

Fiscalidad de las aguas

Joan Pagès i Galtés
Catedrático de Derecho Financiero
de la Universidad Rovira i Virgili

1. La actividad financiera ejercida en torno al ciclo completo del agua.
2. Estado.
 - 2.1. Canon de regulación y tarifa de utilización del agua (artículo 114 del Texto refundido de la Ley de aguas).
 - 2.2. Cánones de vertidos (artículo 113 del Texto refundido de la Ley de aguas y artículo 85 de la Ley de costas).
 - 2.3. Cánones de ocupación de los bienes del dominio público hidráulico y marítimo-terrestre (artículo 112 del Texto refundido de la Ley de aguas y artículo 84 de la Ley de costas).
 - 2.4. Tasas de los artículos 86 y 76 de la Ley de costas.
 - 2.5. Cánones y tarifas derivados de trasvases.
 - 2.6. Referencia al IVA.
3. Comunidades autónomas.
 - 3.1. Canon del agua (Decreto legislativo catalán 3/2003).
 - 3.2. Contribución económica para la promoción y ejecución de riegos (Decreto legislativo catalán 3/2003).
 - 3.3. Cánones y tarifas de los artículos 112 a 114 del del Texto refundido de la Ley de aguas.
 - 3.4. Cánones y tasas de los artículos 84 a 87 de la Ley de costas.
 - 3.5. Referencia a las otras comunidades autónomas.
4. Entidades locales.
 - 4.1. La tarifa del servicio de distribución domiciliar de agua potable.
 - 4.2. La tarifa del servicio de alcantarillado.
 - 4.3. Contribuciones especiales. Cuotas de urbanización.
 - 4.4. Cánones de ocupación y de vertidos relativos a los dominios públicos hidráulico y marítimo-terrestre: su relación con las entidades locales.
 - 4.5. La Entidad Metropolitana de Servicios Hidráulicos y Tratamiento de Residuos de Barcelona.
5. Bibliografía.

1. La actividad financiera ejercida en torno al ciclo completo del agua

Tradicionalmente se conoce por actividad financiera la obtención y la utilización de medios dinerarios por parte de los entes públicos para realizar las tareas que la colectividad les encomienda.¹

Una de estas tareas es la protección del medio natural, lo que constitucionalmente se liga con la obligación encomendada a los poderes públicos de velar por “la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y

1. Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J., 2004, pág. 19.

mejorar la calidad de vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva” (artículo 45.2 de la CE).

Exponente claro de un recurso natural cuya utilización racional cada día demanda más cuidados es, sin duda alguna, el agua. Tarea de los poderes públicos es facilitar su utilización y consumo a través del prisma constitucional de la protección y mejora de la calidad de vida y de la restauración del medio ambiente.

A tal fin, los poderes públicos deben garantizar, en primer lugar, el abastecimiento de agua, tanto para usos domésticos, como para usos agrícolas o industriales. Abastecimiento susceptible de englobar la “aducción” (es decir, la captación y alumbramiento, embalse, conducción por arterias o tuberías primarias, tratamiento y depósito), así como la “distribución” (es decir, la elevación por grupos de presión y el reparto por tuberías, válvulas y aparatos hasta las acometidas particulares).²

Pero no podemos olvidar que la utilización o consumo del agua suele generar aguas residuales y, por tanto, el ciclo completo de este recurso natural se cierra con la evacuación y, en su caso, tratamiento y recuperación de aquéllas.³

El correcto funcionamiento de este circuito por el que atraviesa el agua como objeto o bien de consumo íntimamente relacionado con la calidad de vida y con la preservación del medio ambiente reclama una intervención pública cada vez más acusada y radical, lo que implica un considerable aumento del gasto público. Y la tendencia seguida en el Estado español es que dicho gasto se financie en gran medida con ingresos relacionados con la actividad pública que los provoca.

Es decir, una vez concienciados de que necesariamente la racionalización medioambiental de la utilización del agua pasa por actuaciones públicas provocadoras de gasto público, lo que se pretende es que tales actuaciones públicas generen o, cuando menos, justifiquen la obtención de ingresos públicos que, por lo general, estarán afectados al costeamiento de las obras o servicios públicos de signo hidráulico.

Siendo el ciclo del agua inescindible, es lógico que las actuaciones de los poderes públicos con competencia en la materia lo tengan en cuenta en toda su integridad, cosa que alcanza también a la financiación de tales actuaciones. Y una vez dicho que lo que se pretende es que las actuaciones públicas generen o justifiquen, a su vez, los ingresos precisos para costearlas, no debe extrañar que dicha financiación se nutra en buena parte de recursos aportados por los, siquiera presumiblemente, beneficiarios o afectados de forma especial por los gastos públicos precisos tanto para la aducción como para la distribución y el vertido de las aguas.

2. Estos son los conceptos de “aducción” y de “distribución” recogidos en la Ley madrileña 17/1984, de 20 de diciembre, reguladora del abastecimiento y saneamiento de agua en la Comunidad de Madrid (BO Madr. de 31 de noviembre). Conceptos que utilizamos en este trabajo por su claridad y rigor. A estos conceptos alude el artículo 2.12 del Decreto legislativo catalán 3/2003, de 4 de noviembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la legislación en materia de aguas de Cataluña (DOGC de 21 de noviembre), con motivo de la definición legal que nos da de redes básicas de abastecimiento.

3. Así, el artículo 33.1 de la, ya derogada, Ley catalana 1/1988, de 28 de enero (DOGC de 7 de marzo), refería las obras y servicios de saneamiento a las de “evacuación, tratamiento y depuración de aguas residuales”. Actualmente, parejo criterio sigue el artículo 2.7 del Decreto legislativo catalán 3/2003, con motivo de la definición legal que nos da de gestión integrada del agua.

Además, y ya para completar definitivamente el ciclo del agua, no puede olvidarse el tema de la ocupación o utilización del dominio público hidráulico y marítimo-terrestre, pues éste no deja de ser el “alfa y omega” de dicho ciclo si se tiene en cuenta que de él surge el agua en su estado natural (al menos en teoría) y, una vez utilizada, a él vuelve como agua residual. Ocupación o utilización del dominio público que también es susceptible de generar ingresos públicos.

En este trabajo nos ocuparemos de los principales tributos relacionados con el ciclo completo del agua. A tales efectos utilizamos la sistemática que clasifica los tributos atendiendo a su acreedor: el Estado, las comunidades autónomas y los entes locales.

2. Estado

2.1. Canon de regulación y tarifa de utilización del agua (artículo 114 del Texto refundido de la Ley de aguas)

A) *Normativa*. En realidad estamos ante dos tributos similares pero distintos: el “canon de regulación” y la “tarifa de utilización del agua”. Ambas figuras fueron reguladas por el artículo 106 de la Ley 29/1985, de 2 de agosto, de aguas (BOE de 8 de agosto), desarrollado por los artículos 296 a 313 del Real decreto 849/1986, de 11 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del dominio público hidráulico (BOE de 30 de abril). El citado artículo 106 de la Ley de aguas fue modificado por el artículo 42 de la Ley 46/1999, de 13 de diciembre, cuyo redactado ha pasado al artículo 114 del vigente del Texto refundido de la Ley de aguas, aprobado por el Real decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio (BOE de 24 de julio).

B) *Objeto*. El canon de regulación tiene por objeto los especiales beneficios que producen las obras de regulación financiadas, total o parcialmente, a cargo del Estado. La tarifa de utilización del agua tiene por objeto los especiales beneficios derivados del aprovechamiento o disponibilidad del agua hecho posible por otras obras hidráulicas específicas financiadas total o parcialmente a cargo del Estado. Se trata, en suma, de que el Estado financia ciertas obras hidráulicas que, aun cuando beneficien a toda la colectividad, son susceptibles de beneficiar especialmente a ciertos sujetos, de los que el Estado se resarce exigiéndoles el pago del canon o de la tarifa aludidos.

C) *Naturaleza*. Se trata de auténticos tributos que presentan notas características de las tasas y de las contribuciones especiales, si bien la doctrina y la jurisprudencia mayoritarias se inclinan por encuadrarlos dentro de la categoría de las contribuciones especiales,⁴ lo cual, si nos atenemos estrictamente a su hecho imponible, resulta perfectamente lógico. Por otro lado, se trata de unos tributos parafiscales, en la medida que tienen una afectación específica y que su gestión corresponde a órganos ajenos a la Administración financiera.

4 Cfr. en este sentido, TOLEDO JAUDENES, J. (1991, pág. 1.036); ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. (1991, pág. 66); QUINTANA PETRUS, J. M. (1992, pág. 658); CORS MEYA, F. X., (1993, pág. 92); JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. (1996, pág. 41); HERRERA MOLINA, P. M. (2000, pág. 282; con cita de la SAN de 25 de septiembre de 1998 que se ocupa del canon de regulación); STS de 31 de diciembre de 1996 (Aranzadi 9602) y de 25 de mayo de 2002 (Aranzadi 4620); STSJ de Madrid de 25 de noviembre de 1993 (en *Revista General de Derecho*, núm. 594, 1994, págs. 2433 a 2435); STSJ de Andalucía –Málaga– de 24 de noviembre de 1997 (en *Jurisprudencia Tributaria*, ref. 378/1998, núm. 20, febrero de 1998, págs. 449 a 451).

D) Hecho imponible. Según el artículo 114.1 del Texto refundido de la Ley de aguas, el hecho imponible del canon de regulación consiste en la realización a cargo, total o parcialmente, del Estado de obras de regulación de aguas superficiales o subterráneas que beneficien al sujeto pasivo. Según el artículo 114.2 del Texto refundido de la Ley de aguas, el hecho imponible de la tarifa de utilización del agua es la realización total o parcialmente a cargo del Estado de obras hidráulicas específicas que beneficien al sujeto pasivo permitiéndole la disponibilidad o uso del agua. A destacar que: *a)* basta con “una regulación de caudales”, sin que sea necesario un aumento de los mismos, y *b)* basta con la participación del Estado en las obras causantes del beneficio, sin que sea necesario que sean realizadas total o parcialmente por éste.

E) Exenciones. El Texto refundido de la Ley de aguas no contempla ninguna exención en lo concerniente al canon de regulación y a la tarifa de utilización del agua.

F) Sujeto activo. La regla general es que el sujeto activo sea el organismo de cuenca. Ello, desde luego, será así cuando se trate de cuencas intercomunitarias, pues del Texto refundido de la Ley de aguas⁵ se deduce claramente que es éste el sujeto titular del crédito tributario, quien, además, lo gestionará y recaudará directamente o a través de la Administración tributaria del Estado previo convenio. Ahora bien, cuando se trate de cuencas intracomunitarias, el Texto refundido de la Ley de aguas no se pronuncia con tanta claridad. Por nuestra parte entendemos que el sujeto activo será el órgano autonómico correspondiente si la comunidad autónoma ha asumido estatutariamente las correspondientes competencias sobre el dominio público hidráulico, pues, según la disposición adicional segunda del Texto refundido de la Ley de aguas, en tales casos las administraciones hidráulicas autonómicas asumirán las competencias de los organismos de cuenca.

G) Sujeto pasivo. Contribuyentes del canon de regulación son los beneficiados, directa o indirectamente, por las obras de regulación (artículo 114.1 del Texto refundido de la Ley de aguas). Contribuyentes de la tarifa de utilización del agua son los beneficiados por las obras hidráulicas específicas como usuarios –siquiera sea potenciales– de las mismas (artículo 114.2 del Texto refundido de la Ley de aguas).

Aun con todo, debe destacarse que no dejan de concurrir en este tributo notas características de las tasas, especialmente cuando el pago de las cuotas efectuadas por los contribuyentes ha consumado la amortización técnica de las obras de inversión, satisfaciéndose tan sólo los gastos de administración, conservación y mantenimiento de aquéllas. Tanto ello es así que con referencia al canon de regulación del curso de agua (convalidado por el Decreto 144/1960), considerado “verdadero precedente legal del gravamen de la Ley de aguas de 1985” (cfr. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. M., 1991, págs. 64 y 65), el Tribunal Supremo interpretó que se trataba de una tasa y no de una contribución especial (STS de 24 de noviembre de 1992 (Aranzadi 8993), y de 25 de mayo de 1994 (en RGD, núm. 600, 1994, págs. 9874 a 9877)). Es más, la disposición final primera.⁶ de la Ley 25/1998, de 13 de julio, por la que se adapta la normativa de las tasas y precios públicos a la doctrina de la STC 185/1998 (BOE de 14 de julio), calificó como tasas el “canon por obras de regulación de aguas superficiales o subterráneas y exacción por beneficios derivados de otras obras hidráulicas para la utilización del dominio público hidráulico (Ley 29/1985, de 2 de agosto)” y la “tarifa de disponibilidad del agua (Ley 29/1985, de 2 de agosto)”.

Ello justifica que GARCÍA NOVOA, C. [(2000-b), pág. 21] haya sostenido que “la reforma [operada en la Ley de aguas por la Ley 46/1999] debería haber tenido en cuenta la ambivalencia de estos ingresos y tendría que haber dispuesto una regulación *ex novo* de los mismos que previese una gestión separada de las cantidades a sufragar [como] gastos de inversión de las que tienen como finalidad compensar gastos de explotación y funcionamiento”.

5. Cfr. artículo 114.5 en relación con el canon de regulación y tarifa de utilización del agua. En términos similares se pronuncia el 113.5 en relación con el canon de control de vertido, y el artículo 112.6 en relación con el canon de utilización de los bienes del dominio público hidráulico.

H) *Cuota tributaria*. Se trata de un tributo de cupo cuyo importe a repartir entre los contribuyentes viene integrado por las siguientes magnitudes que se especifican en el artículo 114.3 del Texto refundido de la Ley de aguas: 1.^a. Gastos de funcionamiento y conservación de las obras realizadas. 2.^a. Gastos de administración del organismo gestor imputables a tales obras. 3.^a. El cuatro por ciento de las inversiones realizadas por el Estado, debidamente actualizado, y que serán amortizadas en cincuenta o en veinticinco años según se trate, respectivamente, del canon o de la tarifa (artículos 300 y 307 Real decreto 849/1986). En el caso del canon de regulación, las partidas primera y segunda se repartirán entre la totalidad de los beneficiados actuales obligados mientras que la partida tercera se repartirá entre los beneficiados actuales y previsibles de las obras de regulación existentes. En el caso de la tarifa de utilización del agua, las tres partidas se repartirán entre la totalidad de los beneficiarios actuales obligados al pago (artículo 114.4 del Texto refundido de la Ley de aguas y artículo 301 del Real decreto 849/1986). Finalmente, conviene tener en cuenta que la reforma operada en la Ley de aguas por la Ley 46/1999, introduce un factor corrector que se aplicará cuando el beneficiado por la obra hidráulica consuma en cantidades superiores o inferiores a unas dotaciones de referencia fijadas en los planes hidrológicos de cuenca, o, en su caso, en la normativa que regule la respectiva planificación sectorial. El legislador fija los límites máximo y mínimo de este factor –entre el 2 y el 0,5–, pero las reglas para su cálculo se remiten al reglamento. Además, como advierte García Nova,⁶ “su aplicación no es automática, sino que se deja al criterio del organismo de cuenca”.

I) *Período impositivo y devengo*. Según los artículos 298 y 305 del Real decreto 849/1986, el canon se devenga en el momento en que se produce la mejora o beneficio de los usos o bienes afectados, mientras que la tarifa se devenga en el momento en que puedan utilizarse las instalaciones, conducirse el agua y suministrarse a los terrenos o usuarios afectados. Ahora bien, como que, según estos mismos preceptos reglamentarios, la obligación de satisfacer los referidos tributos es de carácter periódico y anual, debe entenderse que su devengo “está supeditado a las contingencias de cada ejercicio presupuestario en el que habrán de calcularse los cánones y tarifas aplicables” (éste es el criterio que sostuvo la STS de 19 de mayo de 1998 –Aranzadi 4467–, con referencia al viejo canon de regulación).

J) *Gestión*. Según el artículo 114.5 del Texto refundido de la Ley de aguas, “En el supuesto de cuencas intercomunitarias las exacciones previstas en este artículo serán gestionadas y recaudadas por el organismo de cuenca o bien por la Administración tributaria del Estado, en virtud de convenio con aquél. En este segundo caso, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria recibirá del organismo de cuenca los datos y censos pertinentes que faciliten su gestión, e informará periódicamente a éste en la forma que se determine por vía reglamentaria. El canon recaudado será puesto a disposición del organismo de cuenca correspondiente”. El artículo 114.7 de la misma ley establece que “El organismo de cuenca aprobará y emitirá las liquidaciones reguladas en este artículo en el ejercicio al que correspondan”. Por su parte, el artículo 115 de la misma ley atribuye a los actos de apro-

6. GARCÍA NOVA, C., 2000-b, pág. 23.

bación y liquidación de estos tributos el carácter económico-administrativo; y se habilita al reglamento para arbitrar el sistema de autoliquidación y para concretar los términos en base a los cuales el pago del tributo podrá verificarse a través de las comunidades de usuarios u otra organización representativa de los contribuyentes obligados tributarios. Finalmente diremos que cuando se trate de cuencas intracomunitarias creemos que debe seguirse el mismo esquema, si bien, deberá estarse a lo establecido por la normativa autonómica cuando la comunidad autónoma haya asumido estatutariamente competencias en materia de dominio público hidráulico.

K) Infracciones y sanciones tributarias. Deberemos estar a la normativa general contenida en la LGT; sin embargo, el artículo 115.2 del del Texto refundido de la Ley de aguas prevé para el caso de impago del tributo una peculiar sanción accesoria no pecuniaria consistente en que “El impago podrá motivar la suspensión o pérdida del derecho a la utilización o aprovechamiento del dominio público hidráulico”.

2.2. Cánones de vertidos (artículo 113 del Texto refundido de la Ley de aguas y artículo 85 de la Ley de costas)

A) Normativa.

1. Por lo que respecta al canon relativo a la Ley de aguas, el precedente inmediato lo encontramos en el denominado “canon de vertido” regulado por el artículo 105 de la redacción original de la Ley de aguas de 1985. Este precepto fue modificado por el artículo 41 de la Ley 44/1999, donde se le denomina “canon de control de vertidos” y cuyo redactado ha pasado al artículo 113 del del Texto refundido de la Ley de aguas. A escala reglamentaria, destacan los artículos 289 a 295 del Reglamento del dominio público hidráulico, aprobado por el Real decreto 849/1986, los cuales han sido modificados por el artículo único trece del Real decreto 606/2003, de 23 de mayo (BOE de 6 de junio).

2. Por lo que respecta al canon de la normativa de costas, está regulado en el artículo 85 de la Ley 22/1988, de 28 de julio, de costas (BOE de 29 de julio).

B) Objeto. Por lo que respecta al nuevo “canon de control de vertidos” que se regula en el artículo 113 del Texto refundido de la Ley de aguas, tiene por objeto el mero vertido al dominio público hidráulico, esté o no autorizado.⁷ Por lo que respecta al canon de vertidos que se regula en el artículo 85 de la Ley de costas, grava los beneficios que a determinados sujetos depara la autorización del vertido.

C) Naturaleza. Por lo que respecta al nuevo “canon de control de vertido”, el legislador lo califica explícitamente de tasa, cabiendo entender que se trata de una tasa por ocupación del dominio público hidráulico.⁸ Por lo que respecta al canon

7. El “canon de vertido” que se regulaba en el artículo 105 de la redacción original de la Ley de aguas tenía por objeto gravar el beneficio derivado de la autorización del vertido.

8. A nuestro modo de ver, el antiguo “canon de vertido” del artículo 105 de la redacción original de la Ley de aguas también tenía la consideración de tasa.

Sin embargo, resulta obligado dejar constancia que este criterio no es pacífico, pues no faltan autores que consideran que se trata de un impuesto. En este sentido, con referencia al canon regulado en el artículo 85 de la redacción original de la Ley de aguas, se pronuncian CARBAJO, D. (1993, pág. 16) y FALCÓN, R., (1996, pág. 679); y con referencia al nuevo canon actualmente regulado en el artículo 105 del Texto refundido de la Ley de aguas, se pronuncia GARCÍA NOVA, C. (2000-b, págs. 12 a 14).

de vertido del artículo 85 de la Ley de costas, también entendemos que se trata de una tasa por ocupación –autorizada– del dominio público. En ambos casos se trata de tasas que, por su afectación especial y por su ente gestor ajeno a la Administración financiera, deben calificarse de parafiscales.

D) Hecho imponible.

1. Por lo que respecta al canon de la Ley de aguas, diremos que, recogiendo lo que se desprende del artículo 113.1 de su texto refundido, el reglamento establece que “Constituye el hecho imponible del canon de control de vertidos la realización de vertidos al dominio público hidráulico” (artículo 289.2 del Real decreto 849/1986, en la redacción que le ha dado el Real decreto 606/2003).⁹ De esta manera, pues, se gravan todos los vertidos que se consideren como tales por la normativa de aguas (cfr. artículo 245.1 del Real decreto 849/1986, en la redacción que le ha dado el Real decreto 606/2003), siendo indiferente que hayan sido efectivamente autorizados o no, e incluso, como dice García Novoa,¹⁰ que estuviesen prohibidos. Ahora bien, según el criterio defendido por nosotros, su carácter de tasa fuerza a sostener que tan sólo se perfecciona el hecho imponible si el vertido verificado por el sujeto pasivo va acompañado de una actividad administrativa, ya sea la actividad de autorización previa del vertido que se pretende realizar, ya sea la actividad de intento de autorización del vertido que se ha realizado sin autorización previa.¹¹

Circunscribiéndonos al nuevo canon de control de vertidos, se advierte que su hecho imponible no requiere la autorización previa del vertido, bastando la mera realización del vertido. Así mismo, entendemos que, por definición, toda tasa conlleva una cierta actividad administrativa que integra su hecho imponible, pues caso de faltar esta actividad administrativa se trataría de un impuesto (cfr. FERREIRO, J. J., 2004, págs. 194 y 196). Lo cual, justifica que se pueda poner en duda si el canon de referencia es, como dice el legislador, una tasa, o más bien se debe de calificar de impuesto.

A nuestro modo de ver, cuando se trata de gravar un vertido en sí mismo considerado, “desligado de su ‘previa’ autorización administrativa”, el legislador es muy libre de hacer recaer el gravamen en el mismo acto de vertido realizado por el particular o en la actividad administrativa de su eventual autorización, siquiera sea *a posteriori*.

En el supuesto de que el legislador haga recaer el gravamen en el mismo acto de vertido realizado por el particular, el tributo se calificaría como un impuesto, y, más precisamente, como un impuesto sobre el consumo por razón del vertido, pues el legislador rehuye hacer que aflore en el hecho imponible del tributo la contraprestación latente en toda ocupación del dominio público sujeta a autorización. Contraprestación que consiste en la actuación administrativa que afecta al sujeto que realiza la ocupación ilegal y que se sustancia en el procedimiento administrativo destinado a la eventual legalización de tal ocupación. Si el legislador no toma en cuenta para la integración del hecho imponible del tributo esta actuación administrativa destinada a la posterior legalización del vertido, estaremos ante un impuesto.

Mientras que en el supuesto de que el legislador haga recaer el gravamen en la actividad administrativa de la “eventual autorización del vertido”, el tributo debe calificarse como una tasa por ocupación, y, más precisamente, como una tasa por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público hidráulico derivado de su vertido, pues el legislador hace que aflore en el hecho imponible del tributo la contraprestación latente en toda ocupación del dominio público sujeta a autorización. Contraprestación que, insistimos, consiste en la actuación administrativa que afecta al sujeto que realiza la ocupación ilegal y que sustancia en el procedimiento administrativo destinado a la eventual legalización de tal ocupación. Si el legislador toma en cuenta para la integración del hecho imponible del tributo esta actuación administrativa destinada a la posterior legalización del vertido, estaremos ante una tasa.

9. Por lo que respecta al “canon de vertido” que se regulaba en la redacción original del artículo 105 de la Ley de aguas, su hecho imponible consistía en la actividad de la Administración por la que se concedía la autorización para realizar el vertido que degradase la calidad de las aguas (cfr. artículo 105.1).

10. GARCÍA NOVOA, C., 2000-b, pág. 15.

11. La calificación del tributo como de tasa, comporta que sea de aplicación la regla prevista en el artículo 12 de la LTPP, en cuya virtud: “Procederá la devolución de las tasas que se hubieran exigido, cuando no se realice su hecho imponible por causas no imputables al sujeto pasivo.”

2. Por lo que se refiere al “canon de vertidos” de la Ley de costas, se advierte que su hecho imponible sí que reclama la existencia de autorización, de tal modo que consiste en la actividad de la Administración por la que se concede la autorización para realizar el vertido que degrada la calidad de las aguas (cfr. artículo 85.1), lo cual implica que si el vertido se produce sin autorización, no se realiza el hecho imponible, sino, simplemente, una infracción administrativa.

E) Exenciones. Respecto a los cánones ahora tratados, ni el Texto refundido de la Ley de aguas ni la Ley de costas contemplan ningún supuesto de exención.

F) Sujeto activo.

1. Por lo que se refiere al “canon de control de vertidos” del Texto refundido de la Ley de aguas, nos remitimos a la letra F) del anterior apartado 2.1., relativo al canon de regulación y tarifa de utilización del agua.

2. Por lo que se refiere al “canon de vertidos” de la Ley de costas, el sujeto activo es, lógicamente, la Administración otorgante de la autorización, siendo que es la Administración del Estado la competente para la autorización de vertidos, salvo los industriales contaminantes, y sin perjuicio de las competencias que tengan las comunidades autónomas [artículos 110.h) y 114]. A nuestro modo de ver, si la comunidad autónoma ha asumido las competencias para otorgar la autorización del vertido, debería ser ella (o el órgano autonómico de que se trate) quien tuviera la consideración de sujeto activo, sin embargo de la STC 149/1991 se deduce que incluso en este caso el sujeto activo será el Estado.¹²

G) Sujeto pasivo.

1. Por lo que respecta al “canon de control de vertidos” del Texto refundido de la Ley de aguas, el sujeto pasivo contribuyente es quien lleve a cabo el vertido (artículo 113.2 del Texto refundido de la Ley de aguas).¹³

2. Por lo que respecta al “canon de vertido” de la Ley de costas, el sujeto pasivo contribuyente es, lógicamente, el titular de la autorización del vertido (cfr. artículo 85.1).

H) Cuota tributaria.

1. De acuerdo con el artículo 113.3 del Texto refundido de la Ley de aguas y de los artículos 291 y 292 del Real decreto 849/1986 (en la redacción que les ha dado el Real decreto 606/2003), la regla general es que la cuota tributaria sea el resultado de multiplicar el producto del volumen de vertido autorizado (base imponible) por el precio unitario de control de vertido (tipo de gravamen).¹⁴

12. Ver apartado 4 del capítulo 3.

13. Por lo que respecta al “canon de vertidos” que se regulaba en la redacción original de la Ley de aguas, el sujeto pasivo era el titular de la autorización del vertido.

Tanto en el antiguo como en el nuevo cánones, se plantea el problema de quién ha de satisfacer el canon en el caso de vertidos de agua residuales urbanas. Cuestión que analizaremos en el apartado 4 del capítulo 4.

14. Este tipo de gravamen es específico, aunque, dado que su fórmula de cálculo hace que el tipo fáctico aplicable varíe en función de determinado coeficiente sobre el tipo normativo representado por el precio unitario del control de vertido, provoca que se convierta en gradual.

Por lo que respecta a la base imponible conviene tener en cuenta que la regla general tiene tres excepciones: 1. La base imponible coincidirá con el vertido real cuando se acredite fehacientemente por el titular de la autorización que el vertido real no coincide con el autorizado como consecuencia de inactividad producida debida a circunstancias sobrevenidas. 2. Si se incumplen las condiciones de la autorización del vertido, la base imponible será el volumen de vertido determinado mediante estimación indirecta. 3. Si se trata de un vertido no autorizado, la base imponible también será el volumen de vertido determinado mediante estimación indirecta.

2. Por lo que respecta al “canon de vertido” de la Ley de costas, de su artículo 85.2 se deduce que la cuota tributaria es el resultado de multiplicar la carga contaminante del vertido, expresada en unidades de contaminación (base imponible de naturaleza apecuniaria) por el valor que se asigne a la unidad (tipo de gravamen de naturaleza específica).

I) Período impositivo y devengo.

1. Según el primer inciso del artículo 113.4 del Texto refundido de la Ley de aguas, el canon se devenga a 31 de diciembre de cada año y su período impositivo coincidirá con el año natural excepto el ejercicio en que se produzca la autorización del vertido o su cese, en cuyo caso se calculará el canon proporcionalmente a los días de vigencia de la autorización en relación con el año natural.¹⁵

2. Por lo que respecta al “canon de vertidos” de la Ley de costas, el legislador no se ocupa de regular expresamente el devengo ni, en su caso, el período impositivo. Sin embargo, esta ley alude a que la “unidad de contaminación” (la base imponible) será fijada con referencia al “período de un año” (artículo 85.2 de la Ley de costas), de donde puede deducirse que la obligación de satisfacer el tributo es de carácter periódico y anual. Y como que el hecho imponible consiste en el otorgamiento de la autorización de vertido (artículo 85.1 de la Ley de costas), todo apunta a que el devengo se produce en el momento en que se otorga dicha autorización.

J) Gestión.

1. Según el artículo 113.5 del Texto refundido de la Ley de aguas, desarrollado por el artículo 293 del Real decreto 849/1986 (en la redacción que le ha dado el Real

Por lo que respecta al tipo de gravamen diremos que el referido precio unitario de control de vertido se calculará multiplicando el precio básico por metro cúbico por un coeficiente de mayoración o minoración, que se establecerá reglamentariamente en función de la naturaleza, características y grado de contaminación del vertido, así como por la mayor calidad ambiental del medio físico en que se vierte.

Finalmente dejaremos constancia de que, tras la reforma operada en la redacción original de la Ley de aguas por la Ley 46/1999, ha desaparecido la norma que establecía la deducción –en los términos fijados por el Consejo del Agua– del “canon de vertidos” de las cantidades pagadas por el sujeto pasivo de este canon con motivo de otras exacciones autonómicas o locales destinadas a financiar planes o programas públicos de depuración de aguas residuales. De tal manera, pues, que estas exacciones autonómicas o locales no serán deducible del nuevo “canon de control de vertidos”, tal y como con toda claridad se deduce del artículo 113.7 del Texto refundido de la Ley de aguas, lo cual, desde luego, deja abierta la posibilidad de que exista una palmaria doble imposición no corregida ni paliada, y, en la medida que así sea, que nos acerquemos al terreno de la confiscatoriedad prohibida constitucionalmente.

15. El artículo 294.2.b) del Real decreto 849/1986 (en la redacción que le ha dado el Real decreto 606/2003) precisa que cuando se trate de vertidos no autorizados, el canon se calculará proporcionalmente al número de días durante los cuales resulte acreditado el vertido no autorizado, en relación con el total del ejercicio en que se produzca el inicio o el fin del vertido.

Este criterio, por más razonable que pueda parecer, es técnicamente defectuoso, pues cuando la autorización del vertido cese con anterioridad al 31 de diciembre o cuando el último día en que se haya producido el vertido no autorizado tampoco coincida con el 31 de diciembre, tendremos que el período impositivo no alcanzará el día en que se devenga el tributo, lo cual, en buena técnica jurídica, determinaría que no nace la obligación tributaria (cfr. artículo 21.1 de la LGT). Aun con todo, parece claro que no es ésta la voluntad de legislador, el cual pretende que se prorratee el canon en proporción al número de días de la autorización o, en su defecto, a los días en que resulte acreditado el vertido no autorizado, aun cuando el período impositivo finalice con anterioridad a la fecha que fija como devengo del tributo, esto es el 31 de diciembre. A nuestro modo de ver, la única forma de salvar la contradicción que supone el nacimiento de la obligación tributaria correspondiente a un período impositivo que no incluya la fecha del devengo, es interpretar correctamente la letra de la ley y entender que el devengo siempre se produce el último día del período impositivo, coincida o no con el 31 de diciembre.

decreto 606/2003), cuando se trate de cuencas intercomunitarias y en las intracomunitarias no transferidas, el canon será recaudado por el organismo de cuenca, aunque la Administración tributaria del Estado podrá asumir su recaudación mediante una encomienda de gestión formalizada en un convenio. *A contrario sensu*, parece claro que cuando se trate de cuencas intracomunitarias transferidas, el canon será recaudado por el órgano autonómico competente.¹⁶

2. Por lo que respecta al “canon de vertido” de la Ley de costas, de su artículo 85.3 se deduce que será gestionado por la Administración otorgante de la autorización del vertido.

K) Infracciones y sanciones tributarias.

1. Por lo que respecta al “canon de control de vertidos” de la Ley de aguas, damos por repetido lo dicho en la letra K) del anterior apartado 2.1., relativo al canon de regulación y la tarifa de utilización del agua.

2. Por lo que respecta al “canon de vertidos” de la Ley de costas, deberemos de estar a la normativa general contenida en la LGT; sin embargo, el artículo 79.1.c) de la Ley de costas prevé para el caso de impago del tributo una peculiar sanción accesoria no pecuniaria consistente en que la Administración, previa audiencia del titular, declarará la caducidad de la autorización y concesión para la ocupación del dominio público marítimo-terrestre ante el “Impago del canon o tasas en plazo superior a un año”.

L) Canon por vertidos nocivos a la riqueza piscícola (artículo 6 de la Ley de pesca fluvial). Según Toledo,¹⁷ el canon previsto en el artículo 6 de la Ley de pesca fluvial, de 20 de febrero de 1942 (BOE de 8 de marzo), recoge una indemnización por daños y perjuicios a la riqueza piscícola que resulta plenamente aplicable tras la Ley de aguas de 1985. Aunque, lógicamente, cabe tener en cuenta que la referida ley debe entenderse desplazada en aquellas comunidades autónomas que disponen de una legislación propia en la materia, en virtud de la competencia exclusiva que les atribuye el artículo 148.1.11 de la CE y su respectivo estatuto de autonomía.

16. Por otra parte, la normativa estatal de aguas se ocupa de concretar el régimen liquidatorio del tributo, estableciendo que cuando se trate de vertidos autorizados la liquidación del canon será anual. Concretamente se establece que el canon correspondiente a cada ejercicio se liquidará en el primer trimestre del siguiente año natural, teniendo en cuenta, claro está, el prorrateo que debe verificarse en los ejercicios en que se produzca la autorización del vertido o su cese, así como el ajuste que debe realizarse cuando en un determinado período impositivo el vertido real no coincida con el autorizado como consecuencia de inactividad debida a circunstancias sobrevenidas. Paralelamente, en caso de incumplimiento de las condiciones de la autorización del vertido, se dictará una liquidación complementaria correspondiente al período del incumplimiento que esté acreditado en el procedimiento sancionador. Ahora bien, cuando se trate de vertidos no autorizados, se practicará una sola liquidación comprensiva de todos los ejercicios no prescritos, especificándose que cuando, además, los vertidos no sean susceptibles de autorización, la liquidación se practicará en la resolución que ordene el cese de los vertidos [cfr. artículo 113.4 y 6 del Texto refundido de la Ley de aguas, desarrollado por los artículos 294 y 295 del Real decreto 849/1986 (en la redacción que les ha dado el Real decreto 606/2003)]. Por su parte, el artículo 115 del Texto refundido de la Ley de aguas atribuye a los actos de aprobación y liquidación del canon el carácter económico-administrativo; y se habilita al reglamento para arbitrar el sistema de autoliquidación y para concretar los términos en base a los cuales el pago del tributo podrá verificarse a través de las comunidades de usuarios u otra organización representativa de los contribuyentes.

17. TOLEDO, J., 1987, págs. 1032 y 1033.

2.3. Cánones de ocupación de los bienes del dominio público hidráulico y marítimo-terrestre (artículo 112 del Texto refundido de la Ley de aguas y artículo 84 de la Ley de costas)

A) Normativa.

1. Por lo que respecta a la Ley de aguas, el precedente inmediato del presente canon lo encontramos en el denominado “canon de ocupación” regulado por el artículo 104 de la redacción original de la Ley de aguas de 1985. Este precepto fue modificado por el artículo 40 de la Ley 44/1999, donde se le denomina “canon de utilización de los bienes del dominio público hidráulico” y cuyo redactado ha pasado al artículo 112 del Texto refundido de la Ley de aguas. A escala reglamentaria, destacan los artículos 284 a 288 del Reglamento del dominio público hidráulico, aprobado por el Real decreto 849/1986.

2. Por lo que respecta al “canon de ocupación” de la normativa de costas, está regulado en el artículo 84 de la Ley de costas, cabiendo advertir que sus apartados 4 y 7 han sido objeto de nueva redacción por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre (BOE de 4 de abril), y que su apartado 6 ha sido objeto de nueva redacción por la Ley 13/2003, de 23 de mayo (BOE de 24 de mayo).

B) *Objeto*. Ambos cánones tienen por objeto los beneficios particulares derivados de la concesión o autorización administrativa para ocupar o aprovechar bienes demaniales.

C) *Naturaleza*. En ambos casos estamos ante una tasa, y más precisamente, de una tasa por ocupación –autorizada– del dominio público. La diferencia estriba en que, mientras en el canon regulador en la Ley de aguas se trata de una tasa que, por su afectación especial y por su ente gestor ajeno a la Administración financiera, debe calificarse de parafiscal; en el caso del canon regulado en el artículo 84 de la Ley de costas, Arrieta¹⁸ interpreta que estamos ante una tasa fiscal en tanto que del silencio de la ley se deduce que el sujeto activo es el Tesoro Público, la Administración del Estado, y no existe un destino específico del ingreso ni se da cualquier otra nota determinante de la parafiscalidad.

D) *Hecho imponible*. En ambos casos el hecho imponible se vincula a la expedición del acto administrativo de concesión o autorización del dominio público (cfr. artículo 112.1 del Texto refundido de la Ley de aguas y artículo 84 de la Ley de costas). Consecuentemente, entendemos que si se produce un aprovechamiento, utilización u ocupación del dominio público (hidráulico o marítimo-terrestre) sin contar con la previa concesión o autorización administrativa, no se realizará el hecho imponible imponible, y, por tanto, la ocupación tan sólo será susceptible de sanción.

E) Exenciones.

1. El artículo 112.1 del Texto refundido de la Ley de aguas establece una exención mixta a favor de los concesionarios de aguas por la ocupación o utilización de los terrenos de dominio público necesarios para llevar a cabo la concesión.

2. El artículo 84.6 de la Ley de costas (en la redacción que le ha dado la Ley 13/2003) establece dos exenciones: a) en primer lugar, establece una exención

18. ARRIETA, J., 1991, págs. 35 a 37.

mixta declarando exentas a las comunidades autónomas y a las corporaciones locales en las concesiones y autorizaciones que se les otorguen, siempre que éstas no sean objeto de explotación lucrativa, directamente o por terceros, y *b*) en segundo lugar, establece una exención objetiva declarando exentas las autorizaciones que se otorguen para la explotación total o parcial de temporada en las playas, como contraprestación al coste de la ejecución de una obra pública relacionada con éstas que, por su naturaleza y características, no sea susceptible de explotación económica.

F) Sujeto activo.

1. Por lo que respecta al canon de la Ley de aguas, nos remitimos a la letra F) del anterior subapartado 2.1, relativo al canon de regulación y tarifa de utilización del agua.

2. Por lo que respecta al canon de la Ley de costas, entendemos que el sujeto activo siempre será el Estado, incluso en el caso de que la autorización sea otorgada por la comunidad autónoma, lo cual, sin embargo, no impedirá que ésta pueda exigir otros tributos relacionados con la autorización del vertido que tendrán la consideración de tributos autonómicos propios.

G) Sujeto pasivo. Los sujetos pasivos contribuyentes de ambos cánones son “los titulares de la autorización o concesión” (artículo 286 del Real decreto 849/1986 y artículo 84.2 de la Ley de costas).

H) Cuota tributaria. En ambos cánones resulta de la aplicación de una alícuota proporcional a la base imponible pecuniaria.

1. En el canon de la Ley de aguas, la base imponible se determina por el organismo de cuenca atendiendo a los siguientes parámetros: en el caso de ocupación de terrenos del dominio público hidráulico, por el valor del terreno ocupado tomando como referencia el valor de mercado de los terrenos contiguos; en el caso de utilización de tal dominio público, por el valor de dicha utilización o del beneficio obtenido con la misma; y, en el caso de aprovechamiento de bienes del referido dominio público, por el valor de los materiales consumidos o la utilidad que reporte el aprovechamiento (artículo 112.4 del Texto refundido de la Ley de aguas). En lo que respecta al tipo de gravamen consiste en una alícuota proporcional de cinco por ciento cuando se trate de ocupación o de utilización del dominio público, o del cien por cien cuando se trate de aprovechamiento del dominio público (artículo 112.5 del Texto refundido de la Ley de aguas).

2. En el canon de la Ley de costas, su base imponible se fija en el valor de los bienes ocupados o en el valor de los materiales aprovechados. El tipo de gravamen es la alícuota proporcional del ocho por ciento si se trata de una ocupación y del cien por cien si se trata de un aprovechamiento. La aplicación del correspondiente tipo a la base imponible determina la cuota tributaria, la cual, podrá reducirse (cuota bonificada) hasta en un noventa por ciento en los supuestos de ocupación destinados al uso público gratuito (artículo 84.3 a 5 de la Ley de costas).¹⁹

19. Dejamos apuntado que la Orden de 30 de octubre de 1992 (BOE de 9 de diciembre), desarrolló la previsión legal sobre la cuantía de este canon, aunque, a nuestro modo de ver, no siempre se ha ajustado estrictamente a la ley [cfr. artículo segundo.uno.3 y artículo segundo.uno.7.b) de esta orden].

I) Período impositivo y devengo.

1. El devengo inicial del canon de la Ley de aguas se hace coincidir con el momento de la autorización o concesión. Posteriormente, el canon se devengará anualmente en la cuantía y plazos que se señalen en las condiciones de dicha concesión o autorización (artículo 112.2 del Texto refundido de la Ley de aguas).

2. Igual criterio se sigue en el canon de ocupación del artículo 84 de la Ley de costas. Sin embargo, existen dos matizaciones importantes: a) Por un lado, la Ley de costas especifica que “En el caso de aprovechamiento, el devengo se producirá cuando aquél se lleve a cabo”. En este caso, por tanto, el devengo no se produce con la autorización o concesión administrativa, sino con el aprovechamiento. b) Por otro lado, la Ley de costas especifica que “En el supuesto de concesiones de duración superior a un año, se podrá proceder a la actualización de la base cuando ésta no responda al valor actual de los bienes ocupados o aprovechados, en cuyo caso se tramitará un procedimiento al efecto”. De este modo, se prevé la posibilidad de que los valores constitutivos de la base imponible puedan ser revisados anualmente.

J) Gestión.

1. Según el artículo 112.6 del Texto refundido de la Ley de aguas, cuando se trate de cuencas intercomunitarias (y, debe entenderse también, en las intracomunitarias no transferidas), el canon será recaudado por el organismo de cuenca, aunque la Administración tributaria del Estado podrá asumir su recaudación mediante una encomienda de gestión formalizada en un convenio. *A contrario sensu* parece claro que cuando se trate de cuencas intracomunitarias transferidas, el canon será recaudado por el órgano autonómico competente.²⁰

2. En lo que se refiere a la gestión del canon de ocupación del artículo 84 de la Ley de costas, esta ley se limita a decir que cualquiera que sea la Administración otorgante de la concesión o autorización, el canon se devengará a favor del Estado. Especificándose en el artículo quinto de la Orden de 30 de octubre de 1992 que la gestión del canon estará a cargo de los servicios periféricos de costas, ante los que se deberán presentar los correspondientes justificantes de pago.²¹

K) Infracciones y sanciones tributarias. Damos por repetido lo dicho en la letra K) del anterior subapartado 2.2, relativo a los cánones de vertidos de las leyes de aguas y de costas.

20. Por otra parte, la normativa estatal de aguas se ocupa de concretar el régimen liquidatorio del tributo, estableciendo que “El canon será exigible, por la cuantía que corresponda y por los plazos que se señalen en las condiciones de la concesión o autorización, en el período voluntario, dentro de los treinta días siguientes a la fecha de la notificación de la liquidación de la cuota” (segundo párrafo del artículo 288 del Real decreto 849/1986). Por su parte, el artículo 115 del Texto refundido de la Ley de aguas, atribuye a los actos de aprobación y liquidación del canon el carácter económico-administrativo; y se habilita al reglamento para arbitrar el sistema de autoliquidación y para concretar los términos en base a los cuales el pago del tributo podrá verificarse a través de las comunidades de usuarios u otra organización representativa de los contribuyentes.

21. El pago de este canon, según el párrafo primero del artículo tercero de la misma orden, se efectuará en entidades colaboradoras de la Hacienda pública de la provincia en que tenga su domicilio fiscal el titular de la concesión o autorización. Así mismo, según los artículos segundo.uno.5 y segundo.dos.c) de esta orden, mientras que el canon por ocupación se exigirá anualmente y será satisfecho de una sola vez o en los plazos que se determinen en la correspondiente concesión o autorización, el canon por aprovechamiento se exigirá por cada acto de disfrute que se efectúe de los aprovechamientos. De acuerdo con el artículo 161 de la LGT, pasados los plazos de pago en voluntaria se iniciaría la vía de apremio. Sin embargo, el párrafo segundo del artículo tercero de esta orden contempla una peculiar norma que retrasa el inicio de la vía de apremio.

L) canon por ocupación de saltos a pie de presa. El artículo 132 del Real decreto 849/1986, del dominio público hidráulico, prevé la posibilidad de sacar a concurso público los aprovechamientos consistentes en la utilización con fines hidroeléctricos de presas de embalses o canales construidos total o parcialmente con fondos del Estado o propios del organismo de cuenca. Estos concursos se sujetan al respectivo pliego de bases que redacta y aprueba el organismo de cuenca, siendo una de sus previsiones la fijación del “canon anual integrado por una cantidad fija y otra en función de la energía producida” (artículo 133). Aun cuando podría interpretarse que la naturaleza de semejante canon es la de un precio privado,²² nosotros creemos que se trata de una tasa, pues su presupuesto de hecho es la concesión por la utilización de bienes demaniales.²³

2.4. Tasas de los artículos 86 y 76 de la Ley de costas

A) Normativa. El artículo 86 de la Ley de costas enumera una serie de actividades gravadas con tasas y el artículo 87 de la misma ley completa la regulación de sus elementos esenciales. El Real decreto 735/1993, de 14 de mayo (BOE de 15 de junio), desarrolla reglamentariamente estos preceptos legales.

B) Objeto. El objeto de las referidas tasas es gravar actividades administrativas que beneficien o afecten especialmente a determinados sujetos.

C) Naturaleza. Ya hemos dicho que el mismo legislador califica de tasas a estos gravámenes, lo cual cuadra perfectamente con el concepto tradicional de esta figura.

D) Hecho imponible. Es la realización de cualquiera de las actividades enumeradas en el artículo 86 de la Ley de costas.

E) Exenciones. Ni los artículos 86 y 87 de la Ley de costas, ni, lógicamente, el Real decreto 735/1993, contemplan ningún supuesto de exención.

F) Sujeto activo. El sujeto activo, acreedor del tributo, será, lógicamente, el ente público que preste el servicio o la actividad que lo justifique. De tal manera que cuando sea un órgano estatal quien preste el servicio o la actividad, el sujeto activo será el Estado,²⁴ mientras que, a nuestro modo de ver, si la comunidad autónoma ha asumido las competencias para la realización de los servicios o actividades gravados con la tasa de referencia, será ella (o el órgano autonómico de que se trate) quien deba tener la consideración de sujeto activo.

G) Sujeto pasivo. Es el solicitante de las prestaciones enumeradas en el artículo 86 de la Ley de costas (artículo 87.1 de la Ley de costas).

22. Así, STS de 11 de marzo y 13 de mayo de 1985, y Res. TEAC de 25 de septiembre de 1985 (citadas por TOLEDO, J., 1987, págs. 971 y 972). En este mismo sentido, JIMÉNEZ CISNEROS, J. F. (1986, pág. 327).

23. En este sentido la disposición final primera.6 de la Ley 25/1998, de 13 de julio, por la que se adapta la normativa de las tasas y precios públicos a la doctrina de la STC 185/1998 (BOE de 14 de julio), ya calificó como tasa el “canon por explotación de saltos a pie de presa (Real Decreto 849/1986, de 11 de abril)”.

Cuestión distinta es que consideremos conveniente que la normativa reguladora de los elementos esenciales de este canon, en vez de encontrarse en una norma reglamentaria convalidada por una disposición legal, se encontrara en una norma con rango legal. Pero ésta es una cuestión de técnica legislativa que, por supuesto, no afecta en absoluto a la naturaleza del canon.

24. Criterio que se ratifica por el segundo párrafo del artículo 6 del Real decreto 735/1993 cuando dice que las cantidades recaudadas “se ingresarán en la cuenta del Tesoro en el Banco de España”.

H) *Cuota tributaria*. Según el legislador, la base imponible está constituida por los costes directamente imputables a la prestación del servicio realizado, y el tipo de gravamen es la alícuota proporcional del 100 sobre el valor de la base (artículo 87.2. y 3 de la Ley de costas). Sin embargo, el artículo 4 del Real decreto 735/1993 introduce mecanismos de cuantificación forfataria que, a nuestro modo de ver, tan sólo serán legítimos si su resultado da una cuota pareja a la que resultaría de aplicar la base imponible y tipo de gravamen previstos por el legislador.

I) *Período impositivo y devengo*. Del artículo 87.4 y 5 de la Ley de costas, se deduce que el devengo es instantáneo (no existe período impositivo), verificándose en el momento de ser admitida por la Administración la prestación del servicio, siendo exigible en el plazo que se fije a partir de la fecha de notificación de la liquidación.²⁵

J) *Gestión*. Según Arrieta,²⁶ ante el silencio de la ley, debe entenderse que la gestión de la tasa corresponde a la Administración financiera del Estado y no a la Administración de costas. Sin embargo, el artículo 5 del Real decreto 735/1993 establece que la gestión de estas tasas en período voluntario corresponderá a los servicios periféricos de costas del Ministerio de Obras Públicas y Transporte y a aquellos otros órganos administrativos que sean competentes para la prestación del servicio o la realización de la actividad.

K) *Infracciones y sanciones tributarias*. Damos por repetido lo dicho en la letra K) del anterior subapartado 2.2 relativo al canon de vertido en el dominio público marítimo-terrestre.

2.5. Cánones y tarifas derivados de trasvases

Circunscribiéndonos a los trasvases de recursos hídricos más importantes verificados en nuestro Estado, se observa que, a escala financiera, se tiende a seguir el sistema tradicional de financiación de la obra pública en general y de la hidráulica en particular, consistente en que el coste del trasvase y su mantenimiento recaiga en los sujetos especialmente beneficiados por el mismo.

Concretamente nos referimos a:

a) Las tarifas de conducción, de peaje y de distribución de caudales del acueducto Tajo-Segura [artículos 7 y 10 de la Ley 52/1980, de 16 de octubre (BOE de 24 de octubre)]. Entendemos que se trata de tasas por prestación de servicios.²⁷

b) Las tarifas para la mejora del aprovechamiento del trasvase Tajo-Segura relativo al abastecimiento del Guadiana [artículo 5 del Real decreto ley 8/1995, de 4 de agosto (BOE de 8 de agosto)]. Entendemos que se trata de contribuciones especiales.

25. Por aplicación del artículo 12 de la LTPP, cuando la actividad administrativa de que se trate no pueda considerarse concluida, tampoco podrá considerarse perfeccionado el hecho imponible, de donde, "si no es por causa imputable al sujeto pasivo, procederá la devolución de lo satisfecho por tasa".

26. ARRIETA, J., 1991, pág. 81.

27. Así lo sostuvo la STS de 13 de febrero de 1999 (en *La Ley*, núm. 4.791, de 7 de mayo de 1999, págs. 10 a 15; también en *Gaceta Fiscal*, núm. 179, 1999, págs. 143 a 156). En este sentido, la disposición final primera.6 de la Ley 25/1998, de 13 de julio, por la que se adapta la normativa de las tasas y precios públicos a la doctrina de la STC 185/1998 (BOE de 14 de julio), calificó como tasas estas tarifas. Criterio que es compartido por OLIVEROS LAPUERTA, M. V. (1999-a, pág. 3).

c) El canon del trasvase Guadiario-Guadalete [artículo 2 de la Ley 17/1995, de 1 de junio (BOE de 2 de junio)]. Entendemos que se trata de una tasa por prestación de servicios.

d) El canon de derivación del agua del Delta del Ebro [artículo 3 de la Ley 18/1981, de 1 de julio (BIE de 11 de julio)]. Aun cuando cabe dudar de si estamos ante un impuesto o ante una tasa, reconocemos que deben primar los argumentos que califican el canon como una tasa por prestación de servicios.

e) El canon del trasvase entre el bajo Ebro y la cuencas internas de Cataluña, del Júcar, del Segura y del Sur [artículo 22 de la Ley 10/2001, de 5 de julio, del Plan Hidrológico Nacional (BOE de 6 de julio)]. El legislador lo calificaba explícitamente de tasa –lógicamente, por prestación de servicios–. Sin embargo, dejamos constancia de que este canon ha sido derogado por el Real decreto ley 2/2004, de 18 de junio (BOE de 19 de junio)].

2.6. Referencia al IVA

Según la Resolución de la Dirección General de Tributos (DGT) de 27 de mayo de 1987 (BOE de 25 de agosto), no están sujetas al IVA las operaciones cuya contraprestación se instrumente mediante el canon de ocupación, el canon de vertido y el canon de regulación y tarifas de utilización de aguas reguladas en la Ley 29/1985, de aguas.²⁸ Lógicamente, igual no-sujeción se debe predicar de los paralelos cánones y tarifas actualmente regulados en los artículos 112 a 114 del vigente del Texto refundido de la Ley de aguas.

Tampoco creemos que estén sujetos a IVA: a) los cánones de ocupación y de vertidos, así como las tasas regulados en los artículos 84 a 87 de la Ley de costas; b) el canon por vertidos nocivos a la riqueza piscícola regulado en el artículo 9 de la Ley de pesca fluvial de 1942, y c) el canon por ocupación de saltos a pie de presa regulado en el artículo 132 del Real decreto 849/1986.

Cuestión distinta es la de los cánones y tarifas derivados de los trasvases de recursos hídricos, pues en la medida que se considere que se trata de tasas por la prestación de servicios relacionadas con la distribución de agua potable sí que deberían sujetarse al IVA. Y lo mismo diremos de la tasa de trasvase que se regulaba en el, ya derogado, artículo 22 de la Ley 10/2001, del Plan Hidrológico Nacional.

3. Comunidades autónomas

3.1. Canon del agua (Decreto legislativo catalán 3/2003)

A) *Normativa*. El canon del agua fue creado por la Ley catalana 6/1999, de 12 de julio, de ordenación, gestión y tributación del agua de la Generalidad de Cataluña (DOGC de 22 de julio), la cual se encuentra actualmente recogida en el Texto refundido de la legislación en materia de aguas de Cataluña, aprobado por el Decreto legislativo 3/2003, de 4 de noviembre (DOGC de 21 de noviembre). Desde

28. Criterio que se ratifica por la Contestación DGT de 30 de junio de 1997 (en *Tribuna Fiscal*, núm. 94-95, págs. 18 a 22).

el punto de vista reglamentario destaca el Reglamento de los tributos gestionados por la Agencia Catalana del Agua, aprobado por el Decreto catalán 103/2000, de 6 de marzo (DOGC de 13 de marzo).²⁹

B) Objeto. El objeto-material del canon del agua, lo que realmente grava, es el mero consumo de agua, lo que se erige en su hecho y base imponibles (cfr. artículo 64.1 en relación con los artículos 65 y 66.2, así como el artículo 67.1 del Decreto legislativo catalán 3/2003).

C) Naturaleza. El propio legislador, en el artículo 62.1, califica el canon del agua como un "impuesto". También es fácil de comprobar su carácter parafiscal tanto por su afectación como por el órgano encargado de su gestión.

D) Hecho imponible. A la luz del artículo 64.1 del Decreto legislativo catalán 3/2003 y preceptos concordantes, podemos sostener que el hecho imponible del canon del agua consiste en el mero consumo real o potencial del agua realizado en territorio autonómico, incluyendo también los usos del agua no consuntivos que repercutan de forma significativa en el estado de las aguas. Todo ello con independencia de que tales usos se asocien o no a procesos productivos y de que el agua provenga de entidades subministradoras o de captaciones superficiales o subterráneas que realicen directamente los propios usuarios.

E) Exenciones. En este apartado nos ocuparemos de las exenciones totales que tienen como efecto abortar el nacimiento de la obligación tributaria mediante la previsión de un presupuesto de hecho de la norma de exención cuya realización impide la cuantificación de la referida obligación. Estas exenciones vienen reguladas en el artículo 64.2 del Decreto legislativo catalán 3/2003 y a ellas nos circunscribiremos. No obstante, debemos especificar que la ley también contempla otros supuestos de exención total consistentes en aplicar un elemento cuantificador que da como resultado cuantificar en cero la obligación tributaria, supuestos éstos que serán estudiados al hablar de la cuota tributaria. Centrándonos, pues, en las exenciones reguladas en el artículo 64.2 del Decreto legislativo catalán 3/2003, diremos que todas ellas son de carácter imperativo y que se pueden clasificar como sigue:

1. Mixtas. Su presupuesto de hecho contempla requisitos objetivos y subjetivos. Son las siguientes: " a) El consumo de agua hecho por la Agencia Catalana del Agua, las ELA [entidades locales del agua] y los órganos del Estado para operaciones de investigación o control, los sondeos experimentales que no sean objeto de ningún aprovechamiento, las operaciones de gestión y mejora del dominio público hidráulico, y las efectuadas con destino a obras públicas de su competencia"; y, "c)

29. Dejamos apuntado que la Generalidad de Cataluña creó dos tributos que recaían sobre el consumo del agua: por un lado, mediante la Ley catalana 5/1981, de 4 de junio, de evacuación y tratamiento de aguas residuales de Cataluña (BOE de 18 de noviembre), se creó el "incremento de tarifa y el canon de saneamiento"; y, por otro lado, mediante Ley catalana 5/1990, de 9 de marzo, de infraestructura hidráulica de Cataluña (DOGC de 23 de marzo), se creó el "canon de infraestructura hidráulica". Las normativas de estos tributos sufrieron varias modificaciones, e incluso en el Anteproyecto de Ley de ordenación y gestión de los recursos hidráulicos se preveía el establecimiento del llamado "canon hidráulico" que estaba llamado a sustituir al canon de infraestructura hidráulica; pero este anteproyecto no llegó a aprobarse como ley. Finalmente fue la referenciada Ley catalana 6/1999, de 12 de julio, de ordenación, gestión y tributación del agua de la Generalidad de Cataluña (DOGC de 22 de julio), la que aprobó un nuevo tributo denominado "canon del agua" que, como dice explícitamente en el párrafo 16 de su exposición de motivos, "sustituye al canon de infraestructura hidráulica, al incremento de tarifa y al canon de saneamiento de la Generalidad".

Los consumos correspondientes a la utilización del agua que realicen las entidades públicas para alimentación de fuentes públicas y monumentales, limpiezas de calles y riegos de parques, jardines y campos deportivos públicos.”

2. *Objetivas.* Su presupuesto de hecho tan sólo contempla requisitos objetivos. Son las siguientes: “b) Los consumos [...] que [...] sean efectuados u ordenados por las autoridades públicas en situaciones de extrema necesidad o catástrofe” –advier-tase que a los presentes efectos da igual quién sea el sujeto consumidor del agua, pues el presupuesto de la exención tan sólo requiere la circunstancia objetiva de que medie una orden pública de consumo de agua con motivo de extrema necesidad o urgencia–; “d) El abastecimiento hecho a través de las redes básicas definidas en la presente ley y, en general, el abastecimiento en alta de otros servicios públicos de distribución de agua potable”;³⁰ “e) El consumo de agua para el uso agrícola, salvo que exista contaminación de carácter especial en naturaleza o cantidad por abonos, pesticidas o materia orgánica, comprobada por los servicios de inspección de la Administración competente”,³¹ y “f) Los usos domésticos del agua en todos los núcleos de población de menos de 400 habitantes de población base que no disponga de suministro domiciliario de agua y de red de tratamiento o evacuación de aguas residuales.”

3. *Subjetivas.* Su presupuesto de hecho tan sólo contempla requisitos subjetivos. Es la siguiente: “b) *Los consumos realizados por los servicios públicos de extinción de incendios [...]*” –en su virtud, todo consumo de agua que realicen los servicios públicos de extinción de incendios está exento del canon.

F) Sujeto activo. El artículo 66.1 del Decreto legislativo catalán 3/2003 dice que el sujeto activo del canon del agua será la ACA (Agencia Catalana del Agua). De esta manera, pues, será este organismo quien ostentará la posición acreedora de la obligación tributaria al hacer suyos en concepto de tributo los ingresos que genere el canon del agua. Además, ella también tendrá la titularidad de la gestión del tributo. No obstante, se prevé la posibilidad de que la ACA delegue en las ELA (entidades locales del agua) la gestión del tributo. Si tal delegación alcanzase también a la titularidad del crédito tributario, las ELA se convertirían en sujetos activos del tributo.

G) Sujeto pasivo. La posición jurídica de las entidades subministradoras como recaudadoras del tributo.

1. *Sujeto pasivo contribuyente.* El artículo 66.1 del Decreto legislativo 3/2003 otorga tal condición a las personas físicas o jurídicas y a las entidades a que hace referencia el artículo 33 de la LGT de 1963 (actualmente recogido en el artículo 35.4 de la LGT de 2003) usuarias de agua en baja que la reciban por medio de una entidad suministradora³² o la capten de instalaciones propias o en régimen de concesión.

30. Las redes básicas de abastecimiento se encuentran definidas en el artículo 2.12 del Decreto legislativo catalán 3/2003.

31. A pesar de que la exención se aplica *ope legis*, si la Administración comprueba que el uso del agua genera contaminación, deberá impedir que el interesado disfrute del beneficio fiscal, pues no cumplirá con uno de sus requisitos.

32. Como acertadamente advierte ALONSO GONZÁLEZ, L. (1999, pág. 21), cuando el consumo se realice a través de entidad subministradora, “cabe interpretar que el contribuyente es el abonado al suministro de agua [...]. El resto de consumidores que puede haber en la vivienda cuyo suministro de agua paga el contribuyente carecen de título jurídico con el que ser designados como contribuyentes”.

2. Entidades subministradoras. A nuestro modo de ver, tanto en el incremento de tarifa y canon de saneamiento como en el canon de infraestructura hidráulico (tributos precedentes del canon del agua), las compañías subministradoras de agua tenían la condición de meros agentes recaudadores del tributo (cfr. artículo 15.6 de la Ley catalana 5/1990, y artículos 6.3 y 31.3 del Decreto catalán 320/1990),³³ esquema que también fue seguido por otros tributos parejos al catalán.³⁴ En la redacción original de la Ley catalana 6/1999 por la que se creó el canon del agua, entendemos que las compañías subministradoras dejaban de tener la condición de recaudadoras del tributo para pasar a tener la condición de sujetos pasivos sustitutos. Concretamente, y, en similares términos a lo que acontecía en otros tributos parejos al catalán,³⁵ se trataba de sustitutos con la obligación de repercutir, que, como todos los sustitutos, asumían las obligaciones materiales y formales del contribuyente, si bien, en este caso, el legislador reemplazaba la obligación material de pago por la obligación formal de comunicación cuando el usuario-contribuyente no consintiera la repercusión del tributo que le hacía la subministradora-sustituto (cfr. redacciones originales de los artículos 41.3, 50.4, 50.5 y 52.4 de la Ley catalana 6/1999).³⁶ Sin embargo, tras la reforma operada en la Ley catalana 6/1999 por el artículo 18 de la Ley catalana 31/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (DOGC de 31 de diciembre), las empresas subministradoras dejan de tener la condición de sustitutos para pasar a tener la condición de recaudadoras del tributo en parejos –aunque no idénticos– términos a los que ya tenían en el incremento de tarifa y canon de saneamiento y en el canon de infraestructura hidráulica; criterio que, como es natural, se mantiene en el vigente Decreto legislativo 3/2003 (cfr. artículos 66.3, 75 y 77). A partir, pues, del ejercicio de 2003, entendemos que las empresas subministradoras: a) Actúan como meros colaboradores de la Administración en la gestión del tributo respondiendo a los caracteres de una figura ya conocida por la doctrina con el nombre de “cobrador no profesional” (Rossey)³⁷ o “recaudador sin título” (Alonso González),³⁸ el cual tiene la obligación de

33. En esta línea, negadora de que las empresas suministradoras tuviesen la consideración de sujeto pasivo sustituto en los impuestos precitados, se pronunció con toda claridad J. J. FERREIRO LAPATZA (1993-a, págs. 46 y 47).

34. Como es el caso del canon de saneamiento de Navarra [cfr. artículos 11 y 15 de la Ley foral navarra 10/1988, de 29 de diciembre (BO Nav. de 30 de diciembre)]. A nuestro juicio también era el caso del canon de saneamiento de Valencia en la redacción original de la Ley valenciana 2/1992, de 26 de marzo (DO Gen. Val. de 8 de abril) –cfr. artículos 21 y 27–; sin embargo, tras la reforma operada en la misma por la Ley valenciana 11/2000, de 28 de diciembre, las entidades subministradoras pasan a tener la consideración de sujetos pasivos sustitutos.

35. Como es el caso del canon de saneamiento de Aragón [cfr. artículo 53.2 de la Ley aragonesa 6/2001, de 17 de mayo (BO de Aragón de 1 de junio)], del canon de saneamiento de Asturias [cfr. artículo 15.2 de la Ley asturiana 1/1994, de 21 de febrero (BO Principado de Ast. de 25 de febrero)], el canon de saneamiento de Baleares [cfr. artículo 6 de la Ley balear 9/1991, de 27 de noviembre (BO Islas Baleares de 24 de diciembre)], del canon de saneamiento de Cantabria [cfr. artículo 26.2 de la Ley cántabra 2/2002, de 29 de abril (BO de Cantabria de 7 de mayo)], (BO del canon de saneamiento de Galicia [cfr. artículo 37 de la Ley gallega 8/1993, de 23 de junio (DO de Galicia de 2 de julio)], del canon de saneamiento de La Rioja [cfr. artículo 37 de la Ley riojana 5/2002, de 25 de octubre (BO de La Rioja de 31 de octubre)], del canon de saneamiento de Murcia [cfr. artículo 23.3 de la Ley murciana 3/2000, de 12 de julio (BO Reg. de Murcia de 29 de julio)] y del canon saneamiento de Valencia [tras la reforma operada por la Ley valenciana 11/2000, de 28 de diciembre, a la Ley valenciana 2/1992, de 26 de marzo (DO Gen. Val. de 8 de abril)].

36. No obstante, para ALONSO GONZÁLEZ, L. (1999, pág. 19), la circunstancia de que el artículo 41.3 de la Ley catalana 6/1999, estableciera que “Las entidades suministradoras son obligadas tributarias ‘en sustitución’ del contribuyente”, no significaba que se las invistiera de la condición de sustituto.

37. Rossey, H., 1.951, págs. 375 y 376.

facturar el tributo, cobrarlo del usuario e ingresarlo en la Administración. En esta actividad recaudadora, actúan como obligados tributarios susceptibles de encuadrarse en el artículo 35.3 de la LGT, en tanto en cuanto la normativa tributaria les impone el cumplimiento de la obligación formal de incluir el importe del canon del agua en la factura que emitan a los usuarios-contribuyentes, si bien se le añaden las obligaciones materiales derivadas de su cobro y posterior ingreso en la ACA. *b)* Además, como resulta natural, responderán de esta actuación, naciendo para las entidades subministradoras la obligación de pagar el tributo si no lo facturan o si no justifican que, aun facturándolo, el contribuyente no ha pagado. De este modo, las empresas subministradoras también son susceptibles de tener la consideración de obligados tributarios responsables, y, más precisamente, de responsables solidarios, lo cual, a nuestro juicio, significa que les resulte aplicable el régimen de solidaridad tributaria de signo solidario previsto en los artículos 35.5, 43.3, 43.4 y 175 de la LGT. Todo ello, claro está, sin perjuicio de las sanciones que se les puedan imponer por las infracciones que eventualmente puedan cometer.

3. Pago de las entidades subministradoras por cuenta de los contribuyentes. El artículo 1.1 de la Ley catalana 12/2004, de 27 de diciembre, de medidas financieras (DOGC de 31 de diciembre), añade un apartado 4 al artículo 66 del Decreto legislativo catalán 3/2003 cuya redacción es extraordinariamente confusa.³⁹ Parece ser que con este nuevo apartado lo que se pretende es que cuando una ELA sea delegataria de la gestión del canon, pueda ésta celebrar un convenio con la ACA a los efectos de que sea la entidad subministradora quien haga efectivo a la ELA el importe del canon por cuenta de los contribuyentes, en cuyo caso la entidad subministradora tendrá derecho a resarcirse del pago efectuado por cuenta de sus abonados mediante la repercusión del coste que le suponga a través de la factura del agua. Si ello es así, la única manera de entender que tal medida se adecúa a nuestro vigente ordenamiento jurídico es: *a)* Presuponer que la entidad subministradora no adquiere la condición de sujeto activo del crédito tributario, pues esta condición únicamente la pueden ostentar los entes públicos.⁴⁰ *b)* Presuponer que estamos ante un pago hecho por tercero, de tal manera que la entidad subministradora lo único que hace es pagar por cuenta de sus abonados el tributo que éstos devengan en calidad de contribuyentes, y, por tanto, lo único que podrá trasladar a sus abonados es el importe de su deuda tributaria, sin que, a nuestro juicio, se le puedan repercutir otros conceptos distintos so pretexto de que se trata de costes derivados de la gestión recaudadora que efectúan las ELA o de los costes derivados de este peculiar sistema de pago.

38. ALONSO GONZÁLEZ, L. M., 1992, pág. 47.

39. La redacción de este nuevo apartado 4 es la siguiente: "Las entidades subministradoras pueden hacer efectivo el importe del tributo a cuenta de los contribuyentes abonados a las mismas, en los términos que establezca un convenio entre la Agencia Catalana del Agua y la Administración local competente y con derecho al resarcimiento mediante el traslado de este coste a la factura del servicio domiciliario de suministro de agua."

40. Dogmáticamente el sujeto acreedor de un tributo ha de ser siempre un ente público, lo cual se corrobora por el artículo 133.1 y 2 de la CE cuando únicamente concede potestad para establecer y exigir tributos a los entes públicos.

H) Base imponible.

1. La base imponible viene constituida por el volumen de agua consumido o estimado expresado en metros cúbicos dentro del período de liquidación que se considere, estableciéndose un mínimo de facturación que, como regla general, será de 6 m³ por usuario y mes, aunque se establecen reglas especiales para los establecimientos hoteleros y de camping, así como determinadas especificaciones cuando se trate de contadores o sistemas de aforo colectivos o de actividades industriales de duración inferior a siete meses (cfr. apartados 1 a 4 del artículo 67 del Decreto legislativo catalán 3/2003).

2. Como es lógico, el método ordinario –y preferente– de determinación de la base imponible será la estimación directa, la cual comportará la instalación y mantenimiento a cargo de los contribuyentes de un mecanismo de medición directo del volumen del agua efectivamente consumido. Si bien cabrá la estimación objetiva cuando el sujeto pasivo que no cuente con contadores del agua que consuma opte explícitamente por este método, en cuyo caso serán a su cargo los gastos que la aplicación de este sistema de cálculo de la base pueda generar. Lógicamente, cuando, por culpa de algún incumplimiento del contribuyente, la Administración no pueda determinar la base imponible con arreglo al método que hubiera resultado de aplicación –ya sea el directo, ya sea el objetivo–, cabrá la estimación indirecta (cfr. apartados 5 a 7 del artículo 67 del Decreto legislativo catalán 3/2003).

3. Con finalidades claramente extrafiscales, el legislador habilita a la Administración para que pueda imponer la instalación de dispositivos de control o de contaminación cuando sea preciso para la planificación hidrológica y la consecución de objetivos de ahorro y calidad del agua, en cuyo caso la Administración se verá obligada a fomentar o compensar a los afectados (cfr. apartado 8 del artículo 67 del Decreto legislativo catalán 3/2003).

I) Tipo de gravamen.

1. Naturaleza. Dogmáticamente, la naturaleza del tipo de gravamen es específico al consistir en unidades monetarias –euros– por unidad de base imponible –metro cúbico– (artículo 68 del Decreto legislativo catalán 3/2003), si bien, cuando se integra en una tarifa compuesta por diversos escalones de base imponible se convierte en gradual, o, dicho de forma más precisa, es un tipo específico que se inserta dentro de una tarifa gradual y, por ello, el tipo es susceptible de calificarse de gradual. Cabe diferenciar entre el tipo aplicable a los usos domésticos del agua y el aplicable a los usos no domésticos.

2. Tipo aplicable a los usos domésticos del agua.⁴¹ Viene localizado por una tarifa de tres tramos de base imponible, siendo que el localizado en los tramos segundo y tercero se ve corregido al alza por el coeficiente de consumo (a mayor consumo mayor tipo de gravamen aplicable);⁴² así mismo, también puede verse corregido

41. El artículo 2.16.a) Decreto legislativo catalán 3/2003 nos define los usos domésticos del agua. En forma negativa puede afirmarse que todo el uso de agua no afecto a una actividad económica es un uso doméstico.

42. Cuando en la vivienda residan más de tres personas, se prevé una ampliación de los tramos primero y segundo de base imponible a los efectos de ponderar el mayor consumo que se deriva del binomio consumo/usuario. De esta forma se tiene en cuenta la doctrina sentada por la STSJ de Cataluña de 15 de enero de 1997 (en la Ley de Cataluña y Baleares, núm. 160, de 5 de mayo de 1990, p. 4 a 9), según la cual el principio de igualdad recogido en el artículo 14 de

–esta vez a la baja– por el coeficiente de concentración demográfica (dependiente de que las aguas sean vertidas a un sistema de saneamiento público y de la población, en el sentido de que, de no mediar este tipo de vertidos, cuanto menor es la población donde se consume el agua, más se reduce el tipo de gravamen aplicable) (artículo 69 del Decreto legislativo catalán 3/2003, modificado por el artículo 1.2 de la Ley catalana 12/2004). Por otro lado, la disposición adicional quinta del Decreto legislativo catalán 3/2003 prevé una norma especial y temporal relativa a los usos domésticos del agua verificados en determinadas zonas del territorio, en cuya virtud se reduce el tipo aplicable en un treinta por ciento.

3. Tipo aplicable a los usos no domésticos.⁴³ Consiste en determinada suma pecuniaria por unidad de la base imponible, pero su importe es el resultado de sumar dos “subtipos”, denominados por el legislador tipo de gravamen general y tipo de gravamen específico (artículo 70 del Decreto legislativo catalán 3/2003): a) El denominado tipo general es, en realidad, un “subtipo de uso”, dado que en su determinación se tiene en cuenta el uso del agua, pues si bien consiste en 0,0927 euros/m³ puede verse corregido a la baja en función de un coeficiente que pondera el tipo de uso del agua (artículo 71 del Decreto legislativo catalán 3/2003, modificado por el artículo 1.3 y 4 de la Ley catalana 12/2004). De similar forma a lo acontecido respecto al coeficiente de concentración demográfica aplicable al tipo de gravamen para usos domésticos del agua, también aquí encontramos una norma especial temporal relativa a los usos no domésticos del agua realizados en determinadas zonas del territorio, en cuya virtud se cuantifica en cero este subtipo. b) El denominado tipo específico es, en realidad, un “subtipo de contaminación”, dado que en su determinación se tiene en cuenta –siquiera sea idealmente– la contaminación que puede producir el consumo de agua. Según el artículo 72.3 del Decreto legislativo catalán 3/2003, existen dos modalidades o sistemas para determinar el importe del subtipo de contaminación: el sistema general y el sistema individual. El sistema general consiste en aplicar el subtipo ordinario previsto en el primer inciso del apartado 1 de este artículo, consistente en 0,3622 euros/m³ de agua. De la puesta en relación de los apartados 3.a) y 10 se deduce que esta modalidad se aplica a los usos industriales del agua, pero no a los usos agrícolas o ganaderos. El sistema individual consiste en aplicar una compleja fórmula partiendo de los subtipos previstos en el segundo inciso del mismo apartado 1, materializados en una cantidad de euros por unidad del parámetro de contaminación de que se trate. c) Finalmente, decir que el artículo 73 del Decreto legislativo catalán 3/2003, prevé

la CE exige que el precio del agua pondere el binomio consumo/usuario, de tal manera que el mayor consumo de agua derivado de un mayor número de usuarios debe quedar al margen del efecto penalizador sobre lo que se considera excesivo consumo. Los apartados 3 a 8 del artículo 16 del Decreto catalán 103/2000 prevén que para beneficiarse de la ampliación del límite de los tramos de base a raíz del número de personas que habitan en una vivienda, se deberá presentar por el interesado el correspondiente modelo de solicitud al que se adjuntará la documentación que se relaciona para acreditar el número de personas por vivienda. Se observa, pues, que el reglamento articula el derecho legal a gozar del beneficio fiscal en que consiste tal ampliación del límite de los tramos como un derecho de aplicación rogada, únicamente aplicable a partir del momento en que se solicita por el interesado.

43. Este tipo se aplica a los usos agrícolas, ganaderos e industriales del agua. Tales usos están definidos en las letras b) a d) del artículo 2.16 del Decreto legislativo catalán 3/2003, de donde se deduce que el referido tipo se aplica a los usos del agua relativos a actividades económicas.

que el Gobierno de la Generalidad puede acordar la sustitución del subtipo de contaminación (tipo de gravamen específico en la terminología legal) por la aplicación de una o más exacciones en los casos en que, por razón de las características, la peligrosidad o la incidencia especiales de la contaminación producida por un sujeto determinado, la Administración construya instalaciones de tratamiento o evacuación para atender concretamente un foco de contaminación.

J) Cuota tributaria.

1. Del apartado 1 del artículo 74 del Decreto legislativo catalán 3/2003, se deduce que la regla general para la determinación de la cuota tributaria consiste en la aplicación a la base imponible del tipo de gravamen calculado según lo determinado en los artículos 69 a 72.

2. Ahora bien, en su apartado 2 se contiene una regla especial relativa a los supuestos de usos agrícolas o ganaderos del agua en los que el subtipo de contaminación no pueda determinarse de manera individualizada según prevé el segundo inciso del artículo 72.1 del Decreto legislativo catalán 3/2003, en cuyo caso la cuota (entendemos que la cuota relativa a este subtipo de contaminación, que no la cuota relativa al subtipo de uso) deberá fijarse de acuerdo con un sistema de determinación objetiva, basado en alguna de las magnitudes características de la actividad que enumera el mismo apartado 2 aplicándose la fórmula que se prevé en el apartado 3 y desarrollada en el anexo 6, siendo de especial trascendencia la aplicación al tipo de gravamen específico (el subtipo de contaminación) de un coeficiente 0 (lo cual es tanto como una exención total) para los usos ganaderos, a menos que la inspección compruebe que haya contaminación de carácter especial en naturaleza o cantidad.

3. Así mismo, el artículo 1.6 de la Ley catalana 12/2004 ha introducido un apartado 4 al citado artículo 74 del Decreto legislativo catalán 3/2003, según el cual, cuando se trate de usos industriales del agua para producción de energía eléctrica, las centrales hidroeléctricas podrán optar por acogerse de manera voluntaria al sistema de determinación objetiva de la cuota que se regula en el mismo precepto legal.⁴⁴

K) Actualización de los elementos de cuantificación del tributo. El artículo 81 del Decreto legislativo catalán 3/2003 se ocupa de regular la actualización de los elementos de cuantificación del tributo. La regla general consiste en que, al amparo del artículo 134.7 de la CE, éstos puedan ser actualizados por las leyes de presupuestos de la Generalidad.⁴⁵ Sin embargo, esta regla se excepciona respecto a los coeficientes aplicables al subtipo de consumo de agua para usos agrícolas o ganaderos (lo que en la terminología legal se denomina tipo de gravamen general), en cuyo caso se requiere la modificación del propio Decreto legislativo catalán 3/2003, imponiéndose, además, la obligación de tener en cuenta, a efectos de la determinación de dichos coeficientes, la clasificación de actividades económicas contenida en la Ley catalana 3/1998, de 27 de febrero, de la intervención integral de la Administración ambiental.

44. Como se observa, los sistemas de cuantificación objetiva que se regulan en los apartados 2 a 4 del artículo 74 del Decreto legislativo catalán 3/2003 afectan, no a la base imponible, sino a la cuota tributaria, y, por ende, en este sentido guardan una cierta semejanza con el régimen simplificado del IVA [cfr. artículo 123 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (BOE de 29 de diciembre)].

45. Haciendo uso de esta autorización, se ha dictado el artículo 37 de la Ley catalana 11/2004, de presupuestos de la Generalidad para 2005 (DOGC de 31 de diciembre).

L) *Período impositivo y devengo*. Del artículo 65 del Decreto legislativo catalán 3/2003, se deduce que estamos ante un tributo de devengo instantáneo: cada vez que se consuma real o potencialmente nacerá la obligación tributaria, ya proceda el agua de empresas suministradoras, ya proceda de fuentes propias de suministro. Ahora bien, de forma similar a lo que acontece en el IVA, aun cuando se trate de un tributo de devengo instantáneo, la obligación de pago es periódica, pues, tal como dice explícitamente el citado precepto legal, la exigibilidad del tributo se produce, no en el momento de cada devengo, sino en el momento de la facturación. El término “facturación” utilizado en este artículo legal hace referencia, obviamente, a los supuesto en que el consumo de agua se verifica a través de entidades suministradoras. Sin embargo, también debe tenerse en cuenta que el consumo del agua susceptible de integrar el hecho imponible del canon puede verificarse a través de fuentes propias de suministro, en cuyo caso la exigibilidad del tributo ya no puede depender de la facturación del agua, cosa por la cual se hace depender de la liquidación del canon que haga la ACA.

M) *Gestión*. El sujeto titular de la gestión del tributo coincide con el sujeto activo del mismo es la ACA, aunque se prevé que ésta pueda delegar sus competencias gestoras en las ELA (artículos 62.4 y 66.1 del Decreto legislativo catalán 3/2003). En cualquier caso, exista o no delegación, a los efectos de la gestión del tributo resulta básico distinguir si la utilización del agua se realiza en virtud de contrato de suministro o mediante fuentes propias de suministro.

1. Si el consumo se realiza a través de contrato de suministro, las entidades subministradoras están obligadas a incluir –de forma diferenciada– el importe del canon en la factura del agua, a no ser que se trate de un consumo exento⁴⁶ o que la ACA proceda a liquidar directamente el canon. Una vez recaudado el canon por la entidad subministradora, ésta deberá autoliquidarlo a la ACA en los términos previstos reglamentariamente. En el caso de que el contribuyente no satisfaga el canon que le haya sido facturado, la entidad subministradora tiene el deber de comunicarlo a la ACA a los efectos de que ésta proceda a liquidarlo directamente al contribuyente (cfr. artículo 75 del Decreto legislativo catalán 3/2003).⁴⁷

46. Del artículo 75.3 del Decreto legislativo catalán 3/2003 se deduce que si no se acredita la procedencia de la exención, la entidad suministradora deberá incluir el canon en la factura. Y, ciertamente, creemos que ello es así. Ahora bien, también creemos que cuando se trate de una exención imperativa (como son todos los supuestos de exención actualmente previstos en el artículo 64.2 de la ley), el sujeto beneficiado por la misma tendrá derecho a que se le aplique la exención desde que se cumpla el presupuesto de hecho del beneficio fiscal, y, por ende, aun cuando no acreditase la procedencia de la aplicación del mismo no perdería el derecho a que se le aplicase la exención. La falta de acreditación del cumplimiento de los requisitos exigidos para gozar del beneficio fiscal imperativo, puede legitimar a la Administración para exaccionar el tributo sin tener en cuenta el beneficio fiscal, pero, a nuestro juicio, una vez acreditados estos requisitos, los efectos del beneficio fiscal deben retrotraerse hasta el momento en que concurrieron materialmente, de tal modo que si se ha pagado el tributo cabría solicitar su devolución vía el expediente de solicitud de ingresos indebidos, regulado en el artículo 221 de la LGT.

47. Adviértase que tan sólo de forma muy forzada podría interpretarse que la factura del agua contenedora de la repercusión del canon constituye un acto de liquidación tributaria, pues, por un lado, el sujeto que extiende tales facturas no es el titular de la gestión tributaria, sino un mero recaudador; por otro lado, los recibos del agua no suelen contemplar todas las prescripciones mínimas que el artículo 102 de la LGT exige a las notificaciones de las liquidaciones tributarias, pues, amén de que no se suele hacer mención alguna a los medios de impugnación ni se especifica su carácter de provisional o definitiva, los recibos del agua tampoco suelen notificarse de modo tal que se pretenda que quede constancia de su recepción por parte del interesado, lo que, de acuerdo con el 102 de la LGT en relación con el artícu-

2. Si el consumo se realiza a través de fuentes propias de suministro, la ACA procederá a liquidar el canon y notificarlo directamente a los contribuyentes partiendo de las declaraciones que éstos hagan en los términos fijados reglamentariamente (artículo 76.1 del Decreto legislativo catalán 3/2003).

3. Finalmente, se establece un régimen singular respecto al subtipo de contaminación (tipo específico según la terminología legal) relativo, como sabemos, a los usos no domésticos del agua, preveyéndose que tanto la modalidad aplicable –general o individual– como el tipo específico se concretarán en la resolución que dicte la ACA previamente a la liquidación del canon o a la notificación a la entidad suministradora que efectúe el abastecimiento (artículo 72.5 del Decreto legislativo catalán 3/2003). Si la modalidad aplicable para la determinación del referido subtipo de contaminación (o tipo específico, según la terminología legal) es el sistema individualizado y se trata de usos del agua industriales y asimilables, será la ACA quien deba efectuar la liquidación del tributo, sea cual sea la procedencia del agua, es decir, provenga de fuentes propias o de entidades suministradoras (cfr. el nuevo apartado 2 del artículo 76 del Decreto legislativo catalán 3/2003, añadido por el artículo 1.7 de la Ley catalana 12/2004).

N) Infracciones y sanciones tributarias. La normativa que rige en materia gestora y sancionadora es, en primer lugar, la prevista en el propio Decreto legislativo catalán 3/2003, en segundo lugar, la prevista en la normativa general de los tributos de la Generalidad, y, en tercer lugar, la prevista en la normativa general del Estado centrada, esencialmente, en la LGT. Las especialidades que al respecto prevé el Decreto legislativo catalán 3/2003 pueden esquematizarse como sigue:

1. Infracciones graves. El Decreto legislativo catalán 3/2003 tan sólo especifica dos supuestos de infracción grave: la falta de facturación del canon por parte de las entidades suministradoras y la falta de declaración e ingreso del canon por parte de estas mismas entidades, sancionándolas con multas del cincuenta al ciento cincuenta por ciento de la cuantía que hubiera debido de facturarse o de ingresarse (artículo 77.4 y 5).⁴⁸

2. Infracciones simples. Siguiendo el clásico y criticable esquema de la LGT de 1963 (cfr. artículo 78.1), el Decreto legislativo catalán 3/2003 califica de infracción simple el incumplimiento de cualquier obligación que se imponga a los sujetos pasivos y obligados tributarios que no se califique explícitamente como de infracción grave, sancionándola con una multa de 6 a 900 euros (primer párrafo del artículo 75.6). Acto

lo 58 de la Ley 39/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (BOE de 27 de noviembre), impide que la eventual liquidación tributaria que pudiera tener tenga la pertinente eficacia. Todo ello nos conduce a sostener que la inclusión del tributo en la factura del agua por parte de la entidad suministradora no es una auténtica liquidación tributaria. Se trata, simplemente, de un mero acto de cobro verificado por un obligado tributario. Tal como está confeccionado el canon del agua, si la empresa suministradora incluye el canon en la factura del agua y el contribuyente paga el importe del canon, el procedimiento liquidador tributario se circunscribirá a la entidad suministradora. En este caso, el contribuyente, no tendrá ninguna relación con la Administración acreedora a no ser que decida impugnar el tributo. Ahora bien, si el contribuyente no paga el importe tributario que le factura la entidad suministradora, la ley obliga a ésta a poner este hecho en conocimiento de la Administración, la cual, entonces, girará la pertinente liquidación al contribuyente, sin perjuicio de sancionarle por infracción simple.

48. Se especifica que la falta de facturación del canon, también implica la obligación de la entidad suministradora de satisfacerlo a la ACA.

seguido, este mismo precepto legal enumera de forma enunciativa hasta un total de seis supuestos constitutivos de infracciones simples, especificándose, a su vez, la sanción que les resulta aplicable, la cual es siempre pecuniaria.

3. Finalmente, por lo que respecta a la graduación de las infracciones, el artículo 77.7 del Decreto legislativo catalán 3/2003 se remite a la LGT y a las normas que en su día puedan dictarse en desarrollo de tal materia contenida en el propio Decreto legislativo catalán 3/2003.

N) Sujeción al IVA. A pesar de que la Administración tributaria viene sujetando el canon del agua al IVA (concretamente al tipo del siete por ciento), nosotros creemos que no debería ser así, puesto que el canon recae sobre operaciones distintas a las gravadas por el IVA.⁴⁹

O) Su relación con las tasas y contribuciones especiales locales. Según el artículo 62.5 del Decreto legislativo catalán 3/2003, “La exacción del canon del agua es compatible con la imposición de contribuciones especiales y con la percepción de tasas, cuando proceda, por parte de los entes locales”.

P) Su relación con otros tributos vinculados a los vertidos. Del artículo 62.2 del Decreto legislativo catalán 3/2003, se deduce la perfecta compatibilidad entre el canon del agua y los otros tributos igualmente vinculados a los vertidos de agua, si bien el legislador quiere paliar la duplicidad impositiva que supone su exacción conjunta estableciendo, a tales efectos, la deducibilidad en el canon del agua del importe satisfecho por el otro tributo.⁵⁰ Pero adviértase que este precepto tan sólo alude a las cuencas intercomunitarias, cosa por la cual entendemos que no será aplicable a las cuencas intracomunitarias, esto es, a las ubicadas íntegramente en territorio catalán, cosa a la que no encontramos ninguna explicación lógica.

3.2. Contribución económica para la promoción y ejecución de riegos (Decreto legislativo catalán 3/2003)

Partiendo de lo que se preveía en el título II de la Ley catalana 5/1990, en el título IV del Decreto legislativo catalán 3/2003 se regula un peculiar régimen destinado a las obras de implantación de nuevos riegos y de transformación de los existentes. En su virtud, la Generalidad o sus entidades podrán ejecutar obras de infraestructura de riegos que serán parcialmente sufragadas por los beneficiarios mediante una contribución económica consistente en una aportación porcentual sobre el presupuesto total de ejecución o mediante el pago de una tarifa de utilización del agua (cfr. artículo 48).

49. En este sentido, de no considerar sujeto el canon del agua al IVA también se pronunció la Contestación de la Dirección General de Tributos de 17 de enero de 2000 (en *Quincena Fiscal*, núm. 122, 2000, pág. 30), cuyo criterio ha sido de nuevo recogido por la Cont. DGT de 2 de abril de 2004 (en JUR, 2004/158934). Sin embargo, de la Res. TEAC de 28 de julio de 2004 (en *Impuestos*, núm. 5/2005, págs. 89 a 91) se deduce el criterio contrario.

50. Si bien el reglamento de tributos gestionados por la Agencia Catalana del Agua, aprobado por el Decreto catalán 103/2000, silencio que del canon del agua podrán deducirse los otros tributos vinculados a los vertidos, ello no puede impedir la aplicación de la norma legal, de tal manera que el sujeto pasivo tiene derecho a que del importe a satisfacer por canon del agua se le deduzcan los otros tributos vinculados con los vertidos que haya satisfecho. En este sentido encontramos la Resolución de 25 de agosto de 2004 dictada por el presidente de la Confederación Hidrográfica del Ebro [núm. ref. JR/rp-2004-SJ-108 (no nos consta que haya sido objeto de publicación en revista alguna)].

Aun cuando existen argumentos para sostener que se trata de un ingreso de Derecho privado, entendemos que se trata de un tributo, y más precisamente de una contribución especial.

3.3. Cánones y tarifas de los artículos 112 a 114 del Texto refundido de la Ley de aguas

Por los motivos expuestos en la letra F), del apartado 1) del capítulo II, creemos que cuando se trate de cuencas intercomunitarias, el sujeto activo del canon de regulación y tarifa de utilización del agua es el organismo de cuenca, criterio que también creemos predicable del canon de control de vertido y del canon de utilización de los bienes del dominio público hidráulico. Cuando se trate de cuencas intracomunitarias deberemos de distinguir según la comunidad autónoma haya asumido competencias en la materia o no. Caso negativo, el sujeto activo continuará siendo el organismo de cuenca, mientras que caso afirmativo, el sujeto activo –el acreedor de la obligación tributaria– será el respectivo órgano autonómico (cfr. artículos 112.6, 113.5 y 114.6, en relación con la disposición adicional segunda del Texto refundido de la Ley de aguas).

De aceptarse este criterio, la cuestión estribará en determinar ante qué clase de tributo estamos cuando el sujeto activo es el respectivo órgano autonómico, por tratarse de cuencas intracomunitarias de una comunidad autónoma que ha asumido las pertinentes competencias en la materia.

La evolución que ha sufrido la jurisprudencia constitucional (cfr. STS 227/1988 y 40/1998) unida a la reforma que de la Ley de aguas verificó la Ley 46/1999, actualmente recogida en su texto refundido, nos impulsan a sostener que estamos ante tributos autonómicos propios, respecto de los cuales la comunidad autónoma sería titular de la potestad legislativa sobre los mismos, así como de las potestades de gestión y resolución de reclamaciones económico-administrativas [cfr. artículos 6.1, 19.1 y 20.1.a) LOFCA, Ley 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas (BOE de 1 de octubre)].⁵¹

3.4. Cánones y tasas de los artículos 84 a 87 de la Ley de costas

El artículo 114 de la Ley de costas establece que las comunidades autónomas ejercerán las competencias que, en las materias de ordenación territorial y del litoral, puertos, urbanismo, vertidos al mar y demás relacionadas con el ámbito de la presente ley tangán atribuidas en virtud de sus respectivos estatutos. Ello equivale a decir que las comunidades autónomas también podrán ser sujetos activos de los cánones y tasas establecidos en la Ley de costas cuando esta ley y los estatutos de autonomía lo permitan. Pasemos a examinarlos por separado.

Por lo que respecta al canon de ocupación regulado en el artículo 84 de la Ley de costas (que es una tasa por ocupación del dominio público), está claro que el legis-

51. En este sentido, resulta significativo que el legislador catalán regule determinados aspectos del canon de regulación y tarifa de utilización del agua, así como del canon de utilización de bienes de dominio público hidráulico (cfr. artículos 78 a 80 del Decreto legislativo catalán 3/2003).

lador estatal pretende que se devengue siempre a favor del Estado, “cualquiera que fuere la Administración otorgante de la concesión o autorización que legitima su exacción”, aunque la norma deja a salvo los otros cánones que pueda exigir la Administración otorgante de la concesión o autorización, en cuyo caso, lógicamente, tales cánones tendrán la consideración de tributos propios de la comunidad autónoma.⁵²

El legislador ha seguido, pues, la línea marcada por las STC 149/1991 y 40/1998, según las cuales el canon de ocupación del artículo 84 de la Ley de costas es un tributo exclusivamente estatal. Aunque, según nuestra opinión, a otra conclusión se hubiera podido (e incluso debido) llegar si el Tribunal Constitucional hubiera tomado en consideración el argumento que ofrece el artículo 7.2 de la LOFCA, partiendo del cual, como bien advierte Herrera Molina,⁵³ podría sostenerse que “La transferencia de bienes del dominio público costero a las comunidades autónomas en relación con puertos o vías de comunicaciones de titularidad autonómica implica que el ‘canon de ocupación’ se transforma en un tributo propio de la respectiva comunidad autónoma, por lo que sólo a ella le corresponde la regulación, gestión y titularidad de las sumas recaudadas”.

Por lo que respecta al canon de vertidos contaminantes regulado en el artículo 85 de la Ley de costas (que según la STC 149/1991 es una tasa por ocupación del dominio público), parece lógico sostener que cuando la competencia sobre la gestión de los vertidos públicos esté atribuida a la comunidad autónoma, el sujeto activo será la comunidad autónoma teniendo, además, la consideración tributo autonómico propio en virtud de lo preceptuado en el artículo 7.2 de la LOFCA. Sin embargo, la STC 149/1991 considera que lo relevante para determinar quién es el sujeto competente para la regulación del canon e incluso de la titularidad de las sumas recaudadas, no es la competencia para autorizar los vertidos, sino el destino de los fondos recaudados, y como que estos fondos se afectan al saneamiento de las aguas marinas y éstas forman parte del dominio público estatal, llega a la conclusión de que el canon de vertidos es un tributo estatal. Como bien advierte Herrera Molina, tal “argumentación es verdaderamente desconcertante. Estamos ante una tasa por un aprovechamiento especial del dominio público y no por la prestación del servicio de depuración (que puede tener lugar o no en la zona costera). Así pues, ¿cómo es posible que el destino de los fondos determine el régimen de competencias?” y si “la ejecución de las competencias en materia de medio ambiente corresponde a las comunidades autónomas, y el medio ambiente marino ‘también es medio ambiente’ [...], ¿por qué no son competentes las comunidades autónomas para ejecutar el saneamiento marino?”.

A nuestro modo de ver, una vez más el Tribunal Constitucional pasa por alto las consecuencias que se derivarían de la aplicación del artículo 7.2 de la LOFCA, el cual, por parejos motivos a los que hemos expuesto a la hora de tratar del canon de control de vertido regulado en el artículo 113 del Texto refundido de la Ley de

52. Además, recuérdese que el artículo 84.6 de la Ley de costas considera exentas a las comunidades autónomas (y a las corporaciones locales) del canon de ocupación en las concesiones o autorizaciones que se les otorgan, siempre que las mismas no sean objeto de explotación lucrativa, directamente o por terceros.

53. HERRERA MOLINA, P. M., 2000, pág. 209.

aguas, ofrece un sólido argumento para entender que cuando la competencia sobre la gestión de los vertidos públicos esté atribuida a la comunidad autónoma, el sujeto activo será la comunidad autónoma y el canon tendrá la consideración de tributo autonómico propio.

Finalmente, por lo que respecta a las tasas de los artículos 86 y 87 de la Ley de costas (que son tasas por prestación de servicios o actividades), también creemos lógico sostener que serán percibidas a título de sujeto activo por la Administración que preste la actividad, y, si tal Administración fuera la autonómica, entendemos que, por aplicación del artículo 7.2 de la LOFCA, deberían tener la consideración de tributo autonómico propio.

3.5. Referencia a las otras comunidades autónomas

A) Introducción. Este apartado lo destinaremos a dejar constancia de la normativa más relevante dictada por las comunidades autónomas distintas de la catalana en materia de recursos financieros relacionados con el círculo completo del agua.

B) Andalucía. La Ley andaluza 7/1994, de 18 de mayo, de protección ambiental (BOJA de 31 de junio), creó el canon por autorización de vertidos en aguas litorales, cuya naturaleza, según decía el mismo legislador, era de tasa, el cual ha sido sustituido por el impuesto sobre vertidos a las aguas litorales creado por la Ley andaluza 18/2003, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (BOJA de 31 de diciembre). El Decreto andaluz 503/2004, de 13 de octubre (BOJA de 19 de octubre), procede a desarrollar determinados aspectos del impuesto.

C) Aragón. La Ley aragonesa 9/1997, de 7 de noviembre, de saneamiento y depuración de aguas residuales de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOArg. de 14 de noviembre), creó el canon de saneamiento, cuya naturaleza era impositiva. Esta ley ha sido derogada por la Ley aragonesa 6/2001, de 17 de mayo, de ordenación y participación en la gestión del agua (BOArg. de 1 de junio; BOE de 21 de junio), donde también se regula el referido canon de saneamiento. El Decreto aragonés 266/2001, de 6 de noviembre (BOArg. de 30 de noviembre), aprueba el reglamento regulador del canon.⁵⁴

D) Asturias. La Ley asturiana 1/1994, de 21 de febrero, reguladora del abastecimiento y saneamiento de agua en Asturias (BOPr.Ast. de 25 de febrero), crea un canon de saneamiento, cuya naturaleza es impositiva. El Decreto asturiano 19/1998, de 23 de abril (BOPr.Ast. de 5 de mayo), aprueba el reglamento de esta ley asturiana.

54. Por lo que se refiere a su régimen de compatibilidades, el apartado 1 del artículo 61 de la ley dice: "El canon de saneamiento es incompatible con cualquier contribución especial o tasa municipal destinada al pago de la explotación y mantenimiento de las instalaciones de depuración. Se exceptúa de lo indicado la posibilidad de que los ayuntamientos establezcan figuras tributarias destinadas a financiar la aportación que realicen para la construcción de las instalaciones de depuración." El apartado 2 del mismo artículo dice: "El canon es compatible con las tasas que estén establecidas legalmente en relación con la prestación de los servicios de abastecimiento y alcantarillado." Este régimen de compatibilidades se conecta con los criterios que la misma ley regula para la aplicación territorial –obligatoria u optativa, según los casos– del canon, determinándose que cuando resulte aplicable en un determinado municipio el ayuntamiento deberá adaptar las ordenanzas fiscales al referido régimen de compatibilidades (disposición adicional tercera y cuarta, y disposición transitoria primera y segunda).

na, incluyendo el desarrollo reglamentario del canon de saneamiento (artículos 12 a 37, y disposición transitoria primera y segunda).⁵⁵

E) Baleares. La Ley balear 9/1991, de 27 de noviembre (BOIB de 24 de diciembre), establece y regula el canon de saneamiento, cuya naturaleza es impositiva. El Decreto balear 15/1992, de 27 de febrero, aprueba el Reglamento del canon de saneamiento (BOIB de 17 de marzo), el cual, a su vez, se encuentra desarrollado por la Orden balear de 18 de marzo de 1992 (BOIB de 28 de marzo) y por la Orden balear de 20 de mayo de 1993 (BOIB de 5 de junio). Esta última orden ha sido modificada por la Orden balear de 1 de octubre de 1993 (BOIB de 16 de noviembre).⁵⁶

F) Canarias. La Ley canaria 10/1987, de 5 de mayo (BOCan. de 11 de mayo), aprobó las normas reguladoras de las aguas de Canarias, regulando un canon de ocupación (artículo 66.1 y 2), un canon de vertidos autorizados (artículo 66.3) y un canon de regulación y tarifas de utilización del agua (artículo 67) de forma similar a como lo hacía la redacción original de la Ley estatal de aguas de 1985. Esta Ley canaria 10/1987 fue derogada por la Ley canaria 12/1990, de 26 de julio (BOCan. de 27 de julio), la cual también trata de los cánones de ocupación (artículo 115.1), de vertido (artículo 115.2) y de regulación (artículo 116), pero lo hace de forma más concisa que la derogada Ley canaria 10/1987 y respetando todavía más los términos con que se pronunciaba la redacción original de la Ley estatal de aguas de 1985. Finalmente, decir que el Decreto canario 174/1994, de 29 de julio, desarrolla parcialmente la Ley canaria 12/1990, aprobando el Reglamento de control de vertidos para la protección del dominio público hidráulico (BOCan. de 24 de agosto), cuyos artículos 46 a 50, ambos inclusive, se dedican específicamente al canon de vertido; y, por su parte, el Decreto canario 86/2002, de 2 de julio, aprueba el Reglamento de dominio público hidráulico (BOCan. de 12 de agosto), cuyos artículos 217, 218 y 225 se dedican al canon de ocupación y utilización de terrenos de dominio público hidráulico, y cuyos artículos 219 a 225 se dedican al canon de explotación y conservación de obras de regulación. A destacar que, aun cuando se dan palmarias similitudes entre la regulación que de estos cánones practica la normativa autonómica y la regulación que de los cánones paralelos practica la normativa estatal, se advierten sensibles diferencias.

55. Por lo que se refiere a su régimen de compatibilidades, el párrafo primero del artículo 10.2 de la ley dice: "El canon de saneamiento es incompatible con la imposición de tasas, precios públicos así como de contribuciones especiales y otros tributos de carácter autonómico o local, destinados a la financiación de los gastos a [...] los que está afectado el canon. El párrafo segundo del mismo precepto dice: "El canon de saneamiento es compatible con cualquier otra exacción que pueda recaer sobre el agua siempre que no grave el mismo hecho imponible." Así mismo, el artículo 10.3 dice que "En el caso de las obras de depuración que en los planes directores no sean consideradas de interés regional, se articularán las medidas previstas en la disposición adicional primera para evitar la doble imposición". Esta disposición adicional primera dice: "A los concejos y demás entidades públicas que presten el servicio de depuración de aguas residuales en la forma y bajo las condiciones que reglamentariamente apruebe el Consejo de Gobierno, se les pagarán por los costes de explotación, mantenimiento y conservación que soporten, y por los de inversiones en los casos a que hace referencia el artículo 10.3." Por otra parte, la disposición adicional tercera prevé la fijación de unas compensaciones a favor de los ayuntamientos que hayan iniciado con financiación propia obras a las que se afecta el canon.

56. Aunque el canon es compatible con la tasa de alcantarillado y con cualquier otra exacción que pueda recaer sobre el agua, siempre que no grave el mismo hecho imponible, no será compatible con la imposición de contribuciones especiales autonómicas destinadas a financiar instalaciones y obras de depuración, así como con cualquier tasa o precio público autonómico destinado a costear la explotación, conservación y mantenimiento de las referidas instalaciones (artículo 10 de la ley). Por otra parte, las disposiciones transitorias segunda y sexta prevén indemnizaciones y compensaciones a los ayuntamientos para ciertos gastos que hayan efectuado o que efectúen relacionados con la materia de saneamiento.

G) *Cantabria*. Ley cántabra 2/2002, de saneamiento y depuración de aguas residuales (BOCant. de 7 de mayo; BOE de 22 de mayo), crea un canon de saneamiento.⁵⁷

H) *Castilla-La Mancha*.

1. La Ley de Castilla-La Mancha 12/2002, de 27 de junio, por la que se regula el ciclo integral del agua de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha (DOC-LM de 8 de julio; BOE de 18 de septiembre), prevé un canon de control de vertidos que, al parecer, tiene por objeto gravar las autorizaciones administrativas de las infraestructuras de depuración incluidas en el Plan director (cfr. artículo 39). Se trata, por tanto, de una tasa por la prestación de la actividad de autorización de vertidos.

2. La misma Ley de Castilla-La Mancha 12/2002 crea un canon de aducción, que se le califica legalmente de tasa.⁵⁸

3. La misma Ley de Castilla-La Mancha 12/2002 crea un canon de depuración, que se le califica legalmente de tasa (artículo 48).⁵⁹

I) *Galicia*. La Ley gallega 8/1993, de 23 de junio, de Administración hidráulica de Galicia (DOGal. de 2 de julio), crea un canon de saneamiento, cuya naturaleza es impositiva. El Decreto gallego 27/1996, de 25 de enero (DOGal. de 1 de enero de 1996), aprobó el Reglamento de desarrollo del capítulo IV de esta Ley gallega 8/1993, que es donde se regula el canon de saneamiento. Este decreto fue derogado y sustituido por el Decreto gallego 8/1999, de 21 de enero (DOGal. de 1 de febrero), el cual ha sido modificado por el Decreto gallego 265/2000, de 26 de octubre (DOGal. de 10 de noviembre).

J) *La Rioja*. La Ley riojana 7/1994, de 19 de julio, de saneamiento y depuración de aguas de la Comunidad Autónoma de La Rioja, creó un canon de saneamiento, cuya naturaleza era impositiva, que fue objeto de desarrollo por el Decreto riojano 42/1997, de 22 de agosto, que aprobó el Reglamento sobre el régimen económico-financiero y tributario del canon de saneamiento (BOLR de 23 de agosto). Esta ley riojana fue derogada por la Ley riojana 5/2000, de 25 de octubre, de saneamiento y depuración de aguas residuales (BOLR de 31 de octubre; BOE de 14 de noviembre), donde se regula el canon de saneamiento. Finalmente diremos que el Decreto riojano 55/2001, de 21 de diciembre (BOLR de 27 de diciembre),

57. Aunque el canon es compatible con los precios públicos y tributos de cualquier clase (en particular, las tasas de alcantarillado municipales) destinados a financiar inversiones o gastos en materia de saneamiento o depuración no comprendidos en el ámbito de esta ley, se prevé su incompatibilidad con la exacción de cualquier tributo destinado a financiar inversiones o gastos en la construcción, mantenimiento, gestión o explotación de las obras o instalaciones comprendidas en el ámbito de esta ley (artículo 34). El canon se aplicará de forma gradual en los términos previstos por el artículo 35.

58. A destacar, que del artículo 42 se deduce que las entidades locales serán los sujetos pasivos del canon, con derecho a repercutirlo a los usuarios del servicio.

El artículo 40.3 prevé la compatibilidad del canon con los tributos municipales destinados a la financiación de la prestación del servicio de abastecimiento domiciliario de agua.

59. A destacar, que del artículo 49 se deduce que las entidades locales serán los sujetos pasivos del canon, con derecho a repercutirlo a los usuarios del servicio.

El artículo 47.3 prevé la compatibilidad del canon con los tributos municipales destinados a la financiación de la prestación del servicio de alcantarillado.

aprueba el Reglamento de la Ley riojana 5/2000 y deroga el Decreto riojano 42/1997.⁶⁰

M) Madrid. La Ley madrileña 17/1984, de 20 de diciembre, reguladora del abastecimiento y saneamiento de aguas en la Comunidad de Madrid (BOCM de 31 de diciembre), regula un determinado régimen financiero centrado en las tarifas por el servicio de abastecimiento de agua y saneamiento. Por su parte, la Ley madrileña 10/1993, de 26 de octubre, regula las tarifas por depuración de aguas residuales de la Comunidad de Madrid, cuya naturaleza es de tasa. A nivel reglamentario destaca el Decreto madrileño 137/1985, de 20 de diciembre (BOCM de 11 de enero de 1986), el Decreto 154/1997, de 13 de noviembre (BOCM de 27 de noviembre) –el cual derogó al Decreto 148/1996, de 31 de octubre (BOCM de 7 de noviembre)– y el Decreto madrileño 170/1998, de 1 de octubre (BOCM de 23 de octubre).

N) Murcia. La Ley murciana 3/2000, de 12 julio (BORM de 29 de julio; BOE de 9 de enero de 2001), crea un canon de saneamiento que el propio legislador lo califica de impuesto. El Decreto murciano 102/2002, de 14 de julio (BORM de 18 de julio), aprueba el Reglamento económico-financiero y tributario del canon.⁶¹

Ñ) Navarra. La Ley foral navarra 10/1988, de 29 de diciembre, de saneamiento de las aguas residuales de Navarra (BON de 30 de diciembre), prevé que la realización de las obras de saneamiento de vertidos y la explotación del servicio de la comunidad foral se encomendará a una empresa pública, a la cual también se le encomienda la función de gestionar el canon de saneamiento que crea (artículo 5). A nuestro modo de ver, el canon tiene naturaleza impositiva. El Decreto foral navarro 26/1989, de 2 de febrero, aprobó el Reglamento de la Ley foral navarra 10/1988, el cual fue derogado y sustituido por el Reglamento que aprueba el Decreto foral navarro 82/1990, de 5 de abril (BON de 20 de abril).⁶²

60. La ley considera no sujeta “La utilización de agua destinada a suministro de servicios públicos de distribución de agua potable” [artículo 33.2.a)]. Por lo que se refiere a su régimen de compatibilidades, del artículo 46 parece deducirse que el canon de saneamiento, si bien será incompatible con los tributos y precios por la construcción y explotación de colectores generales e instalaciones de tratamiento y depuración, sí será compatible con otros tributos que puedan establecerse por actuaciones administrativas, obras o servicios de abastecimiento de agua y alcantarillado. Por otra parte, dejamos constancia que el Decreto riojano 87/2003, de 18 de julio (BOLR de 22 de julio), establece que la Administración autonómica podrá exigir precios públicos por la prestación del servicio de suministro de agua a municipios de la Comunidad Autónoma de La Rioja. Criterio que, desde nuestras posiciones doctrinales, no se ajusta a la doctrina del Tribunal Constitucional recogida en el vigente artículo 7 de la LOFCA, dado que el carácter imprescindible y monopolístico del servicio determina que la prestación patrimonial exigida por el mismo haya de tener la consideración de tasa.

61. La ley establece una exención para el suministro de agua en alta que posteriormente será distribuido para su consumo [artículo 30.c)]. Por lo que se refiere a su régimen de compatibilidades, del artículo 22.4 se deduce que el canon de saneamiento, si bien será incompatible con la exacción de tributos y precios públicos de carácter local aplicados a la financiación efectiva de la gestión y explotación de las obras e instalaciones a que se refiere la ley, será compatible con la imposición de tributos locales para financiar la construcción de dichas obras e instalaciones, así como con la percepción de tasas, precios públicos u otros recursos, para costear la prestación de los servicios de alcantarillado u otras actuaciones que no sean objeto de esta ley. La Ley 3/2002, de 20 de mayo (BORM de 4 de junio; BOE de 8 de octubre), determina que la fecha de inicio de la exacción del canon es el 1 de julio de 2002, fija las tarifas e incluye la relación de las aglomeraciones urbanas con indicación de aquellas en las que sea de aplicación la bonificación establecida por la disposición adicional cuarta de la Ley murciana 3/2000.

62. Por lo que se refiere a su régimen de compatibilidades, el artículo 17 de la ley establece que la exacción del canon es incompatible con la imposición de contribuciones especiales o tasas aplicadas, respectivamente, a la financiación de la implantación y explotación de la red de colectores generales y estaciones de tratamiento, pero es compatible con la per-

O) *Valencia*. La Ley valenciana 2/1992, de 26 de marzo (DOGV de 8 de abril), crea la Entidad Pública de Saneamiento de Aguas Residuales de la Comunidad Valenciana, a la cual se le encomienda la explotación de servicios y la realización de obras de saneamiento, así como la gestión recaudatoria del canon de saneamiento que crea (artículo 16). A nuestro modo de ver, el canon tiene naturaleza impositiva. El reglamento sobre el régimen económico-financiero y tributario del canon de saneamiento fue aprobado por Decreto valenciano 18/1993, de 8 de febrero (DOGV de 15 de febrero), el cual fue derogado y sustituido por el Decreto valenciano 226/1994, de 30 de diciembre. Este Decreto valenciano 226/1994 ha sido modificado por el Decreto valenciano 193/2001, de 18 de diciembre (DOGV de 21 de diciembre).⁶³

4. Entidades locales

4.1. La tarifa del servicio de distribución domiciliaria de agua potable

A) *La naturaleza jurídica del servicio*.

1. Servicio municipal. Del artículo 25.2.l) de la LBRL se deduce que el suministro de agua es una competencia municipal. Ahora bien, como sabemos, la Ley de aguas califica el agua como dominio público estatal (artículo 2 del Texto refundido de la Ley de aguas), cuyo aprovechamiento privativo queda sujeto a concesión administrativa (artículo 59.1 del Texto refundido de la Ley de aguas). Con lo cual se mezcla la titularidad demanial del agua con la titularidad del servicio de abastecimiento, cuestión resuelta por la doctrina interpretando que los municipios tienen una posición preferente para obtener del Estado la concesión del aprovechamiento de las aguas.⁶⁴

cepción de tasas y con cualquier otro precio o recurso legalmente autorizado para costear la prestación del servicio de abastecimiento de agua y alcantarillado y redes de saneamiento no objeto de esta ley foral.

La disposición transitoria segunda de esta ley foral contiene una interesante norma, en cuya virtud:

“Los cánones, tasas y recargos locales, vigentes sobre el saneamiento de agua que sean superiores a las tarifas de aplicación general, serán válidos únicamente y como máximo durante los ejercicios de 1989, 1990 y 1991, y tendrán el carácter de canon de saneamiento a todos los efectos previstos en esta ley foral, teniendo, por consiguiente, la consideración de recurso de la Hacienda pública de Navarra, a ingresar en la forma y plazo que determina el artículo 15 de esta ley foral.

“En todo caso, dichos tributos deberán garantizar con el canon de saneamiento y las transferencias presupuestarias la realización de las inversiones y explotación de los servicios que sean previstos en el plan director.”

63. La ley prevé expresamente la posibilidad de que la Generalidad Valenciana delegue la gestión recaudadora del canon en empresas públicas o privadas, o en consorcios y entidades locales afectadas, especialmente cuando los citados consorcios o entidades gestionen las instalaciones o, en su caso, ejecuten obras financiadas con arreglo a esta ley (artículo 27.2). Por lo que se refiere a su régimen de compatibilidades, el artículo 20.3 establece que el canon es incompatible con la exacción de tributos locales aplicados a la financiación efectiva de la gestión y explotación de las obras e instalaciones a que se refiere esta ley, pero es compatible con la imposición de tributos locales para financiar la construcción de dichas obras e instalaciones, así como con la percepción de tasas o precios para costear la prestación de los servicios de alcantarillado u otras actuaciones que no sean objeto de la misma.

64. En este sentido, MESTRE DELGADO, F. M. (1988, págs. 1482 y 1483); TORNOS MAS, J. (1989, pág. 90); HERRERA MOLINA, P. M. (2000, pág. 275); ÁLVAREZ FERNÁNDEZ, M. (2004, págs. 220 y 306).

Por su parte, GONZÁLEZ I BALLESTEROS, J. (2005, págs. 791 a 794) deja constancia de que, aun cuando la regla general es que el aprovechamiento de aguas por los municipios (por lo común, destinado al abastecimiento de agua potable) se legitima mediante el otorgamiento de una concesión al municipio, en el ordenamiento jurídico vigente subsisten títulos que no responden a la institución de la concesión hidráulica y que facultan para el aprovechamiento de aguas, como son los casos de las “aguas privadas municipales” previsto en la disposición transitoria cuarta del Texto refundido de la Ley de aguas, y de las “transferencias de aprovechamientos de aguas para el abastecimiento” dispuestas por la Administración hidráulica de Cataluña en el marco del artículo 31.2.b) del Decreto legislativo 3/2003.

2. Servicio de prestación obligatoria. Del artículo 26.1.a) de la LBRL se deduce que el servicio de suministro de agua es un servicio que los ayuntamientos no sólo pueden, sino que incluso deben prestar. Si bien, cuando se trate de concesión de aguas para el abastecimiento conjunto a varias poblaciones, pertenecientes a varios municipios, el artículo 89.1 del Texto refundido de la Ley de aguas impone la agrupación de las entidades locales en mancomunidad, consorcio o entidad semejante o a que todas ellas reciban el agua a través de la misma empresa concesionaria.

3. Servicio reservado. Del artículo 86.3 de la LBRL se deduce que es un servicio reservado a las entidades locales, lo cual permite que puedan prestarlo en régimen de libre concurrencia o en régimen de monopolio. El caso es que, dadas las peculiares circunstancias que concurren en el servicio de abastecimiento de agua,⁶⁵ la doctrina considera que su prestación en régimen de monopolio es una consecuencia razonable, resultando incluso difícilmente admisible una prestación concurrencial del mismo.⁶⁶ Pero incluso en el supuesto de que se admitiera semejante prestación concurrencial del mismo, debe advertirse que, aun cuando no estuviéramos ante un monopolio de derecho (esto es, el creado por una norma) casi con toda seguridad existiría un monopolio de hecho (el cual consiste en que, a pesar de que la normativa jurídica admite la libre concurrencia, se da la circunstancia fáctica de que tan sólo existe un único oferente en el mercado), cosa que habitualmente acontecerá en el suministro domiciliario de agua potable, pues los usuarios se verán a la práctica compelidos a contratar el servicio con un determinado subministrador so pena de verse privados de tal servicio.

B) Naturaleza jurídica de la tarifa. Para resolver esta cuestión debemos partir de la normativa dictada por el legislador en materia de tasas y de precios, de entre la que destacaremos el hecho imponible genérico de las tasas que nos da en el artículo 20.1 del Texto refundido de la LRHL y la relación enunciativa de supuestos susceptibles de establecer tasas por servicios y actividades que nos da este mismo Texto refundido en el artículo 20.4, en cuya letra t) figura la “Distribución de agua, gas, electricidad y otros abastecimientos públicos incluidos los derechos de enganche de líneas y colocación de contadores e instalaciones análogas, cuando tales servicios o suministros sean prestados por entidades locales”. Desde un punto de vista estrictamente jurídico-positivo, la interpretación de esta normativa debe hacerse a la luz de la doctrina constitucional, destacándose que el Tribunal Constitucional considera prestaciones patrimoniales de carácter público sujetas a la reserva de ley prevista en el artículo 31.3 de la CE todas las prestaciones exigidas por servicios y actividades públicos en las que concurra alguna de las notas de coactividad que el mismo Tribunal Constitucional considera relevante a tales efectos.⁶⁷ Como que una

65. Piénsese, sin ir más lejos, en el carácter demanial del agua y del suelo y subsuelo por donde han de extenderse las redes de abastecimiento.

66. Cfr. ÁLVAREZ FERNÁNDEZ, M. (2004, págs. 311 y 312); siguiendo a DÍAZ LEMA, J. M. (2000, pág. 75).

67. Hacemos especial hincapié en que la argumentación que desarrollamos en el cuerpo del trabajo se basa en la interpretación que creemos que sobre esta materia hace el Tribunal Constitucional de la vigente Constitución [cuya doctrina se recoge esencialmente en las sentencias 185/1995, de 14 de diciembre (BOE de 12 de enero de 1996), y 233/1999, de 16 de diciembre (BOE de 20 de enero de 2000)], y, por ende, es la interpretación que debe primar a efectos jurídico-positivos.

Ahora bien, ello no significa que compartamos el criterio del Tribunal Constitucional, pues a nuestro modo de ver ningún precepto constitucional lleva a considerar prestación patrimonial de carácter público a las prestaciones exigidas

de estas notas es el carácter imprescindible del servicio, y, desde luego, el servicio domiciliario de agua tiene semejante carácter,⁶⁸ nos parece evidente que las tarifas que los entes públicos exijan por el servicio de suministro domiciliario de agua, deben calificarse de prestaciones patrimoniales de carácter público.⁶⁹ En este marco, podemos diferenciar cuatro supuestos:

1. El primer supuesto se dará cuando este servicio se gestione, directa o indirectamente, por el ayuntamiento, y el importe de la tarifa se hace figurar como ingreso en el presupuesto municipal. En este caso es evidente que estamos ante un ingreso público, y como que, en nuestro actual ordenamiento jurídico, de todas las figuras financieras reguladoras de ingresos públicos no sancionadores es el tributo el único capaz de cumplimentar con las exigencias derivadas del principio de reserva de ley establecido por el artículo 31.1 de la CE a las prestaciones patrimoniales de carácter público, tendremos que las tarifas del agua tendrán la consideración de tributos, y, más precisamente de tasas, dado que es ésta la categoría tributaria que más le cuadra. Ciertamente, la vigente normativa de tasas únicamente prevé la exacción de éstas por los servicios y actividades prestados en régimen de "Derecho público", sin embargo, creemos que este criterio legal debe ceder ante la doctrina del Tribunal Constitucional que, a los efectos del principio de reserva de ley tributaria, considera irrelevante el régimen con que se presta el servicio o la actividad públicos.⁷⁰ De ahí que el artículo 2.2.a), segundo párrafo, de la LGT de 2003 haya dictado una norma en cuya virtud se debe entender que a efectos de las tasas,

como consecuencia de servicios indispensables o monopolísticos, y, ni mucho menos, la Constitución dice en qué casos debe exigirse una tasa o un precio. Nosotros creemos que, cuando se trata de las tarifas exigibles por la prestación de servicios o actividades públicos, la Constitución únicamente impone su consideración como prestaciones patrimoniales de carácter público en los casos en que se articulen como obligaciones *ex lege*, ya de forma explícita (porque así lo determine la propia norma), ya de forma implícita (porque se trate de servicios o actividades que por imperativo legal *—ex lege—* sean de solicitud o de recepción obligatoria, lo cual, entendemos, implica que la prestación patrimonial exigida también sea *ex lege*).

Sin embargo, no es éste el criterio seguido por el Tribunal Constitucional, quien con su peculiar doctrina limita el campo de acción política del legislador, predeterminándole, siquiera sea de forma indirecta, a establecer una tasa o un precio según los criterios de política fiscal del mismo tribunal.

En todo caso, consideremos acertado o no el criterio del Tribunal Constitucional, es evidente que, en un estricto plano jurídico-positivo, es el que prima, y, por ende, es el prisma que nos ofrece la doctrina constitucional bajo el que debe interpretarse la normativa dictada por el legislador en materia de tasas y precios.

68. Cfr. en este sentido las STS de 28 de octubre de 1985 (cit. por SARTORIO, S., 1993, pág. 538), de 22 de septiembre de 1994 (Aranzadi 7137), de 6 de febrero de 1996 (Aranzadi 1810, también en *El Consultor*, núm. 10/1997, págs. 1549 y 1550) y de 16 de diciembre de 1997 (Aranzadi 9665).

69. Además, no debe olvidarse que este servicio normalmente se prestará en régimen de monopolio, ya de derecho, ya de hecho, lo que, según el Tribunal Constitucional, también constituye una nota característica de la coactividad relevante a efectos del artículo 31.3 de la CE.

70. En esta línea, de considerar irrelevante el régimen jurídico con que se presta el servicio para el concepto de prestación patrimonial de carácter público que nos ofrece la doctrina del Tribunal Constitucional, se pronuncian varios autores, aunque sacando conclusiones no siempre coincidentes en relación con la naturaleza tributaria o no tributaria de la prestación patrimonial de carácter público: RAMALLO MASSANET, J. (1996, págs. 263 y 264). PERDIGÓ I SOLÀ, J. (1997, pág. 566). LOZANO SERRANO, C. (1998, pág. 39; 2002, pág. 673). ARAGONÉS BERTRÁN, E. (1998, pág. 1102). BALLESTEROS FERNÁNDEZ, A. (1998, pág. 3272). MARTÍN QUERALT, J. (2001, pág. 449). RUBIO DE URQUÍA, J. I. (2001, págs. 19 y 20). LÓPEZ GARCÍA, C. (2001, pág. 75). VILLAR ROJAS, F. (2001, pág. 42). NÚÑEZ PÉREZ, G. (2002, pág. 25). RUIZ GARIJO, M. (2002-a, pág. 266). AGUAYO SERRANO, F.; y, DE LINARES GALINDO, E. (2004, pág. 2240). En la misma línea el Informe de la Subdirección General de Tributos Locales, elaborado el 4 de noviembre de 1998 (cit. por GIEURE, J. A., 2000, págs. 169 y 170) y la Cont. DGCHT de 6 de noviembre de 1998 (en *Tributos Locales*, núm. 47/2005, págs. 53 a 56).

los servicios o actividades se prestan en régimen de Derecho público cuando su titularidad sea de un ente público, independientemente de que se gestionen de forma directa o indirecta. Ello no obstante, hemos de reconocer que un sector de la doctrina, avalado por la jurisprudencia dominante del Tribunal Supremo,⁷¹ viene entendiendo que, incluso tras la emanación de la citada doctrina del Tribunal Constitucional, únicamente procederá exigir una tasa si el servicio se presta en régimen de Derecho público, sosteniendo que si se presta en régimen de Derecho privado cabrá exigir un precio privado. Ni que decir tiene, si, desde nuestras posiciones doctrinales, esta postura ya debía rechazarse desde el primer momento en que el Tribunal Constitucional sentó la referida doctrina constitucional mediante STC 185/1995, tras la entrada en vigor de la LGT de 2003 [donde se recoge la norma contenida en el artículo 2.2.a), segundo párrafo] todavía debe rechazarse con mayor motivo.

2. El segundo supuesto se dará cuando, a pesar de gestionarse el servicio por el ayuntamiento, el importe de la tarifa no se haga figurar en el presupuesto municipal. A la práctica este supuesto se suele dar en los servicios que se gestionan en régimen de Derecho privado por un gestor privado que actúa como vicario de la Administración titular del servicio, pues se entiende que en tal hipótesis las tarifas satisfechas por los usuarios del servicio no son ingresos públicos, sino ingresos privados del gestor privado del servicio. Por nuestra parte, entendemos que con esta forma de actuar el ayuntamiento está incumpliendo el principio constitucional de universalidad presupuestaria del artículo 134.2 de la CE, pues si él es el titular del servicio que lo gestiona a través de un vicario suyo, creemos plausible que también es el titular de las tarifas que se exigen por el mismo servicio, y, por ende, lo procedente es que el ayuntamiento las considere como ingresos públicos que, como tales, han de figurar en su presupuesto, lo cual, a su vez, determina que sean consideradas como tasas y, en consecuencia, establecidas mediante ordenanza fiscal. Pero incluso en el supuesto de que se entendiera que tales tarifas no son ingreso público, sino meros ingresos privados del gestor privado del servicio, parece innegable que, aun así, las tarifas siguen teniendo el carácter coactivo derivado de la indispensabilidad del servicio al que obedecen, y, por ende, deberán regularse respetando su condición de prestaciones patrimoniales de carácter público, lo cual, a su vez, determina que aun cuando no se trate de tasas, sí que tendrán tal consideración en cuanto a su establecimiento y regulación mediante ordenanza fiscal. Lógicamente, este criterio aún se aparta más de la doctrina del Tribunal Supremo, que, como ya se ha dicho, entiende que si las tarifas se exigen en régimen de Derecho privado no son tasas, sino precios privados, en este caso, precios privados del gestor privado del servicio.

71. En esta línea podemos citar, entre otros: EMBID IRUJO, A. (1997, pág. 88). GOMAR SÁNCHEZ, J. I. (1997, págs. 35 y ss.). GARCÍA DE ENTERRÍA, E. (1998, pág. 169). SANTAMARÍA PASTOR, J. A. (1998, págs. 168 y 169). SÁNCHEZ RODRÍGUEZ, F. J. (1998, pág. 2945). GIEURE LE CARESANT, J. A. (2000, pág. 186). LLISSET F. y LÓPEZ, J. A. (2002, págs. 491 y 492).

Por lo que respecta a la jurisprudencia, podemos citar las STS de 13 de junio de 1997 (Aranzadi 6674), de 27 de septiembre de 1997 (Aranzadi 8484; también en *El Consultor*, núm. 3/1999, págs. 467 a 469); de 29 de enero de 1998 (Aranzadi 1094), de 12 de febrero de 1998 (Aranzadi 1924), de 4 de marzo de 1998 (Aranzadi 1933); de 2 de julio de 1999 (Aranzadi 7094, también en *El Consultor*, núm. 7/2001, págs. 1231 a 1234).

3. El tercer supuesto se dará cuando el servicio de abastecimiento de agua se presta por una entidad pública distinta al ayuntamiento. En esta hipótesis la función municipal es asumida por otro ente público. Lógicamente, la tarifa que, en su caso, exija este ente público por la prestación del servicio, también deberá tener la consideración de tasa, estableciéndose y regulándose como tal por el ente público prestador del servicio.

4. El cuarto supuesto se dará cuando el servicio de abastecimiento de agua, pese a que es de prestación obligatoria por parte del ayuntamiento, se presta por un mero particular que no actúa como vicario de la Administración. Se trata de lo que la doctrina denomina "suministro privado de aguas", lo cual, desde luego, es una anomalía, pero que puede darse en la práctica.⁷² Básicamente nos referimos a los supuestos de núcleos de viviendas aislados (o, incluso viviendas individuales aisladas) y urbanizaciones privadas no recepcionadas cuya respectiva red de abastecimiento no está conectada a la red municipal. En este caso puede aceptarse que no estamos en presencia de un auténtico servicio público y ni tan siquiera de una actividad administrativa, tratándose de una simple actividad privada ajena al sector público, por lo que la titularidad privada de la tarifa no plantea duda alguna. Pero no es menos evidente que si la ley establece la obligatoriedad de prestar cierto servicio, es porque advierte en él un claro interés público. Una vez la ley impone a determinada Administración la obligación de prestar cierto servicio, ni el ciudadano tiene la culpa de que aquélla incumpla su obligación, ni el servicio pierde su interés público. Y es precisamente este interés público del servicio obligatorio el que provoca que el gasto derivado de su mantenimiento atienda a un fin público, lo que a su vez determina que la tarifa destinada a cubrir semejante gasto presente parejo interés público. El empresario privado que presta un servicio de los que traemos causa, haría una función sustitutiva de los entes públicos para atender las necesidades colectivas ínsitas en todo servicio de prestación obligatoria. Y si ello es así, parece lógico concluir que la tarifa será una prestación patrimonial de carácter público cuando concurra alguna de las notas de la coactividad señalada por el Tribunal Constitucional. Lo que, a fin de cuentas, provocaría que se entendiera sujeta a reserva de ley. Ni que decir tiene, este criterio está aún más lejos de la citada doctrina del Tribunal Supremo.⁷³

C) *La potestad tarifaria de la Administración: naturaleza.* Una de las cuestiones que sobre las tarifas más debate doctrinal ha suscitado es la referente a su naturaleza en cuanto se la considera en su acepción de figura financiera consistente en la contraprestación económica por la utilización de un servicio público. Para algunos autores, la tarifa tiene un fundamento distinto a la tasa, lo cual conduce a que se diferencie entre la potestad tarifaria y la potestad tributaria.⁷⁴ Este intento de

72. Cfr. STS de 3 de marzo de 1990 (Aranzadi 2132), de 22 de mayo de 1990 (Aranzadi 4609), de 8 de octubre de 1993 (Aranzadi 8125), de 29 de mayo de 2000 (en *El Consultor*, núm. 12/2001, págs. 2087 a 2090).

73. En línea con el criterio que defendemos en este punto 4, se manifiesta RUIZ GARIJO, M. (2002-a, pág. 275). Sin embargo, en contra de este mismo criterio se manifiesta MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2000, págs. 195 y 196).

74. La tarifa, se dice por TORNOS MAS, J. (1982, págs. 100 y 339), como precio que paga el usuario para poderse beneficiar de un servicio público, deriva de la potestad tarifaria del ente titular del servicio público, mientras que la tasa deriva de su potestad tributaria. De ahí que, a diferencia de las tasas, la tarifa no precisa una base legal específica, no constituye una exacción tributaria y su rendimiento queda afecto al servicio público sin ingresarse en la caja presupuestaria general.

delimitación entre tarifa y tasa en aras a una supuesta distinta naturaleza de ambas figuras, pese a haber encontrado un más que considerable cobijo en la doctrina jurisprudencial, lo creemos harto discutible.⁷⁵ A nuestro modo de ver, la “tarifa” en la acepción que ahora estamos tratando no puede tener entidad dogmática propia, pues si bien es cierto que el término tarifa sirve para designar la figura financiera relativa a la contraprestación económica por la utilización de un servicio público, no es menos cierto que tal tarifa tanto puede consistir en un precio constitutivo de un ingreso privado del gestor del servicio, como en un ingreso público del ente titular del servicio, y, en este último caso, su naturaleza puede ser de tasa o de precio –público o privado–.⁷⁶ Si ello es así, se comprenderá que, desde nuestras posiciones doctrinales sostengamos que la potestad tarifaria no tiene substantividad propia, pues coincide con la potestad para establecer tasas o con la potestad para regular precios por servicios o actividades públicos.⁷⁷ Por tanto, la potestad tarifaria relativa al servicio de suministro domiciliario de agua vendrá determinada por la naturaleza tributaria o no de la tarifa que se exija por dicho suministro. Por nuestra parte ya hemos expuesto los argumentos que nos llevan a concluir que cuando el

75. Así, el mismo TORNOS, J. (1.982, pág. 100) reconoce que “tanto la doctrina como la propia legislación se muestran vacilantes al tratar de fijar un criterio delimitador, o proclamar la total identidad entre la tasa y la tarifa”. Cfr. en este sentido, GARCÍA DE ENTERRÍA, E. (1953 y 1955). VILLAR PALASÍ, J. L. (1956). MARTÍN MATEO, R. (1963). ARIÑO ORTIZ, G. (1976).

76. Que las tarifas por servicios y actividades pueden tener la naturaleza tasa o de precio, es algo que dogmáticamente nos parece incuestionable, apareciendo explícitamente previsto en varios textos normativos, como es el caso del artículo 155 del RSCL de 1955, del artículo 268 del Texto refundido catalán de la Ley municipal y de régimen local de Cataluña –Decreto legislativo catalán 2/2003–, y del artículo 297 del ROAS catalán –Decreto catalán 175/1995.

77. Reconocemos que un sector de la doctrina avalado por la jurisprudencia dominante del Tribunal Supremo entiende que la potestad tarifaria se identifica con la facultad de establecer el precio del servicio público, mientras que la potestad tributaria es la facultad de establecer tributos, que en nuestro caso, sería la tasa por la prestación del servicio público [cfr. STS de 26 de julio de 1994 (Aranzadi 7146) y de 29 de enero de 1998 (Aranzadi 1094), criticadas negativamente por RUIZ GARIJO, M. (2002-b, pág. 73)]. De este modo, pues, resulta que, según esta concepción doctrinal, la potestad tarifaria se identifica con la facultad de regular tarifas por servicios y actividades públicos que no den lugar a tasas. Y, consecuentemente, estas tarifas que no son tasas participan de la naturaleza de precio –ya sea público, ya sea privado–, y, es más, este precio incluso no tiene por qué constituir un ingreso público del ente titular del servicio en la medida que se acepte, como hace la referida doctrina, que se trata de un simple ingreso privado del sujeto particular que gestiona el servicio.

Nosotros ya hemos expuesto nuestro criterio de que tan sólo podemos hablar de simples ingresos privados del sujeto particular que gestiona el servicio cuando excepcionalmente éste no actúa como vicario del ente titular del servicio público, sino que, dado que tal ente se ha despreocupado de gestionarlo, quien presta el servicio es un sujeto que actúa a título individual. Fuera de este supuesto excepcional, si el servicio se presta por la Administración de forma indirecta, el prestador del servicio actuará como vicario de la Administración, lo cual determina que las tarifas derivadas de su gestión hayan de tener la consideración de ingresos públicos, ya como tasas, ya como precios –públicos o privados–, y, por ende, que deban figurar en el presupuesto público.

En este marco es donde debemos plantearnos cuándo se debe de regular la tarifa como tasa o como precio. Nosotros, como ya hemos dicho, entendemos que la figura jurídica en que consiste la contraprestación a satisfacer por un servicio o actividad públicos podría regularse discrecionalmente por el legislador como una obligación *ex lege* o como una obligación *ex contractu*. En el primer caso estaríamos ante una tasa, mientras que en el segundo estaríamos ante un precio.

Però lo importante a los presentes efectos es que por más que a las contraprestaciones por servicios o actividades públicos que den lugar a obligaciones *ex contractu* se les denomine tarifas, éstas participarán de la naturaleza de precio; y, paralelamente, en el supuesto de que alguna contraprestación por servicios o actividades públicos diera lugar a obligación *ex lege*, ésta participaría del concepto de tasa. No existe, pues, una potestad tarifaria que tenga entidad propia, pues esta potestad tarifaria coincide con la potestad para establecer y regular precios (si se trata de obligaciones *ex contractu*) o con la potestad para establecer y regular tasas (si se trata de obligaciones *ex lege*).

servicio es prestado directa o indirectamente por el ayuntamiento titular del servicio, tal tarifa tiene naturaleza tributaria al ser una tasa, mientras que cuando excepcionalmente el servicio es prestado *motu proprio* por un particular sin actuar como vicario de la Administración titular del servicio, tal tarifa no tiene naturaleza tributaria, aunque ello no impide que deba ser establecida y regulada siguiendo el procedimiento típico de las tasas. En todo caso, tratándose de tarifas por abastecimiento de agua, la potestad tarifaria de la Administración nos conduce al tema de los precios autorizados, pues el abastecimiento de agua a poblaciones es una materia que tradicionalmente ha estado sometida a dicho régimen de precios autorizados cuya finalidad esencial es el control de la inflación.

D) Potestad tarifaria de la Administración: normativa aplicable.

1. Por lo que respecta a la normativa reguladora de la potestad tarifaria en su vertiente tributaria, la encontramos, esencialmente, en los artículos 15 a 19 del Texto refundido de la LRHL, donde se regula la imposición y ordenación de tributos locales, y en los artículos 20 a 27 del mismo del texto refundido, donde se regulan las tasas.⁷⁸

2. Por lo que respecta a la normativa reguladora de la potestad tarifaria en su vertiente de precios autorizados, la encontramos, esencialmente, en el Real decreto ley 7/1996, de 7 de junio (BOE de 8 de junio), en cuyo artículo 16 y anexo 2 se consideran los precios por el abastecimiento de agua a poblaciones, precios autorizados de ámbito autonómico. La normativa rectora de este tema se encuentra en el artículo 148 del Reglamento de servicios de las corporaciones locales (RSCL), aprobado por el Decreto de 17 de junio de 1955 (BOE de 17 de julio) y en el artículo 107.1 del Real decreto legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local (TRRL) (BOE de 22 y de 23 de abril).⁷⁹

E) La potestad tarifaria de la Administración: la autorización autonómica de las tarifas por abastecimiento de agua a poblaciones y su relación con la autonomía municipal. Acabamos de ver que la normativa reguladora de precios autorizados, sujeta a autorización autonómica la fijación de las tarifas por abastecimiento de agua a poblaciones con la finalidad de contener la inflación, lo cual plantea el problema de su relación con la autonomía municipal en su vertiente relativa a la potestad del ayuntamiento para regular la financiación de los servicios que presta. Las diversas posiciones doctrinales que se han dado al respecto pueden esquematizarse como sigue:

78. En el supuesto, por nosotros rechazado, que se considerara posible que la tarifa por el servicio de abastecimiento de agua pudiera regularse como precio, deberíamos de estar a su normativa reguladora que esencialmente se contiene, con referencia a los precios públicos en los artículos 41 a 47 del Texto refundido de la LRHL, teniendo en cuenta la LTPP; y con referencia a los precios privados, en los artículos 3 a 5 del Texto refundido de la LRHL, teniendo en cuenta el del TRRL y el RSCL (en Cataluña, también deben tenerse en cuenta el del Texto refundido de la Ley catalana municipal y de régimen local y el ROAS catalán).

79. En Cataluña destacan el artículo 268 del Texto refundido catalán de la Ley municipal y de régimen local de Cataluña, aprobado por el Decreto legislativo catalán 2/2003, de 28 de abril (DOGC de 20 de mayo); el Decreto catalán 149/1988, de 28 de abril, de régimen procedimental en relación con los precios autorizados y los comunicados (DOGC de 25 de julio); el artículo 299 del Reglamento catalán de obras, actividades y servicios de los entes locales, aprobado por el Decreto catalán 175/1995, de 13 de junio (ROAS catalán) (DOGC de 23 de junio), y la Orden catalana de 8 de septiembre de 1988 y el Decreto catalán 339/2001, de 18 de diciembre (DOGC de 38 de diciembre), referentes a la solicitud de implantación o modificación de precios y tarifas del abastecimiento de aguas y el sistema simplificado de actualización.

1. Para un sector doctrinal, la autorización autonómica es plenamente compatible con la autonomía municipal, y, por ende, deben entenderse sujetas a autorización autonómica todas las tarifas por el servicio de abastecimiento de agua, ya tengan la consideración de ingresos privados del gestor del servicio, ya tengan la consideración de ingresos públicos del ente titular del servicio, y, en este último caso, ya sean precios privados, precios públicos o tasas.⁸⁰

2. Para otro sector doctrinal, la autorización autonómica no es compatible con la autonomía municipal cuando las tarifas tengan la consideración de tasas, y, por ende la autorización autonómica tan sólo será posible cuando las tarifas por el servicio de abastecimiento de agua tengan la consideración de ingresos privados del gestor del servicio, o cuando, a pesar de tener la consideración de ingresos públicos del ente titular del servicio, sean precios privados o precios públicos.⁸¹

3. Para otro sector doctrinal, la autorización autonómica no es compatible con la autonomía municipal cuando las tarifas tengan la consideración de tasas o de precios públicos, y, por ende la autorización autonómica tan sólo será posible cuando las tarifas por el servicio de abastecimiento de agua tengan la consideración de ingresos privados del gestor del servicio, o cuando, a pesar de tener la consideración de ingresos públicos del ente titular del servicio, sean precios privados.⁸²

4. Nuestra posición doctrinal es muy fácil de exponer. Resulta innegable que el régimen de precios autorizados no deja de pugnar con el principio de autonomía local, lo cual conlleva que las limitaciones que aquel régimen impone a los ayuntamientos en su potestad tarifaria deben interpretarse de la manera que menos afecten al principio de autonomía local.⁸³ Bajo este prisma, está claro que si, jurídicamente, las tasas no son precios, tampoco deberán estar sujetas al régimen de precios autorizados. En este sentido se pronuncian varias resoluciones judiciales, como la STS de 2 de julio de 1999 (Aranzadi 7094). Más difícil es pronunciarse sobre las tarifas que tienen la consideración de precios públicos. A favor de la respuesta negativa podría esgrimirse que, al igual que las tasas, son ingresos de Derecho público, y, como que las tasas, según esta sentencia, no están sujetas al régimen de precios autorizados, tampoco lo deberán estar los precios públicos. A favor de la respuesta afirmativa podría esgrimirse que, a diferencia de las tasas, los precios públicos no dejan de ser “precios”, y, por ende, deben de estar sujetos al régimen

80. Cfr. BAREA VIDIELLA, L. (1999, págs. 78 a 80, 83 y 84). STS de 21 de enero de 1993 (Aranzadi 393) y de 4 de marzo de 1998 (Aranzadi 1933).

81. Cfr. AGUAYO, F. y DE LINARES, E. (2004, pág. 2240). STS de 2 de julio de 1999 [Aranzadi 7094; también en *El Consultor* (núm. 7/2001, págs. 1231 a 1234)]. Siguiendo el criterio de esta STS también puede verse la STSJ de Canarias –Las Palmas– de 2 de marzo de 2001 (JT 2001/924).

La pregunta que nos surge es si, según esta doctrina jurisprudencial, las tarifas constitutivas de precios públicos deben entenderse sujetas al régimen administrativo de precios autorizados. Aun cuando existen argumentos para la respuesta negativa, los tribunales parecen decantarse por la respuesta afirmativa. Cfr. STSJ de Andalucía –Granada– de 26 de enero de 1998 (en JT, núm. 1, 1998, págs. 100 a 102, ref. 1998/58); STSJ del País Vasco de 20 de marzo de 1998 (en JT, núm. 11, 1998, págs. 451 a 453, ref. 1998/842); STS de 24 de octubre de 2003 (en *Tribulos Locales*, núm. 37, 2004, págs. 32 a 38).

82. Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J. (1993-b, pág. 441), *El Consultor* (núm. 1/1994, pág. 12).

Este criterio, a pesar de ser lógico, no es el seguido por la jurisprudencia, pues, según hemos indicado en el punto anterior, los tribunales entienden que tarifas constitutivas de precios públicos sí que están sujetas al régimen de precios autorizados.

83. Cfr. LUISET, F. y LÓPEZ, J. (2002, pág. 494), con cita de la STS de 18 de enero de 1989.

de precios autorizados. Aun cuando el prisma que nos ofrece el principio de autonomía local podría inducir a que primasen las semejanzas del precio público con la tasa, a los efectos de negar que el precio público estuviera sujeto al régimen de precios autorizados, lo cierto es que varias resoluciones judiciales, entre las que destaca la STS de 24 de octubre de 2003,⁸⁴ hacen primar las semejanzas de los precios públicos con los precios privados, y, por ende, concluyen sosteniendo que los precios públicos están sujetos al régimen de precios autorizados. En cualquier caso, tratándose de tarifas por el servicio de abastecimiento de agua potable, ya hemos expuesto nuestro criterio que siempre tendrán la consideración de tasas o, cuanto menos, deberán regularse siguiendo el esquema típico de las tasas. De aceptarse este criterio tendremos que tales tarifas siempre se deberán regular en el marco de la potestad tributaria local, y, en la medida que así se haga, no cabrá que se sujeten al régimen de precios autorizados. Régimen de precios autorizados que, por otra parte, creemos que ya ha perdido su razón de ser, habida cuenta de que, como indica Perdigó,⁸⁵ la política general de precios en la que se inserta es a la práctica inexistente. De ahí que, a no ser que se establezcan otros parámetros distintos del control de la inflación para justificar el mantenimiento de precios autorizados (como podría ser la defensa de los usuarios), lo más razonable sería derogar este régimen *sic et simpliciter*.

F) *Sujeción al IVA*. De acuerdo con el artículo 7.8 de la LIVA, las tarifas por el servicio de suministro de agua estarán, en todo caso, sujetas al IVA.

G) *El impago de la tarifa: la vía de apremio*. Las tarifas que tengan la consideración de ingresos públicos de Derecho público –tasas o precios públicos–, podrán ser exaccionadas por la vía de apremio (cfr. artículo 2.2 del Texto refundido de la LRHL), mientras que esta vía no será posible si tienen la consideración de precios privados (cfr. artículo 4 del Texto refundido de la LRHL). Por nuestra parte, ya hemos dicho que las tarifas por el servicio de suministro de agua tendrán la consideración de tasas (en cuyo caso, cabrá la vía de apremio), excepción hecha de que el servicio se preste por un sujeto privado que no actúa como vicario de la Administración (en cuyo caso, a pesar de que hayan de regularse como tasas, no son tasas al no tener la consideración de ingresos públicos, y, por ende, tampoco podrán exaccionarse por la vía de apremio, por lo que, en caso de impago, su reclamación deberá hacerse en el correspondiente proceso judicial civil).

H) *El impago de la tarifa: la suspensión del suministro*. El artículo 84 del Reglamento de verificaciones eléctricas, aprobado por el Decreto de 12 de marzo de 1954 (BOE de 15 de abril), permitió a las compañías eléctricas suspender el suministro de energía eléctrica ante el impago de la tarifa, lo cual se consideró aplicable a los suministros de gas y agua por la Orden de 28 de febrero de 1955 (BOE de 8 de marzo). Al modificarse parcialmente el citado Reglamento de verificaciones eléctricas por el Real decreto 1725/1984, de 18 de julio, surgió la duda de si el artículo 84 de dicho reglamento resultaba directamente aplicable al suministro de agua, o bien su aplicación precisaba de la oportuna disposición que lo permitiera. Aun cuando encontramos algunas sentencias que autorizan el corte de suministro de

84. En *Tributos Locales*, núm. 37, 2004, págs. 32 a 38.

85. PERDIGÓ I SOLÀ, J., 1997, págs. 595 y 596.

agua por aplicación del Reglamento de verificaciones eléctricas,⁸⁶ lo cierto es que la mayoría doctrinal⁸⁷ parece entender que a partir de la modificación del citado reglamento por el Real decreto 1725/1984, no resulta de aplicación al suministro de agua, cosa para la cual se requiere reglamentación autónoma, criterio que está en la línea jurisprudencial de varias resoluciones judiciales.⁸⁸ En este marco, la cuestión estriba en si basta que el reglamento municipal del servicio prevea la interrupción del suministro de agua en caso de impago de la tarifa, o, por el contrario, es preciso una norma de mayor rango que lo autorice. Algunos autores, como Catalán Sender,⁸⁹ sostienen que se necesita una norma con rango de ley, si bien, como reconoce el mismo autor, “La doctrina que podríamos denominar municipalista viene admitiendo, en base a diferentes argumentaciones, la suspensión en el suministro de agua si está prevista en la correspondiente ordenanza y se han seguido las diferentes fases del procedimiento administrativo”. A nuestro modo de ver, parece innegable que el corte de suministro de agua es un acto de los denominados ablativos de derechos, y, por ende, se requiere una previa habilitación legal para que un reglamento lo regule. Sin embargo, creemos posible forzar la interpretación del actual ordenamiento jurídico –especialmente del artículo 25.1 de la LBRL– a los efectos de sostener que existe una habilitación legal implícita en virtud de una cláusula general de orden público destinada a impedir que el abuso de derecho que supone la utilización de un servicio incumpliendo el deber de satisfacer las tarifas pueda poner en peligro la viabilidad económica del mismo. En todo caso, como que esta medida no deja de ser un tanto extrema, entendemos que sólo podrá emplearse en última instancia. De tal manera, pues, que si la tarifa es exigible por la vía de apremio, en caso de impago primero deberá seguirse esta vía, y tan sólo cuando el apremio haya sido infructuoso cabrá el corte de suministro, aunque, lógicamente, para ello se deberá acordar el inicio de un expediente respetando los trámites esenciales de la LRJPAC.⁹⁰ De aceptarse las consideraciones anteriores, también se deberá de aceptar que este modo de proceder es perfectamente ajustado a Derecho, sin embargo no creemos que a la práctica sea muy eficaz para evitar la existencia de usuarios que no paguen de forma reiterada las tarifas del agua, pues la culminación de la vía de apremio es lenta y durante su tramitación pueden originarse nuevos consumos de agua que también resulten impagados, lo cual forzaría a acudir nuevamente a la vía de apremio para intentar su cobro. Para solucionar este problema se ha propuesto que la ordenanza reguladora del servicio prevea que “en caso de impago de un número de recibos consecutivos (por ejemplo tres) se presumirá que el usuario se da de baja del servicio, lo que autorizaría el corte del suministro”.⁹¹

86. Cfr. STS de 8 de mayo de 1991 (Aranzadi 4298) y de 21 de junio de 1999 (en *El Consultor*, núm. 3/2001, págs. 549 a 551).

87. Cfr. LÓPEZ GARCÍA, C., 2001, pág. 74, siguiendo a Ángel Ballesteros.

88. Esta línea jurisprudencial fue abierta por la STS de 15 de octubre de 1988 (Aranzadi 10236) y fue seguida por las STS de 9 de marzo de 1989 (Aranzadi 2209) y de 20 de octubre de 1994 (Aranzadi 8086).

89. CATALÁN SENDER, J., 1998, pág. 690, siguiendo a J. F. Mestre Delgado y a varias contestaciones de *El Consultor* publicadas en 1991 y en 1993.

90. Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común.

91. Cfr. *El Consultor*, núm. 21/2004, pág. 3512. Parejo criterio se defendió en otras consultas, como la contenida en el núm. 22/1993, págs. 2717 y 2718. La STSJ de Castilla y León –Burgos–, de 5 de diciembre de 2003 (en EC, núm. 10/2004, págs. 1856-1858), recogiendo a derecho un acuerdo del cierre del suministro de agua con base en el impago de los correspondientes recibos.

Finalmente, diremos que, aun cuando en la práctica no es extraño solicitar autorización autonómica para proceder al corte de suministro de agua, creemos que, si no media precepto legal que establezca lo contrario, esta autorización autonómica es innecesaria, pues de nuestro ordenamiento jurídico se deduce que la competencia para acordar el expediente y para decretar el corte de suministro de agua es plena y por completo municipal, correspondiendo al alcalde.⁹²

1) La tasa por el servicio de distribución de agua potable: cuestiones puntuales.

1. Hecho imponible. Los artículos 21.1.a) y 42 del Texto refundido de la LRHL prohíben la exacción de tasas y precios públicos por el servicio de "Abastecimiento de agua en fuentes públicas".⁹³ Por otra parte, huelga decir que difícilmente se podrá realizar el hecho imponible de esta tasa si el inmueble no está conectado a la red de suministro de agua.

2. Sujeto pasivo. Si el contribuyente de la tasa es quien resulta beneficiado por el servicio [cfr. artículo 21.1.b) del Texto refundido de la LRHL], lo ordinario y técnicamente más correcto es que la ordenanza fiscal considere contribuyente al titular del contrato o póliza de suministro. Ahora bien, como que el artículo 23.2.b) del Texto refundido de la LRHL establece que en las tasas por servicios que afecten a inmuebles, el propietario de los mismos tendrá la consideración de sustituto, entendemos que cuando no coincida el titular del contrato de suministro con el propietario de la finca beneficiaria del suministro, tendremos que, mientras el primero será contribuyente, el segundo será sustituto.

3. Criterios de cuantificación. Como criterios de cuantificación de la tarifa del agua destacaremos: a) La autofinanciación del servicio y el principio de cobertura de costes del artículo 107.2 del TRRL, matizado por el artículo 24.2 del Texto refundido de la LRHL. b) El límite del coste del servicio en las tarifas por servicios de primera necesidad del artículo 149.2 del RSCL, el cual tan sólo puede ser aplicable en el marco del citado artículo 24.2 del Texto refundido de la LRHL. c) El precio asequible de los consumos domésticos de tipo familiar del agua no suntuarios, que, a la luz de los artículos 39.1 y 45.1 de la CE, se prevé por el artículo 3.1.m) del Decreto legislativo catalán 3/2003. d) No-discriminación entre los usuarios. Principio previsto en el artículo 150 del RSCL y que, lógicamente, se debe de interpretar a la luz de la doctrina constitucional sobre el principio de igualdad.

4. Estructura de las tarifas. Normalmente serán binomias, diferenciando entre la cuota de consumo o de suministro y la cuota de servicio. En este caso, la cuota de servicio hace las funciones típicas del mínimo de facturación; por tanto, cuando junto a la cuota de servicio se establece un mínimo de facturación entendemos que es preciso arbitrar alguna medida correctora destinada a paliar semejante doble imposición, como puede ser la señalada por Perdigó,⁹⁴ consistente en

92. Cfr. CATALÁN SENDER, J. (1998, págs. 691 y 692). LÓPEZ GARCÍA, C. (2001, pág. 72). STS de 21 de junio de 1999 (en *El Consultor*, núm. 3/2001, págs. 549 a 551).

93. Como advierte FERREIRO, J. J. (1993-b, pág. 432), no se trata de un supuesto de no-sujeción ni de una exención, sino de una prohibición. Además, entendemos nosotros, los costes derivados de este servicio no podrán computarse en el coste de las tarifas por la prestación del servicio de abastecimiento domiciliario de agua, pues ello significaría trasladar a todos los usuarios de este servicio los costes derivados de otro servicio que la ley considera no susceptible de gravamen.

94. PERDIGÓ I SOLÀ, J., 1997, pág. 581.

integrar ambas cuotas, la de consumo y la de servicio, en una cuota fija que dé derecho a un consumo mínimo, a la cual después se añaden los consumos superiores.

5. Gestión. Ordinariamente, la tarifa del agua depende del volumen de agua consumido. En este caso entendemos que será preceptiva la notificación individual de la liquidación de la tasa. Sin embargo, huelga decir que este criterio choca abiertamente con la práctica habitual consistente en publicar por edictos las liquidaciones correspondientes a los distintos períodos de facturación.⁹⁵ A nuestro modo de ver, la única forma de acomodar esta práctica al vigente ordenamiento jurídico sería estableciendo el sistema de autoliquidación.

4.2. La tarifa del servicio de alcantarillado

A) Naturaleza jurídica del servicio.

1. Servicio municipal. Los servicios de “alcantarillado y tratamiento de aguas residuales” es una materia respecto a la cual los municipios ejercerán, en todo caso, competencias en los términos de la legislación estatal y autonómica [artículo 25.2.l) de la LBRL].

2. Servicio de prestación obligatoria. Por imperativo del artículo 25.2.l) de la LBRL, todos los municipios están obligados a prestar el servicio de alcantarillado; y, paralelamente, por imperativo del Real decreto ley 11/1995, todos los municipios también están obligados a tratar sus aguas residuales, pero será en los términos previstos en este real decreto ley y a través de la aglomeración urbana que les represente.

3. Servicio reservado. El artículo 86.3 de la LBRL reserva a los entes locales el servicio de “depuración de aguas”.⁹⁶ Como sabemos, gracias a esta reserva, se podrá optar por prestar el servicio en régimen de libre concurrencia o en régimen de monopolio. Por lo que respecta al servicio de “alcantarillado”, no se establece la reserva a favor de los entes locales, cosa que podría inducir a sostener que no podrán prestarlo en régimen de monopolio. Sin embargo, debe caerse en la cuenta de que el servicio de alcantarillado no deja de ser un servicio de recogida de residuos, concretamente, de residuos hidráulicos, y, en este sentido, creemos que puede sostenerse que se subsume en la reserva que a favor de los entes locales establece el artículo 86.3 de la LBRL respecto a los servicios de “recogida, tratamiento y aprovechamiento de residuos”, pues, a nuestro juicio, no tiene demasiado sentido declarar la reserva respecto a los residuos sólidos y, por el contrario, pretender que no se declara igual reserva para los residuos hidráulicos. En todo caso, dadas las peculiares circunstancias que concurren en el servicio de

⁹⁵. Es más, cuando el servicio se presta de forma indirecta (cual es el caso del concesionario), ni tan siquiera se suelen publicar las liquidaciones tributarias, limitándose a publicar las tarifas normativas que serán aplicables para la determinación del importe a pagar. Ello estaría justificado si la tarifa no tuviera la condición de tasa, sino de ingreso privado del concesionario. Sin embargo, por las razones ya expuestas, creemos que en tales casos la tarifa también tiene la condición del tasa.

⁹⁶. A nuestro modo de ver, tras el Real decreto ley 11/1995 esta reserva la ejercerán los entes locales a través de la correspondiente “aglomeración urbana” en la que se inscriban, pues sus competencias en la materia de depuración de aguas las ejercerán a través de los entes públicos en que consisten tales aglomeraciones urbanas.

alcantarillado,⁹⁷ resulta difícil que a la práctica exista una prestación concurrencial del mismo, lo cual provocará que exista un monopolio de hecho, pues, salvo circunstancias excepcionales, los usuarios se verán compelidos a utilizar el servicio de alcantarillado municipal sin posibilidad alguna de utilizar otro servicio de alcantarillado alternativo.

B) *Naturaleza jurídica de la tarifa.* El artículo 20.4.r) del Texto refundido de la LRHL incluye entre los supuestos susceptibles de dar origen a una tasa los “Servicios de alcantarillado, así como de tratamiento y depuración de aguas residuales, incluida la vigilancia especial de alcantarillas particulares”. Ahora bien, la circunstancia de figurar determinados servicios en esta lista no significa que necesariamente sus tarifas deban de configurarse como tasas, pues si en aquéllas no concurre ninguno de los caracteres propios de las prestaciones patrimoniales de carácter público (obligatoriedad en la solicitud o recepción del servicio, indispensabilidad del mismo o prestarse en régimen de monopolio –de hecho o de derecho–), cabrá configurarlas como precios.⁹⁸ Además, según hemos expuesto a la hora de tratar la naturaleza de la tarifa por el servicio de abastecimiento de agua, esta normativa debe interpretarse a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional. Bajo este prisma creemos fácil concluir que los “servicios de alcantarillado” y de “tratamiento y depuración de aguas residuales” dan lugar, sin lugar a dudas, a tasas, pues, sin perjuicio de que ordinariamente se prestarán en régimen de monopolio y que serán obligatorios, su carácter de servicios indispensables es palmario.⁹⁹ Ni que decir tiene, según nuestro criterio, que es indiferente a los presentes efectos el modo y el régimen con que el ayuntamiento preste el servicio: en todo caso, se deberá establecer una tasa.¹⁰⁰ Por lo que respecta al servicio de “vigilancia especial de alcantarillas particulares”, si se declara por el ayuntamiento servicio de solicitud o recepción obligatoria, no habrá duda alguna en que las tarifas que por él se exijan deberán configurarse como tasas. Ahora bien, si no se declara su obligatoriedad la

97. Piénsese, sin ir más lejos, en el carácter demanial del suelo y subsuelo por donde han de extenderse las redes de alcantarillado.

98. Cfr. en este sentido RUBIO DE URQUÍA, J. I. (1998, págs. 66 y 67).

99. Respecto a la obligatoriedad del “servicio de alcantarillado”, puede verse la STSJ de Murcia de 30 de octubre de 1997 (en JT, núm. 21, 1998, págs. 621 a 623, ref. 1998/1467), la STS de 18 de octubre de 1994 (Aranzadi 7583 –donde se resalta la obligatoriedad del servicio de alcantarillado a los efectos de patentizar la diferencia que separa al mismo del servicio de suministro de agua, el cual, por el contrario, es de solicitud voluntaria–) y la STS de 24 de marzo de 2003 (en *El Consultor*, núm. 15-16/2003, págs. 2778 y 2779). Respecto a la obligatoriedad del “servicio de tratamiento y depuración de aguas residuales” puede verse, amén de la citada STSJ de Murcia de 30 de octubre de 1997, la STSJ de Castilla-La Mancha de 28 de mayo de 1997 (en JT, núm. 11, 1997, págs. 167 a 169, ref. 1997/685), donde además se destaca que la “evacuación de aguas residuales” constituye un servicio objetivamente indispensable para satisfacer necesidades básicas de la vida personal.

100. Aquí tan sólo convendría puntualizar que en el caso de las urbanizaciones privadas aún no recepcionadas por el ayuntamiento, entendemos que la tarifa por el servicio de alcantarillado podría integrarse en la cuota de conservación que satisfagan los propietarios si así lo acuerda la respectiva entidad de conservación, pues, según el artículo 69 del RGU, tales cuotas tienen como finalidad la conservación y mantenimiento de las obras de urbanización, así como de las dotaciones e instalaciones de los servicios públicos que no estén a cargo de la Administración actuante.

Ni que decir tiene, estas cuotas son susceptibles de integrar los costes derivados de la conservación y mantenimiento de las instalaciones del servicio de alcantarillado; pero, a nuestro modo de ver, como que en este servicio de alcantarillado las dotaciones para la prestación particularizada del servicio van íntimamente unidas a las dotaciones para la conservación y mantenimiento del mismo, resulta perfectamente lógico que las tarifas derivadas de la prestación del servicio se incluyan como un coste más de la cuota de conservación.

cuestión puede ser más dudosa, pues en tal caso lo más fácil es que tampoco el servicio se preste por el ayuntamiento en régimen de monopolio, y, por tanto, todo dependerá de si se estima que el servicio es indispensable. Nosotros creemos que no, puesto que lo que resulta indispensable es la “vigilancia general” de todo el sistema de alcantarillado, incluidas las alcantarillas particulares, y esta vigilancia pública general no es susceptible de ser gravada ni mediante tasa ni mediante precio al prohibirlo expresamente la ley [cfr. artículos 21.1.c) y 42 del Texto refundido de la LRHL]. Por tanto, entendemos que si el ayuntamiento presta el servicio de “vigilancia especial” y no lo declara de solicitud o recepción obligatoria y tampoco lo presta en régimen de monopolio, lo procedente será exigir un precio público o privado.

C) *Sujeción al IVA.* Partiendo de los artículos 4.1, 5.2, 7.8, 78.1 y 91.uno.2.6 de la LIVA, podemos decir lo siguiente:

1. Cuando las tarifas por los servicios públicos ahora estudiados tengan naturaleza de precios –públicos o privados–, estarán, en todo caso, sujetas a IVA.¹⁰¹

2. Cuando tengan naturaleza de tasas, se deberá distinguir según la forma de gestión del servicio: a) Si el servicio se presta por la Administración mediante entidad pública empresarial, sociedad privada municipal, concesión, gestión interesada, concierto o sociedad mixta, las tarifas también estarán sujetas a IVA. b) Si el servicio se presta por la Administración en gestión indiferenciada o mediante organismo autónomo, las tarifas no estarán sujetas a IVA y, por tanto, como dice la STSJ de Cantabria de 21 de marzo de 1997,¹⁰² su repercusión será ilegal.¹⁰³ En línea con este esquema, encontramos la contestación de la DGT de 1 de octubre de 1996,¹⁰⁴ sobre la sujeción al IVA de las tasas por el servicio de alcantarillado.

D) *La tasa por el servicio de alcantarillado: cuestiones puntuales.*

1. Hecho imponible. A nuestro modo de ver, si no existe acometida de la finca a la red de alcantarillado, no se podrá utilizar el servicio de alcantarillado por más obligatorio que sea su uso, y, por ende, tampoco se podrá realizar el hecho imponible, lo que impide que se devengue la tasa de referencia. El ayuntamiento podrá compeler al interesado a efectuar la acometida, como también podrá efectuarla el propio ayuntamiento en ejecución subsidiaria, e incluso podrá imponerle las sanciones

101. A nuestro modo de ver, esta hipótesis tan sólo podrá darse respecto a las tarifas por el servicio de “vigilancia especial de alcantarillas particulares”, y ello tan sólo en el supuesto de que el servicio no se declare de solicitud o recepción forzosa y tampoco se preste en régimen de monopolio. En este caso, el ayuntamiento puede decidir discrecionalmente exigir un precio.

102. En JT, núm. 5, 1997, págs. 384 a 388, ref. 1997/163.

103. A nuestro modo de ver, esta hipótesis se dará en todas las tarifas por los servicios de “alcantarillado” y de “tratamiento y depuración de aguas residuales”, pues su naturaleza es de tasa. Así mismo, también se dará en las tarifas por el servicio de “vigilancia especial de alcantarillas particulares” si el servicio se declara de solicitud o recepción forzosa o se presta en régimen de monopolio, pues aquí la tarifa que se exija necesariamente deberá de articularse como tasa; mientras que si no concurre ninguna de estas dos circunstancias, el ayuntamiento puede articularla como tasa o como precio.

104. En *Tribuna Fiscal*, núm. 94-95, 1998, págs. 16 a 18. Este criterio de la Administración tributaria estatal ha sido referendado por la Res. TEAC de 10 de septiembre de 2003 (en *Civitas-REDF*, núm. 125, 2004, págs. 163 y 164), y por la Res. TEAC de 20 de abril de 2005 (en *Gaceta Fiscal*, núm. 246, 2005, págs. 95-100). Un estudio pormenorizado de este tema puede verse en FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J. (2002, págs. 19 a 33). También se han ocupado de este tema ALEMANY SÁNCHEZ DE LEÓN, L. F. (2001, págs. 23 y ss.) y MARTÍN FERNÁNDEZ, J. M. (2001, págs. 59 y ss.).

correspondientes (cfr. artículo 96 de la LRJPAC).¹⁰⁵ Pero lo que no podrá hacer es exigirle el pago de una tasa por un servicio que no le ha prestado.¹⁰⁶

2. Sujeto pasivo. Al igual que hemos visto en la tasa por suministro de agua, entendemos que en la tasa por el servicio de alcantarillado el propietario del inmueble es el sustituto, a no ser, claro está, que sea ya el contribuyente.

3. Criterios de cuantificación. Cabe que nos remitamos a lo que al respecto hemos dicho al tratar de la tasa por suministro de agua.

4. Estructura de la tarifa. La mejor forma de ponderar la intensidad en la utilización del servicio de alcantarillado sería tomando como base imponible los vertidos que se hagan a la red de alcantarillado. Sin embargo, ello implicaría, a su vez, instalar las correspondientes arquetas de registro, cosa que, en principio, tan sólo parece estar justificada en casos especiales. Fuera de estos casos, estamos con aquellos autores que entienden que “El volumen de agua consumida por el usuario de la vivienda o local parece la mejor referencia para graduar o medir los servicios de evacuación y de depuración de lo evacuado”.¹⁰⁷ Más dudoso nos parece la utilización de otros módulos de cuantificación, como los de superficie en metros cuadrados del local o vivienda, o el valor catastral de éstos a efectos del IBI, pues aquí es difícil encontrar una razonable relación –quiera sea indirecta– entre la base y el hecho imponible.¹⁰⁸

105. Al respecto conviene tener en cuenta que el artículo primero de la Ley 57/2003, de medidas para la modernización del gobierno local, ha introducido un nuevo título XI a la LBRL denominado “Tipificación de las infracciones y sanciones por las entidades locales en determinadas materias”. Como bien advierte FAMILIAR SÁNCHEZ, A. (2005, pág. 1112), entre estas materias se incluyen el suministro de agua, el alcantarillado y el tratamiento de aguas residuales. Por otra parte, dejaremos constancia de que la SAN de 7 de julio de 1996 (en *El Consultor*, núm. 11/1997, págs. 1669 y 1670), analiza el problema de la concurrencia de competencias en los vertidos contaminantes de aguas residuales a través de las redes municipales de alcantarillado, y concluye sosteniendo que, la autorización de dichos vertidos deben solicitarla las industrias a través del respectivo ayuntamiento, pues a éste corresponde instar la autorización por todos los vertidos indirectos que reciban en sus aguas residuales, así como autorizar las conexiones a la red de alcantarillado, siendo sancionable el incumplimiento de estas obligaciones.

106. Por este motivo, en contra de la opinión de RUBIO DE URQUÍA, J. I. [*et al.*] (1989, pág. 160), entendemos que no se ajusta a Derecho la previsión de que la ordenanza fiscal consistente en que “se devengará la tasa aún cuando los interesados no procedan a efectuar la acometida a la red”.

107. RUBIO DE URQUÍA, J. I. [*et al.*], 1989, pág. 159.

En este sentido, la STS de 18 de noviembre de 2003 (en *Tributos Locales*, núm. 37, 2004, págs. 41 a 47, comentada en *Civitas-REDF*, núm. 121, 2004, págs. 171 y 172) admite la validez de que la tasa de alcantarillado se cuantifique partiendo del volumen de agua consumida, pues “a mayor consumo de agua, más utilización directa o indirecta de la red de alcantarillado”, llegando incluso a sostener que a tales efectos resulta irrelevante que una parte considerable del volumen de agua consumida no se vierta a la red de alcantarillado.

108. Y no debemos olvidar que, según el artículo 50.1 de la LGT, “La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible”.

Ciertamente este criterio de la LGT puede ser obviado por el legislador, pero no parece que pueda hacerlo la ordenanza fiscal sin previa habilitación legal. Habilitación legal, que no parece encontrarse en ningún precepto de los que regulan las tasas locales. En efecto, el Texto refundido de la LRHL, tras establecer que el importe a recaudar por las tasas por prestación de servicios y realización de actividades públicas no podrá superar el coste del servicio (artículo 24.2), permite que la ordenanza fiscal reguladora las cuantifique de forma fija –cuota fija– o de forma variable –cuota variable– (artículo 24.3), como también permite que a efectos de su cuantificación se tengan en cuenta criterios de capacidad económica (artículo 24.4).

Una interpretación principalista de estos preceptos permite sostener que también se tengan en cuenta otros principios constitucionales a la hora de cuantificar las tasas, pero, a nuestro modo de ver, de ninguno de estos preceptos cabe deducir que las ordenanzas fiscales están habilitadas para incumplir el criterio general que establece el citado artículo 50.1 de la LGT.

Adviértase que la LGT es de aplicación al ámbito local en tanto en cuanto el legislador local no establezca lo contrario. Y si, según hemos explicado, el legislador local no excepciona la aplicación del artículo 50.1 de la LGT respecto a

5. Gestión. Numerosos ayuntamientos han adoptado la peculiar forma gestora de encargar a las entidades suministradoras del agua la recaudación de la tasa por los servicios de “alcantarillado” y de “tratamiento y depuración de aguas residuales” vía su inclusión en el recibo del agua. Cuando ello acontezca, estas entidades suministradoras no tienen la condición de sustitutos del contribuyente de la referida tasa, pues la ley no les otorga este carácter. Se trata, simplemente, de meros colaboradores de la Administración que tienen el deber de cobrar el tributo del usuario y de ingresarlo en la hacienda del sujeto activo. De ahí que si una vez facturada en el recibo del agua la tasa de alcantarillado, el sujeto pasivo se niega a pagarla, la entidad subministradora no deberá pagar aquella tasa en lugar del contribuyente, como tampoco podrá ejercer ninguna acción contra el mismo, sino que tan sólo podrá poner este hecho en conocimiento de la Administración para que ésta proceda a verificar su cobro. Lógicamente, si el sujeto pasivo de la tasa de alcantarillado paga la tarifa por el servicio abastecimiento de agua, en modo alguno cabrá proceder a suspenderle el suministro del agua por más que se niegue a pagar la tasa de alcantarillado, pues por más que ésta se recaude a través del recibo del agua no puede confundirse con la tarifa debida por el servicio de abastecimiento de agua.

4.3. Contribuciones especiales. Cuotas de urbanización

Siempre y cuando se respeten las directrices y limitaciones de las administraciones superiores competentes en materia hidráulica, los ayuntamientos pueden proceder a realizar las obras precisas destinadas a la distribución y vertido de las aguas, lo cual tradicionalmente daba lugar a la exacción de contribuciones especiales. Bajo la legislación anterior su exacción incluso era obligatoria cuando se tratara de la “Primera instalación de redes de distribución de agua, de redes de alcantarillado y desagües de aguas residuales” [artículo 291.b) del TRRL]. La vigente LRHL, en esta materia más respetuosa con la autonomía local que sus precedentes, considera todas las contribuciones especiales de exacción potestativa.

Así mismo, apuntaremos que, aun cuando se trate de cuestiones muy controvertidas, creemos existe base legal suficiente para defender que: a) No sólo pueden exigirse contribuciones especiales por el “establecimiento” y la “ampliación” del servicio de abastecimiento de agua, sino también por las “mejoras” que practiquen los ayuntamientos en su red de abastecimiento de agua. b) Es posible establecer contribuciones especiales por las obras hidráulicas que afecten a “toda” la población si denuncian la obtención de un beneficio especial para algunos sujetos en concreto.

Finalmente dejaremos constancia de que cuando se trate de obras de urbanización, no se aplicarán las contribuciones especiales reguladas en el Texto refundido de la LRHL, sino las cuotas de urbanización que se regulan en la normativa urbanística.

las tasas locales, éste deberá ser preceptivamente cumplimentado por las entidades locales a la hora de regular la base imponible de sus tasas.

Ciertamente, el Tribunal Supremo ha admitido la validez de cuantificar la tasa de alcantarillado tomando como base el valor catastral de los inmuebles afectados [cfr. STS de 27 de febrero de 1991 (en *Tribuna Fiscal*, núm. 14/1991) y de 6 de marzo de 1999 (en *Impuestos*, t. II/1999, págs. 680 a 684)], pero tras la edición de la nueva LGT de 2003 creemos que este criterio jurisprudencial pugna con la definición que de base imponible nos da el citado artículo 50.1.

4.4. Cánones de ocupación y de vertidos relativos a los dominios públicos hidráulico y marítimo-terrestre: su relación con las entidades locales

Debe partirse de la base de que, salvo excepción prevista por la ley, toda ocupación o aprovechamiento especial de los dominios públicos hidráulico y marítimo-terrestre, así como los vertidos efectuados en ellos, se encuentra sujeta a concesión o a autorización de la entidad supralocal competente, y que, a no ser que medie supuesto de exención, la entidad local deberá satisfacer el correspondiente canon.

Por lo que respecta al “canon de utilización de los bienes del dominio público hidráulico” regulado en el artículo 112 del Texto refundido de la Ley de aguas, las entidades locales tendrán la condición de contribuyentes, en la medida que sean titulares de las concesiones o autorizaciones para tal utilización. Si bien estarán exentas cuando esta utilización o ocupación sea necesaria para gestionar el servicio de abastecimiento de agua, pues el mismo precepto legal declara exentos del pago a los concesionarios de agua por la ocupación o utilización de los terrenos de dominio público necesarios para llevar a cabo la concesión.

Por lo que respecta al “canon de ocupación del dominio público marítimo-terrestre”, las entidades locales serán contribuyentes del mismo por las concesiones o autorizaciones que obtengan para realizar la ocupación objeto de gravamen. Dicho esto, debe destacarse lo dispuesto en el artículo 84.6 de la Ley de costas, que establece la exención a favor de las comunidades autónomas y las corporaciones locales en las concesiones y autorizaciones que se les otorguen, siempre que las mismas no sean objeto de explotación lucrativa, directamente o por terceros. Finalmente, diremos que el artículo 115.c) de la misma ley, incluye entre las competencias municipales el explotar los servicios de temporada que puedan establecerse en las playas por cualquiera de las formas de gestión directa o indirecta previstas en la legislación de régimen local; y que el artículo 111 del Reglamento de costas reconoce preferencia a favor de los ayuntamientos para la obtención de las autorizaciones de instalaciones desmontables de servicios de temporada en las playas.

Por lo que respecta al “canon de control de vertidos” regulado en el artículo 113 del Texto refundido de la Ley de aguas,¹⁰⁹ destacaremos que se gravan los vertidos de agua residual urbana, lo cual plantea la cuestión de a quién corresponde en este caso el pago de canon, pues, como bien advierte García Novoa,¹¹⁰ realizan el hecho imponible todos los consumidores domésticos del agua.

Ante el silencio de la ley parece que habrá de entenderse subsistente la previsión de la Orden de 23 de diciembre de 1986, de cuyo artículo 7 se deduce que el canon deberá ser satisfecho por el ayuntamiento, quien, no obstante, tendrá derecho a repercutirlo entre los que viertan sus residuos a la red de alcantarillado.¹¹¹

109. Dejamos apuntado que la STSJ de Extremadura de 18 de febrero de 1999 (en JT, ref. 1999/497) argumentó que el canon de vertidos de la Ley de aguas no supone ninguna violación del principio de autonomía municipal.

110. GARCÍA NOVOA, C., 2000-b, pág. 16.

111. El artículo 7 de la citada Orden de 23 de diciembre de 1986 (BOE de 23 de diciembre), establece que: “Si el vertido de aguas se produce en cauces de saneamiento a poblaciones corresponde a su ayuntamiento la solicitud de la autorización procedente, así como el abono del canon que se le imponga, del cual podrá resarcirse por prorrateo ponderado entre los causantes de los vertidos indirectos”. En este supuesto parece que el ayuntamiento se erige como contribuyente con derecho a repercusión (igual criterio es sostenido por GARCÍA NOVOA, C., 2000-b, págs. 16 y 17).

Cabe recordar que, como prevé el apartado 7 del citado artículo 113 del Texto refundido de la Ley de aguas, este canon será independiente de los cánones o tasas que puedan establecer las comunidades autónomas o corporaciones locales para financiar obras de saneamiento, con lo cual se reconoce perfectamente su compatibilidad.

En el ámbito local, la relación más estrecha del referido canon se dará con la tasa de alcantarillado: a) Cuando el vertido no se realice a través de la red de alcantarillado municipal, el canon será satisfecho por el particular que lo verifique, lo cual, desde luego, no obsta a que se le exija la tasa de alcantarillado por los inmuebles que estén conectados a la red. b) Cuando el vertido se realice a través de la red de alcantarillado municipal, el particular que pretenda realizarlo deberá solicitar autorización a través del ayuntamiento en los casos previstos legalmente, quien, desde luego, podrá exigirle el canon y la tasa de alcantarillado. c) Si este mismo vertido no requiere autorización especial, el canon que satisfaga el ayuntamiento por los vertidos que se verifiquen en su red de alcantarillado, cabrá que lo repercuta computándolo como una partida más en los cálculos para la fijación de las tarifas de la tasa de alcantarillado.¹¹²

Y por lo que respecta al “canon de vertido” regulado en el artículo 85 de la Ley de costas, diremos que las entidades locales estarán sujetas al mismo por las autorizaciones que obtengan para efectuar vertidos al mar. Cuando se trate de vertidos derivados de su red de alcantarillado, cabrá igualmente que computen el canon que satisfacen por los mismos como una partida más en los cálculos para la fijación de las tarifas de la tasa de alcantarillado.

4.5. La Entidad Metropolitana de Servicios Hidráulicos y Tratamiento de Residuos de Barcelona

A) *Naturaleza*. La Ley catalana 7/1987, de 4 de abril, de actuaciones públicas especiales en la conurbación de Barcelona y en las comarcas comprendidas dentro de su zona de influencia directa (DOGC de 8 de abril), creó la Entidad Metropolitana de Servicios Hidráulicos y Tratamiento de Residuos (EMSHTR), atribuyéndole com-

No obstante, si este criterio ya planteaba numerosos problemas bajo la vigencia del canon de vertido regulado en la redacción original de la Ley de aguas (cfr. ORÓN MORATAL, G., 1996, págs. 20 y 21), aún plantea mayores problemas con el vigente canon de control de vertido, pues mientras que en el anterior canon de vertido los sujetos pasivos son los titulares de la autorización del vertido (circunstancia que, en el caso de los vertidos hechos por los usuarios a la red municipal de alcantarillado, recaía en los ayuntamientos), en el actual canon de control de vertido, los sujetos pasivos son quienes llevan a cabo el vertido (los cuales, al menos en primera instancia, son todos y cada uno de los usuarios de la red de alcantarillado).

112. Cfr. en este sentido, *El Consultor*, núm. 23/1988, págs. 2116 y 2117.

La SAN de 7 de julio de 1996 (en *El Consultor*, núm. 11/1997, págs. 1669 y 1670), analiza el problema de la concurrencia de competencias en los vertidos contaminantes de aguas residuales a través de las redes municipales de alcantarillado, y concluye sosteniendo que la autorización de dichos vertidos deben solicitarla las industrias a través del respectivo ayuntamiento, pues a este corresponde instar la autorización por todos los vertidos indirectos que reciban en sus aguas residuales, así como autorizar las conexiones a la red de alcantarillado, siendo sancionable el incumplimiento de estas obligaciones.

Pero no se piense que el único que puede ser sancionado es el particular que realiza vertidos ilegales, sino que, como advierte *El Consultor* (núm. 1/1997, págs. 6 a 9), también podrá ser sancionado el ayuntamiento si no pone este hecho en conocimiento del organismo de cuenca correspondiente.

petencias en materia de servicios hidráulicos y de saneamiento. Acto seguido apuntaremos sus recursos financieros más destacados en la materia que nos ocupa.

B) Tarifa del servicio de suministro de agua potable. Se encuentra regulada en la ordenanza definitivamente aprobada por acuerdo del Consejo Metropolitano en fecha de 31 de diciembre de 2001 (BOP de Barcelona de 20 de febrero de 2002). Aun cuando la ordenanza no se ocupa de calificar explícitamente la naturaleza de la tasa, es evidente que no la considera tributo. Criterio que, desde nuestras posiciones doctrinales, no podemos compartir habida cuenta de que, a nuestro juicio, se trata de una tasa.

C) Tasa metropolitana por el servicio de gestión de residuos municipales generados en domicilios particulares. Se encuentra regulada en la ordenanza fiscal aprobada definitivamente por acuerdo del Consejo Metropolitano en fecha de 16 de diciembre de 2004 (BOP de Barcelona de 18 de diciembre). Su hecho imponible es la prestación del referido servicio, sin embargo de la regulación que practica del sujeto pasivo se deduce lo siguiente: a) Lo que se pretende con esta tasa es que únicamente se exija en los inmuebles que cuenten con contrato de subministro. b) Si quien resulta beneficiado por el servicio de recogida de residuos coincide con el titular del contrato de subministro de agua, éste será quien deberá satisfacer la tasa a título de contribuyente. c) Mientras que si quien resulta beneficiado por el servicio de recogida de residuos no coincide con el titular del contrato de subministro de agua, quien deberá pagar la tasa será el propietario del inmueble a título de sustituto del contribuyente. Ni que decir tiene, creemos que este criterio no se ajusta a la vigente normativa legal de tasas. Por lo que respecta a la cuantificación del tributo, se observa que gira en torno al consumo de agua, y ello es así hasta el punto de que hace las veces de base imponible. Finalmente diremos que la gestión de la tasa se hace mediante autoliquidación o, de no haber optado el sujeto pasivo por este sistema, mediante su inclusión en la factura del agua.

D) Tasa metropolitana por el servicio de gestión de residuos municipales o asimilables a los municipales no generados en domicilios particulares. Se encuentra regulada en la misma ordenanza fiscal que regula la tasa por el servicio de gestión de residuos municipales generados en domicilios particulares, de la que nos hemos ocupado en la anterior letra C). Su hecho imponible recae en la prestación del referido servicio, pero como que el sujeto pasivo viene regulado de forma parecida a como lo está el sujeto pasivo de la tasa comentada en la anterior letra C), surgen los problemas que ya hemos apuntado anteriormente. La cuantificación de la presente tasa gira en torno al tipo de actividad, lo cual nos parece aceptable pues el tipo de actividad es indiciario del volumen y clase de residuos que se generan. La gestión se realiza siguiendo parejo esquema al que ya hemos visto en la anterior tasa.

5. Bibliografía

AGUALLO AVILÉS, A.; GARCÍA BERRO, F. (1997). "Dictamen elaborado en octubre de 1995 sobre la fijación por un municipio de un precio público por depuración de aguas residuales urbanas e industriales", en *Quincena Fiscal*, núm. 17/1997.

AGUAYO SERRANO, F.; DE LINARES GALINDO, E. (2004). "Tarifas de tasas y tarifas de precios públicos por prestación de servicios de competencia local. Huida del derecho público (tributario). Un supuesto consentido", en *El Consultor*, núm. 13/2004.

AGULLÓ AGÜERO, A. (1993). "Los precios públicos: Prestación patrimonial impuesta de carácter público no tributaria", en *Civitas-REDF*, núm. 80, 1993.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (1992). *Sustitutos y retenedores en el ordenamiento tributario español*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992.

(1995). *Los impuestos autonómicos de carácter fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

(1999). "La reforma de la fiscalidad del agua en Cataluña. El canon sobre el agua de la Ley 6/1999, de 12 de julio, de ordenación, gestión y tributación del agua", en *Quincena Fiscal*, núm. 18/1999.

ALONSO MAS, M. J. (2003). En la obra colectiva *Comentarios a la Ley básica de régimen local*, Civitas, Madrid, 2003.

ÁLVAREZ FERNÁNDEZ, M. (2004). *El abastecimiento de agua en España*, Civitas, Madrid, 2004.

ARAGONÉS BERTRÁN, E. (1998). *Anuario de Hacienda Local-1998*, FMC-Fundació Carles Pi i Sunyer-Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 1998.

ARGÜELLES PINTÓS, J. (2004). En la obra colectiva *Comentarios a la nueva Ley general tributaria*, Aranzadi, Elcano, 2004.

ARIÑO ORTIZ, G. (1976). *Las tarifas de servicios públicos*, Instituto García Oviedo, Sevilla, 1976.

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

BAENA AGUILAR, A. (1996). "Nuevos impuestos ambientales", en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 241, 1996.

BALLESTEROS FERNÁNDEZ, A. (1992). *Manual práctico de contribuciones especiales*, Comares, Granada, 1992.

(1997). "Ciclo del agua: Abastecimiento y saneamiento", en la obra colectiva *Derecho Local Especial*, Abella, Madrid, 1997, t. I.

(1998). "Las tarifas de los servicios públicos", en *El Consultor*, núm. 22/1998.

BAREA VIDIELLA, L. (1994). "Intervención municipal en la revisión tarifaria del consumo domiciliario de agua, promovida por los órganos gestores de las urbanizaciones privadas, de la Comunidad Autónoma Andaluza", en *El Consultor*, núm. 11/1994.

(1999). "Régimen tarifario de los servicios municipales sometidos a autorización administrativa", en *Tribuna Fiscal*, núm. 104, 1999.

BORRERO MORO, C.J. (1999-a). "La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales", en *Civitas-REDF*, núm. 102, 1999.

(1999-b). *La tributación ambiental en España*, Tecnos, Madrid, 1999.

CARBAJO VASCO, Decreto (1993). "La imposición ecológica en España. El caso de la fiscalidad de las aguas", en *Impuestos*, núm. 21/1993.

CASADO OLLERO, G. (1991). "Los fines no fiscales de los tributos", en la obra colectiva *Comentarios a la Ley general tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, vol. I.

CATALÁN SENDER, J. (1998). "El corte en el suministro de agua potable, la actividad material de la policía local y otros actos y hechos que pueden generar responsabilidad penal por coacciones", en *El Consultor*, núm. 5/1998.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. (1972). "La imposición sobre el agua. Aplicación en Canarias", en *Crónica Tributaria*, núm. 15, 1972.

CORS MEYA, F. X. (1993). "Calificación de los cánones del agua", en *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, núm. 67, 1993.

CHECA GONZÁLEZ, C. (1983). "Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional", en *Revista Española de Derecho Financiero y Tributario*, núm. 40, 1983.

EMBIID IRUJO, A. (1993). "La actividad de gobierno de las entidades locales y su control jurisdiccional", en *REALA*, núm. 258, 1993.

(1997). En la obra colectiva *Gestión del agua y medio ambiente*, Civitas, Madrid, 1997.

(1999). "La fiscalidad ambiental y los principios de su régimen jurídico. Consideraciones específicas en el ámbito de las aguas continentales", en *Revista de Administración Pública*, núm. 148, 1999.

ESTEVE PARDO, J. (1998). "Garantía institucional y/o función constitucional de las bases del régimen local", en *Civitas-REDC*, núm.31, 1991.

FALCÓN Y TELLA, R. (1996). "Las medidas tributarias medioambientales y la jurisprudencia constitucional", en la obra colectiva *Derecho del medio ambiente y Administración local*, Civitas-Diputación de Barcelona, Madrid, 1996.

FERNÁNDEZ GONZÁLEZ (1992). "Comentarios a la Ley reguladora del canon de saneamiento de aguas de Baleares", en *Llei de Catalunya i Balears*, 1992, t. 2.

FERREIRO LAPATZA, J. J. (1989). "Análisis constitucional de la nueva Ley reguladora de las haciendas locales", en *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, núms. 55-56, 1989.

(1993-a). *Dictamen emitido sobre los decretos de la Generalidad de Cataluña 11/1983 y 170/1990*, inédito, 1993.

(1993-b). "Tasas y precios públicos", en la obra colectiva *Tratado de Derecho financiero y tributario local*, Diputación de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1993.

(2004). *Curso de Derecho financiero español*, Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2004, vol. I.

FERREIRO LAPATZA, J. J.; TORNOS MAS, J. (1991). *Dictamen sobre obras y servicios hidráulicos*, inédito, 1991.

GAJO RODRÍGUEZ, A.; LABANDEIRA VILLOT, X. (1996). "La imposición ambiental en España", en *Palau-14*, núm. 26, 1996.

GALLEGO PERAGÓN, J. M. (2003). *Los principios materiales de justicia tributaria*, Comares, Granada, 2003.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. (1953). "Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos", en *Revista de Administración Pública*, núm. 12, 1953.

(1955). "La actividad industrial y mercantil de los municipios", en *Revista de Administración Pública*, núm. 17, 1955.

(1998). Informe elaborado en octubre de 1998, a requerimiento de la Asociación Española de Empresas Prestadoras de los Servicios de Agua a Poblaciones. Citado por J. A. Gieure le Caessant (2000).

GARCÍA NOVOA, C. (2000-b). "La reforma de la Ley de aguas en materia de cánones hidrológicos (y II)", en *Quincena Fiscal*, núm. 7/2000.

GIEURE LE CAESSANT, J. A. (2000). "La naturaleza jurídica de las tarifas de los servicios públicos locales (especial consideración al abastecimiento de agua potable)", en *Revista de Hacienda Local*, núm. 88, 2000.

GOMAR SÁNCHEZ, J. I. (1997). “¿Se pueden cobrar tasas y precios públicos en la prestación de servicios por empresas mixtas?”, en *Quincena Fiscal*, núm. 14/1997.

GONZÁLEZ I BALLESTEROS, J. (2005). “Títulos no concesionales para el aprovechamiento de agua de los municipios”, en *El Consultor*, núm. 5/2005.

GONZÁLEZ LEAL, L. (1995). *La financiación de la obra pública local a través de contribuciones especiales y cuotas de urbanización*, Cedecs, Barcelona, 1995.

HERRERA MOLINA, P. M. (2000). *Derecho tributario ambiental*, Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2000.

JIMÉNEZ CISNEROS, J. F. (1986). *Los organismos autónomos en el Derecho público español. Tipología y régimen jurídico*, INAP, Alcalá de Henares, 1986.

JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. (1996). “El tributo ecológico y su carácter extrafiscal. Un estudio de las figuras autonómicas”, en *Impuestos*, núm. 1/1996.

(1998). *El tributo como instrumento de protección ambiental*, Comares, Granada, 1998.

LAGO MONTERO, J. M. (2000). *El poder tributario de las comunidades autónomas*, Aranzadi, Elcano, 2000.

LÓPEZ GARCÍA, C. (2001). “La orden de corte de suministro de servicio municipal de abastecimiento de agua”, en *Tributos Locales*, núm. 10, 2001.

LOZANO SERRANO, C. (1998). “Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público”, en *Civitas-REDF*, núm. 97, 1998.

(2002). “Calificación como tributos o prestaciones patrimoniales públicas de los ingresos por prestación de servicios”, en *Civitas-REDF*, núm. 116, 2002.

MAGADÁN DÍAZ, M.; RIVAS GARCÍA, J. I. (1998). *Fiscalidad ambiental autonómica*, Bosch, Barcelona, 1998.

(1999). “La fiscalidad del agua en el ámbito local”, en *Impuestos*, núm. 9/1999.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J.; ANEIRÓS PEREIRA, J. (2004). *Ley 8/1989, de tasas y precios públicos*, Edersa, Madrid, 2004.

MARTÍN MATEO, R. (1963). “El municipio y su hacienda”, en *Revista de Administración Pública*, núm. 40, 1963.

LLISET BORREL, F.; LÓPEZ PELLICER, J. A. (2002). *Reglamento de servicios de las corporaciones locales*, El Consultor, Madrid, 2002.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. (2000). “Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional”, en *Civitas-REDF*, núm. 106, 2000.

MARTÍN QUERALT, J. (2001). “La gestión de los recursos procedentes de la prestación de servicios realizada por las entidades locales”, en la obra colectiva *Financiación de los entes locales*, Diputación de Barcelona-Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2001.

MESTRE DELGADO, J. F. (1988). “El servicio público de distribución de agua”, en *Tratado de Derecho municipal*, Civitas, Madrid, 1988, t. II.

MOLINO Y NÚÑEZ, M. C. (1994). “Servicio de abastecimiento de agua, monopolios de servicios y la Comunidad Económica Europea”, en *El Consultor*, núm. 17/1994.

NÚÑEZ PÉREZ, G. (2002). “Sobre la naturaleza jurídica de la contraprestación recibida de los servicios públicos prestados en régimen jurídico privado”, en *Tributos Locales*, núm. 21, 2002.

ORÓN MORATAL, J. (1996). “Financiación del saneamiento y depuración de aguas residuales”, en *Revista de Estudios de Administración Local*, núm. 269, 1996.

- PAGÈS I GALTÉS, J. (1995). *Fiscalidad de las aguas*, Marcial Pons, Madrid, 1995.
- (1999). *La memoria económico-financiera de las tasas y precios públicos por servicios y actividades*, EAPGC-Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 1999.
- (1999). "Las tarifas de los servicios prestados en régimen de derecho privado: Su consideración como tasas, precios públicos o precios privados", en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 252, 1999.
- (2001). "El canon del agua creado por la Ley catalana 6/1990", en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 259, 2001.
- (2005). *Tributos sobre las aguas. Estatales, autonómicos y locales*, Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2005.
- PAREJA I LOZANO, C. (1994). "Competències i capacitat d'actuació del municipi", en *RJC*, t. I/2004.
- PEÑUELAS REIXACH, LL. (1993). "Parafiscalidad urbanística en el ordenamiento jurídico estatal", en la obra colectiva *Tratado de Derecho financiero y tributario local*, Diputación de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1993.
- PERDIGÓ I SOLÀ, J. (1997). "Les tarifes dels serveis locals", en la obra colectiva *Dret local*, UAB-Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 1997.
- PÉREZ ARRAIZ, J. (1996). "La extrafiscalidad y el medio ambiente", en *Revista de Hacienda Local*, núm. 78, 1996.
- PITA GRANDAL, A. M. (1996). "El precio público en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", en *Quincena Fiscal*, núm. 7, 1996.
- QUINTANA PETRUS, J. M. (1992). *Derecho de aguas*, Bosch, Barcelona, 1992.
- RAMALLO MASSANET, J. (1996). "Tasas, precios públicos y precios privados", en *Civitas-REDF*, núm. 90, 1996.
- ROSEMBUJ, T. (1995). *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995.
- (1996). "Tributos ecológicos en el ámbito municipal", en *Impuestos*, núm. 22/1996.
- ROSSY, H. (1951). "El pago de la deuda tributaria", en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 3, 1951.
- ROZAS VALDÉS, J. A. (1997). "Haciendas locales y medio ambiente", en *Impuestos*, núm. 20/1997.
- RUBIO DE URQUÍA, J. I. (1998). *El nuevo régimen de las tasas y precios públicos locales*, CISS, Bilbao, 1998.
- (2001). "Hacia la privatización de las prestaciones patrimoniales coactivas: Una peligrosa tendencia que debe ser neutralizada", en *Tributos Locales*, núm. 9, 2001.
- (2004). "La nueva LGT arroja luces y sombras sobre el régimen jurídico de tasas locales", en *Tributos Locales*, núm. 38, 2004.
- RUIZ GARIJO, M. (2002-a). *Problemas actuales de las tasas*, Lex Nova, Valladolid, 2002.
- (2002.b). *Tasas locales (municipales y provinciales)*, Edersa, Madrid, 2002.
- SÁNCHEZ RODRÍGUEZ, F. J. (1998). "Los precios públicos en la concesión de servicios o actividades públicas tras la Ley 25/1998, de 13 de julio", en *El Consultor*, núm. 20/1998.
- SANTAMARÍA PASTOR, J. A. (1998). Informe elaborado en noviembre de 1998, a requerimiento de la Asociación Española de Empresas Prestadoras de los Servicios de Agua a Poblaciones. Citado por J. A. Gieure le Caessant (2000).

SARMIENTO ACOSTA, M. J. (2002). *El derecho de aguas en Canarias*, Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2002.

SARTORIO ALBALAT, S. (1993). "Los precios públicos en particular", en la obra colectiva *Tratado de Derecho financiero y tributario local*, Diputación de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1993.

SIMÓN ACOSTA, E. (1988). "Tributos municipales", en la obra colectiva *Tratado de Derecho municipal*, Civitas, Madrid, 1988, t. II.

SUMPSI VIÑAS, J. M. (1994). "El régimen económico-financiero del agua y la agricultura", en *Revista de Estudios Agro-Sociales*, núm. 167, 1994.

TOLEDO JAUDENES, J. (1987). "El principio 'quien contamina paga' y el canon de vertidos", en *Revista de Administración Pública*, núm. 112, 1987.

(1991). En la obra colectiva *Comentario a la Ley de aguas*, Civitas, Madrid, 1991.

TORDESILLAS GALÁN, L. (1990). "El suministro de agua: Tratamiento hacendístico", en *El Consultor*, núm. 1/1990.

TORNOS MAS, J. (1982). *Régimen jurídico de la intervención de los poderes públicos en relación con los precios y las tarifas*, Real Colegio de España, Bolonia, 1982.

(1989). "Competencias municipales para la ordenación y gestión de los servicios públicos (especial referencia al suministro de agua, gas y electricidad)", en *Municipios y redes de servicios públicos*, ponencia de las Segundas Jornadas de Derecho Local, Girona, 1989.

VADRÍ I FORTUNY, M. T. (1994). "La naturaleza jurídica dels instruments econòmics en la gestió dels residus", en *Revista Jurídica de Catalunya*, núm. 2/1994.

VAQUERA GARCÍA, A. (1999). *Fiscalidad y medio ambiente*, Lex Nova, Valladolid, 1999.

VEGA HERRERO, M. (1987). "Les contribucions especials de la Hisenda local", en la obra colectiva *Manual de dret tributari local*, EAPGC-Marcial Pons, Madrid, 1987.

VILLAR PALASÍ, J. L. (1956). "Poder de policía y precio justo", en *Revista de Administración Pública*, núm. 16, 1956.

VILLAR ROJAS, F. (2001). "Dictamen sobre la naturaleza jurídica de la tarifa por prestación del servicio municipal de abastecimiento domiciliario de agua potable", en *Quincena Fiscal*, núm. 8/2001.