

Los Tributos Ecológicos de las Comunidades Autónomas*.

Francisco David Adame Martínez
Universidad de Sevilla.

1. INTRODUCCION.

La conservación y protección del medio ambiente se ha convertido en una de las cuestiones que más preocupan a la sociedad en la actualidad. Esta creciente intranquilidad por la preservación del entorno se ha trasladado de una parte al campo académico, donde hemos asistido en los últimos años a un incremento importante en la publicación de trabajos relacionados con el análisis de los instrumentos reguladores de la política medioambiental, materia que hasta hace poco tiempo apenas había sido objeto de tratamiento científico. De otra parte, esta preocupación también ha dado lugar a que la protección del medio ambiente se haya convertido en un bien jurídico que el legislador de multitud de países haya estimado como digno de protección, llegando incluso a reflejar constitucionalmente este principio: un ejemplo de ello es la Constitución española de 1978 (en adelante CE), que en su artículo 45, incluye entre los principios rectores de la política social y económica el de la protección del medio ambiente¹.

* El presente trabajo tuvo su origen en una breve Comunicación presentada a la Conferencia General sobre Gestión autonómica del medio ambiente, celebrada en Sevilla, del 10 al 12 de noviembre de 1993. Tanto esa comunicación como este trabajo, han sido realizados en el seno de un Proyecto de Investigación, con número de referencia PS92-0060, titulado "Hacienda de las Comunidades Autónomas y de los Entes Locales y análisis particular de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", y dirigido por el Prof. Dr. Javier Lasarte Alvarez. Este Proyecto ha sido financiado por la Dirección General de Investigación Científica y Técnica, a la que mostramos nuestro agradecimiento.

1. Desde la Constitución italiana de 1947, pasando por la Ley Fundamental de Bonn de 1949, las Constituciones europeas han venido situando en un lugar destacado la idea de conservación del medio ambiente. Más acusada aún ha sido esta tendencia en las modernas Constituciones de nuestro continente, que han convertido dicha idea en el contenido de un principio constitucional de extraordinaria relevancia: el principio de protección del medio ambiente. Entre esos textos fundamentales destacan las Constituciones de dos países, cuya elaboración y aprobación se produjo prácticamente al mismo tiempo que la de nuestra Constitución de 1978: la Constitución griega de 1975 (artículo 24) y la Constitución portuguesa de 1976 (artículo 66).

La financiación de las políticas tendentes a hacer efectivo ese principio de protección del medio ambiente puede llevarse a cabo recurriendo a la utilización de diversos instrumentos o mecanismos. Existe un consenso generalizado en la doctrina acerca de las ventajas, sobre todo desde el punto de vista recaudatorio, que ofrecen los impuestos ecológicos frente a los restantes mecanismos de financiación de la política medioambiental, como son los controles directos y los permisos y licencias para contaminar negociables (*tradeable permits*)². La Comunidad Europea pronto ha advertido estas ventajas y ha dado ya un primer paso en esta dirección, elaborando para ello una Propuesta de Directiva del Consejo por la que se crea un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono y sobre el consumo de energía, presentada por la Comisión el 2 de junio de 1992³. El retraso que ha sufrido el proceso de Unión europea, como consecuencia de la tardanza de algunos países comunitarios en la ratificación del Tratado de Maastricht, ha dado lugar también a un momentáneo olvido de esta iniciativa ecológica que experimentó un importante impulso durante el primer semestre de 1993 bajo la presidencia danesa. Una vez superado aquel obstáculo, la Comisión está ya en condiciones de retomar esta importante iniciativa.

El presente trabajo se estructura en cinco apartados bien diferenciados: en

2. Sobre las ventajas que presentan los impuestos frente a otras técnicas jurídicas y económicas de la lucha contra la contaminación, se puede consultar el trabajo de **TOLEDO JAUDENES, J.**, "*El principio "quien contamina paga" y el canon de vertidos*", en *Revista de Administración Pública*, nº 112, 1987, págs. 310 y 311. Un buen resumen de estas ventajas es el realizado por **HIGON TAMARIT, F. J.**, y **ROIG COTANDA, J. M.**, en "*Los impuestos verdes en la Comunidad Europea*" –incluido en la obra colectiva "*IV Congreso Nacional de Economía: Desarrollo Económico y Medio ambiente*", Sevilla, diciembre 1992, Aranzadi, pág. 618.
3. Cfr. DOCE C 196, de 3 de agosto de 1992. Un breve análisis de este impuesto sobre las emisiones de CO₂ puede encontrarse en el trabajo de **ANTON VALERO, V.**, "*La emisión de CO₂ en España en el horizonte 1989-1996. Un método de estimación*", en *Cuadernos de Actualidad, Hacienda Pública Española*, núm. 2/1993, IEF. También puede verse una breve referencia a esta cuestión en **ORDOÑEZ, F.**, "*La CE, el CO₂ y el Impuesto ecológico sobre la energía*", en *Revista del Pabellón de la Energía, EXPO 92*, nº 2. Algunos de los inconvenientes que presenta este impuesto comunitario, tal como aparece articulado en la Propuesta de Directiva citada han sido apuntados por **FERGOLA, C.**, "*L'Introduzione di "Imposte Ecologiche" nell'ordinamento italiano*", en *Diritto e Pratica Tributaria*, nº 4/1992, págs. 1444-1449. La Comunicación de la Comisión de la Comunidad Europea de 14 de octubre de 1991, invitando al Consejo a adoptar una posición sobre la estrategia allí propuesta –consistente en la enumeración de diversas alternativas que persiguen como finalidad estabilizar para el año 2000 las emisiones de CO₂ a los mismos niveles existentes en 1990–, ya reconocía la utilidad de las medidas fiscales como instrumento para reducir las emisiones de CO₂, aconsejando como mejor opción la articulación de un impuesto mixto, basado en un componente sujeto al contenido de carbono y en un componente energético. Esta Comunicación aparece publicada con el título "*Eurotasse Ecologiche: Una strategia comunitaria per limitare le emissioni di anidride carbonica e migliorare l'efficienza energetica*", en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, nº 1, Vol. 51 (1992). Págs. 119-137.

el primero, se delimita el contenido del principio informador de la regulación de los instrumentos económicos de la política medioambiental que no es otro que el principio "quien contamina paga"; en un segundo apartado, se estudia la distribución de competencias relativas a la protección del medio ambiente en el Derecho interno español, con especial referencia al saneamiento de aguas residuales; en tercer lugar, una vez constatada la competencia de las Comunidades Autónomas (en adelante CCAA) en esta materia, se analiza la posibilidad del establecimiento de impuestos ecológicos propios por estos entes territoriales; en cuarto lugar, se estudian otras figuras, de naturaleza muy discutida en la doctrina, como son los cánones de vertido y de saneamiento de aguas residuales, comenzando con los cánones existentes en el ámbito estatal, para continuar con los cánones autonómicos de vertidos; en quinto y último lugar, se incluyen diversas reflexiones que constituyen las conclusiones finales.

2. EL PRINCIPIO "QUIEN CONTAMINA PAGA".

Las tres estrategias reguladoras de la política medioambiental que hemos citado anteriormente, responden a una idea muy simple: la obligación que tiene el sujeto que causa un daño a la naturaleza de sufragar los gastos necesarios para repararlo. El principio que hace soportar esta carga a los agentes contaminadores es de "**quien contamina paga**" o PP (*polluter pays*)⁴. Se formuló por primera vez –como regla directriz– en la reunión de la OCDE de 26 de mayo de 1972⁵ y hoy es derecho positivo en la Comunidad Europea tras la entrada en vigor del Acta Unica, que ha incorporado al Tratado de Roma este principio de política medioambiental a través del apartado 2 del artículo 130 R,

4. Vid. las aportaciones al tema de los principios informantes de la legislación española en esta materia de **MATEU ISTURIZ, J. F.**, en "*La potestad tributaria de las Comunidades Autónomas y los nuevos tributos. El Impuesto sobre aguas residuales*", en la obra colectiva *Organización Territorial del Estado. Comunidades Autónomas*. Volumen III, IEF, 1984, págs. 1958 y ss. Por otra parte, como acertadamente ha puesto de manifiesto **MARTIN MATEO, R.**, –en su obra "*Tratado de Derecho Ambiental*", Trivium, 1991, Vol. I, págs. 239 y 240–, la efectividad del principio "quien contamina paga" encuentra "cauce adecuado a través del establecimiento de una serie de tributos tendentes a desanimar las conductas contaminadoras y a redistribuir entre un elevado número de agentes, los costos de las instalaciones necesarias para evitar que se produzcan daños ambientales".
5. Las reglas de aplicación práctica del principio "quien contamina paga" en el ámbito de las Comunidades Europeas, aparecen descritas en la Recomendación 75/436/Euratom, CECA, CEE, –adoptada por el Consejo, el 3 de marzo de 1975, en ejecución del Primer Programa de Acción en materia de medio ambiente–, y relativa a la imputación de costes y a la intervención de los poderes públicos en materia de medio ambiente (cfr. DOCE L 194, de 25 de julio de 1975, pág. 1). Ese Primer Programa de Acción, aprobado por el Consejo el 22 de noviembre de 1973 (vid. DOCE C 112, de 20 de diciembre de 1973, pág. 38), se refería a este principio, advirtiendo que el mismo debía "considerarse como un principio rector para la aplicación de los instrumentos económicos destinados a la realización de la política de medio ambiente".

en el que se dispone que "la acción de la Comunidad, en lo que respecta al medio ambiente, se basará en los principios de acción preventiva, de corrección, preferentemente en la fuente misma, de los ataques al medio ambiente y de **quien contamina paga**"⁶.

El segundo principio inspirador básico en materia de establecimiento de impuestos ecológicos es el **principio de neutralidad**. En relación con este principio basta, para los fines perseguidos con este trabajo, con recordar que obliga a que los entes públicos que establezcan tributos ecológicos, se mantengan después de percibir esos ingresos en idéntica situación a la que disfrutaban antes de dicha recaudación⁷.

3. DISTRIBUCION DE COMPETENCIAS EN MATERIA DE PROTECCION DEL MEDIO AMBIENTE EN EL DERECHO INTERNO ESPAÑOL, CON ESPECIAL REFERENCIA AL SANEAMIENTO DE AGUAS RESIDUALES.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 149.1.23.^ª CE, el Estado tiene competencia exclusiva para aprobar la "legislación básica sobre protección del

6. En el examen de este precepto adquiere especial importancia uno de los problemas esenciales del derecho comunitario como es la determinación de los preceptos de los Tratados constitutivos que tienen efecto directo. En este sentido manifiesta **ALONSO GARCIA, F.**, –en *"El Derecho Ambiental de la Comunidad Europea"*, Cuadernos de Estudios Europeos, Cívitas, Madrid, 1993, pág. 42–, que no se puede adelantar cuál va a ser la postura del Tribunal de Justicia CEE –como órgano encargado de la determinación de qué párrafos de artículos o artículos de los Tratados constitutivos tienen efecto directo–, sobre esta materia. Del contenido de este artículo 130 R, deduce **CARBAJO VASCO, D.**, –en *"Los impuestos ecológicos en la Comunidad Económica Europea"*, en *Noticias C.E.E.*, núm. 71, 1990, pág. 43–, que la Comunidad Europea parece mostrar una clara preferencia por las acciones preventivas, "ex-ante", anteriores a la contaminación medioambiental y sólo si esa acción no produce resultados positivos, habrá que acudir entonces a la utilización de los impuestos como instrumento corrector, en base al principio PP. Se trata de un principio que, como bien ha recordado **CARAVITA, B.**, –en *"Diritto pubblico dell'ambiente"*, Il Mulino, Bologna, 1990, pág. 79–, a pesar de su aparente claridad, presenta márgenes de incertidumbre que conducen a una dificultad en su interpretación y aplicación. En materia de protección del medioambiente en la Comunidad Europea puede consultarse también el trabajo de **GARCIA URETA, A.**, *"La protección del ambiente a la luz del Tratado de la Unión Europea"*, en *Revista Vasca de Administración Pública*, nº 34, 1992, págs. 85-121.
7. Vid. **ANTON VALERO, V.**, op. cit., pág. 51, quien indica que la aplicación de este principio de neutralidad al Impuesto comunitario sobre las emisiones de CO₂, obligaría a que el mismo "no provocase aumento alguno en la recaudación fiscal o lo que es lo mismo sería necesario la sustitución de algún tipo de ingreso fiscal por el eco-impuesto de tal forma que las variaciones recaudatorias fueran iguales a cero". Sin embargo, continúa diciendo, "la posición generalizada de la mayor parte de los países consideran innecesario tal requisito, entre otras razones por el principio de subsidiariedad". El significado de este principio en materia medioambiental lo explica muy bien **CARAVITA, B.**, –en *"Le politiche ambientali: principi, contenuti, e soggetti"*, *Associazione per gli studi e le ricerche parlamentari*, Quaderno nº 2, Giuffrè 1992, pág. 190– señalando que de acuerdo con el mismo, la Comunidad Europea actúa en materia ambiental

medio ambiente, sin perjuicio de las facultades de las CCAA de establecer normas adicionales de protección⁸. La formulación de este precepto hace surgir inmediatamente la duda de si en un modelo como éste tendría encaje la titularidad de otras competencias por parte de las CCAA, distintas a las del simple establecimiento de normas adicionales de protección⁹.

Esa duda queda despejada por la propia Constitución en su artículo 148.1.9.º, al ofrecer a las CCAA la posibilidad de asumir competencias relativas a la gestión en materia de protección del medio ambiente en su entorno geográfico correspondiente¹⁰. De todos modos, bastaría como fundamento y por tanto como título competencial para legislar en materia de tributos ecoló-

-
- en caso de que los objetivos perseguidos puedan ser realizados mejor a nivel comunitario que a nivel nacional. Esta cláusula que parecería dejar amplio espacio a los países miembros, ofrece en cambio a la Comunidad grandes posibilidades de intervención. Razones técnicas (la contaminación no conoce fronteras) y razones económicas (evitar obstáculos y discriminaciones a los intercambios comerciales) vuelven, de hecho, más eficaz la acción comunitaria.
8. En materia de distribución de competencias deben consultarse, sobre todo, dos estudios: el primero es de **TORNOS MAS, J.**, "*Competencias de la Comunidad Europea y de las Comunidades Autónomas en materia de Medio Ambiente*", dentro de la obra colectiva "*La integración de España en las Comunidades Europeas y las competencias de las Comunidades Autónomas*", Barcelona, 1984. págs. 271 y ss.; del segundo es autor **MUÑOZ MACHADO, S.**, "*La distribución de competencias entre el Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales en materia de Medio Ambiente*", en *Documentación Administrativa*, nº 190, 1981, págs. 351 y ss.
 9. En relación con la competencia estatal para dictar la legislación básica sobre protección del medio ambiente, resultan de gran utilidad varias ideas generales aportadas por el Tribunal Constitucional en la **STC 149/1991, de 4 de julio** (BOE de 29 de julio), dictada para resolver varios recursos de inconstitucionalidad interpuestos contra la Ley 22/1988, de 28 de julio, de costas. A los efectos de este trabajo, interesa destacar que en el Fundamento Jurídico 1º., apartado D, el TC afirma –en relación con la competencia de las CCAA para desarrollar la legislación básica del Estado sobre medio ambiente–, que "la obligada interpretación de los Estatutos conforme a la Constitución fuerza a entender, sin embargo, que en materia de medio ambiente el deber estatal de dejar un margen al desarrollo de la legislación básica por la normativa autonómica es menor que en otros ámbitos y que, en consecuencia, no cabe afirmar la inconstitucionalidad de las normas estatales aduciendo que, por el detalle con el que están concebidas, no permiten desarrollo normativo alguno".
 10. Como bien ha puesto de relieve **RICO GOMEZ, J. I.**, –en su trabajo "*Las competencias autonómicas de desarrollo legislativo en materia de protección del medio ambiente y espacios naturales protegidos. El caso de la Comunidad de Castilla y León*", en *Revista de Administración Pública*, nº 127, 1992, págs. 325 y 326–, "entre lo que es "legislación básica" y lo que es la "mera gestión" existe un elenco de posibilidades que incluye, por ejemplo, la potestad para dictar leyes de desarrollo de la legislación básica; esta potestad pertenece al Estado por lo que se refiere a las Comunidades de segundo grado, mientras que los Estatutos de Autonomía de las Comunidades de primer grado o de régimen especial (País Vasco, Cataluña, Galicia, Andalucía y Navarra), a los que hay que añadir, en este concreto supuesto, el de la Comunidad Valenciana, han asumido tales competencias de desarrollo normativo en materia de protección del medio ambiente para sus respectivas Comunidades Autónomas, interpretando en amplio sentido la expresión constitucional –contenida precisamente en el art. 149.1.23º– que faculta

gicos por parte de las CCAA, esa competencia de la que gozan estos entes territoriales para dictar "normas adicionales de protección"¹¹.

Como poder público corresponde a las CCAA, tal como se puede deducir de lo previsto en el artículo 45.2 CE, velar por la utilización racional del agua como recurso natural escaso, "con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente". La evacuación y posterior tratamiento para su depuración de las aguas residuales constituye, sin duda, uno de los objetivos prioritarios a afrontar por las políticas medioambientales que desarrollen las CCAA. En ejercicio de sus competencias para dictar normas adicionales de protección del medio ambiente, nada obsta a que estos entes elaboren leyes que se sirvan –entre otros instrumentos económicos– de tributos para contribuir a la financiación de sus actuaciones tendentes al mantenimiento y conservación de la naturaleza.

Con lo expuesto hasta el momento no se agota aún la lista de entes territoriales titulares de competencias en materia de protección del medio

a las CCAA para establecer normas adicionales de protección". Al haber asumido las CCAA en sus respectivos Estatutos, las competencias relativas a la gestión en materia de protección del medio ambiente, considera **FERNANDEZ JUNQUERA, M.**, –"¿Un impuesto municipal sobre empresas contaminantes?", en *AAVV: Organización Territorial del Estado (Administración Local)*. Vol. II, IEF, Madrid, 1985, pág. 1261–, que se encuentran "plenamente capacitadas para llevar a cabo, si así lo decidiesen, las obras necesarias para el establecimiento de servicios destinados a eliminar o controlar la contaminación y por su mantenimiento y funcionamiento, imponer a las empresas o actividades causantes de la misma la tasa respectiva",

11. Las CCAA que habían accedido a su autogobierno por la vía del artículo 143 CE, no podían asumir, en sus Estatutos de Autonomía, otras competencias que no fueran las mencionadas en el artículo 148.1 CE, entre las que se incluía la de gestión en materia de protección del medio ambiente. Transcurridos los cinco años que preveía el artículo 148.2 CE para la sucesiva ampliación de las competencias de estas CCAA, y con la finalidad de fijar las bases para iniciar este proceso se firmaron los Acuerdos Autonómicos de 28 de febrero de 1992. Este proceso ha culminado con la aprobación de la Ley Orgánica 9/1992, de 23 de diciembre, de transferencia de competencias a las Comunidades Autónomas que accedieron a la autonomía por la vía del artículo 143 de la Constitución, que ha venido a equiparar la posición en materia medioambiental de todas las CCAA. De acuerdo con lo dispuesto en su artículo 3, se transfirió a las CCAA de Asturias, Cantabria, La Rioja, Murcia, Aragón, Castilla-La Mancha, Extremadura, Islas Baleares, Madrid y Castilla y León, entre otras, la competencia de desarrollo legislativo y ejecución en materia de normas adicionales de protección del medio ambiente. Para asumir estas nuevas competencias transferidas, las citadas CCAA remitieron a las Cortes Generales –vid. *Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, Serie A, números 1 a 14, de 8 de julio de 1993–, los Proyectos de reforma de sus Estatutos de Autonomía, para su tramitación como Proposiciones de Ley Orgánica. En su sesión del 2 de diciembre de 1993, el Pleno del Congreso de los Diputados aprobó estas Proposiciones de Ley Orgánica (vid. *Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, Serie A, números 4-5, 5-8, 6-6, 7-8, 8-7, 9-7, 10-7, 11-7, 12-7, 13-7 y 14-7, de 13 de diciembre*).*

ambiente, especialmente en materia de saneamiento de aguas residuales, dado que la legislación de régimen local atribuye diversas competencias en esta materia a los Municipios. Fundamentalmente, esta atribución de competencias se halla contenida en el artículo 25.2.1), de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local (en adelante LBRL), al disponer que entre las materias sobre las que el Municipio ejercerá, en todo caso, competencias en los términos de la legislación del Estado y de las CCAA, se halla el "suministro de agua y alumbrado público: servicios de limpieza viaria, de recogida y tratamiento de residuos, alcantarillado y tratamiento de aguas residuales"¹².

A este conjunto de competencias añade el artículo 86.3 LBRL, una declaración de reserva en favor de las entidades locales de diversas actividades o servicios esenciales, entre las que casualmente se encuentran el abastecimiento y depuración de aguas, así como la recogida, tratamiento y aprovechamiento de residuos. Interpretar correctamente cuál es el alcance de la imprecisa expresión "depuración de aguas" utilizada en este precepto, no resulta nada fácil y menos aún, si para tratar de aclarar a qué se quiso referir el legislador cuando empleó esta expresión, se acude al mencionado artículo 25.2.1) LBRL, en el que se alude al "tratamiento de aguas residuales". En buena técnica jurídica, el legislador debería de haberse referido en este artículo 86.3 expresamente a la depuración de las aguas residuales para así poder entender efectuada la reserva en esta materia en favor de las Corporaciones Locales; dado que no lo ha hecho, debemos interpretar, para no ir en contra de la letra de la LBRL, que con esta expresión no se ha querido declarar esa reserva¹³.

12. Para financiar el coste de la prestación de estos servicios, los Ayuntamientos podían establecer tasas [art. 199.b) del Texto Refundido de las disposiciones vigentes en materia de régimen local, aprobado por Real Decreto Legislativo 781/1986, de 8 de abril]. Por otra parte, de acuerdo con lo previsto en el art. 219.2.c) y h), de dicha norma, debían establecer contribuciones especiales, por la ejecución de obras de "renovación, sustitución y mejora de las redes de distribución de agua así como de alcantarillado y desagüe de aguas residuales" y de construcción de "estaciones depuradoras de aguas residuales y colectores generales". La normativa actualmente vigente en esta materia, se halla contenida en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, que ha derogado el Título VIII del mencionado Texto Refundido, en el que se incluían los dos preceptos a que nos acabamos de referir. El artículo 21 de esta Ley 39/1988, no excluye la posibilidad de exigir este tipo de tributos por la prestación del servicio público de depuración de aguas residuales. Cuando se trate de la realización de obras públicas, como por ejemplo construcción de estaciones depuradoras, que representen un beneficio para el sujeto o un aumento del valor de sus bienes, las Entidades Locales podrán exigir contribuciones especiales conforme a lo dispuesto en los artículos 28 a 35 de esta Ley 39/1988.
13. En esta línea se pronuncia **CHOY TARRES, A.**, en "*Competencias y funciones del municipio en materia de medio ambiente*", en *Revista Catalana de Derecho Público*, diciembre 1992, pág. 94, quien considera que no se hace esta reserva, pues la expresión "abastecimiento y depuración de aguas", se refiere más que a la depuración de las aguas residuales, a la potabilización de las aguas como servicio ligado al abastecimiento. Concluye el citado autor que "dado que el legislador, cuando se refiere al servicio ligado al de alcantarillado, lo expresa como "tratamiento de aguas residuales", debemos interpretar que no se hace esta reserva en la legislación de régimen local".

A veces, la técnica jurídica utilizada para realizar la atribución de competencias en materia de depuración de aguas residuales a los Municipios consiste en recoger en una ley autonómica, a modo de recordatorio, el contenido de leyes estatales que enumeran cuáles son las competencias municipales en dicha materia. Un ejemplo de la utilización de esta técnica, está representado por el artículo 4 de la Ley 2/1992, de 26 de marzo, de saneamiento de aguas residuales de la Comunidad Valenciana.

Al no estar declarada la reserva de esta materia en favor de los Municipios, las CCAA han legislado en materia de saneamiento y depuración de aguas residuales, estableciendo tributos, sin que ello suponga una invasión del ámbito de autonomía municipal en esta materia, debido a que la prestación del servicio de saneamiento de las aguas residuales se lleva a cabo de forma compartida entre los Municipios y las CCAA.

Las únicas Comunidades que hasta la fecha han sido respetuosas con la LBRL en cuanto a la fijación del marco de competencias de los Municipios en la materia que estamos estudiando han sido Cataluña y Madrid. La Comunidad de Cataluña reguló la cuestión por Ley 8/1987, de 15 de abril, municipal y de régimen local, que atribuye al Municipio en su artículo 63.2.f), con carácter general y como competencia propia "la protección del medio"; con carácter más específico, en el artículo 63.2.1), le otorga competencias en materia de tratamiento de aguas residuales¹⁴. Por su parte, la Comunidad de Madrid ha asignado recientemente a los Municipios a través de la Ley 10/1993, de 26 de octubre, de vertidos industriales al sistema integral de saneamiento, concretamente en su artículo 10, la competencia en materia de autorización de vertidos de aguas residuales industriales.

No sólo sería aconsejable, sino que urge que el resto de CCAA sigan el camino iniciado ya por Cataluña y Madrid, regulando por medio de leyes generales y reglamentos específicos todas las materias relacionadas con el ámbito de competencias y de actuación municipal, en donde se concreten, ordenen y delimiten con claridad, entre otras materias, las competencias de los Municipios relativas al medio ambiente y más concretamente a la recogida y tratamiento de aguas residuales.

14. Posteriormente, la Ley 19/1991, de 7 de noviembre, de Reforma de la Junta de Saneamiento de Cataluña, ha venido a completar lo dispuesto en la Ley 8/1987, en materia de saneamiento de las aguas, al reconocer a las Corporaciones Locales –en su artículo 5.3.a)–, iniciativa para "contratar y ejecutar las obras y prestar los servicios". En el apartado b) del mismo artículo, les reconoce competencias propias "para la prestación del servicio de saneamiento de las aguas residuales, con independencia del ente que haya ejecutado las obras y podrán ser receptoras de las instalaciones".

4. IMPUESTOS ECOLOGICOS PROPIOS DE LAS CCAA.

El establecimiento de tributos conlleva para cualquier nivel de gobierno un elevado coste político y, a la vez, un incremento de la presión fiscal de no mediar una paralela reducción en los tipos de otros tributos. Como consecuencia de ello, en nuestro país los gobiernos autonómicos se han mostrado tradicionalmente reacios al establecimiento de tributos propios. Esta tradicional resistencia debería verse modificada por la inclusión en nuestro ordenamiento de los principios de corresponsabilidad y de responsabilidad fiscal, que obligan a que cada ente territorial cuente entre sus recursos con ingresos tributarios propios exigidos directamente a sus ciudadanos.

La exigencia de tributos ecológicos por parte de las CCAA es una medida que produce dos efectos: a) responsabiliza claramente a estos niveles de gobierno y b) cumple con uno de los principales postulados de la teoría del federalismo fiscal, que exige que los niveles subcentrales de una hacienda multi-nivel deben financiarse, en un porcentaje elevado de sus ingresos, a través de impuestos propios.

La protección del medio ambiente ofrece un abanico muy amplio de posibilidades para el establecimiento de tributos propios por parte de las CCAA; hasta el momento, los tributos creados han revestido la forma de impuestos propios, o cánones.

El artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las CCAA (en adelante LOFCA), prohíbe a estos entes territoriales el establecimiento de tributos que recaigan sobre hechos imponible ya gravados por el Estado. No es cierto, como se suele afirmar a menudo, que todos los hechos imponibles ya han sido agotados por el Estado. Y menos verdadera aún es esa afirmación en relación con los impuestos ecológicos, pues en esta materia el arsenal tributario no está precisamente agotado.

Muestra de ello es que hasta el momento, la única Comunidad que ha tenido imaginación en nuestro país para articular un impuesto ecológico ha sido la de *Baleares* que ha establecido, por Ley 12/1991, de 20 de diciembre, el *Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente*¹⁵. Es de

15. En relación con este impuesto se puede consultar nuestro trabajo "El Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente de Baleares", en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 79, 1993, págs. 433 a 465.

agradecer este esfuerzo imaginativo realizado por el legislador balear –no muy normal en el ámbito de las CCAA–, que ciertamente ha conseguido elaborar un impuesto notablemente correcto desde el punto de vista técnico¹⁶. La Ley 12/1991 se halla recurrida ante el Tribunal Constitucional, que inicialmente suspendió su vigencia y aplicación, pero posteriormente ha levantado dicha suspensión.

El Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, inspirándose en el principio "quien contamina paga", pretende gravar la titularidad, en el momento del devengo, de determinadas instalaciones y estructuras situadas en el territorio de esta Comunidad que, por encontrarse afectas a la realización de actividades tales como producción, almacenaje, transformación, transporte efectuado por elementos fijos y suministro de energía eléctrica y de carburantes y combustibles sólidos, líquidos o gaseosos, inciden de un modo pernicioso en el medio ambiente. La Comunidad de Baleares ha pretendido en el fondo, gravar el patrimonio de aquellas sociedades que son titulares de este tipo de instalaciones y estructuras.

Existen dos clases de impuestos medioambientales: 1) aquellos que desincentivan las actividades contaminantes y 2) aquellos que permiten obtener ingresos destinados a financiar los gastos necesarios para la reducción o eliminación de la contaminación provocada por determinadas actividades. En principio, el impuesto balear pertenece a la segunda modalidad, ya que en su regulación no se ha previsto de modo claro ningún tipo de reducción en la cuantía a pagar, en el caso de que los titulares de esas instalaciones y estructuras afectas a la realización de actividades que incidan en el medio ambiente, adopten algún tipo de medida que reduzca los efectos perjudiciales que sus instalaciones pueden causar al medio ambiente.

5. CANONES DE VERTIDO Y DE SANEAMIENTO DE AGUAS RESIDUALES.

5.1. *Naturaleza jurídica.*

Una segunda modalidad de tributos ecológicos viene representada en

16. A este esfuerzo imaginativo ya aludía **CAZORLA PRIETO, L. M.**, –en *"Incidencia de la nueva Constitución en la legislación territorial tributaria"*, en *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, pág. 773–, quien incluso ya entonces avanzaba la posibilidad de establecer impuestos ecológicos por parte de las CCAA cuando afirmaba "que dentro de los límites que conocemos..., podría pensarse en un impuesto sobre el consumo de energía o con motivo de la contaminación...".

nuestro país por los cánones de vertido y de saneamiento de aguas residuales. Para pronunciarse de un modo definitivo acerca de la naturaleza jurídica de estas exacciones –sobre las que únicamente existe en la doctrina un amplio consenso en cuanto a su consideración como ingresos de Derecho público–, hay que analizarlos en profundidad, pues mientras la calificación de algunos no ofrece duda ya que participan de la naturaleza de los impuestos, la calificación de otros, en cambio, sí presenta ciertas dificultades, en cuanto que su naturaleza es híbrida entre el impuesto y la tasa, o entre la tasa y el precio público (categoría ésta última introducida en nuestro ordenamiento por la Ley 8/1989, de 13 de abril).

El punto de partida es el examen del artículo 26 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT), que al enumerar las clases de tributos, cita únicamente los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales, sin hacer ningún tipo de referencia al canon como una categoría tributaria independiente¹⁷. En consecuencia y como primera conclusión, cabe afirmar que desde el punto de vista jurídico no se puede calificar como una especie de tributo con sustantividad propia al canon; de ahí que las figuras que aparezcan encubiertas bajo esta denominación, deberán ser encuadradas atendiendo a las características que presenten en alguna de las tres categorías tributarias anteriormente citadas.

En nuestro ordenamiento, el legislador ha venido utilizando tradicionalmente el término "canon", para referirse al pago efectuado como consecuencia de la adjudicación de una concesión administrativa o de las ocupaciones del dominio público¹⁸. Con la utilización de esta pretendida categoría tributaria,

17. La doctrina ha venido negando sistemáticamente la consideración del canon como categoría tributaria independiente. En esta línea destaca **SIMON ACOSTA, E.**, –en *"Consideraciones acerca del canon sobre la producción de energía eléctrica"*, en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 32, pág. 604–, quien ha escrito que "no hay posibilidad de pensar que nos encontremos ante una cuarta categoría de tributos que pueda ponerse al lado de los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales".
18. Para entender la razón que explica la utilización del término "canon", **ARRIETA MARTINEZ DE PISON, J.**, –en *"Régimen fiscal de las aguas"*, *Cuadernos Civitas*, Madrid, 1991, pág. 26–, acude –no sin antes reconocer que su planteamiento responde más a razones de forma que de fondo–, a la idea de la influencia de la teoría tradicional, donde el concepto de tasa "habitualmente se ha aplicado más a supuestos de "prestaciones de servicios públicos o actividades realizadas por la Administración" (*facere*) que benefician a los sujetos pasivos". En cambio, la calificación de canon se ha reservado "para los aprovechamientos del demanio público, ya que en estos supuestos no hay "prestación de servicio público" *ni actividad de la Administración directa y material (non facere)*, que "beneficie particularmente al sujeto pasivo", sino simplemente una actividad de gestión, la autorización (o concesión) para su uso especial o privativo. Y como ello no suponía una actividad singular de la Administración, la voz "canon" parecía más

parece como si se hubiese buscado, de un modo claramente intencionado, una confusión terminológica que en último término pretende encubrir los graves problemas de imagen que se pueden producir de cara a los contribuyentes con el establecimiento de impuestos o de tasas¹⁹.

Si el término canon presenta todas las dificultades de caracterización en cuanto a su naturaleza jurídica que acabamos de ver, ¿por qué entonces en nuestro país, tanto el legislador estatal como el autonómico, se han empeñado en utilizar en tantas ocasiones esta figura, para gravar el vertido y el saneamiento de aguas residuales? La razón del empleo del término canon se encuentra en la influencia de la normativa comunitaria en esta materia, concretamente el Tercer programa de acción de las Comunidades Europeas en materia de medio ambiente (1982-1986), que sugería la aplicación del principio "quien contamina paga", a través de la imposición a los contaminadores de obligaciones en forma de normas y/o cánones. Según se advierte en dicho programa, los cánones "pueden representar un estímulo especial para la realización de medidas anticontaminantes, contribuir eficazmente a la ejecución de las normas y estimular la innovación, en particular si afectan igualmente a las contaminaciones residuales"²⁰.

Por si todo esto fuera poco, la situación se ha complicado aún más tras la irrupción del precio público como nueva figura en el panorama tributario, tras la aprobación de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de tasas y precios públicos, que ha venido también a redefinir el concepto de tasa. La simple utilización del dominio público, que en multitud de ocasiones es el presupuesto de hecho básico en el caso de los cánones de vertido de aguas residuales, bajo la legislación anterior

adecuada cuando se cobraba con idea de *contraprestación*, como un "*precio*", reservándose el concepto "*tasa*" para cuando existiera un ánimo de *compensación* por el gasto y coste social que produjera la actividad realizada por la Administración y cuyo beneficio estaba particularizado y era indivisible...".

19. Similares problemas ha planteado la utilización del término canon en el Derecho comparado. Así por ejemplo, en Italia destaca **MISCALI, M.**, –en "*Imposizione Tributaria e Territorio*", Cedam, Padova, 1985, pág. 205–, que el término canon es un "término polivalente, usado en general para identificar aquellos ingresos de los entes locales derivados de las concesiones de uso de sus propios bienes demaniales. El término se ha empleado además recientemente para indicar los ingresos de algunos servicios públicos gestionados con reserva exclusiva o monopolio directo (canon radiotelevisivo, telefónico, etc.) y dados en concesión a empresas especializadas. El canon viene definido clásicamente como la prestación debida en relación al disfrute de un bien demanial y queda confiada, salvo casos excepcionales, a la discrecionalidad del ente acreedor".
20. El Tercer Programa de Acción de las Comunidades Europeas en materia de medio ambiente, fue aprobado por el Consejo, el 7 de febrero de 1983 (Vid. DOCE C 46, de 17 de febrero de 1983, especialmente págs. 89 y 90).

a la Ley de Tasas y Precios Públicos daba lugar a la exigencia de una tasa; en cambio, tras la aprobación de la Ley 8/1989, la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público ha pasado a convertirse en uno de los presupuestos de hecho que dan lugar a la posibilidad de establecer un precio público.

¿Supone este cambio legislativo que los cánones de vertido de aguas residuales, sobre todo los existentes en el ámbito estatal –especialmente el canon de vertido del artículo 105 de la Ley 29/1985, de 2 de agosto, de Aguas y el canon de vertido del artículo 85 de la Ley 22/1988, de 28 de julio, de Costas, a los que se alude a continuación–, que anteriormente se conceptuaban como tasas, hayan pasado automáticamente a convertirse en precios públicos con las consecuencias que tal modificación acarrearía? La respuesta es claramente negativa, pues estos cánones de vertido se ajustan más a las características jurídico-tributarias de las tasas recogidas en el artículo 26.1.a) LGT. En primer lugar, el hecho imponible está constituido por la prestación de un servicio o actividad por parte de la Administración, como es el saneamiento y la depuración de las aguas.

En segundo lugar, el servicio público de saneamiento y depuración de aguas es de carácter inevitable, pues las CCAA y los Municipios lo prestan queramos o no. No se trata de un servicio coactivamente impuesto a todos los ciudadanos, sino que se trata de una actividad que es de solicitud o recepción obligatoria, al ser preceptiva –de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 92 de la Ley 29/1985– no tanto la realización del vertido de aguas residuales propiamente dicho, como la solicitud de autorización administrativa para la realización de esos vertidos.

En tercer lugar, se trata de un servicio que, en principio, no puede prestarse por el sector privado por estar declarada su reserva en favor del sector público. Además implica una manifestación del ejercicio de autoridad, dado que la Administración en cuanto autoridad podrá o no conceder la autorización –requerida por el artículo 92 de la Ley de Aguas y 57 de la Ley de Costas– para la utilización del dominio público hidráulico o marítimo– terrestre, a través de la realización de vertidos de aguas y de productos residuales susceptibles de contaminar las aguas.

5.2. *Cánones de vertido estatales.*

Si bien el Estado no ha establecido impuestos ecológicos hasta la fecha,

en cambio sí que se ha servido de una figura tributaria como es el canon que, como acabamos de comprobar no tiene ni configuración legal ni doctrinal en nuestro ordenamiento. En el ámbito estatal, existen tres cánones que gravan la realización de vertidos de distinta naturaleza, como son: 1) el canon de vertido del artículo 105 de la Ley de Aguas; 2) el canon de vertido del artículo 85 de la Ley de Costas y 3) el canon por vertidos nocivos a la riqueza piscícola del artículo 6 de la Ley de Pesca Fluvial.

5.2.1. *Canon de vertido del artículo 105 de la Ley de Aguas.*

El vertido de aguas y de productos residuales es una actividad susceptible de provocar contaminación o degradación del dominio público hidráulico, por lo que requiere autorización administrativa. El otorgamiento de esta autorización constituye el presupuesto de hecho que hace nacer la obligación de pago del canon de vertido, que en última instancia persigue como principal finalidad, la de contribuir a la protección y mejora del medio receptor de cada cuenca hidrográfica²¹.

El Reglamento de desarrollo de esta Ley de Aguas, hace coincidir curiosamente en el tiempo la obligación de satisfacer este canon con el momento del otorgamiento de la autorización de vertidos, pareciendo así querer asimilar la naturaleza de esta figura a la de los precios públicos²². En cambio, si entendemos que el hecho imponible no es únicamente la concesión de la autorización del vertido, sino también la realización del propio servicio, atendiendo más a los vertidos, es decir a la actividad o servicio que a la autorización, hay que concluir

21. La Ley 29/1985, de 2 de agosto, de Aguas, fue objeto de diversos recursos de inconstitucionalidad, que fueron resueltos por el Tribunal Constitucional en **STC 227/1988, de 29 de noviembre**. (BOE de 23 de diciembre de 1988). En referencia al canon de vertidos, el TC concluye en el Fundamento Jurídico 28º, que "hay que entender que la creación de este tributo responde también a la competencia del Estado sobre la legislación básica en materia de medio ambiente, puesto que se trata de una opción esencial de la acción administrativa encaminada a la protección y mejora de la calidad de las aguas y demás recursos naturales integrados en el dominio público hidráulico". Para el Alto Tribunal, "los artículos 104 y 105 de la Ley no invaden las competencias de las Comunidades Autónomas".
22. El desarrollo reglamentario de este canon de vertido está recogido en los arts. 289 a 295 del Reglamento del dominio público hidráulico, que desarrolla los Títulos Preliminar, I, IV, V, VI y VII de la Ley 29/1985, de 2 de agosto, de Aguas, y que ha sido aprobado por Real Decreto 849/1986, de 11 de abril. Para la regularización de los sujetos causantes de vertidos en el momento de la entrada en vigor de la ley, se aprobó una disposición importante como es la Orden de 23 de diciembre de 1986, por la que se dictan normas complementarias de las autorizaciones de vertidos de aguas residuales, que alude a la evaluación del canon que se hubiera devengado durante 1986.

que se trata de una tasa²³. Tras una primera aproximación, la naturaleza de este canon pudiera calificarse de híbrida entre la tasa y el precio público, pero en cuanto se profundiza en su estudio se descubre que su naturaleza se asemeja más a la de la tasa, pues con su implantación se persigue cubrir el coste del servicio o actividad de protección y mejora de la calidad de las aguas de cada cuenca hidrográfica²⁴.

El artículo 7.2 de la LOFCA –en la redacción dada al mismo por la Ley Orgánica 1/1989, de 13 de abril– establece que "cuando el Estado o las Corporaciones Locales traspasen a las CCAA funciones en cuya ejecución o desarrollo presten servicios o realicen actividades gravadas con tasas, éstas se considerarán como tributos propios de las respectivas Comunidades". En base a este artículo, al ser el canon de vertido una tasa fundada en la provocación del coste del servicio de prevención y corrección de la contaminación de las

23. Cfr. **ARRIETA MARTINEZ DE PISON, J.**, op. cit. págs. 50 a 52, quien ha puesto de relieve que el hecho imponible no es únicamente la autorización del vertido, sino también el propio vertido, puesto que al determinarse la base imponible en función de lo contaminante que sea el vertido puede presentarse un supuesto en el que se haya concedido "una autorización para verter, y que luego no se produzca tal vertido, o que se produzca pero en una cantidad menor de la esperada sin que sea suficiente contaminación, lo que conlleva a que no se produzca obligación de pago por no realizarse el hecho imponible, o por ser mínimo exento". El hecho imponible –concluye el autor– es "tanto la autorización del vertido, como el propio vertido (este último, además, supone una ocupación del dominio público y obliga a que, por la actividad del sujeto pasivo, la Administración tenga que actuar o realizar un servicio público)".
24. La mayoría de los autores se decantan por considerar que este canon es una tasa. En este sentido se puede citar, entre otros, a **TOLEDO JAUDENES, J.**, op. cit., págs. 314 y 321. Este autor defiende que la Ley de Aguas ha optado "por una reglamentación de este tributo fiel a los caracteres institucionales de la tasa", basándose para ello en diversos argumentos. Por una parte, no se puede dudar que "hay una utilización del dominio público especialmente intensa que obstaculiza o impide el uso general, y aun otros privativos"; esta afirmación significa, tras la aprobación de la Ley 8/1989, la consideración del canon como un precio público. No obstante, este autor ofrece otros dos argumentos que permiten seguir concluyendo que considera al canon como una tasa, puesto que en su opinión hay además "un servicio público (de eliminación o depuración) provocado por el vertido", así como "un costo precisamente por causa del vertido contaminante". También se ha inclinado por calificarlo como tasa **CORS MEYA, F. X.**, –"Calificación de los cánones sobre el agua", en *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 67, 1993, pág. 85–, al afirmar que con la misma "se grava el beneficio inducido que al particular le genera la actividad y servicio que la autorización administrativa conlleva". Esta autorización "es por sí misma una solicitud obligatoria y sólo la puede prestar el sector público, ya que entra en el ámbito de las funciones que le son propias". En cuanto a la posibilidad de estar ante un precio público por la ocupación del dominio público, en vez de una tasa, advierte que aunque podría serlo "si el canon se hubiera articulado fundamentalmente en función del aprovechamiento restrictivo y a su vez negativo que conlleva la contaminación de un recurso natural como es el agua, creo más bien...", que el articulado de la exacción pretende gravar la actividad o servicio que conlleva la autorización administrativa". Igualmente, **QUINTANA PETRUS, J. M.**, –"Derecho de Aguas", Bosch, Barcelona, 1989, pág. 529–, ha entendido que dicho canon es un tributo "que tiene la configuración legal de tasa".

aguas continentales, interpreta **TOLEDO JAUDENES** que debe ser considerado como un tributo propio de la Comunidad Autónoma²⁵.

De la forma en que aparece estructurado este canon no pueden más que derivarse problemas en su aplicación. El primero de esos problemas deriva de los elementos a tener en cuenta en el procedimiento establecido para su cálculo. El importe a pagar por este canon se obtendrá multiplicando la carga contaminante del vertido, expresada en unidades de contaminación, por el valor que se asigne a la unidad²⁶.

Para la determinación del valor de esa unidad de contaminación –que puede ser distinta para los distintos ríos y dentro de un mismo río para los diversos tramos–, prescribía el legislador que se tuviesen en cuenta los Planes Hidrológicos de cuenca, que incluirían entre sus previsiones, la fijación de los objetivos de calidad de cada tramo y que permitirían, a la vez, cuantificar así el daño producido por cada vertido.

El problema al que aludimos, se plantea porque esos Planes Hidrológicos de cuenca aún no se han elaborado o se han elaborado y no se han aprobado, lo que determina que el cálculo del canon siga realizándose de una manera provisional, utilizando para ello el valor provisional –concretamente de 500.000 pesetas– que el artículo 295.3 del Reglamento del dominio público hidráulico fijaba con carácter general y transitorio para la unidad de contaminación.

Un segundo problema importante emana de la escasa efectividad conseguida mediante la aplicación de este canon. Las tareas de inspección y control que exige dicha aplicación se ven enormemente dificultadas por diversas razones. En primer lugar, por la complejidad que conlleva el cálculo del daño efectivamente producido. Así por ejemplo, resultaría casi imposible de evaluar

25. Vid. **TOLEDO JAUDENES, J.**, op. cit., pág. 324. Concluye su reflexión en este sentido, de un modo excesivamente rotundo, al asegurar que "la Comunidad Autónoma es titular de la potestad legislativa sobre ese tributo, así como de las potestades de gestión (liquidación, recaudación, inspección, revisión de oficio, consultas, etc.) y resolución de reclamaciones económico-administrativas ex arts. 6.1, 19.1 y 20.a) LOFCA".
26. El párrafo 2º del artículo 105 de la Ley de Aguas nos define qué se entiende por unidad de contaminación, cuando afirma que se trata de "un patrón convencional de medida, que se fijará reglamentariamente, referido a la carga contaminante producida por el vertido tipo de aguas domésticas, correspondiente a 1.000 habitantes y al período de un año". Un ejemplo simple de cálculo de la cantidad a pagar por este canon, puede verse en **GONZALEZ-BERENGUER URRUTIA, J. L.**, en "*Comentarios a la Ley de Aguas*", Publicaciones Abella, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1985, pág. 216.

el daño irreparable producido por los vertidos de una industria química a un río. ¿Cómo se puede valorar el coste de un desastre ecológico de esta naturaleza?

En segundo lugar, y con carácter previo al cálculo del daño, también constituye un obstáculo difícilmente superable la ejecución de la misma operación de medición de los vertidos contaminantes producidos, así como la realización de los análisis que permitan aislar los vertidos realmente contaminantes de los que no lo son. Ambas son operaciones que no pueden realizarse en multitud de zonas altamente contaminadas de nuestro país, como consecuencia de la escasez de medios materiales y humanos que se exigen para llevar a cabo un control medianamente riguroso de esta naturaleza. A todos estos inconvenientes habría que añadir otro que dificulta aún más el control de los vertidos, y que se deriva del elevado número de sujetos que intervienen en los procesos productivos que dan lugar a la realización de esos vertidos, así como del grado de diversidad que presentan entre ellos.

Todos los inconvenientes anteriormente citados no fueron tenidos en cuenta por el legislador estatal cuando articuló el canon de vertido de la Ley de Aguas. Hubiese sido mucho más fácil para evitar estos problemas, haberse inspirado –como base para definir la base imponible– en el sistema ya empleado por las CCAA consistente en gravar el consumo real, potencial o estimado de aguas de cualquier procedencia²⁷.

27. Como consecuencia de todos estos inconvenientes, el Anteproyecto de Ley del Plan Hidrológico Nacional, de enero de 1993, prevé la sustitución de este canon del artículo 105 por un nuevo tributo, cuyo hecho imponible será la disponibilidad de agua y su utilización por parte de los usuarios finales de una red de suministro o de los que capten directamente el agua, por razón del deterioro del recurso que puede producir y del vertido. La base imponible de este nuevo canon está constituida por el volumen de agua suministrada a los usuarios finales y la que sea captada directamente por éstos, dentro de cada período de liquidación. A este volumen se aplicará, en su caso, el coeficiente multiplicador correspondiente al tipo de uso que se regulará reglamentariamente sin que en ningún caso su valor pueda exceder de cuatro. A la base así determinada se le aplicará un tipo de gravamen de 30 pesetas/metro cúbico, para calcular la cuota. Se trata de un tributo ecológico pues el legislador ha previsto en este Anteproyecto de Ley, reducciones de hasta un 70% del tipo –en la forma que reglamentariamente se determine– para el caso de que a través de la depuración de efluentes mediante instalaciones individuales o colectivas, o por cualquier otro medio, los usuarios reduzcan la contaminación del vertido por debajo de los límites autorizados. Con la finalidad de financiar las actuaciones de protección y desarrollo del dominio público hidráulico y en general las relacionadas con el ciclo hidrológico, la Disposición Adicional Sexta de este Anteproyecto crea un nuevo tributo ecológico –incompatible con el canon de utilización de los recursos hidráulicos regulado en el artículo 106 de la Ley de Aguas, al que también da nueva redacción este Anteproyecto de Ley en su artículo 97–, que grava concretamente las aguas de titularidad privada y cuyo hecho imponible está constituido por el consumo potencial o real de agua cualquiera que sea la forma de captación o suministro.

De la cantidad resultante a pagar por este canon podrán deducirse, en la cuantía que determine anualmente el Consejo del Agua, las cantidades que el sujeto pasivo abone para el pago de otros tributos, que persigan como finalidad la financiación de planes o programas públicos de depuración de aguas residuales, como por ejemplo los cánones de saneamiento y depuración de aguas residuales que, en el ejercicio de sus competencias han establecido diversas CCAA o los precios públicos o tasas que fijen los Ayuntamientos por el vertido de residuos, por medio de Ordenanzas aprobadas en los respectivos Plenos²⁸.

5.2.2. Canon de vertido del artículo 85 de la Ley de Costas.

Mediante este canon se pretenden gravar los vertidos contaminantes autorizados²⁹. El estudio de su naturaleza jurídica plantea una dificultad similar, aunque quizás algo menor, a la existente en el caso del canon de vertido de la Ley de Aguas, pues no existe en el Reglamento de la Ley de Costas un precepto similar al artículo 291 del Reglamento del dominio público hidráulico, que como se recordará hacía coincidir la exigibilidad del canon de vertido de la Ley de Aguas con el momento en que era otorgada la autorización de vertido, asimilando así la naturaleza de aquella figura a la de los precios públicos, si bien como después demostramos respondía más a las características de la tasa³⁰.

28. La fijación anual de la cuantía de esta deducción por el Consejo del Agua de la cuenca, representa para **EMPID IRUJO, A.**, –"Las competencias constitucionales y estatutarias sobre las aguas continentales", en *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 37, 1993, pág. 64–, la atribución de una competencia curiosa a este órgano, pues se sobrepasa así "el ámbito exclusivo de órgano planificador que tiene el Consejo del Agua en la Ley de Aguas, artículo 24.3".
29. Esta Ley 22/1988 crea en su artículo 84 otra figura similar, como es el **canon de ocupación y aprovechamiento del dominio público marítimo-terrestre estatal**, que deberá satisfacerse por la concesión o autorización del uso de bienes privativos de dominio público. En realidad este canon poco tiene que ver con el medio ambiente, pero conviene traerlo a colación porque es una figura que, a diferencia de lo que ocurre con el canon de vertido, no presenta especiales problemas en cuanto a su naturaleza jurídica, pues como se deduce de su definición se trata de un precio público, al encajar perfectamente en el primero de los supuestos contenidos en la definición de precios públicos, al encajar perfectamente en el primero de los supuestos contenidos en la definición de precios públicos, contenida en el artículo 24 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, que dispone que "tendrán la consideración de precios públicos las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público". En este caso con la apariencia de canon, no se ha pretendido disfrazar ningún impuesto o tasa; así lo ha reconocido de un modo indirecto el propio legislador que, respetando lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 8/1989, ha modificado por Orden Ministerial de 30 de octubre de 1992, la cuantía de este precio público de ocupación y aprovechamiento del dominio público marítimo-terrestre.
30. La Ley 22/1988, de 28 de julio, fue objeto de diversos recursos de inconstitucionalidad, presentados por los Consejos de Gobierno de diversas CCAA, que fueron resueltos por el

La regulación de este canon de vertido de la Ley de Costas se asemeja más a los caracteres de la tasa, dado que el hecho imponible no es únicamente la concesión de la autorización del vertido contaminante del dominio público marítimo-terrestre, sino también la realización del propio servicio de mantenimiento de la calidad de las aguas del mar, que pueden verse afectadas por la realización de ese vertido contaminante.

Tanto esta tasa de vertido de la Ley de Costas, como la regulada en la Ley de Aguas, tienen un claro carácter finalista, dado que la recaudación obtenida con las mismas se destinará, en el primer caso, a las actuaciones de protección de la calidad de las aguas que serán previstas en los futuros Planes Hidrológicos de cuenca y, en el segundo caso, a las actuaciones de saneamiento y mejora de la calidad de las aguas del mar.

El cálculo de la cuantía a abonar por esta tasa, de acuerdo con lo previsto en el artículo 85.2 de la Ley de Costas, se llevará a cabo utilizando el mismo sistema anteriormente visto al estudiar el canon de vertido de la Ley de Aguas, es decir, multiplicando la carga contaminante del vertido, expresada en unidades de contaminación, por el valor que se asigne a la unidad. Este método de cálculo plantea en la actualidad un importante problema, como es la falta de previsión legal sobre cuál sea el valor de la unidad de contaminación. Pero a este problema se añade otro más grave, a saber, la posibilidad de dar un valor distinto a dicha unidad para los diferentes tramos de costa³¹. El valor de esa unidad de contaminación se determinaría y revisaría –según había previsto el

Tribunal Constitucional en **STC 149/1991, de 4 de julio** (BOE de 29 de julio), anteriormente citada en este trabajo (ver nota núm. 9). A propósito del artículo 85.3 de esa Ley –que fue uno de los preceptos impugnados–, afirma el Alto Tribunal en dicho fallo –concretamente en el Fundamento Jurídico 5.º, apartado B–, que parece claro que "la razón de ser del canon no es la actividad administrativa en sí misma, ni la eventual ocupación del dominio público marítimo-terrestre por los emisarios de los vertidos, que es objeto de regulación en el artículo 84, sino la perturbación o daño que en el agua del mar origina la recepción de los efluentes y que, en consecuencia, sea cual fuere la Administración que lo recauda, su destino ha de ser el saneamiento y mejora de la calidad de las aguas del mar".

31. Para el conocimiento de este valor de la unidad de contaminación, requisito a su vez imprescindible para poder calcular el importe a satisfacer por este canon, no se puede acudir al desarrollo reglamentario de la Ley de Costas, puesto que el Reglamento de la misma, aprobado por Real Decreto 1471/1989, de 1 de diciembre, en el Título IV relativo al "Régimen económico-financiero de la utilización del dominio público al canon de vertidos en su artículo 171, para –recordando algo que ya estaba previsto en el artículo 88.4 de la Ley de Costas– establecer que en el caso de vertidos y para responder del cumplimiento de las condiciones de la autorización, a la fianza prevista con carácter general para los peticionarios de concesiones

legislador en el párrafo tercero del citado artículo 85.2, de la Ley de Costas–, de acuerdo con unas normas sobre calidad de las aguas del mar, normas que aún no se han dictado. Todo ello determina que la recaudación de esta tasa se convierta en una tarea ciertamente difícil.

5.2.3. *Canon por vertidos nocivos a la riqueza piscícola de la Ley de Pesca Fluvial.*

No ofrece excesivo interés –por haber caído en desuso, que por cierto es lo peor que puede ocurrirle a una norma–, el canon por vertidos nocivos a la riqueza piscícola, regulado en el artículo 6 de la Ley de Pesca Fluvial de 20 de febrero de 1942³². En consecuencia nos vamos a limitar a dar noticia de su existencia y a indicar que se exigirá a los concesionarios de aprovechamientos hidráulicos y a los dueños de industrias y explotaciones en aquellos casos en los que no hubiera posibilidad de armonizar los intereses acuícolas con los de aquéllos, y esas industrias tuviesen preferencia como consecuencia de su especial importancia para la riqueza nacional³³.

5.3. *Cánones autonómicos de saneamiento de aguas residuales.*

5.3.1. *Enumeración, hecho imponible y naturaleza jurídica.*

Para la obtención de recursos que permitan financiar actuaciones de protección del medio ambiente, a través sobre todo de actuaciones en materia de política hidráulica, algunas CCAA haciendo uso de las competencias asumidas en sus respectivos Estatutos han articulado cánones de saneamiento de

y autorizaciones en el dominio público marítimo-terrestre, habrá que añadir una fianza complementaria cuya cuantía será "equivalente al importe de un semestre del canon de vertido" y a la vez "susceptible de revisiones periódicas en función de las variaciones de éste".

32. Un buen estudio de este tributo es el realizado por **ORTOLA NAVARRO, S.**, "*Naturaleza y fijación del canon por vertimiento de residuos nocivos a la riqueza piscícola de las aguas públicas*", en *Revista de Administración Pública*, nº 40, 1963, págs. 251-279. Una breve referencia a este canon puede encontrarse en **TOLEDO JAUDENES**, op. cit., págs. 334-336.
33. No ha sido aún derogada esta norma ya que no aparece citada en el Real Decreto 2473/1985, de 27 de diciembre, por el que se aprueba la Tabla de vigencias de las disposiciones afectadas por la Ley de Aguas de 1985, entre las disposiciones relacionadas como normas expresamente derogadas (Anexo I).

aguas residuales, que presentan como inmediatamente se podrá comprobar, notables diferencias en unos casos y en otros³⁴.

Antes de pasar al estudio de diversas cuestiones interesantes que plantean estos cánones, convendría comenzar por enumerarlos para así saber qué CCAA ya han plasmado de alguna forma esa preocupación por la protección del medio ambiente a la que aludíamos al comienzo del trabajo. En esta enumeración, que se efectúa por orden cronológico de aprobación de las leyes reguladoras de los mismos, se caracterizará brevemente cada uno de ellos por su hecho imponible, al ser éste el elemento "configurador de cada tributo" –tal como dispone el artículo 28 LGT–, permitiendo así distinguir unos tributos de otros; al mismo tiempo, también se hará una breve referencia a la naturaleza jurídica de cada tributo. Siguiendo ese orden cronológico de aprobación, los cánones creados hasta la fecha por las CCAA son los siguientes:

5.3.1.1. *Canon de saneamiento de aguas de Cataluña.*

Inicialmente la norma reguladora de este canon era la Ley 5/1981, de 4 de junio, sobre desarrollo legislativo en materia de evacuación y tratamiento de aguas residuales (artículos 12 a 17)³⁵. Con posterioridad y de acuerdo con la autorización prevista en la Disposición Final 2ª de la Ley 17/1987, de 13 de junio, reguladora de la Administración hidráulica de Cataluña, el Consejo Ejecutivo de la Generalidad ha dictado el Decreto Legislativo 1/1988, de 28 de enero, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Leyes 5/1981, y 17/1987, que dedica el Capítulo V de su Título II (artículos 50 a 60), a reglamentar este canon de saneamiento³⁶. Ese Título II del Decreto Legislativo 1/1988, que

34. Las CCAA son los entes más idóneos para imponer un tributo con la finalidad de eliminar o controlar la contaminación. Así ha tenido oportunidad de manifestarlo **FERNANDEZ JUNQUERA, M.**, op. cit, pág. 1.261, basándose para ello en diversas razones. En primer lugar, en la consideración de que los servicios prestados con esa finalidad serán "sin duda de elevado coste para poder ser mantenido por la Hacienda de un Ayuntamiento"; en segundo lugar, a menudo "este tipo de empresas que contaminan aguas de ríos, se encuentran situadas en pequeños municipios"; en tercer lugar, las CCAA son los entes más idóneos porque el problema de la realización de vertidos "normalmente afecta a más de un municipio y la solución puede ser conjunta para todos ellos".
35. Un breve, pero interesante análisis de esta Ley es el realizado por **ALVAREZ RICO, M.**, –"Reflexiones sobre la Ley de la Generalidad de Cataluña de 4 de junio de 1981 sobre desarrollo legislativo en materia de evacuación y tratamiento de aguas residuales", en *Revista de Administración Pública*, núm. 96, 1981, págs. 409-417.
36. Con la finalidad de desarrollar todas las leyes de las CCAA que vamos a citar a partir de ahora, se han dictado diversas normas reglamentarias en las que no podemos detenernos dado el carácter de este trabajo. Otras disposiciones también relacionadas con estos cánones de saneamiento autonómicos, son las incluidas anualmente en las Leyes de Presupuestos de las distintas CCAA, a las que por su carácter de imprescindibles nos referiremos más adelante en el apartado dedicado al estudio de la cuota tributaria.

regulaba la Junta de Saneamiento, ha sido derogado por el apartado 1 de la Disposición Final Primera de la Ley 19/1991, de 7 de noviembre, de Reforma de la Junta de Saneamiento de Cataluña, que ha pasado así a convertirse en el texto regulador, en la actualidad, de los recursos económicos de los que se nutrirá para su funcionamiento esta Junta, entre los que se encuentra el canon de saneamiento. No obstante, como dispone el apartado 2 de la Disposición Final Primera de esta Ley, los artículos 43 a 49 del Título II del Decreto Legislativo 1/1988 –preceptos a los que aludiremos en el estudio de la naturaleza jurídica de este tributo–, seguirán en vigor con naturaleza reglamentaria.

El hecho imponible de este canon está constituido, según dispone el artículo 21.1, de la Ley 19/1991, por "cualquier consumo potencial o real del agua de cualquier procedencia, por razón de la contaminación que puede producir". Resulta curioso cómo el legislador catalán al definir el hecho imponible, no hace referencia a la realización de vertidos como presupuesto configurador del tributo, sino que alude a una magnitud –como es el volumen de agua consumida– que encaja mejor en el concepto de base imponible y que se utiliza, en otras CCAA, para el cálculo de la cantidad a pagar por el tributo. Por ello, parece como si en vez de establecer un tributo sobre la realización de vertidos, se estuviera gravando el simple consumo de agua.

A pesar de denominarse canon, no cabe dudar de su naturaleza tributaria puesto que así lo había ya reconocido el mismo legislador catalán en el artículo 2 del Decreto 320/1990, de 21 de diciembre, al aceptar que este canon es una modalidad "de un tributo de carácter finalista destinado a la financiación de la construcción y explotación de las obras e instalaciones aprobadas en ejecución de los planes de saneamiento regulados por el Decreto Legislativo 1/1988". Esta naturaleza tributaria del canon de saneamiento ha sido corroborada posteriormente por el artículo 2º de la Ley 33/1991, de 24 de diciembre, de Tasas y Precios públicos de la Generalidad de Cataluña, al declarar que esta figura no está comprendida en el ámbito de esta Ley –por lo que ya no hay duda que no se trata de un precio público–, y que sigue rigiéndose por lo dispuesto en la Ley 19/1991.

La naturaleza jurídica de este tributo ha sido muy bien explicada por **CORS MEYA**, quien ha llegado a la conclusión que se trata de una figura híbrida, mezcla de contribución especial y tasa³⁷. A nuestro modo de ver, si compara-

37. Una naturaleza híbrida ha pretendido ver en este tributo **CORS MEYA, F. X.**, op. cit., pág. 90, quien basándose sobre todo en lo dispuesto en los artículos 40, 42, 44, 45, 46, 47 y 53 del

mos este tributo con los creados por el resto de CCAA con la intención de gravar el vertido de aguas residuales –que calificamos en casi todos los casos como tasas–, no cabe duda que el que analizamos ahora se aproxima más, al menos por lo que respecta al hecho imponible, a la naturaleza de la contribución especial –con la excepción del supuesto contemplado en el artículo 53–, de acuerdo con el régimen jurídico de estos tributos regulado en los artículos 28 a 37 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. Semejante razonamiento se basa, en primer lugar, en la exigencia –tal como se dispone en el artículo 44 del Decreto Legislativo 1/1988– de la formulación de un plan de saneamiento o de un proyecto de obra o instalación del servicio, con carácter previo a la aplicación del régimen económico-financiero –en el que se incluye este tributo–, previsto en dicha norma. En segundo lugar, estamos ante un supuesto típico para exigir una contribución especial debido a que esos proyectos de obras –de acuerdo con la previsión contenida en el artículo 46 del Decreto Legislativo 1/1988– deben comprender un presupuesto, en el que se determinen claramente los costes de construcción de esas obras de infraestructura. En tercer lugar, la aplicación del régimen económico-financiero –tal como establece el artículo 49 del mencionado Decreto Legislativo 1/1988– se mantendrá durante el tiempo necesario para atender el coste de ejecución de las obras de infraestructura.

No obstante, ciertos elementos de este tributo como la base imponible y el tipo de gravamen responden más a la forma de regulación de los mismos en las tasas. Para la determinación de la base imponible no se tienen en cuenta en este caso, las reglas previstas con carácter general como módulos de reparto para las contribuciones especiales en el artículo 32.1 de la Ley 39/1988, a efectos del cálculo del beneficio individual derivado de la realización de las

Decreto Legislativo 1/1988, de 28 de enero, anteriormente citado–, ha puesto de manifiesto que "ante la posibilidad de articular una contribución especial para financiar las obras y, a su vez, una tasa por el servicio de depuración recibido, se ha optado por configurarlo como un solo presupuesto de hecho en el que se mezclan elementos estructurales tanto de una contribución especial como de una tasa, aunque parece (...) que se acerca más a una contribución especial, ya que en el artículo 53 se especifica que en el caso que por razones de peligrosidad o nivel de contaminación producidos por un sujeto pasivo la Administración tenga que construir instalaciones de tratamiento o de evacuación específicos para atender concretamente ese foco de contaminación, entonces el incremento de tarifa o canon de saneamiento será sustituido por una exacción que, aunque no se configura exactamente como una tasa, ya que en su cuantía se incluye un 4 por 100 del valor de las inversiones, se acerca más a esta figura tributaria al relacionarse más directamente dicha cuantía con el servicio recibido". Parece por tanto –concluye el citado autor–, "que cuando existe un servicio individualizado se pretende exigir más bien una especie de tasa y, en cambio, cuando no se produce un tratamiento especial se configura de forma parecida a una contribución especial".

obras de que se trate³⁸. La base imponible del tributo que estamos analizando estará constituida –en general y salvo en determinados supuestos recogidos en el artículo 22.b), de la Ley 19/1991, en los que la base consiste en la contaminación efectivamente producida o estimada expresada en unidades de contaminación–, por el volumen de agua consumido o estimado en el período del devengo expresado en metros cúbicos.

5.3.1.2. *Tarifa de servicio de saneamiento de Madrid.*

Esta figura se halla regida por las normas contenidas en el Capítulo III (artículos 11 al 14), de la Ley 17/1984, de 20 de diciembre, reguladora del abastecimiento y saneamiento de agua en la Comunidad³⁹.

El artículo 1 del Decreto 137/1985, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el régimen económico y financiero del abastecimiento y saneamiento de la Comunidad, afirma que son tarifas "las cantidades expresadas en pesetas y establecidas o autorizadas por la Administración, como contraprestación por la obtención de cada uno de los servicios incluidos en el abastecimiento de agua y en el saneamiento del agua". Esas tarifas están integradas por los precios y tasas de los servicios de acuerdo con sus respectivas normas de establecimiento.

En principio, la naturaleza jurídica de la tarifa por el servicio de saneamiento, parece asimilarse a los caracteres de la tasa, pues se trata de un servicio que se refiere y beneficia a personas determinadas y ha sido motivado directamente por éstas. En segundo lugar, constituiría una tasa en cuanto que para la determinación de su cuantía se han tomado en consideración todos los gastos directos e indirectos que contribuyen a la formación del coste total del servicio de depuración, incluidas las cargas financieras y las amortizaciones.

38. El artículo 32.1 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, establece que "la base imponible de las contribuciones especiales se repartirá entre los sujetos pasivos, teniendo en cuenta la clase y naturaleza de las obras y servicios, con sujeción a las siguientes reglas: a) Con carácter general se aplicarán conjunta o separadamente, como módulos de reparto, los metros lineales de fachada de los inmuebles, su superficie, el volumen edificable de los mismos y el valor catastral a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles".
39. El origen de esta tarifa se halla en el Real Decreto 2528/1979, de 7 de septiembre, de desarrollo del plan integral de abastecimiento y saneamiento de la provincia de Madrid que, en su art. 5º, establecía una tarifa –a abonar por metro cúbico de agua suministrada por el Canal de Isabel II–, constituida por la tarifa general de suministros de agua potable, más el incremento por financiación de las obras acogidas al Plan, más el incremento por gasto de explotación del alcantarillado y estaciones depuradoras.

Para financiar la ejecución de actuaciones medioambientales relacionadas con la calidad del agua, se prevé también en la Ley 17/1984 la posibilidad de establecer una cuota suplementaria, que no es más que un sobreprecio exigido en función de los metros cúbicos consumidos o canon estimado en función del consumo y carga contaminante.

5.3.1.3. *Canon destinado a la protección y mejora del acuífero insular de Canarias.*

En un principio, esta figura se encontraba regulada en el Capítulo IX (artículos 66 a 68) de la Ley 10/1987, de 5 de mayo, de aguas. Como consecuencia de las vicisitudes sufridas por esta Ley y por las Leyes 14/1987, de 29 de diciembre y 6/1989, de 22 de mayo, –que retrasaban la entrada en vigor de la Ley 10/1987, al 1 de julio de 1989 y al 1 de abril de 1990 respectivamente–, a causa de los recursos de inconstitucionalidad interpuestos contra las mismas ante el TC⁴⁰, la Comunidad de Canarias ha optado por dictar una nueva ley, la Ley 12/1990, de 26 de julio, de aguas, que deroga expresamente la Ley 10/1987, de 5 de mayo y que contempla concretamente en su artículo 115, un nuevo canon destinado a la protección y mejora del acuífero insular.

En este caso, el hecho imponible está constituido –como se puede deducir del artículo 115.2 de la Ley 12/1990–, por la realización de vertidos autorizados de aguas residuales. La finalidad perseguida con este tributo no permite albergar ninguna duda acerca de su naturaleza jurídica: se trata de una tasa que grava los vertidos autorizados, y destinada fundamentalmente al desarrollo de actuaciones de protección y mejora del acuífero insular.

5.3.1.4. *Canon de saneamiento de aguas residuales de Navarra.*

Las normas reguladoras de este canon se hallan contenidas en el Capítulo III (artículos 9 al 20), de la Ley Foral 10/1988, de 29 de diciembre, de

40. La Ley 10/1987, la Ley 14/1987, y la Ley 6/1989, de 22 de mayo, fueron impugnadas ante el Tribunal Constitucional: contra la Ley 10/1987 interpuso recurso de inconstitucionalidad un Grupo de diputados del Partido Popular, recurso que ha sido resuelto por el Alto Tribunal, en **STC 17/1990, de 7 de febrero** (vid. BOE de 1 de marzo de 1990), en el sentido de desestimar dicho recurso. Por su parte, las Leyes 14/1987 y 6/1989, fueron impugnadas mediante un recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Presidente del Gobierno, que fue resuelto por el Alto Tribunal en **STC 46/1990, de 15 de marzo** (vid. BOE de 9 de abril de 1990), que ha declarado inconstitucionales ambas leyes y, por tanto, nulas sus disposiciones.

saneamiento de aguas residuales. Constituirá el hecho imponible, la realización de vertidos de aguas residuales al medio ambiente, ya sea directamente o a través de las redes de alcantarillado de las Entidades Locales.

La naturaleza jurídica de este tributo parece encajar en principio con los caracteres de la tasa, en cuanto que está previsto que la cantidad recaudada con este recurso tributario, se destine exclusivamente a la financiación de la explotación de los servicios de depuración de aguas residuales y de las obras e instalaciones relacionadas con dicha actividad⁴¹. La Ley 10/1988 sigue el criterio –según se recoge en la Exposición de Motivos– de encomendar como regla general a las Entidades Locales –y sin perjuicio de que el Gobierno de Navarra actúe cuando se solicita su cooperación, o cuando, en caso de inacción de aquéllas deba subrogarse en su competencia–, la construcción de los colectores de las estaciones especiales, que tiendan a financiar el beneficio experimentado por los sujetos residentes en un Municipio concreto, como consecuencia de la construcción de esas instalaciones.

5.3.1.5. *Canon de saneamiento de aguas de Baleares.*

Su fuente normativa es la Ley 9/1991, de 27 de noviembre, reguladora del canon de saneamiento de aguas. El mismo se aplica a los vertidos de aguas residuales, tanto a los efectuados a redes de alcantarillado públicas o privadas, como a los que se efectúan directamente al medio receptor natural. El hecho imponible, según dispone el artículo 2 de dicha ley, está constituido por ese vertido de aguas residuales, manifestado a través del consumo real, potencial o estimado de aguas de cualquier procedencia, exceptuando las aguas pluviales recogidas en aljibes o cisternas.

El canon de Baleares en cuanto a su naturaleza jurídica, se presenta como un auténtico impuesto de saneamiento de aguas residuales⁴². Bien es verdad, que en la Exposición de Motivos de esta Ley 9/1991, se advierte que el objeto de la misma es dotar a esta Comunidad "de los adecuados mecanismos de

41. El artículo 17 de esta Ley Foral 10/1988, de 29 de diciembre, establece que la exacción de este 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 percepción 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 locales de saneamiento no objeto de la presente Ley Foral".
42. En su descripción de los tributos que integran el sistema tributario español, el Profesor **GARCIA AÑOVEROS, J.**, –en la obra colectiva *"Manual del Sistema Tributario Español"*, Ed. Cívitas, 1993, pág. 21–, incluye este canon de saneamiento de Baleares entre los impuestos indirectos.

financiación de sus actuaciones hidráulicas"; pero ciertamente dicha advertencia relativa a la finalidad perseguida con este tributo –que se queda precisamente en una observación que posteriormente no se plasma en el articulado del texto legal, en donde no se hace referencia a la finalidad de afrontar con la recaudación obtenida los gastos derivados del funcionamiento de las instalaciones de saneamiento de aguas residuales–, no modifica su naturaleza jurídica de impuesto. Además no se trata de una tasa, porque no hay aquí ningún hecho imponible que pueda dar lugar a la exigencia de un tributo de esta naturaleza⁴³.

En vez de optar por una clase de tributo más correcta para este caso como sería la tasa o la contribución especial, el legislador balear ha optado por un impuesto indirecto que grava el consumo de aguas de cualquier procedencia, pudiendo incurrir así en un supuesto de doble imposición –expresamente prohibida por el artículo 6.2 LOFCA–, en relación con un impuesto estatal como es el IVA, que grava con un 6% la prestación del servicio de abastecimiento de aguas.

5.3.1.6. *Canon de saneamiento de aguas residuales de Valencia.*

Las normas reguladoras del régimen jurídico de esta figura se encuentran recogidas en el Capítulo V (artículos 20 a 27), de la Ley 2/1992, de 26 de marzo, de saneamiento de aguas residuales de la Comunidad Valenciana. El hecho imponible del canon lo constituye, según establece el artículo 20.2 de esta Ley, la producción de aguas residuales, manifestada a través del consumo medido o estimado de aguas de cualquier procedencia.

La naturaleza jurídica de este tributo parece responder a los caracteres de la tasa, ya que con la recaudación de este tributo lo que se persigue primordial-

43. En cuanto a la compatibilidad e incompatibilidad de este impuesto con otras exacciones –referencia que quizás puede servir para corroborar que se trata de un impuesto–, el artículo 10 de esta Ley 9/1991 dispone:

"1. El canon de saneamiento es compatible con cualquier otra exacción que pueda recaer sobre el agua, siempre que no grave el mismo hecho imponible. En particular es compatible con la tasa de alcantarillado.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, el canon será incompatible con la imposición de contribuciones especiales autonómicas destinadas a financiar instalaciones y obras de depuración –comprendiendo dentro de éstas las de trasvase de aguas residuales desde la red de alcantarillado hasta la estación depuradora–, así como con cualquier tasa o precio público autonómico destinados a costear la explotación, conservación y mantenimiento de las referidas instalaciones".

mente es financiar los gastos de funcionamiento de las instalaciones de evacuación, tratamiento y depuración de las aguas residuales. A pesar de que fundamentalmente lo recaudado con este tributo persigue financiar el servicio de depuración, surge la duda de si podría tratarse de una contribución especial, al referirse la ley a la posibilidad de aplicar los recursos que se obtengan por aplicación del mismo, a la financiación de las obras de construcción de aquellas instalaciones.

De cualquier manera, atendiendo a la finalidad principalmente perseguida de asegurar el buen funcionamiento de las instalaciones ya en servicio, consideramos que se trata de una tasa⁴⁴. Por otra parte, el tributo se cobra en función del coste de mantenimiento de las instalaciones de evacuación, tratamiento y depuración de aguas residuales, respetando así lo preceptuado en el artículo 7 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, que definiendo el principio de equivalencia establece que las tasas "tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible".

5.3.1.7. *Canon de saneamiento de Galicia.*

Esta figura se aplicará conforme a las normas contenidas en la Ley 8/1993, de 23 de junio, reguladora de la Administración Hidráulica de Galicia, que dedica al mismo su Capítulo IV (artículos 33 a 41). Constituirá el hecho imponible de este canon, la producción de vertidos de aguas y de productos residuales, realizados directa o indirectamente. El artículo 34 añade que "en todo caso, se entiende realizado el hecho imponible por el consumo o por la utilización potencial o real del agua de cualquier procedencia".

Este tributo está dirigido íntegramente –según puede leerse en la Exposición de Motivos de la Ley– a "generar recursos para afrontar gastos de explotación e inversiones en instalaciones de saneamiento de aguas residuales". Dada su caracterización, parece tratarse de una tasa, persiguiendo el legislador gallego con su establecimiento, obtener recursos para financiar el coste

44. Esta teoría se afianza aún más si acudimos al artículo 20.3 de la Ley 2/1992, que –tras declarar la incompatibilidad de este tributo "con la exacción de tasas, precios públicos u otros tributos de carácter local aplicados a la financiación efectiva de la gestión y explotación de las obras e instalaciones a que se refiere la Ley–, admite la compatibilidad del mismo con la imposición de tributos locales –contribuciones especiales– "para financiar la construcción de dichas obras e instalaciones, así como con la percepción de tasas o con cualquier otro precio público o recurso legalmente autorizado para costear la prestación de los servicios de alcantarillado u otras actuaciones que no sean objeto de la misma".

del servicio de explotación de infraestructuras de evacuación "en alta" y de tratamiento de aguas residuales.

5.3.1.8. *Canon por autorización de vertidos de Andalucía.*

Recientemente ha visto la luz el Proyecto de Ley de Protección Ambiental de Andalucía, de 14 de diciembre de 1993, que establece en su artículo 60, un canon por autorización de vertidos⁴⁵. Tal como aparece concebido este canon en aquel precepto, es imposible pronunciarse de un modo definitivo acerca de su naturaleza jurídica por diversos motivos. En primer lugar, no es seguro que se trate de una de las categorías tributarias recogidas en el artículo 26 LGT (impuestos, tasas y contribuciones especiales), puesto que el legislador andaluz cuando concrete –con ocasión de la tramitación parlamentaria del Proyecto de Ley– el régimen jurídico de esta figura, puede considerar que el hecho imponible sea únicamente la concesión de la autorización del vertido –haciendo coincidir en el tiempo la obligación de pago con el momento del otorgamiento de dicha autorización–, supuesto en el que la naturaleza jurídica se acercaría más a la de los precios públicos.

En segundo lugar, si finalmente se opta por gravar la prestación del servicio de saneamiento y depuración de aguas residuales, además de la concesión de la autorización, ya sí que se trataría de una de las categorías tributarias, concretamente de una tasa. De entre las categorías tributarias que ofrece nuestro ordenamiento, esta es la opción sin duda más aconsejable si lo que se pretende es financiar el coste de la prestación del servicio de evacuación, tratamiento y depuración de aguas residuales.

La redacción del artículo 60 del Proyecto de Ley andaluza presenta una deficiencia importante, pues la ley no define qué es lo que constituye el hecho imponible de este tributo, ni cuál es la base imponible para la determinación del importe de la cuota tributaria. En consecuencia, la redacción dada al mismo

45. El artículo 60 de este Proyecto de Ley –publicado en el *Boletín Oficial del Parlamento de Andalucía*, núm. 338, de 11 de enero de 1994–, dispone en su párrafo 1º, que "reglamentariamente se determinarán la forma y la cuantía de la percepción por la Administración ambiental del canon por autorización de vertidos, cuya aplicación deberá realizarse en actuaciones de vigilancia del cumplimiento de los niveles de emisión autorizados así como en la financiación de actuaciones y obras de saneamiento y mejora de la calidad de las aguas litorales". El párrafo 2º, establece que "el importe del canon se fijará teniendo en cuenta la carga contaminante aportada, así como la capacidad de dilución y la clasificación del medio receptor".

puede representar una vulneración del principio de reserva de ley en materia tributaria, al que en multitud de ocasiones ya ha aludido en sus pronunciamientos el Tribunal Constitucional, encargándose de fijar nítidamente cuáles son los elementos esenciales del tributo que deben venir regulados por ley, entre los que se encuentran el hecho imponible y la base imponible⁴⁶.

5.3.2. Caracteres y régimen jurídico.

La simple enumeración de los distintos cánones creados por las CCAA, caracterizándolos por su hecho imponible y analizando brevemente su naturaleza jurídica, no proporciona más que un conocimiento aproximado del contenido del régimen jurídico de estos tributos. Para obtener un conocimiento algo más amplio de la regulación de los mismos, es imprescindible referirse a diversos aspectos que los mismos presentan en común y a otras cuestiones de interés que constituyen una especialidad de ese régimen jurídico.

5.3.2.1. Exenciones.

Una regla establecida casi con carácter general en estos tributos, es la exención de los consumos de usos domésticos en aquellos municipios o

46. Los principales pronunciamientos del Tribunal Constitucional en cuanto al alcance del principio de reserva de ley en materia tributaria –que abarca tanto la creación *ex novo* del tributo, como la determinación de sus elementos esenciales–, pueden consultarse en el Capítulo I de la obra de los profesores **LASARTE, RAMIREZ y AGUALLO**, "*Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria*", Ed. Tecnos, Madrid, 1990, págs. 13 a 41. Con posterioridad a la publicación de este libro, el Tribunal se ha vuelto a pronunciar sobre la cuestión en un importantísimo fallo, de obligada consulta, como ha sido la **STC 221/1992, de 11 de diciembre** –ver BOE de 19 de enero de 1993–, donde ha resumido y sistematizado su anterior doctrina sobre esta materia. En el Fundamento Jurídico 7º, tras afirmar que la reserva de ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo, ha declarado que "el grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible". Más adelante, afirma que "en cuanto elemento necesario para la determinación del importe de la cuota tributaria, también la base imponible es un elemento esencial del tributo y, en consecuencia debe ser regulada por ley". Como a continuación reconoce el propio Tribunal, "no puede desconocerse, sin embargo, que en un sistema tributario moderno la base imponible puede estar integrada por una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas. Ello explica que el legislador remita a normas reglamentarias la concreta determinación de algunos de los elementos configuradores de la base". En cuanto al ámbito de la regulación de la base imponible que debe quedar necesariamente reservado al legislador, el Alto Tribunal considera que al menos, la definición de la magnitud en que consiste la base imponible y los elementos esenciales para poder cuantificar esa base deben venir definidos en una ley. El Anteproyecto de Ley de protección ambiental de Andalucía, ni define de un modo claro cuál es el hecho imponible del tributo, ni tampoco fija con precisión en qué consiste la base imponible y cuáles los elementos esenciales para la cuantificación de la misma.

núcleos en los que la suma de la población de derecho, unida en su caso, a la ponderada de concentración estacional, no supere los 400 habitantes (artículo 27.4 de la Ley 19/1991, de la Generalidad de Cataluña), o 500 (en el caso de los artículos 22.3 de la Ley 2/1992, de la Comunidad Valenciana y 35.1 de la Ley 8/1993, de Galicia)⁴⁷.

En el caso del impuesto de saneamiento de Baleares, se declara exento –en el artículo 3 de la Ley 9/1991– el vertido de aguas residuales realizado por las explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales o mixtas, y también el agua destinada a los servicios públicos de extinción de incendios, previa solicitud de los titulares de las citadas explotaciones, así como de los entes públicos que presten los referidos servicios. Estos consumos de agua destinados a sofocar incendios, junto con los destinados a regar parques o jardines públicos, así como a alimentar las fuentes públicas ornamentales, son también declarados exentos por una parte, en el caso de la Comunidad Valenciana, por la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley 2/1992, y por otra parte, en el caso de la Comunidad gallega, por el artículo 34 de la Ley 8/1993, que añade otros dos supuestos de exención: el suministro en alta a servicios públicos de distribución de agua potable, así como la utilización de agua para el uso de riego agrícola. Esta utilización por los agricultores del agua para regadío, si no se produce contaminación por abonos, pesticidas o materia orgánica que afecte a las aguas superficiales o a las subterráneas, ya había sido declarada exenta por el artículo 21.2 de la Ley 19/1991, de Cataluña.

5.3.2.2. *Sujetos pasivos.*

En calidad de contribuyentes, son sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas de cualquier naturaleza, así como las Entidades que, aun careciendo

47. Difieren notablemente estas tres Leyes a la hora de definir qué se entiende por usos domésticos. En primer lugar, el artículo 27.5 de la Ley 19/1991, de 7 de noviembre, de Reforma de la Junta de Saneamiento, de la Generalidad de Cataluña, establece que tienen esta consideración "los casos de utilización por empresas industriales de un volumen total anual de agua inferior a 6.000 m³ y que no ocasione una contaminación de carácter especial en naturaleza o cantidad". En segundo lugar, el artículo 22.1 de la Ley 2/1992 de la Comunidad Valenciana, entiende que a los efectos de dicha ley tienen la consideración de usos domésticos "los consumos de agua realizados en viviendas que den lugar a aguas residuales generadas principalmente por el metabolismo humano y las actividades domésticas". En tercer lugar, el artículo 35.3 de la Ley 8/1993, de Galicia, dispone que, a los efectos de lo dispuesto en dicha ley, recibirán la consideración de usos domésticos "aquellos casos de utilización por Empresas industriales de un volumen total anual de agua inferior a los 3.000 metros cúbicos, siempre que dichas Empresas no ocasionen una contaminación de carácter especial en su naturaleza o en su calidad".

de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, cuando efectúen vertidos o, en su caso, utilicen o consuman agua, según cual sea el hecho imponible escogido por el legislador en cada caso.

En calidad de sustitutos, para cuando el consumo o la utilización del agua no provenga de captaciones propias del sujeto pasivo y se realice a través de Entidades que efectúen el suministro de agua potable, independientemente de que el suministro se mida o estime, son sujetos pasivos éstas Entidades, las cuales cobrarán de los usuarios mediante la oportuna repercusión en la factura o recibo.

5.3.2.3. *Base imponible.*

La base imponible viene representada, en general, por el volumen de aguas consumido o utilizado en el período que sea considerado, medido en metros cúbicos. La utilización de este sistema de medición permite superar las dificultades que se derivarían del cobro de un canon proporcional al daño realizado por la contaminación del agua, lo que obligaría a medir los vertidos –para lo que habría que colocar contadores en los desagües– y conllevaría los problemas a los que ya nos referimos antes al analizar el canon de vertido de la Ley de Aguas. Se observa, pues, como para la fijación de la base imponible se recurre a una regla tan simple como la de considerar que "tanta agua entra, tanta agua sale".

Para la determinación de la base imponible se podrán utilizar los siguientes métodos: 1) método de estimación directa, cuando el consumo de agua se mida por contador u otros procedimientos de medida similares; 2) método de estimación objetiva, cuando el consumo de agua no sea susceptible de medirse por contador u otros procedimientos de medida; 3) método de estimación indirecta, con carácter supletorio y de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 50 y 51 LGT, cuando resulte imposible tener conocimiento de los datos imprescindibles para la fijación de la base imponible, por las causas y con los medios establecidos en los citados artículos.

5.3.2.4. *Cuota tributaria y Tarifas.*

El sistema previsto para la determinación del importe a pagar por el canon de vertido del artículo 105 de la Ley de Aguas, que como recordaremos se calculaba multiplicando la carga contaminante del vertido, expresada en unida-

des de contaminación –que se definirán reglamentariamente–, por el valor que se le asigne a la unidad, únicamente es utilizado en el ámbito de las CCAA por Canarias.

En el resto de CCAA, el sistema para la determinación de la cuota es el de tarifas, existiendo en ocasiones únicamente una cuota variable (Comunidad de Navarra), aplicable en función del volumen de agua consumida o del nivel de contaminación producida, distinguiendo para ello entre usos domésticos y usos industriales, gravando más a éstos últimos⁴⁸. El sentido de la diferencia de gravamen entre ambos tipos de usos, deriva de la consideración de los vertidos industriales como los causantes del porcentaje más elevado de contaminación de las aguas⁴⁹.

El método de cálculo previsto en la Ley 8/1993 de la Comunidad gallega parece asemejarse –aunque dicha Ley aún no ha sido objeto de desarrollo reglamentario– al sistema que acabamos de ver, en cuanto que el importe a pagar por el canon exigido en dicha Comunidad, será el resultado de aplicar a la correspondiente base imponible, el tipo de gravamen que corresponda en cada caso –según se trate de usos domésticos o industriales del agua–, que se expresará en pesetas por unidad de volumen de agua o por unidades de contaminación o magnitud equivalente.

El procedimiento para el cálculo de la cuota es algo más complicado en el caso del canon de saneamiento de Cataluña, ya que el artículo 23 de la Ley 19/1991, además de establecer una cuota en pesetas por metro cúbico según se

48. En la Comunidad de Navarra, las tarifas del canon de saneamiento aplicables vienen recogidas en la Disposición Adicional 11ª de la Ley Foral 9/1993, de 30 de junio, de Presupuestos de Navarra y serán las siguientes: a) para los vertidos domésticos: 23 pesetas por metro cúbico y b) para los vertidos industriales, un 25 por 100 más sobre la tarifa por vertidos domésticos aplicando, en su caso, el índice por carga contaminante.
49. Esta técnica de la distinción entre usos domésticos e industriales, es utilizada a menudo también en Derecho comparado. Así sucede por ejemplo en Italia, donde la concreta cuantificación de la tarifa a pagar por el canon de depuración de las aguas contaminantes –regulado en los artículos 16 y ss. de la Ley de 10 de mayo de 1976, núm. 319–, responde a un doble criterio: cuando se trate de aguas provenientes de usos domésticos, la cuota vendrá legalmente fijada y consistirá en una cantidad determinada de liras por metro cúbico de agua vertida; en cambio, cuando se trate de aguas provenientes de instalaciones industriales, las tarifas podrán ser específicamente determinadas por cada Ayuntamiento, respetando los límites cuantitativos legalmente establecidos. Para profundizar en el conocimiento de esta figura, resulta de gran utilidad la consulta del trabajo del profesor TOSI, L., "*Finanza Locale. Profili Giuridici*", Giuffrè Editore, Milano, 1989, págs. 26 y ss.

trate de usos domésticos o usos industriales, fija también en la Ley de Presupuestos de la Generalidad y para los supuestos de determinación de la base imponible en régimen de estimación directa de la contaminación, un valor en pesetas para la unidad de cada uno de los siguientes parámetros de contaminación: materias en suspensión, materias oxidables, materias inhibidoras y sales solubles. Al mismo tiempo, en la fijación del canon aplicable a la utilización del agua para usos domésticos se utilizará, para tener en cuenta la carga contaminante, un coeficiente de concentración demográfica diversificado en permanente y en estacional. Por lo que respecta a los consumos industriales, el legislador catalán recuerda que la cuantía del canon debe responder siempre al principio de que quien más contamina debe pagar más canon de saneamiento⁵⁰.

Hay otras Comunidades (Madrid, Baleares y Valencia), en las que para el cálculo de la cuota a pagar, habrá que sumar una cuota fija o cuota de servicio y una cuota variable o cuota de consumo, distinguiendo también en este caso según se trate de usos domésticos o de usos industriales. Mientras que la cuota fija viene representada por una cantidad de pesetas por mes o año, la cuota variable consiste en una cantidad determinada de pesetas por metro cúbico de agua consumida. Ambas cantidades varían según el número de habitantes de los municipios, aumentando a medida que se incrementa dicho número en el caso de la Comunidad valenciana⁵¹.

50. El artículo 33 de la Ley 16/1993, de 28 de diciembre, de Presupuestos de la Generalidad de Cataluña para 1994, establece que para calcular el canon de saneamiento en cada plan zonal de saneamiento correspondiente a ese año, los valores de base por volumen para usos domésticos e industriales y el valor de cada unidad de parámetro de contaminación, son, por ejemplo para la Zona A, los siguientes: usos domésticos: 31,20 ptas./m³; usos industriales: 39,18 ptas./m³; materias en suspensión (MES): 35,88 ptas./kg.; materias oxidables (MO): 71,78 ptas./kg.; materias inhibidoras (MI): 717,82 ptas./kequitox.; sales solubles (SOL): 574,26 ptas./Sm³/cm.
51. En la Comunidad de Madrid, la cuota variable de la tarifa del servicio de depuración será, para los usos domésticos, de 25 pesetas por cada metro cúbico suministrado en el abastecimiento y para los usos comerciales, industriales y de restaurantes, de 25 x k pesetas por metro cúbico (el valor de k viene determinado por el Decreto 32/1986, de 20 de marzo). El importe trimestral de la cuota fija o cuota de servicio variará según se trate de usos domésticos, o de usos industriales, y para su cálculo se tendrán en cuenta, en el primer caso tanto el número de viviendas conectadas a la acometida, como un coeficiente demográfico en función de la población base y en el segundo caso, es decir, cuando se trate de usos industriales, el diámetro del contador expresado en milímetros intercalado en la acometida, o el de ésta cuando no exista aquél. En la Comunidad de Baleares la cuota variable es de 24,50 pesetas por metro cúbico. La cuota fija, en el caso de la tarifa doméstica es de 320 pesetas por vivienda; en la tarifa industrial, hay que distinguir a su vez entre tarifa hotelera, tarifa de restaurantes, cafeterías y bares, y tarifa para otras actividades comerciales, industriales, profesionales o económicas en general. Para el año 1994, las cantidades citadas para las Comunidades de

La utilización de cuotas fijas y variables es en principio una técnica correcta si lo que se pretende es tener en cuenta las cuestiones de estacionalidad. Lo más aconsejable nunca puede ser aumentar las cuotas variables y reducir las cuotas fijas, puesto que conduciría a un incremento de la presión fiscal para los residentes, que redundaría en beneficio de la población estacional, que precisamente es la que no se tiene que beneficiar y la que más tiene que aportar. Por ello, en buena técnica jurídica un método acertado para gravar menos a los residentes y más a la población estacional –que ha sido utilizado por la Comunidad de Baleares–, es aquél en el que un porcentaje elevado de la cantidad a pagar está representado por la cuota fija y un porcentaje reducido por la cuota variable⁵².

Para evitar los inconvenientes que se derivan de la aplicación de la técnica de las cuotas fijas y variables, entendemos que resulta más correcta –si lo que se pretende es tener en cuenta la carga contaminante incorporada al vertido– la técnica que ha venido siendo utilizada en las Comunidades de Madrid y Cataluña, que establecieron para los consumos domésticos un **coeficiente de concentración demográfica**, diversificado en el segundo de los casos, en permanente y estacional⁵³.

Madrid y Baleares, se aumentarán hasta la cantidad que resulte de la aplicación a las mismas del coeficiente 1,03. En la Comunidad Valenciana, la cuota varía en función del número de habitantes de los municipios para los usos domésticos, oscilando la cuota variable entre las 12,6 pesetas por metro cúbico para municipios entre 500 y 3.000 habitantes, y las 23 pesetas por metro cúbico para municipios de más de 100.000 habitantes. La cuota de servicio se sitúa entre las 1.320 pesetas para los primeros municipios y las 2.472 pesetas previstas para los segundos. Para los usos industriales, la cuota de consumo permanece fija en 29,4 pesetas por metro cúbico, siendo diversa la cuota de servicio, de acuerdo con una escala que atiende al calibre en milímetros del contador de agua.

52. A pesar de ser una técnica correcta el legislador balear quizás se haya excedido a la hora de ponerla en práctica, puesto que el porcentaje que corresponde a la cuota fija, tal como aparece configurado el impuesto balear, representa un porcentaje excesivamente elevado en relación con la recaudación por cuota variable. Esas diferencias deberían tratar de reducirse, a través de un leve aumento de la cuota variable y una ligera disminución de la cuota fija, tratando así de reducir al mismo tiempo las notables diferencias de fiscalidad existentes entre unas Comunidades y otras en esta materia.
53. El coeficiente permanente, que atiende a la concentración demográfica, se aplicará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 19/1991, de 7 de noviembre, de Reforma de la Junta de Saneamiento de Cataluña, teniendo en cuenta el número de habitantes residentes en cada municipio según el último censo de población. El coeficiente estacional, que atiende a la capacidad de acogimiento de cada municipio, se aplicará teniendo en cuenta las edificaciones de segunda residencia, las empresas de hostelería y otros alojamientos turísticos destinados a proporcionar habitación o residencia en épocas, zonas o situaciones turísticas.

5.3.2.5. *Primas por depuración: calificación como tributos ecológicos.*

Anteriormente aludíamos a la existencia de dos clases de tributos medioambientales. Mientras que el Impuesto de Baleares pertenece a la segunda modalidad –es decir, a aquellos que permiten obtener ingresos destinados a financiar los gastos necesarios para la reducción o eliminación de la contaminación provocada por determinadas actividades–, los cánones aprobados por las CCAA pertenecen a la primera modalidad –o sea, a la clase de tributos que desincentivan las actividades contaminantes–, puesto que en la mayoría de las ocasiones está prevista la existencia de **bonificaciones** o **primas por depuración** para quienes realicen esfuerzos para incorporar a los sistemas de producción, mecanismos eficaces que disminuyan los efectos perjudiciales que sus instalaciones pueden causar al medio ambiente⁵⁴.

6. REFLEXIONES FINALES.

Para la articulación de políticas de protección del medio ambiente, lo primero que hay que saber es qué es el medio ambiente, expresión frecuentemente utilizada hoy por todos en el lenguaje común, sin que en la mayoría de las ocasiones se tenga un conocimiento preciso de cuál es el significado de la misma. En nuestro ordenamiento no existe una delimitación clara de cuál es el contenido de dicho concepto, por lo que urge la definición del mismo en una norma que bien podría ser una Ley General de Protección del Medio Ambiente –reclamada desde hace años por la doctrina–, que podría servir de instrumento de coordinación de todas las actuaciones posibles en materia de protección del medio ambiente, y en la que se incluiría una enumeración de los principios jurídicos inspiradores del sistema en esta materia, enumeración en la que sin duda debería aparecer el principio "quien contamina paga", que está llamado a ocupar un papel clave en materia de tributación ecológica y como tal aparece ya incorporado, por obra del Acta Unica, en el artículo 130 R del Tratado de Roma.

54. Los ejemplos más representativos de estas primas por depuración establecidas en beneficio de los empresarios que justifiquen el montaje y el funcionamiento eficaz de los correspondientes dispositivos de depuración, podían encontrarse antes en el artículo 15.3, de la Ley 5/1981 de Cataluña y ahora en el artículo 23.4, de la Ley 2/1992 de la Comunidad Valenciana, que dispone que la determinación de esta prima se realizará mediante la medición de la contaminación realmente suprimida o evitada.

El sistema que mejor permite simultanear la obtención de recursos para la financiación tanto de políticas medioambientales en general, como para las actuaciones de depuración de los vertidos de aguas residuales, es aquél en el que la Administración dispone, para llevar a cabo su tarea, de instrumentos fiscales y de medidas de naturaleza administrativa tanto de carácter preventivo, como de carácter represivo, incluyendo a su vez en éstas, sanciones administrativas y sanciones penales.

Un ordenamiento en el que existiesen como únicos instrumentos de protección del medio ambiente los tributos ecológicos en sus diversas modalidades sería un sistema bastante incompleto, ya que no se puede admitir que un sujeto que vierta residuos tóxicos se limite a pagar el correspondiente tributo ecológico más la multa que por ello se le imponga, porque esta opción a menudo supone un coste infinitamente menor que la de invertir en la instalación de una depuradora. La propia Comunidad Europea advertía esta cuestión en su Tercer Programa de Acción en materia de medio ambiente, y apuntaba que los tributos ecológicos no pueden convertirse en meras licencias para contaminar. Por todo ello, nunca se podrá renunciar junto a la utilización de instrumentos económicos, a la intervención administrativa en materia de protección del medio ambiente.

La tendencia a la utilización de impuestos verdes tiene hoy su reflejo en todos los niveles de gobierno, incluso en los superiores al estrictamente regional y estatal. Así, en el ámbito de las organizaciones supraestatales destaca la Propuesta de Directiva de la CEE anteriormente citada, por la que se crea el Impuesto sobre las emisiones de CO₂. En la base de todos estos tributos ecológicos se halla un principio inspirador que es el de "quien contamina paga", que no puede concebirse nunca como un principio de carácter sancionador. Como hemos constatado en las líneas precedentes, hasta hoy las CCAA no han hecho uso de las posibilidades que tienen para el establecimiento de tributos ecológicos; esta actitud quizás se deba a que la creación de estos tributos no está exenta de dificultades, como por ejemplo las relativas a la identificación del sujeto contaminador (un error en esta materia daría lugar a que quien pague el tributo sea alguien que realmente no está contaminando), o también aquellas otras que se presentan como consecuencia de la difícil cuantificación del daño producido.

En todos los casos anteriormente analizados lo que se oculta tras el término canon es sin duda un verdadero tributo, que puede revestir la forma de impuesto o de tasa. En nuestro derecho, gracias a las abundantísimas aporta-

ciones doctrinales, las categorías tributarias se hallan perfectamente caracterizadas y nítidamente diferenciadas. En aras de una mayor claridad, aunque siempre dejando a salvo la posibilidad de construcción doctrinal y normativa de esta figura, no es conveniente utilizar el término "canon", pues no se corresponde con ninguna de las categorías tributarias existentes en nuestro ordenamiento; además, su utilización no puede dar lugar más que a equívocos, ya que las figuras que aparecen con esta denominación generalmente presentan caracteres de varias de esas categorías. No obstante, hoy día no se puede ocultar que el empleo de dicho término, a pesar de los inconvenientes que conlleva, se está reservando para referirse a tributos que tienen una cierta finalidad extrafiscal.

Las insuficiencias que presenta la regulación del canon de vertido de la Ley estatal de Aguas son notables sobre todo en lo que concierne al sistema de cuantificación del tributo, pero como ya fueron precisadas anteriormente no se van a repetir aquí. Por ello nos limitamos ahora a aprovechar la oportunidad para advertir de la urgente necesidad de modificar esa regulación para que esta figura pueda aplicarse, considerando que dicha modificación debería ir en la línea de atribuir una importante participación en la gestión de este tributo a las CCAA y a los Ayuntamientos.

Uno de los hechos imponderables que se pueden gravar por las CCAA con el establecimiento de tributos ecológicos es la realización de vertidos residuales. No obstante, a menudo constituye un hecho que presenta ciertos problemas de localización territorial que pueden dificultar el control de un tributo sobre esta materia. El legislador autonómico al establecer un impuesto de saneamiento de aguas residuales debe tener bien claro que con la suma recaudada en su respectivo territorio por un impuesto de esta naturaleza, no puede pretender financiar todo tipo de actuaciones relacionadas con la depuración de aguas, debido al elevado coste de estas actividades. Ejemplo de ello ha sido el legislador catalán, que ha establecido junto al mencionado canon de saneamiento de aguas residuales, un canon de infraestructura hidráulica, regulado en la Ley 5/1990, de 9 de marzo, de infraestructuras hidráulicas de Cataluña, que persigue como objetivo hacer frente al coste de ejecución de las obras de infraestructura hidráulica.

La creación de tributos ecológicos no ha de perseguir únicamente como finalidad la obtención de recursos para financiar actuaciones de política medioambiental, sino que ha de pretender también una reorganización de los costes medioambientales y una modificación de los comportamientos de los ciudadanos con respecto al medio ambiente. Se introduce así una finalidad

extrafiscal en los tributos ecológicos que, en cierto modo, se convierten en instrumentos desincentivadores de las actuaciones contaminadoras. Ello explica que, en ciertos casos, el legislador establezca determinadas deducciones que favorecen a aquellos sujetos que efectúan cambios en los procesos productivos para la adopción de sistemas que degraden en menor grado el medio ambiente.

