



Trabajo Fin de Grado

Universidad Miguel Hernández de Elche

Área de Derecho Financiero y Tributario

Grado en Derecho

Algunas cuestiones sobre el poder tributario autonómico en materia ambiental. Especial referencia al canon de saneamiento de la Comunidad Valenciana.

Autor: María Castelló Tolosa

Tutor: Dra. D.^a Paula Vicente-Arche Coloma

ÍNDICE

RESUMEN/ABSTRACT.....	3
ABREVIATURAS.....	4
I. INTRODUCCIÓN.....	6
II. LA EXISTENCIA DE TRIBUTOS CON UNA FINALIDAD AMBIENTAL COMO PREMISA PREVIA.....	8
III. EL PODER TRIBUTARIO AUTONÓMICO EN MATERIA MEDIOAMBIENTAL.....	13
1. Algunas cuestiones sobre los principios constitucionales de las Haciendas autonómicas	13
2. Potestad tributaria en materia medioambiental. Referencia al saneamiento de las aguas residuales	21
IV. EL CANON DE SANEAMIENTO DE LA COMUNIDAD VALENCIANA...32	
1. Regulación. El presunto carácter ambiental del canon	32
2. Hecho imponible y exenciones	38
3. Sujeto pasivo	44
4. La cuantificación del canon. Base imponible y cuota tributaria	47
5. Compatibilidad con otras exacciones. La doble imposición del canon	52
6. Recaudación del canon de saneamiento Valenciano	55
V. CONCLUSIONES	58
VI. BIBLIOGRAFÍA Y WEBGRAFÍA	62

RESUMEN/ABSTRACT

Breve resumen

En el presente trabajo se trata de analizar los tributos con una finalidad medioambiental como premisa previa para realizar un análisis del Canon de saneamiento de la Comunidad Valenciana, creado como tributo *ex novo* en virtud de su potestad tributaria. Para ello se ha tenido que realizar un análisis del alcance del poder tributario autonómico en materia medioambiental. Especialmente, con el fin de dilucidar cual es la naturaleza jurídica de este Canon, como afecta al obligado tributario y si su fundamento es extrafiscal o meramente recaudatorio.

Abstract

The aim of this study is to analyze the taxes with an environmental purpose as a preliminary premise to carry out an analysis of the rate of water treatment (it's a tribute whose collection is destined to finance the activities carried out by the State to prevent pollution linked to water quality) of the Valencian region in Spain.

For this I have had to carry out an analysis of the scope of the regional tax power in environmental matters. Especially, in order to clarify what is the legal nature of this Canon, how it affects the taxpayer and if its fundament is extrafiscal or merely collection.



ÍNDICE DE ABREVIATURAS

Art/Arts.	Artículo-Artículos
CC.AA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española de 1978
CPFF	Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas
DSV	Decreto 266/1994, de 30 de diciembre, del Gobierno valenciano, por el que aprueba el Reglamento sobre el Régimen Económico-Financiero y Tributario del Canon de Saneamiento
EPSAR	Entidad Pública de Saneamiento de las Aguas Residuales
FJ	Fundamento Jurídico
Ibíd./Ibídem	En la misma obra y autor
IPREM	Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples
IVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido
LBRL	Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales
LGT	Ley, 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LOFCA	Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas

LSV	Ley 2/1992, de 26 de marzo, del Gobierno Valenciano, de saneamiento de aguas residuales de la Comunidad Valenciana
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
TC	Tribunal Constitucional
TRLA	Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas



I. INTRODUCCIÓN

Es posible afirmar que en la última década ha aumentado la preocupación por el medio ambiente así como la existencia de una mayor concienciación sobre su aprovechamiento responsable y el disfrute del mismo sin descuidar la calidad y conservación del medio que nos rodea. Esta tendencia se ha visto de igual forma reflejada en el ámbito jurídico, traducida en la justificación de una mayor intervención pública en el terreno económico.

En este sentido, el primer apoyo lo encontramos en la Constitución de 1978, pilar base de nuestro ordenamiento jurídico, que dentro de los principios rectores de la política social y económica dedica el artículo 45 a la protección al medio ambiente estableciendo a tal fin el derecho de todos los ciudadanos a protegerlo y el deber de conservarlo, mientras que reserva a los poderes públicos la obligación última de emplear los medios y esfuerzos necesarios para su mejor conservación.

Por su parte, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en este sentido establece que los tributos además ser medios para el sostenimiento de los gastos públicos podrán servir como instrumentos para la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución, (artículo 2.1 LGT).

De la normativa citada se desprende la posibilidad de que los poderes públicos puedan emplear los tributos para modificar conductas contaminantes hacia el medio ambiente con el fin mismo de reparar el daño causado y de que los agentes contaminadores que hacen un uso de servicios, como el consumo de agua, entre otros, que causan contaminación, contribuyan a su reparación a través del pago de tributos.

Por ello mismo, surge la intervención del poder tributario de los entes públicos para restaurar los daños a través de la aplicación de tributos con una finalidad ambiental. Unos de los tributos con finalidad ambiental son los denominados cánones de saneamiento, los cuales surgen de las recomendaciones del Derecho comunitario, tras la transposición de la directiva denominada Directiva Marco del Agua, por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de

la política de aguas y que parte del principio “quien contamine paga”. A su vez, los cánones constituyen la figura impositiva más representativa de las Comunidades Autónomas, son principalmente un instrumento tributario para financiar los servicios públicos y los costes que ocasionan restaurar los daños producidos por la contaminación.

Por lo expuesto, el presente trabajo analiza la finalidad de los tributos ecológicos, a la vez que se propone valorar sucintamente el poder tributario autonómico respecto al saneamiento de las aguas residuales, tratándose la naturaleza jurídica de un tributo propio de las CC.AA, concretamente el canon de saneamiento de la Comunidad Valenciana, aprobado por la Ley 2/1992, de 26 de marzo, de Saneamiento de las Aguas Residuales de la Comunidad Valenciana.



II. LA EXISTENCIA DE TRIBUTOS CON UNA FINALIDAD AMBIENTAL COMO PREMISA PREVIA

Los tributos ambientales son un mecanismo eficaz para la realización de políticas públicas destinadas a la protección del medio ambiente natural. Este tipo de tributos está caracterizado por su finalidad extrafiscal, la cual difiere de la tradicional finalidad de los tributos que es la recaudación.¹

En la actualidad existe una numerosa doctrina y jurisprudencia acerca de la finalidad de la extrafiscalidad lo que provoca que no exista un único significado para designar a estos tributos ya que doctrinalmente se definen como fines no fiscales, extrafiscales, fines no financieros o impuestos de ordenamiento², entre otros. Ello hace que su configuración tenga unos límites imprecisos, imprecisión que genera una multitud de finalidades y en palabras de CASADO OLLERO tiene "*una expresión vaga que apenas significa algo en sí misma*", llegando incluso a pronunciarse, respecto de la misma, en términos de "*cajón de sastre*".³

Debido a esta expresión imprecisa y en nuestro interés en centrar a los tributos ambientales podemos considerar que para calificar a un tributo con finalidad extrafiscal debemos entender que si persigue obtener recursos patrimoniales nos hallaremos ante un tributo fiscal, por el contrario, si lo que se persigue es la realización de mandatos constitucionales como el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado (artículo 45 CE), nos encontramos ante un tributo extrafiscal⁴. En consecuencia, entendemos que la Ley a la hora de configurar tributos con una finalidad no fiscal exige una concreción que lo justifique y lo sustente, es decir,

¹ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel.: *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*. Marcial Pons, Madrid, 1995, pp. 4-10.

² BORRERO MORO, Cristóbal José.: *La tributación ambiental en España*, edit. Tecnos, Madrid, 1999, pp. 126-127.

³ CASADO OLLERO, Gabriel.: "Los fines no fiscales de los tributos", En *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, Vol. 41, nº 213, 1991, p. 445.

⁴ BORRERO MORO, Cristóbal José.: *La tributación ambiental en España*, ob. cit., 1999, p. 133.

demanda que el tributo exprese su finalidad extrafiscal, de lo contrario nos encontraríamos con tributos meramente patrimoniales.⁵

Por consiguiente, uno de los principios que rigen la fiscalidad ambiental, es el principio “quien contamine paga” extraído del Primer Programa de Acción de la Comunidades Europeas en Materia Ambiental⁶. Este principio representa la responsabilidad de reparar los daños causados al medio natural provocados por los sujetos cuando realizan ciertas actividades o consumos de bienes naturales. A su vez, este principio obliga a los Estados a introducir medidas con el objetivo de desincentivar las conductas contaminantes que provocan los sujetos, por ejemplo, mediante tributos que graven estas actividades y que a su vez tengan en cuenta la carga contaminante que se incorpora con la realización de dichas actividades o consumos.⁷

El objetivo último del principio “quien contamine paga” es la preservación del medio natural, se trata de que los agentes contaminadores asuman los costes ambientales que provocan con sus conductas, como hemos mencionado anteriormente.⁸ A esta circunstancia cabe añadir que el establecimiento del principio “quien contamina paga” conlleva a su vez, un efecto de responsabilización por parte de los entes públicos.

A su vez, el artículo 45.1 de la Constitución Española, atribuye el efecto de responsabilización que proclama el principio “quien contamina paga”, precepto que indica que “todos tienen derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo”. Por ello, el

⁵ *Ibíd.*, p. 139-140.

⁶ Programa de acción (CECA, Euratom, CEE) en materia de medio ambiente, 1973-1976

A su vez, aludo a la Directiva 2004/35/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, sobre responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales.

⁷ BORRERO MORO, Cristóbal José.: *La tributación ambiental en España*, ob. cit., p. 47.

⁸ *Ibíd.* p. 52.

apartado 2 atribuye a los poderes públicos la obligación de restaurar el medio ambiente.⁹

La manifestación de esta tarea de compromiso por parte de los poderes públicos se traduce, en virtud del 149.1.23ª CE, en la competencia del Estado para dictar la legislación básica sobre protección del medio ambiente, mientras que las CC.AA ejercen esta tarea a través del establecimiento de normas adicionales de protección.

Las Comunidades Autónomas disponen de competencias para el desarrollo legislativo y la ejecución de las bases estatales en materia de medio ambiente. También ciertos estatutos atribuyen a sus CC.AA la competencia para dictar normas adicionales de protección, a la que cabe destacar entre ellas a la Comunidad Valenciana.¹⁰

En nuestro interés de esclarecer la delimitación de las competencias del Estado y las Comunidades Autónomas, seguiremos en este punto a SALVADOR SANCHO, que de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, en lo que respecta a las bases medioambientales, la legislación básica del Estado cumple una función de ordenación mediante mínimos que han de respetarse pero que pueden permitir que las CC.AA con competencia en materia medioambiental establezcan niveles de protección ampliables o mejorados por la normativa autonómica sin que ello suponga una contradicción con la normativa básica del Estado.¹¹

Por lo que respecta a la delimitación de las competencias de las CC.AA y ante el hecho referenciado con anterioridad sobre las competencias del Estado, el intérprete supremo de la CE señala que las CC.AA podrán desarrollar las bases

⁹ SALVADOR SANCHO, Armando.: “Competencias estatales, autonómicas y locales en las políticas de medio ambiente”. En *Revista de estudios de la administración local y autonómica*, nº 274-275, 1997. p. 627.

¹⁰ *Ibíd.* p. 630.

¹¹ *Ibidem.* p. 632

estatales medioambientales mientras dispongan de competencias suficientes para dictar normas adicionales de protección.¹²

De igual forma, en referencia a las aguas continentales, las CC.AA tienen capacidad en la gestión (artículo 148.1.9ª CE). A su vez, el mismo precepto en su apartado décimo atribuye a éstas competencia en los proyectos, construcción y explotación de los aprovechamientos hidráulicos. Por otro lado, respecto al Estado se le atribuye la competencia, según el artículo 149.1. 22ª CE, en relación a la legislación, ordenación y concesión de recursos y aprovechamientos hidráulicos cuando las aguas discurran por más de una Comunidad Autónoma.¹³

De la explicación de estos dos preceptos constitucionales y siguiendo en este punto a SÁNCHEZ SÁEZ, ha habido un reparto competencial más favorable al Estado debido a que éste ejerce las competencias exclusivas atribuidas por el artículo 149.1. 22ª CE en la concesión de recursos y aprovechamientos hidráulicos cuando las aguas continentales de cuencas discurran por más de una Comunidad Autónoma y también junto con la del artículo 38.6 del Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas, que atribuye al Estado la aprobación de los planes hidrológicos de cuenca aunque sean intraautonómicas.¹⁴

Por otro lado, y en este punto nos centramos en el sujeto contaminador y en opinión de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico¹⁵, que afirma que un agente contaminador es quien directa o indirectamente degrada el medio ambiente o bien por sus acciones crea condiciones que pueden conducir a su degradación.¹⁶ Esta definición por parte de la OCDE, nos hace plantearnos

¹² *Ibidem*. p. 633

¹³ SÁNCHEZ SÁEZ, Antonio José.: “Un enfoque teleológico de la distribución de las competencias ambientales entre el Estado y las Comunidades Autónomas en España”. En *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*. nº 5, 2004. pp.121-122.

¹⁴ *Ibid.*

¹⁵ La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico es una organización internacional cuya misión es diseñar mejoras para una vida mejor. Su objetivo es promover políticas que favorezcan la prosperidad, la igualdad, las oportunidades y el bienestar para todas las personas. Entre ellas, disfrutar de un medio ambiente adecuado. <https://www.oecd.org/acerca/>.

¹⁶ BORRERO MORO, Cristóbal José.: *La tributación ambiental en España*, ob. cit., p. 50

quién es el contaminador real dependiendo de la actividad que se realice. Por ejemplo, para el caso de los tributos ambientales que gravan el consumo, el agente contaminador será el consumidor ¹⁷, un ejemplo de esta definición es el canon de saneamiento que en virtud del artículo 21.1 LSV el sujeto pasivo será quien realice cualquier consumo de agua, es decir, el agente contaminador es el consumidor que, a través del consumo de agua, contamina el medio ambiente. ¹⁸

Por consiguiente, los entes públicos están obligados a establecer medidas de forma coordinada para proteger el medio ambiente debido a las conductas que los sujetos contaminadores realizan con sus comportamientos, como por ejemplo, al consumir agua o hacer un uso de ella. Por ello, se crean tributos con una finalidad ambiental, que representan al principio “quién contamina paga”.

La OCDE en su Recomendación de 1972, indicó en lo referente al principio “quién contamina paga”, que el agente contaminador tiene que soportar los costes de las medidas llevadas a cabo por los entes públicos para alcanzar el estado de bienestar en materia de medioambiente. Es decir, los entes públicos tienen que crear tributos que tengan en cuenta los costes ambientales derivados de la producción y del consumo de bienes económicos ¹⁹ y el agente contaminador debe soportar dicha exacción.

Por lo expuesto, podría afirmarse que los tributos con una finalidad ambiental tienen por objetivo concienciar a los obligados tributarios a realizar actividades con un uso moderado en aras de causar los menores daños al medioambiente, y a su vez, estos tributos son la manifestación de la tarea de responsabilización de protección medioambiental por parte de los entes públicos.

¹⁷ *Ibíd.* p. 50-51.

¹⁸ De la misma forma se atribuye esta condición en el canon de saneamiento de Asturias, Cataluña, entre otros cánones.

¹⁹ http://lefis.unizar.es/lefispedia/doku.php?id=es:principio_de_quien_contamina_paga . Consultado el 29 de junio de 2021.

III. EL PODER TRIBUTARIO AUTONÓMICO EN MATERIA MEDIOAMBIENTAL

1. Algunas cuestiones sobre los principios constitucionales de la Hacienda autonómica

Una vez que hemos visto la finalidad de tributos ambientales vamos a tratar de manera superficial los principios constitucionales de la Hacienda autonómica.

Para ello, vamos a seguir la explicación de estos principios por NAVARRO FAURE.²⁰

En primer lugar, la Constitución Española reconoce **autonomía** a las CC.AA para el desarrollo y ejecución de sus competencias. Así el art.156.1 establece que *“las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejercicio de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles”*.²¹

De la misma manera, el art.1.1 Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas indica que *“las CC.AA gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias que de acuerdo con la CE, les atribuyan las leyes y sus respectivos Estatutos.”* No obstante, podemos extraer del art.156.1 que la CE al tiempo que reconoce esa autonomía, establece dos principios básicos, el de coordinación con la Hacienda estatal y el de solidaridad.²²

²⁰ VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord.): *Manual de Derecho financiero y tributario. Parte general*. 4º Edición., Tirant lo Blanch, Valencia, 2018. p. 80.

²¹ *Ibid.*

²² *Ibidem.* p. 81.

Por su parte, la LOFCA respecto al principio de autonomía financiera se limita a transcribir en su art. 1 como hemos visto lo indicado por la Constitución.²³

De otra parte, de los elementos que integran la actividad financiera de las CC.AA, la cual se divide en dos vertientes, la de ingresos y la de gastos, por lo que respecta a la primera²⁴ el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 30 de diciembre de 2000²⁵, manifiesta que la autonomía financiera es un instrumento *sine qua non* para la consecución de la autonomía política y que por tanto implica que las Comunidades Autónomas tengan capacidad para establecer y exigir sus propios tributos en términos de suficiencia de ingresos²⁶, de acuerdo a los artículos 133.2 y 157.1 de la CE. De acuerdo con este último precepto, los recursos de las Haciendas autonómicas en materia de ingresos están constituidos por los siguientes:

- a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.
- b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.
- c) Transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.
- d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de Derecho privado.
- e) El producto de las operaciones de crédito.

²³ DE LA PEÑA AMORÓS, M^a del Mar.: “Los principios que limitan la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas”. En *Revista Aragonesa de la Administración Pública*, nº 6, 2008. p. 244.

²⁴ <https://libros-revistas-derecho.vlex.es/vid/autonomia-financiera-justificacion-203968057>. Consultado el 30 de abril de 2021.

²⁵ *Ibíd.* Consultado el 30 de abril de 2021.

²⁶ El principio de suficiencia se encuentra reconocido de forma explícita para las CC.AA en el artículo 2.1 f) de la LOFCA, y la podemos definir como al conjunto de ingresos ordinarios que debe ser capaz de generar recursos capaces de cubrir los gastos del sector público. *Apud.* Plataforma Digital de Economía, Derecho y otras ciencias. <https://diccionario.leyderecho.org/principio-de-suficiencia-tributaria/>. Consultado el 2 de septiembre de 2021.

En cuanto a su autonomía en la vertiente de gastos en el mismo sentido se pronuncia el TC en su Sentencia 192/2000, de 13 de julio²⁷ *“las cuales gozarán de autonomía financiera (gasto) en la medida en que puedan elegir y realizar sus propios objetivos políticos, administrativos, sociales y económicos con independencia de los cuales hayan sido las fuentes de los ingresos que nutren sus Presupuestos”*.

De ello se desprende que la autonomía financiera exige que los recursos y los ingresos de las CC.AA puedan destinarse a los objetivos políticos, sociales y económicos (STC 13/1992, de 6 de febrero).²⁸

Dentro de los objetivos políticos, sociales y económicos de las CC.AA encontramos las políticas para prevenir la contaminación.

Por tanto, esta capacidad de autofinanciación tiene que realizarse dentro del ámbito de competencias atribuidas a las CC.AA. Es decir, para tomar medidas fiscales para prevenir la contaminación es necesario que sea dentro de la doble competencia en materia de financiación como en materia medioambiental.²⁹

En ese sentido, cabe aludir la STC 37/87, de 26 de marzo, la cual en su FJ 13 indica que *“las CC.AA pueden establecer tributos y para ello ha de llevarse a cabo dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (art.31), de la Ley Orgánica que regula sus competencias financieras (art.157.3 CE) y de los respectivos Estatutos de Autonomía.”*³⁰

La competencia de las CC.AA en medidas fiscales medioambientales la ostentan en virtud de sus Estatutos, ya que como se ha mencionado

²⁷ <https://libros-revistas-derecho.vlex.es/vid/autonomia-financiera-justificacion-203968057>. Consultado el 30 de abril de 2021.

²⁸ <https://vlex.es/vid/f-sstc-an-15356551>. Consultado el 2 de septiembre de 2021.

²⁹ YAGÜE BALLESTER, Isabel.: “Impuestos verdes autonómicos vs Principios Tributarios del Ordenamiento Español”. En *Revista Observatorio Medioambiental*. nº 2. 1999, pp.347-348.

³⁰ *Ibíd.* p. 348.

anteriormente, les corresponde la competencia de gestión del medioambiente (art.148.1.9ª CE). Así como la posibilidad de establecer medidas adicionales de protección.

A consecuencia de las notas reseñadas, las CC.AA poseen autonomía financiera para decidir libremente su sistema de ingresos y gastos, y configurar en cierta forma su propio sistema tributario autonómico.³¹

Esta capacidad de autonomía financiera no es una autonomía en términos absolutos, si no que la propia CE establece que el principio de coordinación y solidaridad deben tenerse en cuenta a la hora de ejercer la autonomía financiera por parte de las CC.AA.³² En consecuencia, a continuación se trata el principio de solidaridad con la Hacienda estatal.

El **principio de solidaridad** viene consagrado en el artículo 156.1 CE. A su vez, la CE reitera el principio de solidaridad en el artículo 2 *“la Constitución (...) reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las naciones y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas”*.

Asimismo, el art. 45 CE garantiza que los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales con el fin de restaurar el medioambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva.

El hecho de que cada Comunidad Autónoma disponga de autonomía financiera provoca que cada una de ellas configure libremente y de distinta forma su propio sistema tributario autonómico. Sin embargo, cada Comunidad Autónoma deberá tener en cuenta a la hora de ejercer esta autonomía financiera, los principios de solidaridad y cooperación, entre otros.

³¹ DE LA PEÑA AMORÓS, Mª del Mar.: “Los principios que limitan la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas”. ob. cit., p. 251.

³² *Ibíd.* pp. 251-252.

Por consiguiente, el principio de solidaridad, lo que trata de evitar es la desigualdad recaudatoria entre Comunidades Autónomas debido al uso que éstas hagan de su autonomía financiera. Esto es, como un principio que evite el desequilibrio interterritorial.³³

Por ello, para evitar estos desniveles se configuró este principio al momento de ordenar la configuración del Estado. Así el artículo 2 CE a la vez que garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones hace alusión a la solidaridad entre ellas.³⁴

Este principio se orienta a lograr un reparto de la riqueza justa entre las CC.AA, misión que queda encomendada al Estado.³⁵ Por esa razón, el apartado 1 del artículo 138 CE reza que *“el Estado garantizará la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el artículo 2 de la Constitución, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español”*. Del mismo modo, el artículo 2.1 b) LOFCA indica que, *“la garantía del equilibrio económico de acuerdo con el artículo 138 CE, entre otros, corresponde al Estado, que es el encargado de adoptar las medidas tendentes a conseguir la estabilidad económica interna y externa, la estabilidad presupuestaria y la sostenibilidad financiera, así como el desarrollo armónico entre las diversas partes del territorio español.”*

De la misma forma, el art.2. 2 LOFCA reza que *“cada Comunidad Autónoma está obligada a velar por su propio equilibrio territorial y por la realización interna del principio de solidaridad.”*

Para la aplicación efectiva del principio de solidaridad es necesario corregir los desequilibrios económicos interterritoriales constituyendo un fondo de

³³ VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord.): *Manual de Derecho financiero y tributario. Parte general*. ob., cit., p. 85.

³⁴ DE LA PEÑA AMORÓS, M^a del Mar.: “Los principios que limitan la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas”. ob. cit., p. 256-257.

³⁵ *Ibíd.*, p. 257.

compensación tendente a la igualdad de la capacidad financiera de las distintas haciendas territoriales, de forma que puedan garantizar un mínimo de servicios públicos.³⁶

Esta compensación puede darse entre las Comunidades Autónomas y el Estado o entre las distintas Comunidades. A su vez, según FALCÓN Y TELLA, puede ser una compensación horizontal directa o indirecta, señalando que la primera se realiza cuando la compensación se produce directamente entre unas haciendas territoriales y otras del mismo nivel, por el contrario, la indirecta se produce cuando la compensación tiene un carácter vertical por emanar de los Presupuestos Generales del Estado pero que en definitiva su finalidad es el equilibrio interterritorial.³⁷

A su vez, nos encontramos con el **principio de coordinación** con la Hacienda estatal. Se encuentra regulado en el art.156. 1 CE “*las CC.AA gozarán de autonomía financiera (...) con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda Estatal*”, y en el art.2. 1 LOFCA “*la actividad financiera de las CC.AA se ejercerá en coordinación con la Hacienda Estatal.*”

La manifestación de este principio la podemos hallar, siguiendo en este punto a NAVARRO FAURE, en materia de gasto público, en la delimitación efectuada por los arts. 148 a 150 CE entre la Hacienda estatal y la autonómica. Y en el ámbito de los recursos, “*en el sistema compartido de ciertos tributos y en las limitaciones establecidas al endeudamiento de las CC.AA.*”³⁸

Este principio abarca tanto los gastos como los ingresos de los entes públicos, quiere decir que la coordinación se extiende a la totalidad de la actividad financiera de los entes públicos. A su vez, la coordinación cumple una función

³⁶ *Ibidem.* p. 258-259.

³⁷ FALCÓN Y TELLA, Ramón.: “*La compensación financiera interterritorial*”. Publicaciones del Congreso de los Diputados, Madrid, 1986, pp. 161 y 162.

³⁸ VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord.): *Manual de Derecho financiero y tributario. Parte general.* ob. cit., p. 85.

de uniformidad en la actuación de los entes públicos en la producción de los recursos y la ejecución del gasto.³⁹

Debido a que las CC.AA están dotadas de competencias normativas de un gran número de tributos como de plena potestad para crear sus propios tributos⁴⁰, surge la necesidad de una mayor coordinación entre el sistema tributario estatal y el autonómico.⁴¹

La LOFCA, tras establecer en su art.2, como he mencionado *supra*, que “*la actividad financiera de las CC.AA se ejercerá en coordinación con la Hacienda estatal*” confía tal tarea a un órgano creado por la propia LOFCA en su art.3, denominado Consejo de Política Fiscal y Financiera, con el objetivo de adecuar la coordinación entre la actividad financiera de las CC.AA y de la Hacienda del Estado.

Además, en virtud del art.3 LOFCA se le atribuye a este órgano tanto la coordinación de la política presupuestaria, como del endeudamiento y de la política de inversiones.⁴²

Conviene resaltar que el CPFF es un órgano consultivo y de deliberación, y por tanto, sus acuerdos son meras recomendaciones que no obligan *per se*.

Asimismo, NAVARO FAURE indica que este principio es “reflejo” del principio de **lealtad institucional**.⁴³

³⁹ VEGA HERRERO, Manuela.: *El principio de coordinación financiera en la hacienda regional. En Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*. IEF, Madrid, 1984, tomo IV. p. 3152.

⁴⁰ Esta potestad se atribuye con lo previsto en los artículos 133.2 y 157. 1 b) de la CE, y 6.1 de la LOFCA.

⁴¹ DE LA PEÑA AMORÓS, M^a del Mar.: “Los principios que limitan la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas”. ob. cit., p. 253.

⁴² https://es.wikipedia.org/wiki/Consejo_de_Pol%C3%ADtica_Fiscal_y_Financiera. Consultado el 3 de septiembre de 2021.

⁴³ VV.AA., NAVARO FAURE, Amparo (coord.): *Manual de Derecho financiero y tributario. Parte general*. ob. cit., p. 85.

El principio de lealtad institucional viene regulado en el art.9 Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

Resumidamente, la lealtad institucional es un principio de relación entre las Administraciones descentralizadas. Y como indica NAVARRO FAURE, este principio tiene un ámbito subjetivo más extenso que el principio de coordinación porque afecta a las relaciones de todas las Administraciones entre sí, no únicamente entre las relaciones del Estado y las CC.AA.⁴⁴

Por lo que respecta al **principio de territorialidad**, regulado en los arts. 157. 2 CE y 9 a) y b) LOFCA, que supone que las CC.AA no podrán adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio.⁴⁵ Es decir, este principio es un límite espacial a la hora de adoptar medidas tributarias.

De igual forma, el art. 157. 2 CE, establece el **principio de neutralidad**, así como en los arts. 2.1 y 9 c) LOFCA⁴⁶, que consiste en la prohibición de adoptar medidas tributarias que supongan un obstáculo para la libre circulación de mercancías y servicios.⁴⁷

⁴⁴ *Ibíd.*, p. 86.

⁴⁵ Es conveniente reproducir el citado precepto de la LOFCA. Así, el art.9 a) y b) indican que “*las CC.AA podrán establecer sus propios impuestos (...), respetando (...) los siguientes principios:*

- a) *no podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma.*
- b) *no podrán gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo.”*

⁴⁶ Así, el artículo 9 c) LOFCA indican que “*las CC.AA podrán establecer sus propios impuestos (...), respetando (...) los siguientes principios:*

- c) *no podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de Empresas y capitales dentro del territorio español, (...), ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades.”*

⁴⁷ VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord.): *Manual de Derecho financiero y tributario. Parte general.* ob. cit., p. 86.

Por lo expuesto de los principios constitucionales podemos hacernos una cierta idea de los límites que cualquier Hacienda autonómica deberá respetar a la hora de configurar tributos medioambientales.

2. Potestad tributaria de las Comunidades Autónomas en materia medioambiental. Especial referencia al saneamiento de las aguas residuales.

De la explicación superficial sobre los principios constitucionales como limitación a las CC.AA, trataremos la potestad tributaria de las mismas en materia ambiental la cual deviene limitada, a su vez, entre otros límites, por la LOFCA, de ésta última se dará un alcance de forma general en este apartado.

En consecuencia, en materia ambiental el aspecto más destacado del reparto competencial que atribuye el artículo 149.1 23ª CE es la reserva al Estado de la legislación básica sobre protección del medio ambiente, sin perjuicio de las facultades de las CC.AA de establecer normas adicionales de protección. De la redacción de este precepto nos surge la incertidumbre de si las Comunidades Autónomas tienen titularidad en otras competencias diferentes a las meras normas adicionales de protección. Disyuntiva que resolvemos siguiendo en este punto a BLANCO MARTÍN, respecto al artículo 148.1.9ª de la CE, que brinda a las CC.AA la posibilidad de asumir competencias relativas a la gestión en materia de medio ambiente en su entorno geográfico “STC 194/2004”.⁴⁸

La exigencia de tributos ecológicos por parte de las CC.AA es una medida que produce unos efectos de responsabilización por parte de estos entes y a su vez, y siguiendo en este punto a ADAME MARTINEZ, cumple con la doctrina política de reparto de poderes en materia fiscal, que exige que los

⁴⁸ *Ibíd.* pp. 82-85.

niveles subcentrales de una Hacienda de varias escalas deban sufragarse en un porcentaje elevado de sus ingresos a través de impuestos propios.⁴⁹

Como poder público, corresponde a las CC.AA velar por la utilización de forma racional del agua como recurso natural escaso con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y restaurar los daños producidos al medio ambiente (art.45.1 CE). La evacuación y subsiguiente tratamiento para su depuración de las aguas residuales constituye uno de los primordiales objetivos a afrontar por las políticas medioambientales de las Comunidades Autónomas. En el ejercicio de sus competencias nada impide a que estos entes elaboren leyes que se valgan de tributos para contribuir a la financiación de sus actuaciones tendentes al mantenimiento y conservación del entorno natural.⁵⁰

La protección al medio natural ofrece numerosas posibilidades de establecimiento de tributos propios por parte de las Comunidades Autónomas, por el momento, los tributos *ex novo* creados por éstas han cubierto la forma de tributos propios o cánones.

Un ejemplo de ellos es el canon de saneamiento valenciano, regulado en la Ley 2/1992, de 26 de marzo, de saneamiento de las aguas residuales de la Comunidad Valenciana, creado para financiar los gastos de gestión y tratamiento de las aguas residuales. Es preciso recordar que es un tributo armonizado en el ámbito de la Unión Europea, por lo que nos lleva a la siguiente casuística, si cabe la posibilidad de crear este tributo, ya que existe un predominio por parte del Estado en la incorporación del Derecho europeo.⁵¹

⁴⁹ ADAME MARTÍNEZ, Francisco David.: “Los tributos ecológicos de las Comunidades Autónomas”, En *Revista de estudios regionales*, nº 37, 1993, p. 23.

⁵⁰ DELGADO PIQUERAS, Francisco.: “Régimen jurídico del Derecho Constitucional al medio ambiente”. En *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 38, 1993. p. 50-52.

⁵¹ De la misma forma ocurre con los impuestos energéticos de la Ley 38/1992 cedidos a las Comunidades Autónomas. VV.AA., BLANCO MARTÍN, Juan José, MAURENZA GARCÍA, Maite y ORTIZ CALLE, Enrique.: *Imposición Medioambiental: Reflexiones para una futura reforma*, Fundación Impuestos y Competitividad, ob., cit. pp. 63-65.

Duda que dispersamos siguiendo a ARZOZ SANTISTEBAN, quien alude al principio de autonomía institucional en relación con la transposición de las Directivas, ya que de conformidad con este principio este autor hace referencia a lo consagrado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, institución que indica, en cuanto a las disposiciones del Tratado o de los Reglamentos que reconocen facultades a los Estados miembros o que a su vez les imponen obligaciones en el marco de la aplicación del Derecho comunitario en sus respectivos territorios, la forma en la que estos Estados cumplan con estas obligaciones depende únicamente de su sistema constitucional, sin que quepa la intromisión por parte de la Unión Europea en la forma en que lleven a cabo el cumplimiento de la normativa comunitaria.⁵²

Debido a ello, se desprende la posibilidad de que el Estado atribuya a las Comunidades Autónomas la facultad de dictar tributos que atiendan a las directrices fijadas por el la Unión Europea.⁵³

Por su parte, la LOFCA trata de concretar la extensión de la autonomía tributaria que enuncia la Constitución. Así el artículo 6.1 LOFCA hace referencia a que las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo a la Constitución y a las leyes.

Esto quiere decir que la LOFCA fija unos límites para el ejercicio de las competencias financieras de las CC.AA. Así, aunque los apartados 2 y 3 del art.6 LOFCA no determinan con exactitud que hechos impositivos quedan reservadas a cada Hacienda territorial sí encauza el modo de ejercitar la competencia financiera autonómica en que consisten los tributos propios.⁵⁴

⁵² ARZOZ SANTISTEBAN, Xabier.: “La autonomía institucional y procedimental de los Estados”, *En Revista de Administración Pública*, Madrid, 2013, pp. 175-176.

⁵³ *Ibíd.*, pp. 175-176.

⁵⁴ DE LA PEÑA AMORÓS, M^a del Mar.: “Los tributos propios de las comunidades como instrumentos de corresponsabilidad”. *En Revista de Ciencias Jurídicas*. nº 117, 2018, p. 21.

En virtud del art. 6. 2 LOFCA “los tributos que establezcan las CC.AA no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las CC.AA, que supongan a éstas una disminución de sus ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuados a favor de las mismas.”⁵⁵

De la interpretación de este precepto sobre la doble imposición sobre hechos imponible el Alto Tribunal en sentencia 37/1987 de 26 marzo, en su FJ 14 viene a decir que “ (...) el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la ley fija en cada caso para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria (...). De ahí, en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes.” Es decir, lo que se prohíbe es la doble imposición de hechos imponibles no contraviniendo lo dispuesto por el art. 6 de la LOFCA cuando se grave sobre el mismo objeto imponible.⁵⁶ Esta postura es mantenida mayoritariamente por la doctrina, entre otros, como LAGO MONTERO.⁵⁷

Como hemos visto en el apartado anterior, el artículo 6.2 LOFCA prohíbe a las CC.AA el establecimiento de tributos que recaigan sobre hechos imponibles ya gravados por el Estado. LUCAS DURÁN indica que se suele afirmar que todos o en la mayoría de hechos imponibles ya se encuentran gravados por el Estado. Con este artículo lo que se pretende es evitar la doble imposición interna y una reiteración de tributos sobre los mismos hechos imponibles. Además de impedir la intromisión de poderes tributarios de unos

⁵⁵ *Ibíd.* p. 350-351.

⁵⁶ *Ibíd.* p. 351.

⁵⁷ LAGO MONTERO, José María.: “*El poder tributario de las Comunidades Autónomas*”. Aranzadi, Pamplona, 2000. p. 278.

entes territoriales en el poder tributario de otros, causando consecuentemente perjuicios en sus respectivas Haciendas públicas.⁵⁸

Por otro lado, y siguiendo la opinión de BLANCO MARTÍN, MAURENZA GARCÍA y ORTIZ CALLE, el TC cuestiona la constitucionalidad de ciertos tributos ambientales propios de las CC.AA. De entre ellas, destacamos la STC 179/2006, de 13 de junio⁵⁹, que declara inconstitucional y nula la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo, de normas fiscales sobre producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente por las que se creaba el Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente. Su FJ 8 se basa en que el gravamen extremeño “*desconecta la cuantía del gravamen de la potencial actividad contaminante*”.

A su vez, la Sentencia concluye en que “*el impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente se configura como un impuesto sobre el patrimonio inmobiliario que grava la misma materia imponible que la del impuesto municipal sobre bienes inmuebles, incurriendo por ello en la prohibición prevista en el apartado 3 del artículo 6 de la LOFCA*” que prohíbe a las CC.AA establecer tributos que recaigan sobre hechos imponibles gravados por la hacienda local. Esta interpretación del Tribunal Constitucional hace del texto del artículo 6.3 LOFCA una limitación al poder tributario autonómico.⁶⁰

El artículo 6.3 LOFCA dispone que los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales. Éstas podrán gravar tributos que recaigan sobre materias ya gravadas por la hacienda local siempre que medie la compensación entre ellas, exigencia que deriva del principio de solidaridad

⁵⁸ LUCAS DURÁN, Manuel.: “*El panorama actual de la coordinación tributaria entre los distintos entes territoriales: la concurrencia del espacio impositivo estatal, autonómico y local*”, Quincena Fiscal, Editorial Aranzadi, Navarra, nº 4, 2015, pp. 16-17

⁵⁹ ÁLVAREZ GARCÍA, Santiago y APARICIO PÉREZ, Antonio.: “*La autonomía tributaria de las comunidades autónomas de régimen común*”, Instituto de Estudios Fiscales, nº 20, 2004, p. 13.

⁶⁰ *Ibíd.*, p.13-14.

expuesto *supra*. Este artículo otorga la posibilidad de delimitar las materias reservadas a las Corporaciones locales.⁶¹ Recordemos que con la modificación de la normativa por la Ley Orgánica 3/2009 se abandona la redacción de “materia imponible” que contenía este precepto anteriormente por la nueva redacción de “hecho imponible”, con la finalidad de concretar la delimitación y extender la potestad autonómica para establecer tributos propios.⁶²

Por consiguiente, ROZAS VALDÉS suele afirmar que el sistema tributario actual se encamina hacia un sistema compartido de potestad legislativa primordialmente estatal pero con cierta autonomía legislativa autonómica.⁶³

Por otro lado, respecto a la calificación de un tributo como ambiental, y siguiendo en este punto lo expuesto por ROZAS VALDÉS en relación al Tribunal Constitucional, el alto representante de nuestra Constitución ha indicado que para que sea calificado de tal forma y que se consideren a estos tributos distintos de los impuestos que gravan el consumo, es preciso que reúnan dos características en su estructura, una de ellas es que sus rendimientos estén afectados al sostenimiento de políticas ambientales, y por otro lado, deben presentar en su configuración la posibilidad de que el sujeto pasivo pueda atenuar su carga tributaria modificando su comportamiento.⁶⁴

Los impuestos ambientales se pueden calificar entre los que persiguen desincentivar la contaminación y aquellos que tienen una finalidad recaudatoria para obtener ingresos para financiar los gastos que conlleva reducir la contaminación.⁶⁵

⁶¹ LAGO MONTERO, José María.: “*El poder tributario de las Comunidades Autónomas*”. ob. cit., p. 278-279.

⁶² ROZAS VALDÉS, José Andrés.: “Las potestades tributarias autonómicas: presente y futuro de su configuración y ejercicio”. En *Revista catalana de dret públic*. nº 47, 2013. p.117

⁶³ *Ibíd.*

⁶⁴ *Ibidem*. p. 118.

⁶⁵ ADAME MARTINEZ, Francisco David.: “Los tributos ecológicos de las Comunidades Autónomas”, ob. cit., p. 24.

Entre los tributos que las Comunidades Autónomas han utilizado para desincentivar la contaminación se encuentran el canon de vertidos y el canon de saneamiento de las aguas residuales. A pesar de que estos cánones han sido adoptados por varias Comunidades, no todas ostentan la misma naturaleza, debido a que unos presentan la naturaleza de impuestos, otros poseen naturaleza híbrida entre impuesto y tasa, e incluso, entre tasa y precio público.⁶⁶

Por otro lado, la denominación de “canon” de conformidad con el artículo 2 LGT que hace una clasificación tripartita de las figuras tributarias entre impuestos, tasas y contribuciones especiales, podemos apreciar que el término canon no se encuentra en la clasificación otorgada por la Ley 58/2003, General Tributaria. Esto produce una falta de delimitación debido a su contenido impreciso, y siguiendo la opinión de ADAME MARTÍNEZ, la denominación de canon puede que se deba a la influencia de la normativa comunitaria en materia de medioambiente, la cual recomienda la utilización de cánones sobre los contaminadores.⁶⁷

Por consiguiente, es preciso aludir a la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre⁶⁸, que al pronunciarse sobre la constitucionalidad de la Ley 13/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, en el análisis del artículo 31 de la CE, admite la posibilidad de nuevas figuras tributarias para obtener ingresos públicos, sin que con ello se infrinja el principio de legalidad (art.31CE).

Los cánones sobre el agua pretenden gravar la contaminación que el vertido de agua provoca y su exacción se fundamenta en el consumo del agua. Así se deriva de la denominación de los hechos imposables que las leyes autonómicas

⁶⁶ BORRERO MORO, Cristóbal José.: “La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales”. En *Revista española de derecho financiero*. nº 102, 1999. p. 236.

⁶⁷ ADAME MARTÍNEZ, Francisco David.: “Los tributos ecológicos de las Comunidades Autónomas”, ob. cit., p. 26.

⁶⁸ GARCÍA NOVOA, César.: “La Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995 de 14 de diciembre y su influencia sobre la potestad tarifaria”. En *Revista técnica tributaria*. nº 36, 1997, p. 53.

atribuyen a estos cánones.⁶⁹ Un ejemplo de ello, es el art. 64 del canon de aguas catalanas, regulado la Ley 3/2003, de 4 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la legislación en materia de aguas de Cataluña, que grava el uso real o potencial del agua y la contaminación que produzca su vertido. A su vez, aludimos a la Ley 2/1992, de 26 de marzo, del Gobierno Valenciano, de saneamiento de las aguas residuales de la Comunidad Valenciana, que establece que su hecho imponible estará constituido por la producción de aguas residuales, manifestada a través del consumo medio o estimado de aguas de cualquier procedencia.⁷⁰

ADAME MARTÍNEZ plantea una posible colisión entre el hecho imponible del canon y el artículo 6.2 LOFCA, debido a que el consumo de agua se encuentra gravada por un impuesto estatal como es el Impuesto sobre el Valor Añadido⁷¹, aunque si tenemos en cuenta, como lo hace GÓNZALEZ GÓNZALEZ, respecto a la doctrina del Tribunal Constitucional, que únicamente prohíbe la duplicidad de hechos imponibles, esta colisión que plantea el doctor ADAME no se produce⁷².

Por otro lado, es preciso aludir a la tasa por agua potable de los respectivos Ayuntamientos, que podría plantear la colisión que indica ADAME pero respecto al artículo 6.3 LOFCA, que aunque los hechos imponibles del canon y la tasa por agua no sean los mismos, en mi opinión, el objeto imponible sí es el mismo, es decir, en definitiva lo que se grava es el agua.

Con lo expuesto, la lista de entes territoriales titulares de competencias en materia de protección del medio ambiente no acaba aquí, sobre todo en materia de aguas residuales, dado que la legislación de régimen local otorga

⁶⁹ GÓNZALEZ GÓNZALEZ, Ana Isabel.: *La tributación medioambiental y su utilización como instrumento de financiación de las Comunidades Autónomas*. Junta de Castilla y León, Conserjería de Economía y Hacienda, Vol. 2, Castilla y León, 2000. pp. 1268-1288.

⁷⁰ Véase el artículo 20 de la Ley 2/1992, de 26 de marzo, de saneamiento de las aguas residuales de la Comunidad Valenciana.

⁷¹ ADAME MARTÍNEZ, Francisco David.: “Los tributos ecológicos de las Comunidades Autónomas”, ob. cit., p. 40.

⁷² GÓNZALEZ GÓNZALEZ, Ana Isabel.: “*La tributación medioambiental y su utilización como instrumento de financiación de las Comunidades Autónomas*”, ob. cit., p. 1268-1288.

competencias en esta materia a la Hacienda local. Esta atribución de competencias la encontramos en el artículo 25.2 LBRL, que dispone que entre las materias sobre las que estos entes pueden ejercer sus competencias se encuentra el suministro de agua público y el tratamiento de las aguas residuales.⁷³

El artículo 86.3 LBRL, añade una reserva a favor de las entidades locales sobre el abastecimiento y depuración de las aguas, así como la recogida, tratamiento y aprovechamiento de residuos. Según ADAME MARTÍNEZ, este precepto presenta una redacción imprecisa. Por ese motivo, podría el legislador haberse referido en dicho precepto de una forma precisa a la depuración de las aguas residuales para que de esta forma se efectuara la reserva de esta materia en favor de las Haciendas locales. Por ello, debemos entender, junto con lo indicado por dicho autor, que el legislador no ha querido reservar dicha materia a estos entes.⁷⁴

Al no estar afecta de reserva esta materia a los municipios, las CC.AA han legislado en materia de saneamiento y depuración de aguas residuales, estableciendo tributos sin que se llegue a considerarse que infringe el ámbito de autonomía municipal en esta materia (art.6. 3 LOFCA), debido a que la prestación del servicio de saneamiento de las aguas residuales se lleva a cabo de forma compartida entre las CC.AA y los Municipios.⁷⁵

Por lo expuesto, puede decirse que las CC.AA poseen facultades para establecer tributos ecológicos, como el canon de saneamiento, siempre que sean competencias asumidas por la Comunidad y reflejadas en su Estatuto de Autonomía, sean conformes a los principios constitucionales y que no supongan una contravención alguna respecto del contenido de la LOFCA.

⁷³ *Ibíd.*, p. 21.

⁷⁴ *Ibídem.* pp. 21-23.

⁷⁵ *Ibídem.*

Hasta la fecha, y de forma genérica, las CC.AA que han legislado políticas fiscales sobre el agua, como el canon de saneamiento, son las siguientes:

- Madrid, Ley 17/1984, de 20 de diciembre, de abastecimiento y saneamiento de aguas en la Comunidad de Madrid
- Navarra, Ley Foral 10/1988, de 29 de diciembre, de saneamiento de las aguas residuales de Navarra
- Baleares, Ley 9/1991, de 27 de noviembre, Reguladora del Canon de Saneamiento de Aguas
- Comunidad Valenciana, Ley 2/1992, de 26 de marzo, de saneamiento de las aguas residuales de la Comunidad Valenciana
- Asturias, Ley 1/1994, de 21 de febrero, sobre Abastecimiento y Saneamiento de Aguas en el Principado de Asturias
- La Rioja, Ley 7/1994, de 19 de julio, de saneamiento y depuración de aguas de la Comunidad Autónoma de La Rioja
- Galicia, Ley 8/1999, de 21 de enero, regulador del canon de saneamiento gallego
- Cantabria, Ley 2/2002, de 29 de abril, de Saneamiento y Depuración de las Aguas Residuales de la Comunidad Autónoma de Cantabria
- Cataluña, Ley 3/2003, de 4 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la legislación en materia de aguas de Cataluña
- Murcia, Ley 3/2000, de 12 de julio, de Saneamiento y Depuración de Aguas residuales de la Región de Murcia e Implantación del Canon de Saneamiento

- Castilla-La Mancha, Ley 12/2002, de 27 de junio, Reguladora del Ciclo Integral del Agua
- Aragón, Ley 6/2012, de 21 de junio, Ordenación y Participación en la Gestión del Agua de Aragón

76

Como puede observarse, aunque el canon de saneamiento no está implantado en todas las Comunidades Autónomas, sí es el más generalizado. En consecuencia, a continuación realizaré una valoración de este canon, centrándome en la Comunidad Valenciana.



⁷⁶ Listado elaborado con la ayuda del manual de FERNANDEZ ORTE, Jaime.: *“La tributación medioambiental, teoría y práctica”*, Aranzadi, Navarra, 2006, p. 11.

IV. CANON DE SANEAMIENTO DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

1. Naturaleza y regulación.

Para comenzar, el origen del canon de saneamiento surge de la normativa comunitaria, concretamente de la Directiva 91/271/CEE, sobre el tratamiento de las aguas, la cual impuso a los estados miembros la obligación de crear medidas tendentes a minorar los daños producidos al medio ambiente.⁷⁷

El canon de saneamiento valenciano es un tributo de la Generalitat, establecido mediante la Ley 2/1992, de 26 de marzo, de Saneamiento de las Aguas Residuales de la Comunidad Valenciana, que se exige desde 1993⁷⁸ y que fue desarrollado por el Decreto 266/1994, de 30 de diciembre, del Gobierno Valenciano, por el que se aprueba el Reglamento sobre el régimen Económico-Financiero y Tributario del canon de saneamiento.⁷⁹

⁷⁷ <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2000-82524>. Consultado el 10 de jul. de 2021.

⁷⁸ DOGV de 8 de abril de 1992. Esta Ley fue aprobada en marzo de 1992 por las Cortes Valencianas, sin ningún voto en contra. La Ley 2/1992 para el saneamiento de las aguas residuales de la Comunidad Valenciana, ha dado un nuevo impulso a las actuaciones que en materia de saneamiento y depuración que ya se venían desarrollando desde que en 1985 son transferidas a la Comunidad Autónoma las competencias estatales en la materia. Ley 2/1992, de 26 de marzo, de Saneamiento de Aguas Residuales de la Comunidad Valenciana ha sido modificada por la Ley 10/1998, de 28 de diciembre de 1998, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat Valenciana (DOGV, de 31.12.1998, la Ley 9/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat Valenciana (DOGV de 31.12.01), la Ley 11/2000, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat Valenciana (DOGV de 29.12.00), por la Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat Valenciana (DOGV de 31.12.2002), que introduce un nuevo art. 28 relativo a las «Infracciones» y un art. 29 en cuanto a «Sanciones», y por los arts. 34 a 36 de la Ley 16/2003, de 17 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat Valenciana (DOGV de 19.12.2003).

⁷⁹ El desarrollo reglamentario se ha realizado, básicamente, tras la aprobación de las siguientes normas:

- Decreto 111/1992, de 6 de julio, del Gobierno Valenciano, por el que se desarrolla el Real Decreto 1138/1990, de 14 de septiembre, aprobatorio de la reglamentación técnico-sanitaria para el abastecimiento y control de calidad de las aguas potables de consumo público; en lo relativo a las excepciones a las concentraciones máximas admisibles de las aguas potables (DOGV 1830, de 21.07.92).
- Decreto 74/1992, de 28 de abril, del Gobierno Valenciano, por el que se asignan provisionalmente las facultades de gobierno y administración de la Entidad Pública de Saneamiento de Aguas Residuales de la Comunidad Valenciana (DOGV 1780, de 12.05.92).
- Decreto 170/1992, de 16 de octubre, del Gobierno Valenciano, por el que se aprueba el Estatuto de la Entidad Pública de Saneamiento de Aguas Residuales de la Comunidad Valenciana (DOGV 1889, de 26-10-92).
- Decreto 8/1993 de 25 de enero, del Govern Valencià, por el que se regula el procedimiento de

Es un tributo de competencia autonómica, dado que según la potestad tributaria de las CC.AA que hemos citado con anterioridad le atribuye la capacidad de crear tributos para contribuir con la protección del medioambiente, siempre que a la hora de establecer tributos respeten lo establecido en el artículo 6 de la LOFCA⁸⁰, y dado que la mayoría de los hechos imposables y materias se encuentran gravados, las CC.AA han tenido que centrar su capacidad impositiva en los tributos ecológicos⁸¹, con una finalidad en la que a primera vista puede primar el carácter extra fiscal, como el canon de saneamiento, el cual, está instrumentado para dar cumplimiento a fines constitucionales, como la protección al medio ambiente (artículo 45 CE).

Este canon se encuentra regulado en los artículos 20 a 31 de la LSV y en los artículos 1 a 32 del DSV. Respecto a su regulación es preciso que recordemos que el término “canon”, no se encuentra regulado en el artículo 2 de la LGT, este precepto únicamente hace una clasificación tripartita de los tributos, clasificándolos como impuestos, tasas o contribuciones especiales, por lo que, en respeto al principio de seguridad jurídica, valor que propugna

elaboración, tramitación y aprobación del Plan Director de Saneamiento y Depuración de la Comunidad Valenciana, y de los planes zonales de saneamiento y depuración (DOGV 1955, de 2-2-93).

- Decreto 9/1993, de 25 de enero, del Gobierno Valenciano, por el que se aprueba el Reglamento sobre Financiación de la Explotación de las Instalaciones de Saneamiento y Depuración (DOGV 1955, de 2.02.93).
- Decreto 7/1994, de 11 de enero, del Gobierno Valenciano, por el que se aprueba definitivamente el Plan Director de Saneamiento y Depuración de la Comunidad Valenciana (DOGV 2189, de 20.01.94).
- Decreto 266/1994, de 30 de diciembre, del Gobierno Valenciano, por el que se aprueba el Reglamento sobre Régimen Económico-Financiero y Tributario del Canon de Saneamiento (DOGV 2418, de 31.12.94).
- Decreto 47/1995, de 22 de marzo, del Gobierno Valenciano, por el que se modifican determinados artículos del Decreto 170/1992, de 16 de octubre, por el que se aprueba el Estatuto de la Entidad Pública de Saneamiento de Aguas Residuales de la Comunidad Valenciana (DOGV 2482, de 3.04.95).
- Decreto 97/1995, de 16 de mayo, del Gobierno Valenciano, por el que se crea el Centro de Servicios para la Gestión del Agua (DOGV 2517, de 29.05.95).
- Decreto 71/1999, de 17 de mayo, del Gobierno Valenciano, por el que se modifica el Decreto 170/1992, de 16 de octubre, del Gobierno Valenciano, que aprueba el Estatuto de la Entidad Pública de Saneamiento de Aguas Residuales de la Comunidad Valenciana. (DOGV de 26.05.99).

⁸⁰ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

⁸¹ PEDREIRA MENÉNDEZ, José.: *El canon de saneamiento del Principado de Asturias*. Editorial Lex Nova, Valladolid, 2002, p. 92.

la Constitución Española⁸², debe estar encuadrado dentro de una de las categorías tributarias, bien como impuesto, tasa o contribución especial.⁸³

Para empezar, la imposibilidad de encuadrarlo en las categorías tributarias descritas, aludimos al artículo 20.1 de la LSV, que le atribuye una calificación jurídica de impuesto⁸⁴, así el precepto indica que “ (...) *se exigirá un canon de saneamiento, que tendrá la naturaleza de impuesto y la consideración de ingreso específico del régimen económico-financiero de la Entidad Pública de Saneamiento de las Aguas Residuales de la Comunidad Valenciana*”.

Del mismo modo lo califica el artículo 22 de la Ley de la Asamblea Regional de Murcia 3/2000, de 12 de julio, que regula el saneamiento y depuración e implanta el canon de saneamiento, que indica que “ (...) *se crea un canon de saneamiento, que tendrá la naturaleza de ingreso de derecho público de la Hacienda Pública Regional, como impuesto propio de la Comunidad Autónoma cuya recaudación se destinará exclusivamente a la realización de los fines recogidos en la Ley*”.

En cambio, el DSV indica en su artículo segundo que la recaudación se afecta a la financiación de los gastos de gestión y explotación de las instalaciones de evacuación, tratamiento y depuración de aguas residuales de titularidad

⁸² Señala el art.9.3 de la CE que la Constitución garantiza el principio (...), la seguridad jurídica, (...).

⁸³ Así, el artículo 2. 2 LGT, indica que “*los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos:*

a) Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

b) Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

c) Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.”

⁸⁴ Véase FERNANDEZ ORTE, Jaime.: “*La tributación medioambiental, teoría y práctica*”, ob. cit., p. 155; y de acuerdo con el artículo 2 de la LGT, los impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente. De acuerdo a esta definición, los impuestos, parecen ser la figura tributaria más aconsejable para afrontar el problema de los perjuicios causados al medio ambiente.

pública. Por esa razón su finalidad es la creación de una red de depuración y al mismo tiempo sufragar su sostenimiento. Entonces en una primera visión, podríamos indicar que el canon se encuentra dentro de la figura tributaria de la contribución especial, en cuanto hace frente a los gastos de inversión aunque a su vez, podría configurarse como tasa en cuanto se consume un servicio ofrecido por la Comunidad Valenciana.⁸⁵

FERREIRO LAPATZA, indica que la tasa es la contribución económica que el usuario realiza por la prestación de un servicio, por lo que si el servicio no es utilizado el contribuyente no tiene la obligación de pagar.⁸⁶ Ahora bien, si en una vivienda deshabitada el usuario no hace uso de los servicios domésticos, como por ejemplo el abastecimiento de agua, y éste no da de baja este suministro supondrá la obligación de abonar el consumo mínimo establecido por las compañías suministradoras junto con el canon de saneamiento, a pesar de que el servicio no sea utilizado. Consecuentemente, en un primer momento entendemos que por este hecho la categoría de tasa no se ajustaría a la realidad jurídica del canon saneamiento.

Por otro lado, otros autores como TOLEDO JÁUDENES, opinan igual que ADAME MARTÍNEZ, que los cánones sobre el agua son tasas, debido al uso privativo que se hace del dominio público.⁸⁷ Como es el caso de la tasa por la prestación de agua potable, tributo que grava el abastecimiento de agua. Por ello, el canon de saneamiento podría introducirse en la categoría tributaria de tasa debido al uso privativo que se hace del dominio público.

No obstante, es preciso recordar que las tasas sufren una limitación, ya que éstas no pueden superar el coste del servicio. Así el art. 19. 2 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, indica que “ (...) *el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de*

⁸⁵ ADAME MARTÍNEZ, Francisco David.: “Los tributos ecológicos de las Comunidades Autónomas”, ob. cit., pp. 42-43.

⁸⁶ FERREIRO LAPATZA, José Juan.: “*Instituciones de Derecho Financiero*”, ob. cit., p. 229-230.

⁸⁷ TOLEDO JÁUDENES, Julio.: “El principio quien contamina paga y el canon de vertidos”, En *Revista de Administración Pública*, nº 112, 1987. p. 321.

una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida.” Y los cánones de saneamiento no actúan con esta limitación⁸⁸, puesto que gravan el consumo del agua de forma progresiva, es decir, a mayor consumo más se pagará y en previsión de una potencial contaminación (como veremos con posterioridad en la cuota del Canon valenciano).

En consecuencia, surgen ciertas dudas de si el canon puede ser calificado como una tasa.

Al contrario, BORRERO MORO, atribuye al canon de saneamiento valenciano naturaleza impositiva, es decir, como la prestación económica exigida por el consumo de agua realizado. Además, indica que no puede calificarse como tasa debido a que no se tiene en cuenta la actividad administrativa para determinar la sujeción a gravamen ni para cuantificar la obligación tributaria principal.⁸⁹

Ahora bien, la característica del impuesto en la determinación de sus elementos cuantitativos es la capacidad económica del contribuyente, puesto que el gravamen se exige con independencia del coste que suponga para el sector público su intervención. En consecuencia, si se pretende calificar a este tributo como impuesto debe respetar el principio de capacidad económica, ya que si lo que se grava es el consumo se debería haber establecido un mínimo vital o consumo necesario de subsistencia no gravado.⁹⁰

Por otro lado, el legislador a la hora de configurar este tributo y con el fin de justificar estas medidas de imposición y de liberarse de la posible tacha inconstitucional puede ceder el principio de capacidad contributiva ante otros

⁸⁸ CARBAJO VASCO, Domingo.: “La imposición ecológica en España. El caso de la fiscalidad de las aguas”, En *Revista Impuestos*, nº 21, Tomo II, 1993, p. 274.

⁸⁹ BORRERO MORO, Cristóbal José.: “Las dificultades del encaje del canon de saneamiento Valenciano en los institutos jurídicos-tributarios”. En *Revista Crónica tributaria*, nº 140, 2011. p. 86.

⁹⁰ BAENA AGUILAR, Ángel.: “Protección impositiva del medio natural”. En *Revista Noticias de la Unión Europea*, nº 122, 1995. p. 13.

principios o valores constitucionales⁹¹, es decir, el derecho a disfrutar de un medioambiente adecuado regulado en el artículo 45 CE. Ahora bien, en mi opinión, no debería restringirse el principio de capacidad económica por invocar otro principio constitucional. La norma debe ser adecuada a la consecución del fin perseguido en un tributo extrafiscal, respetando la capacidad contributiva del sujeto pasivo y con el único fin de ordenar la conducta de los individuos si lo que se presente al establecer dicha exacción es desincentivar las externalidades negativas al medioambiente.

Ciertamente, y siguiendo en este punto a GÓNZALEZ GÓNZALEZ y ÁLVAREZ GÓNZALEZ, los cánones de saneamiento de aguas residuales no todos participan de la misma naturaleza jurídica. Así, mientras unos pueden calificarse como impuestos, otros presentan una naturaleza híbrida entre impuesto y tasa, o entre tasa y precio público.⁹²

En consecuencia, de modo suscito reproduciré algunos conceptos generales del impuesto, la tasa y la contribución especial.

La principal característica de los impuestos es que son obligatorios y no otorgan contraprestación. Así el artículo 2. 2 c) LGT indica que *“los impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”*.

De la misma forma, el art. 2. 2 b) LGT define a la contribución especial como *“el tributo cuyo hecho imponible consiste en la obtención de un beneficio o de un aumento del valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos”*.

⁹¹ PEDREIRA MENÉNDEZ, José.: *“El canon de saneamiento del Principado de Asturias”*, ob. cit., pp. 102-105.

⁹² GÓNZALEZ GÓNZALEZ, Ana Isabel y ÁLVAREZ GÓNZALEZ, Santiago.: *“Panorama actual de los tributos propios de las Comunidades Autónomas”*. En *Revista Crónica tributaria*, nº 9, 2011, p. 7.

Por último, en virtud del art. 2. 2 a) LGT las *“tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.”*

A consecuencia de lo anterior, podríamos atribuirle al canon de saneamiento valenciano una naturaleza híbrida entre impuesto y tasa. Naturaleza impositiva debido a que su exacción se fundamenta en la realización de una actividad, que es el consumo de agua, el cual ocasiona costes ambientales independientemente de la prestación o no de servicios públicos, y por otro lado, la consideración de tasa debido al abastecimiento de agua en cuanto se consume un servicio ofrecido por la Comunidad Valenciana.

Por tanto, con el fin de neutralizar la naturaleza del canon y en aras de respetar el principio de seguridad jurídica, analizaremos los siguientes elementos constitutivos del canon.

2. Hecho imponible y exenciones

Conforme al artículo 20 de la LGT, el hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal. Por lo que, atendiendo al mismo artículo en el apartado 2 de la LSV, el hecho imponible del canon lo constituye cualquier consumo de agua de toda procedencia.

El devengo del mismo, en virtud de los artículos 26.1 LSV y 5 DSV, surge con el consumo de agua. Por tanto, el nacimiento de la obligación tributaria principal surge en el momento en el que se consume el agua para el caso de consumo por abastecimiento, es decir, por captación directa (art.5 DSV).

A su vez, el canon vendrá referido al volumen de agua consumida para usos domésticos o industriales, pudiendo diferenciarse en su determinación atendiendo a la clase de consumo, a la población y la carga contaminante incorporada al agua. Por ese motivo, de la carga contaminante incorporada al agua se desprende el carácter extrafiscal del tributo.

Ahora bien, a pesar de que aluda a la carga contaminante incorporada al agua en el hecho imponible, si atendemos a la base imponible regulada en el artículo 9 DSV, únicamente viene determinada por el agua consumida sin tener en cuenta la carga contaminante incorporada al agua.

Por ese motivo, hemos de criticar esta definición del hecho imponible, puesto que no tiene en cuenta la carga contaminante. De forma tal que, coincido con PEDREIRA MENÉNDEZ, en que cualquier impuesto con finalidades ambientales debe gravar los resultados de la contaminación producida en dicha actividad siempre que ésta sea contaminante, y en nuestro caso, sólo se tiene en cuenta el consumo de agua⁹³.

A su vez, a modo instructivo debería presentar en la configuración del hecho imponible un coeficiente corrector en función de la carga contaminante incorporada al agua (exención que únicamente se establece para el caso de los consumos de usos industriales, como veremos más adelante), que ofreciera la posibilidad de incentivar al sujeto pasivo a modificar su comportamiento, y así reducir la contaminación.

La Ley de Saneamiento Valenciano hace una distinción de los consumos para usos domésticos como para usos industriales. La determinación del canon para los consumos de usos domésticos se cuantifica a través de la suma de la cuota de servicio y la de consumo, determinadas por las tarifas fijadas anualmente en la Ley de Presupuestos de la Generalitat Valenciana (art.25.1 LSV). Para el caso de los consumos para usos industriales, la determinación del canon

⁹³ PEDREIRA MENÉNDEZ, José.: *“El canon de saneamiento del Principado de Asturias”*, ob. cit., pp. 100-101.

podrá ser incrementada o disminuida por la por aplicación de un coeficiente corrector que varía en función de unos criterios establecidos en artículo 25.2 LSV y 25 DSV, como la carga contaminante que se incorpora al agua utilizada o que se elimine de ésta.

Por esa razón, también debería aplicarse un coeficiente corrector en los consumos de usos domésticos para que los consumidores se vieran comprometidos a reducir el consumo o hacer un uso responsable del mismo si supone un menor gasto. Por ejemplo, un coeficiente corrector en función de si los usuarios sustituyen los productos químicos como pesticidas y fertilizantes por productos naturales para el mantenimiento de jardines, debido a que los primeros se filtran a las aguas subterráneas y contaminan el agua.

Los consumos para usos industriales presentan una mayor dificultad, debido a que el consumo que realizan da lugar a vertidos muy diferentes en función del sistema productivo utilizado así como el sistema de depuración instalado. En consecuencia, y siguiendo en este punto a BORRERO MORO, gravar de forma uniforme el consumo de agua cuando se exige por la LSV que el canon se cuantifique de acuerdo con el volumen y contaminación del agua residual sería ir en contra del principio “quien contamina paga”.⁹⁴

En suma, la definición del hecho imponible, con base en dicha actividad contaminante, plantea problemas de aplicación del mismo, tanto en el marco de los consumos industriales como en los supuestos de consumos domésticos, en los que la determinación cuantitativa de la producción de aguas residuales se figura sumamente complicada, salvo que se renuncie a la estimación directa y se recurra a métodos objetivos de determinación y cuantificación de la producción de aguas residuales, basados, por ejemplo, en el consumo de agua⁹⁵.

⁹⁴ BORRERO MORO, Cristóbal José.: “Las dificultades del encaje del canon de saneamiento Valenciano en los institutos jurídico-tributarios”. En *Revista Crónica tributaria*, nº 140/2011, pp. 57-95.

⁹⁵ *Ibíd.* pp. 60-95.

Por lo que se refiere a los supuestos de exención, el artículo 20 bis de la LSV y el artículo 4 del DSV, contienen una serie de ellas. Las primeras exenciones del canon son los consumos de agua para usos domésticos de aquellos municipios cuya población no supere los 500 habitantes (art.20 bis a) LSV), sin tener en cuenta los aumentos de volumen por las concentraciones estacionales. Reglamentariamente se amplía esta exención indicando que hasta que la Generalitat no apruebe un método de cálculo ponderado de la población estacional, solamente se tendrá en cuenta la población permanente, que estará formada por el número de habitantes residentes en cada municipio en base al último censo de población.

De manera semejante, siguiendo a FERNÁNDEZ ORTE, esta exención puede plantear problemas debido a que al no calcular el porcentaje de variación estacional no se calcula la cantidad de carga contaminante incorporada al agua. Tal situación, exige la necesidad de regular un método de estimación de la población estacional que fije la cuantificación de un consumo real, con el fin de que el hecho imponible del tributo guarde una relación con la actuación de reducir la contaminación.⁹⁶

Asimismo, se establecen exenciones técnicas reguladas en el artículo 20 bis LSV, como el consumo de agua por las entidades suministradoras para su posterior abastecimiento en alta (art. 20 bis e) LSV), con la consecuencia de no nacer la obligación tributaria principal, aunque sí la obligación formal de las entidades suministradoras, establecida en el precepto 8 del DSV, de comunicar a la Entidad Pública de Saneamiento de las Aguas Residuales el volumen de agua suministrada y el receptor de la misma. A su vez, los servicios ejercidos en régimen de actividades públicas y de extinción de incendios, quedarán exentas de gravamen (art. 20 bis a) y b LSV).

⁹⁶ FERNÁNDEZ ORTE, Jaime.: *La tributación medioambiental, teoría y práctica*, ob. cit., 160-161.

Por su parte, la letra g de dicho precepto, establece que también estarán exentos los consumos correspondientes a las explotaciones ganaderas.⁹⁷

Externamente a los supuestos enumerados, la LSV no prevé ninguna otra exención. Sin embargo, en mi opinión, habría sido conveniente incluir alguna más teniendo en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Ya que el hecho de que estemos ante un tributo, y siguiendo la opinión de PEDREIRA MENÉNDEZ, que grava un bien escaso y esencial, como es el agua, plantea problemas desde el punto de vista de la capacidad económica, ya que el canon se repercute sobre los consumidores de agua, como veremos más adelante en el sujeto pasivo, lo que hace que cualquier subida de su precio afecte en más medida a los que tienen un nivel de renta bajo.

Por otro lado, en virtud de la Ley 3/2017, de 3 de febrero, para paliar y reducir la pobreza energética (electricidad, agua y gas) en la Comunidad Valenciana,⁹⁸ se adoptan unas medidas como la bonificación de los recibos del agua y del alcantarillado, también conocido como bono social del agua, aprobado por los respectivos Ayuntamientos, concretamente en este caso, la provincia de Alicante.⁹⁹

⁹⁷ Exención añadida por el artículo 68 de la Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat Valenciana.

⁹⁸ Ley 3/2017, de 3 de febrero, para paliar y reducir la pobreza energética (electricidad, agua y gas) en la Comunidad Valenciana.

⁹⁹ Aguas de Alicante, dentro de su política de Responsabilidad Social Corporativa, cuenta en Alicante con un **Fondo Social** que tiene por objeto establecer los importes destinados a la concesión de ayudas individuales a las personas y/o unidades familiares más desfavorecidas afectadas por una grave situación económica. Estas ayudas se dedican a cubrir total o parcialmente las facturas de suministro de agua de dichas familias, contando con la colaboración técnica los Servicios Sociales Municipales, de Cáritas Diocesana y Cruz Roja Española.

Los requisitos para su obtención son tener un contrato individual de suministro de agua potable para abastecimiento domiciliario de vivienda habitual con Aguas de Alicante, de este requisito, entendemos que únicamente sería aplicable para el caso de consumos de usos domésticos, excluyendo así a los consumos de usos industriales. A su vez, se exige que el titular del contrato debe coincidir con el sujeto que solicita el bono social, a excepción de aquellos que residan en una vivienda arrendada, que deberán presentar documento que acredite su relación con la vivienda. www.aguasdealicante.es/bonificaciones-y-fondo-social. Consultado el 10 de julio de 2021.

Debido a la crisis sanitaria y económica provocada por la Covid-19 se amplió el alcance del fondo social beneficiando a ciertos colectivos como los desempleados de larga duración y ciertos empresarios.¹⁰⁰

De manera análoga, a modo de acción pedagógica, Aguas de Alicante indica que se deberá hacer un consumo responsable, entendiéndose por éste un consumo inferior a 10 metros cúbicos por persona y trimestre y en caso de que se detecte un gasto excesivo podrá revocarse la concesión de la bonificación¹⁰¹. Medida, en mi opinión, más que razonable si lo que pretendemos es contribuir con el medio ambiente haciendo un uso consciente del agua.

A pesar de esta posibilidad de bonificación, muchas familias se ven mermadas por superar en muy poca cantidad la renta mínima o por agotamiento del presupuesto destinado a estas bonificaciones por las Haciendas locales. Tal situación, en mi opinión, podría implicar que estos tipos de tributos que gravan consumos básicos tengan efectos desfavorables sobre el sistema, y por ello, sea necesario regular exenciones sobre un consumo mínimo vital de subsistencia.¹⁰²

¹⁰⁰ Debido a la crisis sanitaria y económica que ha provocado la Covid-19, para las facturas del año 2020 se amplió el alcance del fondo social beneficiando a los siguientes colectivos:

- Parados/Desempleados de larga duración, tendrán una bonificación de las cuotas de servicio de los periodos de facturación del año 2020.
- Empresarios que estén dados de alta según los epígrafes 64, 651 a 653, 656, 657, 659, 67 a 69 y 972 con una bonificación de las cuotas de servicio del segundo trimestre de 2020, y por otro lado, los empresarios encuadrados en los epígrafes 67, 68 y 972 del IAE obtendrán una bonificación del segundo y tercer trimestre de 2020, por la mayor repercusión en su actividad. Recordemos que estos últimos grupos son servicio de alimentación, hospedaje y salones de peluquería e institutos de belleza. www.aguasdealicante.es/bonificaciones-y-fondo-social. Consultado el 10 de julio de 2021.

¹⁰¹ *Ibíd.* Consultado el 10 de julio de 2021.

¹⁰² A la misma conclusión llega BAENA AGUILAR, Ángel.: “Protección impositiva del medio natural”. *ob., cit.*, pp. 13-14.

3. Sujeto pasivo

La categoría de sujeto pasivo viene regulada en el artículo 21 de la LSV, y en los artículos 7 y 8 del DSV, en los mismos se distinguen dos categorías. De una parte, el contribuyente y de otra el sustituto del mismo.

Tendrán la consideración de contribuyentes según la LSV las personas físicas o jurídicas, así como los entes carentes de personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado cuando lleven a cabo cualquier consumo de agua, tanto suministrado por una entidad gestora del servicio, como obtenido por medios propios.¹⁰³ Considerándose como tal, según el artículo 7 DSV, a quien figure como titular del contrato de suministro de agua o adquiera el agua para su consumo directo.

Consecuentemente, esta categoría de sujeto pasivo presenta notables problemas jurídicos en el ámbito subjetivo del tributo, puesto que en muchas ocasiones no coincide el titular del suministro con la persona que hace el consumo del mismo. A modo de ejemplo, en los arrendamientos de inmuebles, el titular del suministro de agua es el propietario del inmueble pero el consumidor directo del agua es el arrendatario.

De manera que se debería considerar como contribuyente a aquél que realice el consumo de agua realmente. Por el contrario, y coincidiendo con la opinión de BORRERO MORO, quien indica que el legislador abandona el cumplimiento de la justicia del tributo al propio mercado, es decir, confiando que en estos casos sean las partes de la relación contractual quienes procedan a la modificación del contrato de suministro¹⁰⁴ pero en la práctica lo que sucede es que el importe del canon se abona junto al precio del arrendamiento.

¹⁰³ Artículo 21. 1 de la Ley, 2/1992, de 26 de marzo, del Gobierno Valenciano, de saneamiento de aguas residuales de la Comunidad Valenciana.

¹⁰⁴ Así lo entiende BORRERO MORO, Cristóbal José.: “Las dificultades del encaje del canon de saneamiento Valenciano en los institutos jurídico-tributarios”, ob. cit., pp. 71-72.

De otra parte, es preciso analizar la figura del sustituto del sujeto pasivo ya que es un sujeto, que en virtud del artículo 36. 3 LGT sustituye al contribuyente dentro de la relación jurídico-tributaria, debiendo de cumplir con la obligación tributaria principal, así como el resto de obligaciones materiales y formales, sin perjuicio de que éste pueda exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas. Conforme a esto, según el artículo 8 DSV, tienen la consideración de sustituto del contribuyente las entidades suministradoras del agua, quienes deben satisfacer, mediante autoliquidación, el canon a la Administración Tributaria Valenciana.

Ahora bien, el artículo 8 DSV, indica que estas entidades vendrán obligadas a cobrar a los usuarios el canon mediante la factura o recibo, separadamente de cualquier otro concepto. Aunque restringida a aquellos casos en los que no hayan incluido las cuotas del canon en la factura o recibo, quedando obligadas a su pago, (artículo 21.2 LSV). Por su parte, conforme al artículo 27. 1 LSV, la percepción del canon se efectuará por la EPSAR directamente de los contribuyentes o a través de entidades suministradoras, consorcios o entidades públicas, quienes ingresarán lo recaudado a favor de la EPSAR.

Al respecto, la regulación jurídica de las obligaciones y derechos de las personas y entidades suministradoras en la normativa de saneamiento, no parece que se ajuste a las características configuradoras del sustituto del contribuyente, tal y como se regula en el artículo 36.3 LGT. Así, en primer lugar, y de forma coincidente con la LGT, que alude al sustituto como sujeto pasivo por imposición de la ley, el sustituto del contribuyente en el canon también viene impuesto por la LSV, aunque referido exclusivamente a las cuotas del canon no gestionadas correctamente (art. 26.1 LSV y 8 DSV), debiendo ingresar lo recaudado a favor de la EPSAR a través de las entidades colaboradoras y en los plazos que se establezcan reglamentariamente (arts. 15.5 y 6 y 18.4 DSV).¹⁰⁵

¹⁰⁵ BORRERO MORO, Cristóbal José.: “Las dificultades del encaje del canon de saneamiento Valenciano en los institutos jurídico-tributarios”, ob. cit., p. 74.

En consecuencia, y continuando con la opinión de BORRERO MORO, las personas y entidades suministradoras calificadas como sustituto del contribuyente más que atribuirle esta categoría de obligado tributario se asemejan a la categoría de responsable subsidiario por una mala gestión del canon. A su vez, y a favor con dicho autor, no podría afirmarse que las entidades suministradoras estén obligadas a cumplir con la obligación tributaria principal, ni tampoco con las obligaciones tributarias formales ya que se debe presentar ante la EPSAR, conforme a los artículos 15.1 y 2 DSV, declaraciones informativas periódicas del canon facturado para cada uno de sus abonados.

Ahora bien, en virtud del artículo 16 DSV, se les concede a estas entidades suministradoras el derecho a una indemnización en compensación de la gestión recaudatoria del canon.¹⁰⁶

Por lo que, y siguiendo la opinión de BORRERO MORO quien indica que el artículo 8 DSV no tiene suficiente base legal para que configure a las entidades suministradoras como sustitutos del contribuyente ya que presenta una contraposición respecto al artículo 21.2 LSV¹⁰⁷ que limita a la figura tributaria de los sustitutos del contribuyente a las cuotas no repercutidas y mal gestionadas, lo que en consecuencia opina CUSSAC CRESPO que debería declararse nulo por ilegal.¹⁰⁸

¹⁰⁶ La indemnización se establecerá anualmente de acuerdo con el éxito de su gestión recaudatoria; es decir, en función del porcentaje de cánones ingresados respecto del facturado, correspondiendo fijarlo a la EPSAR de acuerdo con el procedimiento establecido reglamentariamente, una vez finalizado el plazo de presentación de la Declaración Resumen Anual (art. 16.1 y 2 DSV); causando la pérdida al derecho de la indemnización anual en aquellos casos en los que se presente extemporáneamente algunas de las declaraciones o autoliquidaciones que deben presentar sin causa justificada (art. 16.3 DSV).

¹⁰⁷ BORRERO MORO, Cristóbal José.: “Las dificultades del encaje del canon de saneamiento Valenciano en los institutos jurídico-tributarios”, ob. cit., pp. 74-75.

¹⁰⁸ CUSACC CRESPO, Rosa.: “El Canon de saneamiento de la Comunidad Valenciana”, En *Revista Valenciana d'estudis autonòmics*, nº 20, 1997, p. 333.

4. La cuantificación del canon. Base imponible y cuota tributaria

La base imponible de un tributo viene definida en el artículo 50 de la LGT como la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta exigible de la medición o valoración del hecho imponible. De ahí, que sea necesario que exista una relación racional entre el hecho imponible y la base, puesto que como ha señalado el Tribunal Supremo en su Sentencia de 29 de mayo de 1996 “*la base imponible no puede comprender la valoración de una manifestación de capacidad contributiva no incluida en la determinación de aquél*”.¹⁰⁹

A su vez, conforme al artículo 50. 2 LGT, la base podrá determinarse por los métodos de estimación directa, indirecta o mediante módulos.

Por lo que respecta al canon, la base podrá determinarse por estimación directa cuando el consumo se mida por contador y cuando no sea posible su medición por contador u otros medios similares, la base se determinará por el sistema de módulos.¹¹⁰ En cualquier caso, y con carácter subsidiario, podrá determinarse la base por estimación indirecta, remitiendo el DSV a la propia LGT de acuerdo a sus artículos 50 y 51.¹¹¹

A pesar de que la base imponible viene determinada por el agua consumida medida en m³, en el hecho imponible también se cuantifican otros elementos como la clase de consumo, la población y la carga contaminante incorporada al agua¹¹², objeto último característico de un tributo ambiental, que no es otro que cuantificar materialmente el impacto negativo sobre el medio ambiente.

Sin embargo, podríamos preguntarnos por qué el legislador no lo ha recogido en la base imponible del canon. Este último dato nos lleva a hacernos la

¹⁰⁹ PEDREIRA MENÉNDEZ, José.: “*El canon de saneamiento del Principado de Asturias*”, ob. cit., p.107.

¹¹⁰ Artículos 9.1 y 2 del Decreto de Saneamiento Valenciano.

¹¹¹ Artículo 9.3 del Decreto de Saneamiento Valenciano.

¹¹² Artículo 20.2 de la Ley de Saneamiento Valenciano.

siguiente pregunta, ¿es el canon un tributo ambiental? Para responder a esta cuestión, aludimos al ejemplo expuesto por PEDREIRA MENÉNDEZ, en relación al Canon de Asturias, que podría considerarse la inconstitucionalidad de la normativa reguladora del canon debido a haber configurado una base imponible que se encuentra completamente desenlazada del hecho imponible del tributo.¹¹³

En consecuencia, tanto el hecho imponible como la base imponible del canon deberían presentar idénticas cuantificaciones respecto a la carga contaminante incorporada al agua, que sí sería el verdadero objeto y fundamento de un tributo ambiental.

De manera análoga, el TC declaró la inconstitucionalidad del Impuesto Balear sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente, debido a que el hecho imponible de este impuesto se fijaba sobre la titularidad de determinadas instalaciones y estructuras que se suponía que incidían en el medio ambiente pero la base imponible consistía en una capitalización al 40% del promedio de los ingresos brutos de las instalación en los últimos tres años.¹¹⁴

Si bien, se diferencian los sistemas de determinación de la base en los supuestos de consumos para usos domésticos o usos industriales (artículos 20. 2, 22, 23, 25 y 25 bis LSV).

Así se define en el artículo 22.1 LSV que los usos domésticos son los consumos de agua realizados en viviendas que den lugar a aguas residuales generadas primordialmente por el metabolismo humano y las actividades domésticas, o destinados al llenado de piscina o riego de cualquier superficie no afecta a una explotación agraria (artículo 11 DSV); mientras que para los usos industriales son los consumos de agua realizados desde locales utilizados para efectuar cualquier actividad comercial o industrial, salvo que el consumo

¹¹³ PEDREIRA MENÉNDEZ, José.: “*El canon de saneamiento del Principado de Asturias*”, ob. cit., pp. 107-108.

¹¹⁴ *Vid.* Sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000, de 30 de noviembre. *Apud.* PEDREIRA MENÉNDEZ, José.: “*El canon de saneamiento del Principado de Asturias*”, ob. cit., p. 108.

de agua para uso industrial se realice por contribuyente que no esté reglamentariamente obligado a declarar la caracterización de sus vertidos, como ocurre si desarrolla una actividad incluida en los sectores del comercio, hostelería y construcción, entre otros, y cuyo volumen de consumo de agua anual no supere los 3.000 m³ de agua, que tendrán la consideración de usos domésticos (artículo 23 LSV).

Naturalmente, existen diferencias respecto a cada uno de los usos, ya que se hace notar las diferentes características, en lo relativo al volumen de carga contaminante de las aguas residuales producidas en los supuestos de consumos de agua para usos industriales y para usos domésticos.

En este sentido, y en palabras de BORRERO MORO, *“el consumo de agua para usos domésticos produce aguas residuales de similares características, poco contaminantes, y de difícil gestión, dado el importante número de focos de producción y su escasa susceptibilidad de control; mientras que el consumo de agua para usos industriales produce aguas residuales de muy variadas características, dependiendo de factores como los procesos productivos o los sistemas de depuración articulados en la actividad industrial, y de más fácil gestión, dada el reducido número de focos de producción y su mayor facilidad de control”*.¹¹⁵

Por ello, el legislador opta por articular diferentes sistemas de cuantificación del canon dependiendo de que se devengue en el marco de consumos para usos domésticos o para usos industriales, estableciendo, por un lado, en los consumos para usos domésticos, instrumentos jurídicos de cuantificación que revelen la cantidad y calidad de las aguas residuales producidas; y por el otro, en los consumos para usos industriales un coeficiente corrector encaminado a medir la carga contaminante incorporada al agua aunque siempre sin

¹¹⁵ BORRERO MORO, Cristóbal José.: “Las dificultades del encaje del canon de saneamiento Valenciano en los institutos jurídico-tributarios”, ob. cit., pp. 75-76.

posibilidad de llegar a provocar el no nacimiento de la obligación tributaria principal.¹¹⁶

En los casos de establecimientos industriales afectos a actividades como la pesca, industrias extractivas, producción y distribución de energía eléctrica, gas y aguas se podrán aplicar una bonificación del 45% de la cuota de consumo del canon en la parte que grave consumos procedentes de aguas tratadas en las instalaciones públicas de saneamiento y depuración, suministradas directamente por la EPSAR.

Para poder ser beneficiario de esta bonificación es necesario cumplir con unos requisitos, como que esa solicitud sea de carácter rogado y se destine el consumo de las aguas tratadas de, al menos un 70%, a usos relacionados con la actividad que venga desarrollando el establecimiento industrial, (artículo 25 bis LSV). Asimismo, en el caso de usos domésticos, para los municipios que no cuenten con sistemas de depuración en servicio, en ejecución o con proyecto técnico aprobado por la Generalitat, se aplicará una bonificación en las cuotas del canon del 50%, (artículo 12 DSV).

A lo expuesto, los sistemas de determinación de la cuota del canon tienen una estructura común y un contenido diferente. En la cuota a abonar por el sujeto pasivo del canon se observa la aplicación de la distinción detallada *supra* entre usos domésticos e industriales. Dicha cuantía o cuota se establece en función de dos componentes, por una parte, se fija una cuota de servicio anual, y por otra, una cuota de consumo¹¹⁷.

La cuota presenta la siguiente fórmula: $Cs = (QS + QC \times VC) \times CC$ ¹¹⁸

¹¹⁶ *Ibíd.*, pp. 76-77.

¹¹⁷ *Vid.* Artículo 11 Decreto 266/1994, de 30 de diciembre.

¹¹⁸ Cs: Canon de saneamiento (€/año). QS: cuota de servicio (€/año). QC: cuota consumo (€/m³).

VC: volumen consumido (m³/año). CC: coeficiente corrector

El coeficiente corrector se estima para el caso de los usos industriales (recordemos que este coeficiente corrector únicamente se aplica al saneamiento para usos industriales) de la siguiente fórmula: $CC = ICV \times IP \times (ICC + ICE)$.¹¹⁹

De la lectura de dichas fórmulas se puede extraer que a mayor consumo más será la cantidad a abonar, debido a que la cuota de servicio (QS), y la cuota de consumo (QC) dependen del uso o consumo que se dé del agua.¹²⁰

Esta dualidad se justifica en base a uno de los rasgos de la economía y el desarrollo en la Comunidad Valenciana, que no es otro que el turismo.

El turismo es el gran motor de la economía de esta Comunidad Autónoma y cuenta con una variación de la población estacional que aumenta en los meses de verano, lo que provoca que la cuota de consumo sea satisfecha por esa población mínima, al corresponder únicamente al período en que la vivienda está ocupada.

Por ese motivo, podría decirse que el legislador ha optado por articular de formas distintas el consumo para usos industriales y el consumo para usos domésticos debido a la variación estacional de la población que hace difícil aplicar un coeficiente corrector por población y contaminación incorporada al agua que dicha población estacional realice.

Como se ha detallado en el punto 2 del apartado III de este trabajo esto provoca que no se haga una medición real de la carga contaminante en períodos estacionales hasta que reglamentariamente no se apruebe un método de cálculo ponderado de la población estacional.

¹¹⁹ CV: Índice corrector de volumen. IP: Índice punta. ICC: Índice de carga contaminante
ICE: Índice de contaminación específica

¹²⁰ <https://www.ambientalys.com/canon-de-saneamiento>. Consultado el 5 de septiembre de 2021.

5. Compatibilidad con otras exacciones. La doble imposición del canon

Cabe destacar que el propio DSV indica que el canon será incompatible con la exacción de tributos, precios públicos u otros recursos de carácter local que se destinen a la financiación efectiva de la gestión y explotación de las obras e instalaciones. En cambio, como es lógico, se indica que el canon sí es compatible con otras exacciones afectas sobre el agua, siempre que no se grave el mismo hecho imponible, como es el caso, aparentemente, de la tasa por alcantarillado o la tasa de agua potable.¹²¹

Ahora bien, como he mencionado *supra*, el artículo 13 DSV indica que el canon será compatible otras exacciones afectas al agua, como la tasa por la prestación de agua potable siempre que no se grave el mismo hecho imponible. El hecho imponible que origina la tasa es la prestación del servicio de suministro de agua potable por los respectivos Ayuntamientos, facultad que le otorga el artículo 20 del TRLRHL, donde el apartado 1 de dicho artículo indica que las entidades locales podrán establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local.

Por su parte, los apartados 3 y 4 del artículo 20 enumeran, a título enunciativo, distintos supuestos por los que las Entidades Locales pueden establecer tasas¹²², por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local y por la prestación de servicios o realización de actividades administrativas de competencia local, respectivamente. Así la letra t) del apartado 4 señala, entre otras, la “distribución de agua” cuando tales servicios o suministros sean prestados por entidades locales.

Por tanto, la tasa por agua potable grava la prestación de un servicio público y el canon de saneamiento el consumo de agua, por lo que, ciertamente si

¹²¹ Artículo 13 del Decreto de Saneamiento Valenciano.

¹²² Es preciso citar el concepto de tasa otorgado por la Ley 58,2003, General Tributaria, en su artículo 2 a), las tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público (...).

atendemos a los hechos imponibles de uno y otro cumplen con la exigencia del artículo 13 DSV y del art. 6 LOFCA de no gravar el mismo hecho imponible.

Por lo expuesto, en mi opinión, a pesar de que no comparten el mismo hecho imponible, en ambos casos el objeto gravado es el agua. Aunque los hechos imponibles no se delimiten exactamente igual, el objeto¹²³ y la materia imponible sí es la misma, amparándose el canon en la cobertura de que su hecho imponible es el consumo y no la prestación de agua, y eludir así la prohibición de la doble imposición que impone el artículo 6 LOFCA.¹²⁴

A su vez, las bases imponibles de ambos tributos tienen elementos en común, pues la base imponible de la tasa por la prestación de agua potable se tomará como tal el número de m³, de acuerdo con las tarifas vigentes, medidos por el aparato contador instalado en cada concesión¹²⁵, es decir, el consumo realizado por m³.

Por su parte, si recordamos el art. 6 DSV, la base imponible del canon se efectuará por el agua consumida medida en m³ y su determinación se efectuará en régimen de estimación directa cuando el consumo se mida por contador. Sin perjuicio, de que la EPSAR implante de oficio o a petición del sujeto pasivo un contador.

Respecto a los sujetos pasivos, en el caso de la tasa por prestación de agua potable, en concepto de contribuyentes serán las personas físicas o jurídicas, así como las entidades a que se refiere el artículo 33 LGT, que soliciten o resulten beneficiadas por el servicio. Es decir, en el caso de la prestación de

¹²³ El objeto imponible es la manifestación de la capacidad económica sobre la cual recae el tributo, en el caso del canon, en el consumo, que el legislador extrae para apoyarse en la estructuración del hecho gravable, es decir, para configurar los supuestos de hecho que dan origen a la obligación tributaria.

¹²⁴ De la misma forma, en la STC 289/2000 que analiza el objeto imponible del IBI y del IP. Establece en su FJ 5 que tanto uno como otro impuesto gravan la titularidad de bienes inmuebles y lo hacen en la persona de su titular. *Apud.* DE VICENTE DE LA CASA, Fernando.: “La concurrencia y articulación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles con otros tributos que recaen sobre el mismo objeto imponible” En *Revista Crónica Tributaria*, nº 131, 2009. pp. 200-201.

¹²⁵ B.O.P. número 90 del 21 de abril de 1987. <https://www.aguasdealicante.es>

suministro de agua potable, los ocupantes o usuarios de las fincas beneficiarios de dicho servicio. Tratando como sustituto del contribuyente al propietario del inmueble.

De forma similar define el artículo 7 DSV al sujeto pasivo del canon de saneamiento. La única diferencia la encontramos en la figura del sustituto del contribuyente, que en el caso del canon, lo será la persona o la entidad que suministre el agua (art.8 DSV), en ciertos casos.

Por otro lado, y en relación con el artículo 6.2 LOFCA, el canon de saneamiento y el Impuesto sobre el Valor Añadido, no infringe lo contenido en dicho artículo, debido a que este Impuesto recae sobre el consumo pero no constituye su hecho imponible el consumo de agua, sino la entrega de bienes o la prestación de servicios, pero no en el consumo de los mismos.¹²⁶ A su vez, es determinante recordar que el sujeto pasivo del IVA no es el consumidor como en el caso del canon, sino el empresario o profesional.¹²⁷

Asimismo, cabe destacar el Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas, que tampoco infringiría lo dispuesto en el artículo 6.2 LOFCA ya que configura como hecho imponible el vertido al dominio público hidráulico. Puesto que así lo ratifica el propio TRLA en su artículo 113. 7, afirmando que el canon de control de vertidos es independiente de los cánones y tasas que puedan establecer las CC.AA o Corporaciones locales para financiar las obras de saneamiento y depuración.

A modo de conclusión, en primer lugar, vemos que el canon de saneamiento presenta similitudes con la tasa por agua potable ya que en ambos tributos la base imponible y los sujetos pasivos se determinan de la misma forma. A su

¹²⁶ BORRERO MORO, Cristóbal José.: “Las dificultades del encaje del canon de saneamiento Valenciano en los institutos jurídico-tributarios”, ob. cit., p. 89.

¹²⁷ Véase los artículos 84 a 86 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

vez, existe una coincidencia respecto de los objetos tributarios y por ello podría pensarse que existe doble imposición.¹²⁸

Por el contrario, como se ha mencionado *supra*, de la jurisprudencia del TC y de la doctrina de ciertos autores se sostiene que sí es posible gravar el mismo objeto imponible mientras no se grave los mismos hechos imponibles.¹²⁹

6. Procedimiento de recaudación

La EPSAR, es el sujeto activo y titular de la función recaudadora y la lleva a cabo con sujeción a la normativa reguladora del canon, a las normas tributarias de la Comunidad Valenciana, y supletoriamente, a la normativa general en materia de recaudación, (artículo 14.1 DSV).¹³⁰ Ésta opera como organismo autónomo, goza de autonomía en su organización y de patrimonio propio para el cumplimiento de sus fines.

En consecuencia, el canon se recauda por la EPSAR bien directamente de los contribuyentes, en los supuestos de suministro propio, o bien a través de las entidades suministradoras de agua, consorcios o entidades públicas, en los supuestos de suministro de abastecimiento, quienes ingresarán lo recaudado a favor de aquélla.¹³¹

Tal como indica el artículo 26 LSV, para los casos de consumo de agua mediante suministro propio, el pago del canon se realiza por la persona física o jurídica, titular del aprovechamiento de agua o propietaria de instalaciones

¹²⁸ De la misma forma opina DE VICENTE DE LA CASA en relación con el IBI y el IP. *Apud* “La concurrencia y articulación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles con otros tributos que recaen sobre el mismo objeto imponible”. ob., cit., pp.103-104.

¹²⁹ Autores como LAGO MONTERO en “*El poder tributario de las Comunidades Autónomas*”. ob. cit., p. 279.

¹³⁰ De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 14.3 y 16 apartado b) de la Ley de la Generalitat Valenciana 2/1992, de 26 de marzo, la gestión recaudatoria del Canon de saneamiento se efectuará por la Entidad Pública de Saneamiento de Aguas Residuales de la Comunidad Valenciana, entidad de derecho de público creada por dicha ley.

¹³¹ Artículo 27.1 de la Ley de Saneamiento Valenciano

de recogida de agua pluviales o similares, mediante el pago de las liquidaciones giradas periódicamente. A causa de ello, y conforme al artículo 17.2 DSV, los contribuyentes por suministro propio están obligados a instalar y mantener contadores, con la finalidad de determinar el consumo de agua y a presentar una declaración inicial (MD-202) ante la EPSAR, en el plazo de un mes desde el comienzo del aprovechamiento de las captaciones subterráneas o superficiales, o de las instalaciones de recogidas de agua pluviales o similares acerca de las características del consumo¹³².

Cuando un mismo establecimiento disponga de más de un suministro, deberán presentarse tantos ejemplares del modelo (MD-202)¹³³ como fueren necesarios para declarar las características de las bombas y de los contadores instalados por cada suministro declarado.

Además, están obligados a presentar dentro los primeros veinte días naturales de cada trimestre anual una declaración (MD-203)¹³⁴ de la totalidad de los volúmenes de agua consumidos en el trimestre natural inmediato anterior¹³⁵, salvo en los casos que no cuenten con contadores o supuestos de averías de éstos, en los que se determina la base imponible del canon mediante los métodos de estimación de consumos.¹³⁶

Mientras que para los consumos de agua a través de entidades suministradoras, el canon se exige al mismo tiempo que las cuotas correspondientes al suministro de agua. Así, en el recibo, expedido por la entidad suministradora debe figurar, de forma separada, tanto las cuotas correspondientes al suministro de agua, como el canon. Estando obligado el

¹³² <https://www.epsar.gva.es/areas/canon-de-saneamiento/acceso-para-suministros-propios>. Consultado el 7 de mayo de 2021

¹³³ *Ibíd.*

¹³⁴ *Ibídem.*

¹³⁵ En virtud del artículo 17.3 del Decreto 266/1994, de 30 de diciembre, si el contribuyente incumple la obligación de presentar el alta del canon de saneamiento, ésta podrá realizarse de oficio. En este caso, además, del importe del canon devengado se exigirán los intereses de demora correspondientes y se impondrán las sanciones que procedan.

¹³⁶ Véase el artículo 9. 2 y 4 del Decreto 266/1994, de 30 de diciembre, el cual indica que cuando no sea susceptible de medirse por contador u otros procedimientos de medida, la base imponible se determinará por el método de estimación objetiva.

usuario de la red de suministro de agua a pagar al mismo tiempo tanto la tarifa del agua como el canon.¹³⁷

Además, los usuarios de las entidades suministradoras deben pagar cuando abonen los recibos por suministro de agua, tanto la cuota de servicio, proporcionalmente al período que abarque la facturación, como la cuota de consumo, de acuerdo con los metros cúbicos de agua consumida en el período facturación.¹³⁸

De forma innovadora, y con el objetivo de reducir el impacto económico y social provocado por la crisis sanitaria producida por la Covid-19, la Conselleria de Agricultura y Transición Ecológica, a través de la EPSAR, adoptó una medida que consistía en fraccionar los pagos del canon de saneamiento durante los meses de abril, mayo y junio, tanto para usos domésticos, industriales o asimilables, abonándose dentro de los siguientes 18 meses, sin ningún tipo de interés o carga adicional y de forma automática sin necesidad de que el contribuyente lo solicite.¹³⁹

¹³⁷ Artículo 26.1 de la Ley de Saneamiento Valenciano.

¹³⁸ Artículo 6 del Decreto de Saneamiento Valenciano.

¹³⁹ https://agroambient.gva.es/es/inicio/area_de_prensa/not_detalle_area_prensa?id=853655. Consultado el 11 de jul. 2021.

V. CONCLUSIONES

Del presente trabajo podemos extraer las siguientes conclusiones:

En primer lugar, concluimos en que el Canon de Saneamiento es un tributo creado para financiar los gastos de servicios de depuración de aguas residuales y de suministro a los núcleos urbanos.

Respecto a su finalidad ambiental, hay que tener en cuenta, que lo que grava el Canon de Saneamiento es el consumo de agua de cualquier procedencia y la contaminación incorporada al agua. En el consumo para usos industriales la base imponible del canon se determina o modifica en función de la carga contaminante, lo que permite adecuar la base imponible a las externalidades ambientales producidas o, en su caso, a los costes de tratamiento y depuración de los vertidos.

No obstante, no sucede así en el consumo para usos domésticos, por lo que, si se pretende caracterizar al canon como un tributo ambiental creo que el legislador podría haber recogido en la base imponible la carga contaminante incorporada al agua para los usos domésticos.

A su vez, el coeficiente corrector que disminuye la cuota en función de la carga contaminante incorporada al agua únicamente se aplica para el caso de los consumos para usos industriales. Coeficiente corrector que también podría ser aplicado para el caso de los consumos para usos domésticos con el fin de que los consumidores se vieran comprometidos a reducir la carga contaminante incorporada al agua.

Asimismo, tanto el hecho imponible como la base imponible del canon deberían presentar idénticas cuantificaciones respecto a la carga contaminante, que sí sería el verdadero objeto y fundamento de un tributo ambiental.

De igual forma, podría afirmarse que el canon valenciano carece de un método de cálculo ponderado para cuantificar la población estacional, teniendo en cuenta únicamente la carga contaminante incorporada por la población permanente.

Tal situación conllevaría la posibilidad de regular un método de cálculo ponderado con el fin de que el tributo guarde una relación real a reducir la contaminación.

Dado que, si este tributo surge como una medida para reducir la contaminación, debería gravar en todos sus elementos los resultados de la contaminación producida.

Por estas declaraciones y en base a lo expuesto en el presente trabajo sobre la naturaleza ambiental del canon, en mi opinión, podrían plantearse algunas dudas acerca de su carácter extrafiscal, aproximándome a decir que sus fines podrían ser más bien recaudatorios.

En segundo lugar, respecto a la consideración jurídica del canon, cabe destacar la definición de Impuesto otorgada por la LGT en su artículo 2. 2 c), éstos son exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente. La característica del Impuesto en la determinación de sus elementos cuantitativos es la capacidad económica del contribuyente, puesto que el gravamen se exige con independencia del coste que suponga para el sector público su intervención.

En consecuencia, si se pretende calificar a este tributo como Impuesto debería respetar el principio de capacidad económica, ya que si lo que se está gravando es el consumo se debería haber establecido un mínimo vital o consumo necesario de subsistencia no gravado.

Por otro lado, el legislador, con el fin de justificar estas medidas de imposición y de liberarse de la posible tacha inconstitucional, podría ceder el principio de capacidad contributiva ante otros principios, valores o derechos constitucionales, es decir, el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado regulado en el artículo 45 CE. Ahora bien, en mi opinión, no debería restringirse el principio de capacidad económica por invocar otro principio constitucional. La norma debe ser adecuada a la consecución del fin perseguido en un tributo extrafiscal, respetando la capacidad contributiva del sujeto pasivo y con el único fin de ordenar la conducta de los individuos si lo que se pretende al establecer dicha exacción es desincentivar las externalidades negativas al medio ambiente.

Por lo que respecta a la consideración del canon como contribución especial, según ADAME MARTÍNEZ, cree que podría atribuírsele esta consideración debido a que el canon hace frente a los gastos de inversión. Pero estamos de acuerdo en que no puede calificarse como tal debido a que el obligado tributario del canon no obtiene ningún beneficio o aumento del valor de sus bienes como consecuencia del consumo de agua.

Ahora bien, el canon sí que presenta características de la tasa, debido a que el sujeto pasivo hace un consumo de un servicio ofrecido, en este caso, por los respectivos Ayuntamientos de la Comunidad Valenciana.

Igualmente, se considera al canon como un impuesto debido a que su exacción se fundamenta en la realización de una actividad, como es el consumo de agua.

Por lo expuesto, en mi opinión, tal y como hemos planteado en el presente trabajo, y de conformidad con GÓNZALEZ GÓNZALEZ y ÁLVAREZ GÓNZALEZ, podría considerarse que el canon de saneamiento valenciano tiene una naturaleza híbrida, entre impuesto y tasa.

Tendría naturaleza de Impuesto porque somete a gravamen el consumo de agua de forma progresiva, donde el obligado tributario pone de relieve su capacidad económica, es decir, a mayor consumo más cuantía a abonar. A su

vez, naturaleza de Tasa debido al abastecimiento de agua en cuanto se consume un servicio ofrecido por la Comunidad Valenciana.

Y por último, en mi opinión, por lo que respecta a la posible doble imposición del canon de saneamiento valenciano y la tasa por prestación de agua potable, aunque los hechos imponible de ambos no se delimiten exactamente igual, el objeto y la materia imponible es el agua, por tanto, ambos tributos presentan una naturaleza heterogénea.



VI. BIBLIOGRAFÍA

ADAME MARTINEZ, Francisco David.: “Los tributos ecológicos de las Comunidades Autónomas.” En *Revista de estudios regionales*, nº 37, 1993.

ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel.: *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*. Marcial Pons, Madrid, 1995.

ÁLVAREZ GARCÍA, Santiago y APARICIO PÉREZ, Antonio.: “La autonomía tributaria de las comunidades autónomas de régimen común.” En *Revista de Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 20, 2004.

ARZOZ SANTISTEBAN, Xabier.: “La autonomía institucional y procedimental de los Estados.” En *Revista de Administración Pública*, Madrid, 2013.

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

BAENA AGUILAR, Ángel.: “Protección impositiva del medio natural”. En *Revista Noticias de la Unión Europea*, nº 122, 1995.

BORRERO MORO, Cristóbal José.:

- *La tributación ambiental en España*. Editorial Tecnos, Madrid, 1999.
- “La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales.” En *Revista española de derecho financiero*, nº 102, 1999.
- “Las dificultades del encaje del canon de saneamiento Valenciano en los institutos jurídico-tributarios.” En *Revista Crónica tributaria*, nº 140, 2011.

CARBAJO VASCO, Domingo.: *La imposición ecológica en España. El caso de la fiscalidad de las aguas, Impuestos*, núm.21, Tomo II, 1993.

CASADO OLLERO, Gabriel.: "Los fines no fiscales de los tributos." *En Revista de derecho financiero y de hacienda pública Pública*, Vol. 41, nº 213, 1991.

CUSACC CRESPO, Rosa.: "El Canon de saneamiento de la Comunidad Valenciana", *En Revista Valenciana d'estudis autonòmics*, nº 20, 1997.

DE LA PEÑA AMORÓS, M^a del Mar:

- "Los principios que limitan la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas". *En Revista Aragonesa de la Administración Pública*, nº 6, 2008.
- "Los tributos propios de las comunidades como instrumentos de corresponsabilidad". *En Revista de Ciencias Jurídicas*. nº 117, 2018.

DELGADO PIQUERAS, Francisco.: "Régimen jurídico del Derecho Constitucional al medio ambiente." *En Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 38, 1993.

DE VICENTE DE LA CASA, Fernando.: "La concurrencia y articulación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles con otros tributos que recaen sobre el mismo objeto imponible." *En Revista Crónica Tributaria*, nº 131, 2009.

FALCÓN Y TELLA, Ramón.: *La compensación financiera interterritorial*. Publicaciones del Congreso de los Diputados, Madrid, 1986.

FERNANDEZ ORTE, Jaime.: *La tributación medioambiental, teoría y práctica*. Aranzadi, Navarra, 2006.

GARCÍA NOVOA, César.: "La sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995 de 14 de diciembre y su influencia sobre la potestad tarifaria". *En Revista técnica tributaria*, nº 36, 1997.

GÓNZALEZ GÓNZALEZ, Ana Isabel.: *La tributación medioambiental y su utilización como instrumento de financiación de las Comunidades*

Autónomas. Junta de Castilla y León, Conserjería de Economía y Hacienda, Vol. 2, Castilla y León, 2000.

GÓNZALEZ GÓNZALEZ, Ana Isabel y ÁLVAREZ GÓNZALEZ, Santiago.: “Panorama actual de los tributos propios de las Comunidades Autónomas”. En *Revista Crónica tributaria*, nº 9, 2011.

LAGO MONTERO, José María.: *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*. Aranzadi, Pamplona, 2000.

LUCAS DURÁN, Manuel.: “*El panorama actual de la coordinación tributaria entre los distintos entes territoriales: la concurrencia del espacio impositivo estatal, autonómico y local*”, Quincena Fiscal, Editorial Aranzadi, Navarra, núm. 4, 2015.

MUÑOZ MACHADO, Santiago.: “La distribución de competencias entre el Estado, las Comunidades Autónomas y las corporaciones locales en materia de medio ambiente”. En *Revistaonline.inap.es*. nº 190, 1981.

PEDREIRA MENÉNDEZ, José.: Fiscalidad y medio ambiente, *En Revista Lex Nova*, Valladolid, 2002.

ROVIRA MOLA, Albert.: “*La coordinación de los sistema fiscales en la coordinación financiera estatal, autonómica y local*”. Generalitat de Catalunya, Escola d’Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1984.

ROZAS VALDÉS, José Andrés.: “Las potestades tributarias autonómicas: presente y futuro de su configuración y ejercicio”. En *Revista catalana de dret públic*. nº 47, 2013.

SALVADOR SANCHO, Armando.: “Competencias estatales, autonómicas y locales en las políticas de medio ambiente”. En *Revista de estudios de la administración local y autonómica.*, nº 274-275, 1997.

SÁNCHEZ SÁEZ, Antonio José.: “Un enfoque teleológico de la distribución de las competencias ambientales entre el Estado y las Comunidades Autónomas en España”. En *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*. nº 5, 2004.

TOLEDO JÁUDENES, Julio.: “El principio quien contamina paga y el canon de vertidos.” En *Revista de Administración Pública*, nº 112, 1987.

VEGA HERRERO, Manuela.: “*El principio de coordinación financiera en la hacienda regional. En Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*”. IEF, Madrid, 1984, tomo IV.

VV.AA., BLANCO MARTÍN, Juan José, MAURENZA GARCÍA, Maite y ORTIZ CALLE, Enrique.: *Imposición Medioambiental: Reflexiones para una futura reforma*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2018.

VV.AA., Gabinete Jurídico del CEF (coord.): *Manual acceso a la Agencia Tributaria*, Madrid, España.

VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord.): *Manual de Derecho financiero y tributario. Parte general*. 4º Edición., Tirant lo Blanch, Valencia, 2018.

YAGÜE BALLESTER, Isabel.: “Impuestos verdes autonómicos vs Principios Tributarios del Ordenamiento Español”. En *Revista Observatorio Medioambiental*. nº 2. 1999

WEBGRAFÍA

<https://libros-revistas-derecho.vlex.es/vid/autonomia-financiera-justificacion-203968057>.

www.aguasdealicante.es/bonificaciones-y-fondo-social.

<https://www.epsar.gva.es/areas/canon-de-saneamiento/acceso-para-suministros-propios>.

https://www.gva.es/es/inicio/area_de_prensa/not_detalle_area_prensa?id=854465.

http://lefis.unizar.es/lefispedia/doku.php?id=es:principio_de_quien_contamina_paga.

https://agroambient.gva.es/es/inicio/area_de_prensa/not_detalle_area_prensa?id=853655.

<https://www.oecd.org/acerca/>.

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2000-82524>.

<https://vlex.es/vid/f-sstc-an-15356551>.

https://www.congreso.es/indice-de-publicaciones?p_p_id=publicaciones&p_p_lifecycle=0&p_p_state=normal&p_p_mode=view&publicaciones_selectedLeg=XIV.

<https://libros-revistas-derecho.vlex.es/vid/autonomia-financiera-justificacion-203968057>.

https://es.wikipedia.org/wiki/Consejo_de_Pol%C3%ADtica_Fiscal_y_Financiera.

[https://diccionario.leyderecho.org/principio-de-suficiencia-tributaria/.](https://diccionario.leyderecho.org/principio-de-suficiencia-tributaria/)

<https://www.ambientalys.com/canon-de-saneamiento.>



