
Régimen fiscal del agua (tributos estatales, autonómicos y locales)

José DE VICENTE GARCÍA y FRANCISCO ADAME MARTÍNEZ
Comares, Granada, 2008, 413 págs.

Tres años ha hecho que desde las páginas de esta misma revista dábamos noticia de un título (*Tributos sobre las aguas*, de Joan PAGÈS, Marcial Pons, 2005, pudiendo verse nuestra reseña en el número 277/2006 de esta revista) sobre la misma problemática en la que incide este libro, cuyos autores son FRANCISCO ADAME, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla, y JOSÉ DE VICENTE GARCÍA, Interventor-Tesorero de Administración Local y Magistrado (excedente).

Como en aquella ocasión, la obra que reseñamos ahora presenta los tributos estatales, autonómicos y locales que recaen sobre el agua, ámbitos de gobierno estos que, como sucede en otros muchos campos, no presentan la necesaria coordinación que debiera darse. Los autores explican así la situación: «cuando se crearon las Comunidades Autónomas, el Estado no contaba con ningún tributo específico sobre el vertido y saneamiento de aguas residuales, ni tampoco sobre el consumo de agua; se trataba de uno de los pocos espacios fiscales que estaban vacantes para ser ocupados por las administraciones autonómicas en ejercicio de su poder tributario. Esta circunstancia fue aprovechada por las Comunidades Autónomas que sabían que el vertido de agua manifestado a través del consumo era una materia imponible que podía proporcionarles un volumen importante de recaudación. Y así ha sido».

El desorden que caracteriza el régimen fiscal del agua en el ámbito de las Comunidades Autónomas y también en las Corporaciones Locales favorece la existencia de grandes contrastes en las cantidades que han de pagar los usuarios y consumidores dependiendo de su respectivo ámbito territorial.

En la primera parte del libro se analizan los tributos estatales. Para ello, los autores encasillan sus comentarios según que nos encontremos con tributos sobre el uso del dominio público, o promuevan la recuperación del coste de las infraestructuras hidráulicas, o recaigan sobre los vertidos.

Al primer grupo pertenecen dos tasas que, como si quisieran disimular tal naturaleza, reciben la denominación de cánones por la ocupación, utilización y aprovechamiento de los bienes de dominio público hidráulico –regulado por el art. 112 del Texto Refundido de la Ley de Aguas (RDLeg. 1/2001, de 20 de julio– y, por otra parte, sobre la ocupación del dominio público marítimo-terrestre (art. 84 de la Ley 22/1988, de 28 de julio, de Costas).

Pertenecen al segundo grupo el canon de regulación y la tarifa de utilización del agua (art. 114 del Texto Refundido de Ley de Aguas), cuya finalidad pasa por la repercusión sobre el usuario del coste de inversión en infraestructuras hidráulicas, así como los gastos de mantenimiento o explotación de las mismas. Los autores se refieren, por este orden, a los antecedentes de estas figuras, su hecho imponible y naturaleza jurídica –que hace que encajen entre las contribuciones especiales–, sujetos pasivos, cuantificación (aludiendo al procedimiento de cálculo del importe a repercutir a los beneficiarios, en especial la determinación de la cuota de amortización, y el reparto del importe del canon o tarifa entre los sujetos pasivos), gestión de estos tributos y el problema de la compatibilidad de los mismos con la tasa del 4 por 100 que grava la prestación de trabajos facultativos para la gestión y ejecución de obras

y servicios públicos (regulada en el Decreto 138/1960, de 4 de febrero). En relación con todos estos aspectos se comenta la jurisprudencia recaída sobre las cuestiones más problemáticas.

En el tercer capítulo, se consideran los cánones de control de vertidos de la Ley de Aguas (art. 113 del TR) y de la Ley de Costas (art. 85). Con relación al primero, los autores comienzan observando los distintos elementos (hecho imponible, naturaleza jurídica, cuantificación, gestión y compatibilidad con otros tributos) de la regulación contenida en la Ley 29/1985, de 2 de agosto, de Aguas, deteniéndose luego en los mismos, según han quedado tras la reforma que dicha ley experimentó en 1999 y la posterior aprobación del texto refundido de 2001. De la misma manera se procede con el canon de vertidos de la Ley de Costas, planteándose la posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan un tributo propio sobre vertidos al litoral. Asimismo se comentan las tasas enumeradas en los artículos 86 y 87 de la Ley de Costas por la realización de determinadas actividades administrativas que benefician o afectan especialmente a determinados sujetos.

La segunda parte del trabajo se dedica a los tributos autonómicos y consta también de otros tres capítulos. En el primero se tratan los tributos sobre saneamiento de aguas, empezando con la justificación que de los mismos realiza el Plan Nacional de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales Urbanas 1995-2005, cuya idea básica consiste en exigir que todas las Administraciones públicas participen en las inversiones con el fin de mejorar los sistemas de explotación, incentivar el ahorro y la descontaminación. Todo ello concuerda con el *principio de recuperación de costes* consagrado por la Directiva 2000/60/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2000, por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas, que se estudia previamente a la enumeración de los tributos finalistas que se han creado por la mayoría de las Comunidades Autónomas.

Tras el estudio de la naturaleza jurídica y el respectivo hecho imponible de estos cánones de saneamiento autonómicos, se señalan los supuestos exentos que aparecen señalados en su normativa reguladora, analizando si resultan compatibles o no con los límites constitucionales al establecimiento de tributos por parte de las Comunidades Autónomas –principios de justicia material y formal (generalidad, igualdad y capacidad económica); principios de territorialidad y unidad de mercado (prohibición de gravar bienes situados fuera del territorio de la Comunidad Autónoma, prohibición de adoptar medidas tributarias que supongan obstáculo para la libre circulación de personas y prohibición de adoptar medidas tributarias que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios), amén de las limitaciones previstas en los artículos 6.2, 6.3 y 6.4 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas– y demás elementos problemáticos que suscita la regulación de los sujetos pasivos y los mecanismos de cuantificación.

En el capítulo siguiente se abordan las fórmulas que tanto el legislador estatal como el autonómico han empleado para resolver los posibles solapamientos entre sus respectivos tributos. En primer término se considera la compatibilidad del canon estatal de vertidos y los tributos autonómicos en la legislación estatal, recorriendo las distintas versiones de la Ley de Aguas y planteándose después las soluciones propiciadas en la legislación autonómica, así como en la abundante jurisprudencia contencioso-administrativa disponible. Al final del capítulo se plantea asimismo la compatibilidad entre los tributos autonómicos y los cánones estatales de regulación y la tarifa de utilización de los bienes del dominio público hidráulico.

El estudio de los tributos autonómicos concluye con los comentarios dedicados a otros gravámenes establecidos por las Comunidades de Andalucía y Murcia. En el primer ámbito están el canon de mejora y el impuesto sobre vertidos a las aguas litorales, mientras que en la Región de Murcia aparece otra figura sobre vertidos al mar. También se consideran en este capítulo otros tributos en fase de proyecto como el impuesto andaluz sobre el agua y las tasas de aducción y depuración de Andalucía y una deducción de la Comunidad Autónoma de Murcia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por inversiones en dispositivos domésticos de ahorro de agua que ha entrado en vigor el 1 de enero de 2007.

La última parte del libro se refiere a los tributos locales, correspondiendo el primer capítulo al examen de las competencias de las Entidades Locales sobre el abastecimiento de agua y su saneamiento, servicios estos que la Ley 7/1985, reguladora de las Bases del Régimen Local configuró como esenciales y de prestación obligatoria en todos los Municipios. A ello sigue la consideración de las tasas sobre abastecimiento de agua y su saneamiento por parte de los Entes Locales y de las contribuciones especiales por la realización de obras o por el establecimiento o ampliación de servicios relacionados con el abastecimiento de agua y su saneamiento.

En relación con dichas tasas, los autores afrontan la polémica sobre la naturaleza jurídica de la contraprestación que satisface el usuario de los servicios de abastecimiento y saneamiento, distinguiendo varias etapas en la evolución de nuestro ordenamiento: 1.^a La regulación anterior a la Ley 39/1988; 2.^a Su formación en esta Ley de Haciendas Locales y en la Ley 8/1989, de Tasas y Precios Públicos; 3.^a Las incidencias que en esa regulación tuvo la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995 y la proyección de este fallo en la Ley 25/1998, por la que se reordenaron las tasas y precios públicos, y 4.^a La normativa actualmente vigente, contenida en la Ley 58/2003, General Tributaria y en el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales de 2004.

Después de este recorrido, se tratan por separado los elementos esenciales de las tasas de suministro de agua y de alcantarillado y saneamiento, así como de las contribuciones especiales por la realización de obras o por el establecimiento o ampliación de servicios relacionados con el abastecimiento de agua y su saneamiento, dedicando el último apartado al análisis de la compatibilidad de estos tributos locales con el canon estatal de control de vertidos y con los tributos autonómicos de saneamiento.

Al final de la obra aparece una adenda en la que se pretende diseñar una tarifa o precio del agua, en el caso de la tasa por prestación del servicio domiciliario de agua potable, y se refleja la bibliografía citada a lo largo del libro.

Miguel Ángel Martínez Lago