tributación ambiental que debe medir consecuencias positivas y negativas de una determinada forma de configurar el tributo. En este sentido y de la misma forma que existen subvenciones, aceptadas, que priman el transporte público o determinadas formas de producción de energía en razón de los benéficos efectos generales que, se indica, producen, podría aceptarse una tributación ambiental que primara o, al menos, no castigara determinados sectores productivos. Obviamente, todo ello implica un debate público y una clarificación, sobre todo, de actitudes para que el conjunto de la sociedad conozca y acepte el ocurrir de las concretas políticas tributarias (96).

(95) Cfr. sobre esta cuestión, con más extensión, A. EMBID IRUJO, «Condicionamientos...», *op. cit.*, págs. 64 y ss.

(96) Recuerdo en este sentido que la Directiva europea proyectada y que he estudiado en III.1 también acepta tratamientos individualizados, pero justificados, que excepcionen el principio general de repercusión completa de costes del agua.

4. *La conveniencia de mantener el principio de afectación de los ingresos*

Por fin, me parece conveniente en el ámbito de la fiscalidad ambiental que la recaudación de los tributos se destine específicamente a determinadas finalidades ambientales y no al sostenimiento general de los gastos públicos. Conozco perfectamente las críticas que la parafiscalidad ha merecido y merece en la actualidad (97), pero creo, igualmente, que la mayor justificación y aceptación social de estos tributos estriba en una clara «percepción» del fruto de su recaudación. El ejemplo de las infraestructuras de depuración y saneamiento en el ámbito del agua me parece clarísimo y creo que hay que persistir por esa vía, al menos en la actualidad, cuando todavía existen bastantes instalaciones por construir. Todo ello sin desconocer, obviamente, que en el futuro podría ser excesiva la recaudación por los actuales cánones de saneamiento con sus cuotas conocidas en relación al coste de mantenimiento y reposición de dichas infraestructuras y que habría que evitar, en todo caso, una política de excesiva inversión para justificar el mantenimiento en la forma conocida del tributo ambiental. En todo caso, esto sería un acontecimiento que podría tener lugar en el futuro pero que no se manifiesta ahora en nuestro país de forma apremiante.

V. UN ANÁLISIS DE LA FISCALIDAD DE LAS AGUAS EN EL ANTEPROYECTO DE LEY DE AGUAS DE MAYO DE 1997

Por fin, parece conveniente dedicar un breve comentario al Anteproyecto de reforma de la Ley de Aguas, que se hizo público en mayo de 1997, se sometió posteriormente a un proceso de información pública y que posteriormente ha sido informado por el Consejo Nacional del Agua a finales de abril de 1998 y por algún otro órgano consultivo más recientemente, según indican los medios de comunicación (98).

(97) Cfr. T. ROSEMBUJ, *op. cit.*, pág. 169, que indica: «El paso adelante no es más parafiscalidad, más afectación, más deslegalización, sino todo lo contrario: impuesto indirecto sobre el uso y consumo de agua integrado en el sistema tributario y cuya asignación se verifica por vía de los Presupuestos Generales».

(98) El diario «El País» de 16 de junio de 1998 informa de la aparición de un Dictamen del Consejo Económico y Social cuyo texto no he tenido ocasión de consultar. Según la información periodística, tal órgano manifiesta serias disconformidades con el contenido de este proyecto de reforma, singularmente con una de sus novedades como era una tasa relativa a la prestación de servicios por las Confederaciones Hidrográficas, y que recaería sobre todos los usuarios integrados en las Confederaciones con independencia de que usaran obras hidráulicas.

En general, podemos observar en este Anteproyecto de reforma escasas novedades en el ámbito del régimen económico-financiero del agua (99), dejando clara constancia de ello la propia Memoria del Anteproyecto. No existen, pues, variaciones conceptuales, de naturaleza, sobre lo ya conocido en la LAg. 1985, pero sí que es detectable una voluntad de aumentar el nivel de recaudación, como puede probarse con las siguientes referencias:

- a) Se encarga la gestión de las diferentes figuras fiscales reguladas a la Administración tributaria del Estado.
- b) Se someten nuevos usos y sujetos a las figuras reguladas en la Ley. Así, por ejemplo, los concesionarios, que hasta ahora estaban exentos, quedan sujetos al canon de ocupación (art. 104) y, como ya he destacado en nota, los usuarios integrados en las Confederaciones Hidrográficas abonarán la tasa de nueva creación por utilización de servicios de las Confederaciones.
- c) Se introducen criterios de referencia de consumos para regadíos en el canon de regulación y en las tarifas del agua, lo que puede llevar a subir o bajar cuotas en función de la separación que cada sujeto tenga de esa referencia objetiva. Es obvio que ello está muy vinculado al favorecimiento de la utilización racional del agua.
- d) Los mayores cambios se producen en el canon de vertidos, dentro del que podemos destacar la voluntad de someter a los vertidos clandestinos también al pago del canon y la legalización de la práctica actual de cobro conjunto con cánones de saneamiento de CC.AA. (100).

Esta mayor voluntad recaudatoria puede presentar efectos ambientalmente positivos en el ámbito del canon de vertidos y también en la vinculación positiva y negativa a los consumos de agua que se produciría en el canon de regulación y en las tarifas de agua, y que, en este caso, acrecentaría los rasgos ambientales de estas dos figuras que ya tuve ocasión de resaltar con anterioridad. Las otras novedades, al margen de su presumible escaso efecto recaudatorio, no tie-

(99) Ello contrasta con las muestras de disconformidad que existen sobre este régimen y, también, sobre algunos claros defectos del mismo, tal y como he tenido ocasión de recordar en II. Puede indicarse aquí que en algunos de los documentos previos a la aparición del Anteproyecto de Ley del Plan Hidrológico Nacional (1993) se intentó una reforma general del régimen económico-financiero. Sobre lo mismo, vid. el trabajo de E. ARGÜELLO MURGADAS y J. GUTIÉRREZ MUÑOYERRO, «El régimen económico-financiero en el Plan Hidrológico Nacional», en las págs. 191 y ss. de A. EMBID IRUJO (dir.), *El Plan Hidrológico Nacional*, ed. Civitas, Madrid, 1993.

(100) Que se está produciendo en virtud de diferentes encomiendas de gestión del Estado a los órganos competentes para la recaudación del canon de saneamiento de las CC.AA.

nen virtualidad ambiental alguna y, además, la prosecución en la vía de creación de tasas (la de utilización de los servicios prestados por las Confederaciones) hace presumir, como ha sucedido anteriormente, un rosario de recursos y disconformidades de los usuarios y, en todo caso, una dificultad objetiva de la Administración hidráulica para proceder a la cuantificación del coste del servicio.

No cabe duda, por tanto, que esta reforma insustancial en el ámbito del régimen económico-financiero sigue dejando en las manos de las CC.AA. el protagonismo en la fiscalidad ambiental sobre el agua y, por tanto, actualizando permanentemente los problemas relativos a igualdad de los españoles y unidad de mercado que he tenido ocasión de tratar en este trabajo y que, sin haber presentado hasta el momento una conflictividad apreciable, podría aparecer en cualquier momento en que una normativa aislada de Comunidad Autónoma aportara rasgos excesivamente novedosos, distintos a los del resto de Comunidades.

