

El principio de recuperación de costes en la Ley de Aguas de Andalucía: Estado de la cuestión.

The principle of recovery of the costs in the Andalusian Water Law: State of affairs.

Jesús Enrique Martín

Doctorando Universidad de Huelva

SUMARIO: I. EL PRINCIPIO DE RECUPERACIÓN DE COSTES. 1. La implantación del principio en la Directiva Marco del Agua y en la legislación estatal. 2. Excepciones previstas. 3. Los instrumentos de recuperación de costes como medida básica. II. LA FISCALIDAD DEL AGUA EN ANDALUCÍA: 1. Principios generales. 2. Tributos regulados en la LADA. 3. Naturaleza jurídica de los cánones y tarifas. III. INGRESOS Y COSTES DEL SERVICIO DEL AGUA. INDICE DE RECUPERACIÓN DE COSTES. 1. Ingresos por la prestación del servicio. 2. Coste del servicio. 3. Índice de recuperación de costes. IV. REFORMA DE LA FISCALIDAD DEL AGUA. V. CONCLUSIONES. VI. BIBLIOGRAFÍA.

RESUMEN: La Ley 9/2010, de 30 de julio, de Aguas de Andalucía desaprovechó la ocasión para haber regulado un régimen económico-financiero propio sin remitirse a lo establecido en la legislación básica y, así, alcanzar la implantación del principio de recuperación de costes en Andalucía. Ello ha provocado que, al igual que en el resto de España, el porcentaje de recuperación de los costes sea inferior al 80% y que desde los sectores medioambientales y sociales se reclame con insistencia una reforma en profundidad de la fiscalidad del agua tanto en Andalucía como en España.

PALABRAS CLAVE: Fiscalidad del agua, Andalucía, Recuperación de costes.

ABSTRACT: Andalusian Water Law 9/2010, of July 30, wasted the opportunity to have regulated a separate economic and financial regime without referring to the provisions of the basic legislation and, thus, it achieve the implementation of the cost recovery principle In Andalucía. This has caused that, as in the rest of Spain, the percentage of cost recovery is less than 80% and that the environmental and social sectors insistently demand an in-depth reform of the water taxes both in Andalusia as in Spain.

KEY WORDS: Water taxes, Andalusia, Recovery of costs.

Recibido: 19-10-2021

Aceptado: 4-11-2021

I. EL PRINCIPIO DE RECUPERACIÓN DE COSTES

«El agua es un recurso natural escaso, indispensable para la vida y para el ejercicio de la inmensa mayoría de actividades económicas: es irremplazable, no ampliable por la mera voluntad del hombre, irregular en su forma de presentarse en el tiempo y en el espacio, fácilmente vulnerable y susceptible de usos sucesivos»¹ pero, a su vez, «no es un bien comercial como los demás, sino un patrimonio que hay que proteger, defender y tratar como tal»². Lo que implica que es un bien natural sometido a una presión creciente, tanto cuantitativa como cualitativamente, que no está sometido a las reglas económicas generales del mercado.

Por lo que desde tiempos inmemoriales en España, el uso de las aguas (en especial de las superficiales) haya estado sometido a concesión real o administrativa y, que las principales obras hidráulicas necesarias para tal utilización hayan sido construidas y financiadas íntegramente por la Corona o el Estado³. No obstante, la falta de disponibilidad presupuestaria experimentada a lo largo del siglo XIX y XX para la ejecución de la totalidad de las obras propuestas por los servicios provinciales del agua, y más tarde por las confederaciones hidrográficas, hizo necesario repercutir una parte pequeña de esa inversión a los usuarios y beneficiarios de las obras hidráulicas realizadas por el Estado⁴ a través de los cánones y tarifas de utilización.

¹ Así comenzaba el preámbulo de la Ley 29/1985, de 2 de agosto, de Aguas.

² Del mismo modo 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 (en adelante DMA) comenzaba así sus considerandos.

³ Hasta la Ley de Obras Públicas, de 13 de abril de 1877, las obras hidráulicas y principalmente la ejecución de canales para la puesta en riego eran de iniciativa privada, con subvenciones y beneficios estatales: Leyes de 1849 y de 1870, que alcanzaban hasta dos tercios del presupuesto de las obras en un plazo de diez años. Práctica que retrasaba en exceso las obras y las hacía, a veces, inviábiles por el fuerte desembolso inicial y el largo plazo para amortizar las mismas por los regantes. Así, mediante la Ley de 5 de septiembre de 1896 el Estado tuvo que asumir las obras del Canal de Aragón y Cataluña, que habían sido concedidas por la Real Cedula de 25 de abril de 1833 de la regente María Cristina a una compañía de empresarios. Sería con la Ley Gasset de 7 de julio de 1911, que el Gobierno asumiría la responsabilidad de la realización de los pantanos y canales de riego para el fomento de la riqueza nacional. A este respecto se puede consultar, entre otros, el libro de MELGAREJO MORENO J. y BARCIELA LOPEZ C. (coord.), *El agua en la historia de España*, Universidad de Alicante, 2000, que analiza la gestión del agua desde el periodo andalusí hasta el siglo XX.

⁴ La incapacidad detectada en el siglo XX, de la inversión privada para la financiación de las infraestructuras hidráulicas, llevó a incluir en la Ley 29/1985 el canon de regulación y la tarifa de utilización (entre otros cánones) para repercutir durante su explotación los costes de las obras financiadas con fondos públicos sobre los usuarios beneficiados por dichas obras. Esta práctica se sigue manteniendo en el TRLA en el art.114.3, donde la cuantía anual se fija sumando las siguientes cantidades: total previsto de gastos de funcionamiento y conservación de las obras + gastos de administración del organismo imputables a la obra + 4% valor de las inversiones realizadas por el Estado. Autores como EMBID IRUJO, A., «Precios y mercados del agua», *Ingeniería del Agua volumen 4* núm. 1 (1997), pp. 13-14, con carácter previo a que se aprobara la DMA, ya venían criticando que «El agua es, pues, gratuita en nuestro sistema jurídico y al mismo tiempo, hay un fuerte componente de subvención a los precios que paga el usuario y que se refieren

Ello sin perjuicio de las tasas y precios públicos establecidos por la Administración autonómica y local, para la financiación de las obras hidráulicas realizadas dentro de sus competencias para la protección del medio ambiente (saneamiento, control de vertidos y restauración ambiental) y la gestión del ciclo urbano del agua respectivamente. Tributos que, aunque recaigan sobre el mismo objeto «el agua», no suelen considerarse jurídicamente como doble imposición por cuanto «la definición de los hechos imposables es diferente en cada caso»⁵. Solapamiento de diferentes figuras tributarias, que da lugar a una fragmentación tributaria y a ineficiencias económicas⁶. Lo que llevó a autores, como Rosembuj, a reclamar «el establecimiento de un único impuesto general sobre el consumo del agua, corregido en función de los usos y de las infraestructuras y del consumo mínimo exento para las rentas más bajas»⁷.

Fiscalidad del agua que, a nivel europeo, presenta también una gran disparidad impositiva, pudiéndose agrupar «en tres grandes bloques, según el tipo de hecho imponible que gravan: la captación de agua para usos consuntivos, la explotación de los recursos del dominio hidráulico y la contaminación de las masas de agua»⁸.

1. La implantación del principio en la Directiva Marco del Agua y en la legislación estatal

La creciente presión sobre los recursos hídricos en Europa y, el consiguiente empeoramiento de la calidad de los ecosistemas acuáticos, llevó a la Comunidad Europea

solo a la compensación al Estado por la realización de las obras hidráulicas que les beneficien y no al recurso en sí. Gratuidad y subvención forman, pues, dos características esenciales al sistema actual de precios del agua y son, precisamente, las hoy más fuertemente contestadas».

⁵ GARCÍA VALIÑAS, M.A. y ARBUÉS GRACIA, F.: «La fiscalidad del agua» en el Seminario: El agua en España: economía y gobernanza, Fedea, 2020, pp. 12-13. Como ejemplo de ello ponen la definición del hecho imponible de la Ley reguladora del canon de saneamiento de aguas en Baleares (Decreto Legislativo 1/2016, de 6 de mayo): «el vertido de aguas residuales manifestado a través del consumo real, potencial o estimado de aguas de cualquier procedencia» y de la Ley 2/1992, de 26 de marzo, de saneamiento de las aguas residuales de la Comunidad Valenciana: «la producción de aguas residuales, manifestada a través del consumo de agua de cualquier procedencia». Tributación autonómica que, como indicaban dichos autores en su ponencia, es muy variada, aunque principalmente se centra en el saneamiento y control de vertidos y los impactos negativos sobre el medio natural (sin perjuicio de los cánones y tasas aplicadas por las CCAA con competencias en la gestión del agua en sus cuencas intracomunitarias), buscando que los usuarios contribuyan a la financiación de las infraestructuras hidráulicas de depuración y reduzcan los niveles de contaminación de las aguas.

⁶ A este respecto se puede consultar los estudios realizados por el Ministerio de Hacienda en el año 2014: «Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español», <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>; y la Comisión Europea en el año 2019: «Revisión de la aplicación de la política medioambiental. Informe de España», https://ec.europa.eu/environment/eir/pdf/report_es_es.pdf.

⁷ ROSEMBUJ, T.: «Los impuestos ambientales en las Comunidades Autónomas», *Quincena Fiscal* núm. 9 (2007), p. 15.

⁸ GARCÍA VALIÑAS, M.A. y ARBUÉS GRACIA, F. (2020: 2).

a aprobar la DMA⁹, en base a las competencias sobre el medio ambiente, establecidas en el art. 175 del Tratado constitutivo. Directiva en la que la fiscalidad ambiental se convierte en un instrumento preferente para alcanzar los objetivos de protección y uso sostenible del agua¹⁰. Así, el art. 9 de la citada DMA exige a los Estados miembros tener en cuenta el principio de recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, en base al análisis que deben realizar con arreglo al anexo III y, de conformidad con el principio de que quien contamina paga; y garantizar, a más tardar en 2010, que «la política de precios del agua proporcione incentivos adecuados para que los usuarios utilicen de forma eficiente los recursos hídricos y, por tanto, contribuyan a los objetivos medioambientales de la presente directiva, y una contribución adecuada de los diversos usos del agua, desglosados, al menos, en industria, hogares y agricultura, a la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua».

«Precio del agua» que la Comisión Europea, en la síntesis de la Comunicación (2000) 477 de 26 de julio de 2000, definía como «el importe global o marginal que pagan los usuarios por todos los servicios relacionados con el agua (por ejemplo, tratamiento de las aguas residuales), incluido el aspecto ambiental», y proponía incluir en la tarificación del agua los siguientes costes:

- **Financieros:** costes directos que incluyen los gastos de prestación y administración, de explotación y mantenimiento, así como los de capital.
- **Ambientales:** costes de los daños que el uso del agua supone al ecosistema (por ejemplo, salinización o deterioro de los suelos productivos)¹¹.

⁹ La OCDE en el año 1987 publicó «Princing of Water Services», en el cual consideraba que la implantación del objetivo de «La eficiencia en la tarificación de los bienes y servicios relacionados con el agua significaría que los precios deben reflejar todos los costes en que se incurre para suministrar el bien o el servicio, toda vez que entre los costes se deben incluir los costes invisibles (externalidades y costes ambientales)». En la Declaración de Río de 1992, sobre Medio Ambiente y Desarrollo de las Naciones Unidas, ya se puso de manifiesto la importancia del uso de instrumentos económicos (gravámenes, cánones, subvenciones, etc.) en materia ambiental y en especial en la gestión del agua. Así la Comisión Europea, en su Comunicación al Consejo al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, de 26 de julio de 2000, «Política de tarificación y uso sostenible de los recursos hídricos» [COM (2000) 477] exponía las grandes diferencias entre los sistemas de tarificación del agua en los Estados miembros (y sobre todo las frecuentes subvenciones o tarifas preferentes de que goza el sector agrario en los países del sur de Europa) y planteaba que «La política de tarificación del agua permite limitar la presión sobre los recursos hídricos y mantener las infraestructuras. Además, es preciso un planteamiento armonizado de la tarificación del agua para evitar las distorsiones de competencia que se derivan de una aplicación heterogénea de los principios económicos en el mercado interior». Planteamiento que, unos meses después, se recogería en la DMA.

¹⁰ Así se indica en el Documento de reflexión «Towards a Sustainable Europe by 2030», año 2019, realizado dentro del debate sobre el futuro de Europa, puesto en marcha con el Libro Blanco de la Comisión de 1 de marzo del 2017, con el objetivo de cumplir con los objetivos de desarrollo sostenible. https://ec.europa.eu/info/files/reflection-paper-towards-sustainable-europe_en.

¹¹ El art. 7.4 IPH establece que los costes ambientales deben valorarse como el «coste de las medidas establecidas para alcanzar los objetivos ambientales, incluyendo las adoptadas tanto por las adminis-

• De recursos: costes del agotamiento de los recursos que entraña la desaparición de determinadas oportunidades para otros usuarios¹².

Principio de recuperación de costes que se ha trasladado textualmente al art. 111bis del Texto Refundido de la Ley de Aguas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio (en adelante TRLA), sin variar ni un ápice los cánones y tarifas establecidos en la anterior Ley 29/1985 y actualmente regulados en el título VI del citado real decreto legislativo, que no repercuten la totalidad de los costes del servicio a los usuarios¹³. Incumplimiento del art. 9 de la citada DMA que no solamente afecta al Reino de España¹⁴, como así lo reconocía la propia Comisión Europea

traciones competentes como por los usuarios» (artículo 7.4 IPH). Coste que actualmente solo se repercuten en los tributos ambientales y en los impuestos o cánones de vertido. Ello considero que puede ser debido al riesgo de equiparar estos costes con una tasa por contaminar y a que los fondos recaudados no se utilicen para la reparación del medioambiente afectado, provocando un aumento injustificado de los cánones y tasas que, a juicio de GARCÍA VALIÑAS, M.A. y ARBUÉS GRACIA, F. (2020: 20), da lugar a ineficiencias económicas por solapamiento de tributos y «un rechazo social hacia estos tributos que, en última instancia provoque un intento por eludir su pago (como sucede con el Impuesto por la Contaminación de las Aguas de Aragón)».

¹² Del mismo modo el citado art. 7.4 IPH establece que el coste del recurso se valorará como el «coste de las oportunidades a las que se renuncia cuando un recurso escaso se asigna a un uso en lugar de a otro u otros». Por lo que solamente se debería valorar este coste en aquellos sistemas de explotación que tuvieran déficits estructurales y que como tal, existiera una escasez de recursos hídricos y una competencia entre los distintos usuarios para su aprovechamiento. En el resto de sistemas que no hubiera déficit o no existieran demandas insatisfechas, debería ser el recurso gratuito. Por lo general no se está aplicando coste alguno al recurso del agua, con la excepción del valor asignado al mismo en los contratos de cesión de derechos al uso del agua (arts. 67 y ss. TRLA y arts. 46 y 47 LADA). Coincido con MENÉNDEZ REXACH, A., «Consideraciones sobre los mercados de aguas en España. En especial, los contratos de cesión de derechos de aprovechamiento en la Legislación estatal de aguas» en EMBID IRUJO, A. (dir.): *El Derecho de aguas en Iberoamérica y España: cambio y modernización en el inicio del Tercer Milenio*, Tomo I, 2002, p. 68, en que es «una contradicción que el titular del recurso [la Administración hidráulica] no cobre por el recurso del agua en las concesiones o autorizaciones temporales al usuario, y sin embargo, dicho usuario pueda vender el agua a terceros [o a la propia Administración en las compras realizadas por el Banco Público del agua] por un precio o compensación pecuniaria». Así, autores como ARIÑO ORTIZ, G. Y SASTRE BECEIRO, M.: *Leyes de aguas y política hidráulica en España*, Comares, 1999, p. 180, consideraban que debería establecerse «un precio inicial por el consumo de agua que tenga en cuenta la escasez del mismo y que sirva a los usuarios para vender a otros usuarios el volumen concedido no utilizado».

¹³ La transposición al derecho interno del citado principio por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, no ha variado la fórmula de cálculo de los citados cánones de regulación y tarifa de utilización, que sigue calculándose de la misma manera. DELGADO PIQUERAS, F., «La transposición de la Directiva Marco de Aguas en España», *Revista de Administración Pública* núm. 165 (2004), p. 211.

¹⁴ Así lo consideraba ARROJO AGUADO, P., «Costes de los servicios de agua y nivel de recuperación de costes» en *Fundación Nueva Cultura del Agua: Evaluación del primer ciclo de planificación hidrológica en España en aplicación de la Directiva Marco del Agua*, 2014, p. 248, basándose en que se siguen utilizando los tradicionales enfoques y normas nacionales en el régimen económico-financiero del agua fijados en el TRLA y RDPH; se elude contabilizar subvenciones y determinados costes importantes; no se aplican calendarios realistas y se va a plazos de 50 años de amortización; no se integra estadísticamente la previsible reducción de caudales en ciclos de sequía; no se contabilizan las pérdidas en los sistemas

en el año 2012 y se constata en el procedimiento sancionador abierto a la República Federal de Alemania (asunto C-525/12)¹⁵.

Así, tanto en España como en Andalucía, el agua como recurso hídrico sigue teniendo valor nulo, es decir, el agua es un recurso gratuito. El único valor o cuantía que se exige con los cánones y tarifas, actualmente establecidos en el TRLA y en la LADA, es la amortización o financiación de las obras de regulación, aducción, distribución o depuración necesarias, así como los gastos de gestión y explotación asociadas a las obras y al control administrativo. Lo que desincentiva el uso eficiente y responsable del agua, y no fomenta el ahorro del recurso hídrico, incumpliendo el principio de recuperación de costes fijado en la DMA.

No solo, no se ha modificado la regulación tributaria del régimen económico-financiero del servicio del agua para incluir los costes ambientales y del recurso, así como los costes de administración y mantenimiento del servicio, las subvenciones y los descuentos exigido por el art. 7 de la Instrucción de Planificación Hidrológica (en adelante IPH), aprobada por Orden ARM/2656/2008, de 10 de septiembre; sino que se han venido incluyendo excepciones al principio de recuperación de costes en los planes hidrológicos basándose en las consecuencias sociales, ambientales y económicas, así como en las condiciones geográficas y climáticas de cada territorio¹⁶, permitidas en el art. 11 bis.3 en aplicación del art. 9.4 DMA.

de regulación y transporte; el descuento de la cuota correspondiente a la laminación de avenidas; no se asumen adecuadamente los costes de mantenimiento y reposición de las infraestructuras; y se realiza la fijación de las tarifas y cánones una vez finalizada la obra. Y también lo reconoce la Comisión Europea (2019: 220-221): «En resumen, las recomendaciones de la Comisión Europea únicamente se abordan de manera limitada (por ejemplo, no se aprecian cambios en el tratamiento de la recuperación de costes para la autocaptación a partir de aguas subterráneas y no se han facilitado indicaciones sobre cómo armonizar los mecanismos de recuperación de costes en virtud del principio de “quien contamina paga”».

¹⁵ Así, en la Comunicación de la Comisión Europea «Plan para salvaguardar los recursos hídricos de Europa» de 14/11/2012, p. 12, se reconocía que «en todos los Estados miembros y sectores consumidores de agua no se aplica una tarificación del agua transparente e incentivadora, debido particularmente a la ausencia de medición. Únicamente el 49% de los Planes Hidrológicos de cuenca se proponen modificar el sistema de tarificación del agua a fin de fomentar un consumo más eficiente de la misma, y solo el 40% de ellos incluyen medidas encaminadas a mejorar la medición del agua. Puede considerarse que el hecho de no fijar el precio de un recurso escaso como el agua constituye una subvención perjudicial para el medio ambiente. Además, la interpretación restringida del concepto de servicios relacionados con el agua que aplican algunos Estados miembros está obstaculizando el avance en la aplicación de políticas de recuperación de los costes que van más allá del agua potable y el saneamiento. Ello limita considerablemente los efectos potenciales de estas disposiciones de la DMA». Interpretación restringida del concepto de servicio del agua que, en el proceso abierto a Alemania por el Tribunal de Justicia de la UE, otros Estados miembros como Dinamarca, Hungría, la República de Austria, la República de Finlandia, Suecia y el Reino Unido mantuvieron con objeto de aplicar el principio de recuperación de los costes solo al abastecimiento de agua potable y a la depuración de las aguas residuales urbanas.

¹⁶ EMBID IRUJO, A. (1997: 14) ya indicaba con anterioridad a la DMA, en contestación a las posiciones ecologistas que solicitaban un precio adecuado para el agua para inducir a un menor consumo,

2. Excepciones previstas

El art. 9 DMA, traspuerto al art. 111bis.3 TRLA, posibilita a los Estados miembros la aplicación de excepciones a la recuperación de costes, siempre y cuando ello no comprometa ni los fines ni el logro de los objetivos de la DMA y se deba a particularidades sociales, medioambientales y económicas en las áreas afectadas, así como a la existencia de determinadas características climáticas y geográficas. Excepciones que se deben justificar en los planes hidrológicos, de acuerdo con las directrices establecidas por el Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico, en base a la cohesión territorial, a la mejora en la eficiencia o productividad de las explotaciones en zonas desfavorecidas, falta de economía de escala en pequeños municipios, actuaciones urgentes y de emergencia (como situaciones de sequía y protección contra las avenidas), capacidad de pago de los usuarios (urbanos y agrícolas) y a actuaciones de restauración hidrológica-forestal de riberas o acondicionamiento de cauces¹⁷.

Excepciones que, tras la modificación realizada por la Ley 11/2012, de 19 de diciembre, de medidas urgentes en materia de medio ambiente, se deberán adoptar por el ministerio competente en las cuencas intercomunitarias (tras el informe propuesta

que «el mantenimiento de una política de subvenciones al precio del agua puede, quizá, ser calificado como contradictorio con los mecanismos tradicionales del mercado postulados por los defensores de éste pero, sin embargo, perfectamente congruente con ciertos hechos sociales y económicos que una colectividad organizada no puede desconocer» y, entre ellas, especificaba «la necesidad de ponerla al alcance de cualquier ciudadano con independencia de su capacidad de pago, para que éste pueda, simplemente, desarrollar una vida con la calidad que la misma Constitución postula (art. 45.2 CE) y en el marco de una existencia digna (art. 10 CE). Igualmente, el puro sistema de aplicación de un precio real olvida el alejamiento de las fuentes del recurso que determinados asentamientos poblacionales pueden tener y los consiguientes costes adicionales de la producción del agua que si son trasladados mecánicamente a los usuarios pueden oponerse a políticas de ordenación territorial».

¹⁷ La Administración competente debe cumplir lo establecido en el art.9.4 DMA, que exige a «[l]os Estados miembros inform[ar] en los planes hidrológicos de cuenca de los motivos por los que no han aplicado plenamente la segunda frase del apartado 1». Excepciones cuyo coste no suele recogerse en los planes hidrológicos, pero que se estima que en materia de laminación de avenidas pueden variar entre el 1/3 y 4/5 del coste de algunas infraestructuras (porcentaje este último alcanzado en la presa de Casasola). No obstante, en el Plan Hidrológico de la Demarcación del Guadalquivir (2009-2015) se incluyó una propuesta al ministerio para establecer una excepción al principio de recuperación de costes en las infraestructuras de alta o baja en municipios pequeños y en zonas rurales o desfavorecidas, cuya renta municipal se sitúe por debajo del 75% de la media de la demarcación hidrográfica, o en aquellos casos en que el incremento de coste por dichas obras supere el 8% anual acumulativo. Del mismo modo, se admite la excepción para la parte subvencionada de las inversiones con destino a la modernización de regadíos, siempre que se acredite que no se comprometen ni los fines, ni los logros ambientales establecidos en el plan. Esta propuesta se ha mantenido en el plan del segundo ciclo (2016-2021). En otras demarcaciones se han establecido excepciones generalizadas para territorios enteros, como en el Ebro, o para determinado tipo de costes, como en el Guadiana. Excepciones todas ellas que no estaban justificadas adecuadamente de acuerdo con la DMA, y que por ello considero necesario avanzar en este tema, principalmente desde el punto de vista normativo, fijando por el Estado y las CCAA competentes un canon o tarifa del agua, que recupere íntegramente los costes del servicio, incluido el coste del agua.

del organismo de cuenca) o por la consejería competente en las intracomunitarias, siempre que se justifique que no se comprometen ni los fines, ni los logros ambientales, del plan hidrológico correspondiente¹⁸. Y en base al art. 42.1.f) TRLA, los citados planes hidrológicos deben incluir un resumen del análisis económico del uso del agua, con una descripción de las situaciones y motivos que permiten establecer excepciones en la aplicación del principio de recuperación de costes. Información que es desarrollada en el art. 42 del Reglamento de Planificación Hidrológica (Real Decreto 907/2007, de 6 de julio).

Por lo que los costes asociados a los servicios del agua, serán financiados mayormente a través de los presupuestos generales de las Administraciones estatal, autonómica y local. Lo que imposibilita, en estos casos, la aplicación del principio de recuperación de costes, no incentiva el ahorro de recursos e introduce desigualdades y distorsiones, principalmente en el servicio de agua urbano. Por ello, Jiménez Compaired propone regular de manera armónica la definición de los grupos beneficiarios de la ayudas, las condiciones objetivas de las ayudas, evitando subvencionar el consumo innecesario y despilfarrador, y disponer fórmulas de ayuda por fuera de las tarifas¹⁹.

3. Los instrumentos de recuperación de costes como medida básica

El art. 11 DMA exige que en el programa de medidas se incluyan, como medidas básicas, aquellas que se consideren adecuadas para aplicar el principio de recuperación de costes. Y el art. 44 del Real Decreto 907/2007 incluye entre las medidas básicas (requisitos mínimos que deben cumplirse en cada demarcación) a «las medidas para la aplicación del principio de recuperación de los costes de los servicios relacionados con la gestión de las aguas». Medidas que «podrán incluir propuestas de revisión y actualización de las estructuras tarifarias, especialmente en relación con la incorpo-

¹⁸ Para EMBID IRUJO, A. (2015:55-57), con este cambio legislativo se rebaja significativamente la importancia de la planificación hidrológica en la gestión del agua, al derivarse el establecimiento de las excepciones al ministerio en detrimento de los planes hidrológicos. Pérdida de competencia que la Dirección General del Agua, en enero del año 2017, ha reconocido en la Síntesis de los Planes Hidrológicos Españoles, segundo ciclo de la DMA (2015-2021), al indicar que: «cualquier mención que en este sentido pueda aparecer en los planes hidrológicos, respecto a criterios o propuestas para eximir de la aplicación del principio de recuperación del coste de los servicios del agua en atención a circunstancias motivadas, tiene únicamente carácter de propuesta previa. Para la materialización, en su caso, de la mencionada propuesta, será preciso desarrollar el mecanismo previsto en el artículo 111 bis.3 del TRLA, que requiere de una resolución de la Administración competente tras contar con el informe previo y motivado del organismo de cuenca. En el ámbito de la Administración General del Estado, esta resolución corresponde al MAGRAMA».

¹⁹ JIMENEZ COMPAIRED, I., «Informe sobre la reforma de la fiscalidad del agua en España», Libro verde de la gobernanza del agua en España, MITECO, 2020, pp. 42-43. Asimismo, el autor propone una regulación general del protocolo de corte de suministro de agua urbana en el caso de impago.

ración de los costes ambientales y del recurso, incluyendo fórmulas de valoración de daños al medio ambiente» (art. 46 del mencionado real decreto).

Para lograr una implantación lo más extensa posible de los principios establecidos en la DMA, entre ellos el principio de recuperación de costes en la gestión de los usos del agua, la Comisión Europea editó, a través de la Common Implementation Strategy, the Guidance document num. 1 Economics and the environment (2003). Implantación del principio de recuperación de costes en los usos del agua, preferentemente en el regadío, que se refuerza al condicionar la inversión de los fondos europeos a las políticas de ahorro de agua en el Reglamento (UE) 1303/2013, de 17 de diciembre. El cual exige que «las inversiones [fueran] coherentes con la categorización de la gestión del agua en consonancia con la Directiva 2000/60/CEE del Parlamento Europeo y del Consejo, centrándose en las opciones de gestión de la demanda [...] solo se estudiaran opciones de suministro alternativas cuando se haya agotado el potencial de ahorro de agua y eficiencia», condicionando la recepción de fondos del marco 2014-2021 a la «existencia de una política de tarificación del agua que ofrezca incentivos adecuados para que los usuarios hagan un uso eficiente de los recursos hídricos y una contribución adecuada de los diversos usos del agua a la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, a un nivel determinado en el PHC aprobado para la inversión apoyada por los programas».

A pesar de que el Tribunal de Justicia de la UE, en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE, de 11 de septiembre de 2014 (C-525/12), contra la República Federal de Alemania²⁰, reconoce que «sin perjuicio de la importancia de las políticas de precios del agua y del principio de que quien contamina paga, como reafirma dicha Directiva, debería darse prioridad a las acciones que son responsabilidad de los Estados miembros, elaborando programas de actuaciones adaptadas a las condiciones locales y regionales», en las recomendaciones realizadas por la Comisión Europea a España en el año 2018 pedía «[a]segurarse de que los instrumentos de recuperación de costes se adapten lo antes posible a la DMA a fin de garantizar que ofrecen incentivos adecuados para un uso eficiente del agua. Asimismo, los ingresos de los instru-

²⁰ El recurso por incumplimiento del citado art. 9 DMA se interpuso al excluir a determinados servicios (producción hidroeléctrica, navegación, protección contra inundaciones, extracción con fines de irrigación e industriales y el autoconsumo) de la aplicación del principio de recuperación de costes. En dicha sentencia se desestimó el recurso basándose en que «las medidas relativas a la recuperación de los costes constituyen uno de los instrumentos de que disponen los Estados miembros de gestión cualitativa del agua destinada a un uso racional del recurso», pero no son las únicas posibles, por cuanto el propio art. 9 «prevé que los Estados miembros están autorizados, en determinadas circunstancias, a no aplicar la recuperación de los costes a una actividad de uso del agua determinada, en la medida en que ello no cuestiona los objetivos que dicha Directiva pretende alcanzar ni compromete la consecución de aquellos». Por tanto, el hecho de que un Estado miembro «no someta algunas de dichas actividades al referido principio no permite, por sí solo, al margen de cualquier otra imputación, afirmar que dicho Estado miembro ha incumplido por ello las obligaciones establecidas en los artículos 2, punto 38 y 9 de la Directiva 2000/60».

mentos de recuperación de costes deben ser suficientes para que las Confederaciones hidrográficas ejecuten de manera eficaz sus tareas de gestión del agua (actualización y mantenimiento de un registro de captaciones, controles, etc.)» y «[d]esarrollar una armonización básica de los elementos mínimos que van a incluirse en las tarifas hídricas para el suministro de agua potable y el tratamiento de aguas residuales de manera que los segundos planes hidrológicos garanticen la sostenibilidad a largo plazo de las inversiones en protección del agua en todo el país»²¹.

A este respecto, la Dirección General del Agua considera que «[c]onforme a los compromisos asumidos en el Acuerdo de Asociación, una vez reunida y cohesionada toda la información requerida a este respecto para las 25 demarcaciones hidrográficas españolas, habrá que estudiar la idoneidad de los instrumentos de recuperación actualmente disponibles de cara a valorar su utilidad para el logro de los objetivos de la planificación y, en su caso, revisarlos en el futuro. En todo caso, debe quedar claro que estos nuevos planes hidrológicos del segundo ciclo no modifican el régimen económico financiero vigente, entre otras razones porque la regulación de tales conceptos está constitucionalmente vinculada a la ley, quedando por tanto fuera del alcance normativo de los reales decretos aprobatorios de los planes hidrológicos»²². En el apartado III de este artículo se analizará el porcentaje de recuperación de costes estimados en los mencionados planes hidrológicos.

²¹ Recomendación realizada en el «Informe sobre la aplicación de los Planes Hidrológicos de Cuenca de la Directiva Marco del Agua Estado miembro: España», Comisión Europea, Bruselas, 17/7/2018, y que en el segundo informe emitido por la Comisión Europea el 26/2/2019 se considera que solamente España la había abordado de manera limitada, en especial en cuanto a la falta de armonización de los mecanismos de recuperación de costes, en virtud del principio de quien contamina paga.

²² DIRECCIÓN GENERAL DEL AGUA (2017: 92). En el informe de posición de los servicios de la Comisión sobre el desarrollo del Acuerdo de asociación y de programas en España para el periodo 2014-2020, elaborado en octubre de 2012, se establecía como retos de España en el Marco Estratégico Común de la UE: el uso más eficiente de los recursos naturales y la mejora de la gestión del agua reduciendo la demanda (por medio de una adecuada política de recuperación de los precios de coste) y la presión sobre los recursos existentes (mejorando la eficiencia de las redes y de los sistemas de riego). Para ello, España se comprometió a cumplir antes del 31/12/2016 que:

- Los PHC del segundo ciclo incorporarían una estimación homogénea del grado de recuperación de los costes de los servicios del agua, incluyendo la parte correspondiente a los costes ambientales totales que no hayan sido previamente internalizados, así como una estimación del coste del recurso en condiciones de suministro normales, conforme al escenario de planificación previsto para 2021. Todo ello tomando en consideración, cuando procediera, los efectos sociales de la recuperación, así como las condiciones geográficas y climáticas de la región o regiones afectadas. (Plazo cumplimiento: 4º trimestre 2015).

- Estudiar la idoneidad de los instrumentos de recuperación de costes incluidos en cada PHC para la consecución de los fines de la DMA y, en su caso, revisarlos a la luz de resultados de los análisis económicos que se contienen en cada plan. (Plazo cumplimiento: 4º trimestre de 2016).

II. LA FISCALIDAD DEL AGUA EN ANDALUCÍA

Sobre la base del reparto competencial establecido en los arts. 148 y 149 CE, el art. 50.1.a) del Estatuto de Autonomía para Andalucía de 2007 fija la competencia exclusiva sobre los «[r]ecursos y aprovechamientos hidráulicos, canales y regadíos, cuando las aguas transcurran por Andalucía» y, del mismo modo, en el art. 56.7 «en materia de planificación, construcción y financiación de las obras públicas en el ámbito de la Comunidad, siempre que no estén declaradas de interés general por el Estado». Para el desarrollo de las citadas competencias, la CA de Andalucía dispone de «un espacio fiscal propio integrado por sus recursos de naturaleza tributaria, en el que desarrollará el ejercicio de sus competencias normativas de acuerdo con lo previsto en el artículo 157.2 de la Constitución Española y la gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los mismos» (art. 175.2 del Estatuto), que debe ejercer dentro de los principios de «lealtad institucional, coordinación y colaboración con la Hacienda estatal y con las restantes haciendas públicas»²³. Competencias, cuyo desarrollo normativo se realiza en los capítulos I y II del título I de la Ley 9/2010, de 30 de julio, de Aguas de Andalucía (en adelante LADA)²⁴.

Así, el art. 8.1.m) LADA establece como competencia de la Administración autonómica «[l]a regulación de los criterios básicos de tarificación del ciclo integral del agua de uso urbano, tales como el número de tramos de facturación y los consumos correspondientes a cada uno de ellos, los periodos de facturación, conceptos repercutibles, fijos y variables, y cualesquiera otros que permitan una facturación homogénea en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía, sin perjuicio de la facultad de los entes locales para la fijación del precio de las tarifas». Regulación fiscal que debe respetar el principio establecido en su art. 5.11 de «Recuperación de costes de los servicios relacionados con el agua, incluidos los costes de las infraestructuras hidráulicas, medioambientales y los relativos al recurso, de conformidad con el principio de que

²³ Competencias extraídas de los arts. 50.1.a), 56.7, 175.2.d) y e) del citado Estatuto de Autonomía de Andalucía. Para una mayor profundización en el tema se pueden consultar, entre otros, a PARDO FALCON, J. (coord.) «Comentarios al Estatuto de Autonomía para Andalucía», Parlamento de Andalucía, 2012.

²⁴ En el año 2006, la Agencia Andaluza del Agua comenzó la redacción del Anteproyecto de Ley de «Gestión del ciclo integral del agua de uso urbano y medidas de fiscalidad del agua en Andalucía». Anteproyecto que no llegó a tramitarse y, que en el año 2010, sería sustituido por la Ley 9/2010 de Aguas de Andalucía. Este anteproyecto constaba de tres capítulos y cuarenta y cuatro artículos, donde en su capítulo III se regulaba la fiscalidad del agua: las tasas de aducción y depuración (sección 1^o) y el impuesto del agua (sección 2^o). Impuesto del agua cuyo objeto, a juicio del Consejo Económico y Social de Andalucía en su Dictamen 8/2007 de 17 de mayo, debía ser desincentivar los usos abusivos y no sufragar los costes de infraestructuras hidráulicas, que deben contemplarse en los presupuestos generales de la CA de Andalucía (p.7). Lo que unido a que la articulación del impuesto no era coherente con los principios de igualdad y progresividad, hacía que el citado consejo considerara «oportuno una modificación en profundidad de todo lo referente al tema del impuesto sobre el agua, que permita mayor diálogo y consenso social y una adaptación más adecuada al contenido y el espíritu de la Directiva Marco del Agua».

quien contamina paga y de forma que se incentive un uso responsable y se penalice el despilfarro», posteriormente reiterado en el art. 64 LADA, que remite a su vez a lo establecido en el art. 111bis.3TRLA.

1. Principios generales

En la gestión del agua debe primar la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, incluidos los costes de las infraestructuras hidráulicas, medioambientales y los relativos al recurso, de forma que se incentive un uso responsable y se penalice el despilfarro. Para ello, los cánones y tarifas aplicados a los usuarios deben incorporar la amortización de las infraestructuras correspondientes, los gastos de conservación de las inversiones, los costes ambientales provocados e incluso el valor del agua en sí mismo. Principio que pretende, a juicio de Arrojo Agudo, «evitar el despilfarro del agua y fomentar un uso responsable, que hagamos un mejor uso de un bien público y compartido, y que la política de aguas sea más sostenible»²⁵. La única opción para incentivar un uso razonable del agua y el ahorro de los recursos hídricos, según la DMA, es ajustar las tarifas que pagan los consumidores a los costes reales del recurso.

Asimismo, este principio cobra una especial importancia en la elaboración de los planes hidrológicos de las demarcaciones intracomunitarias, por cuanto el art. 24.4.f) LADA exige, siguiendo como era esperable las directrices de la DMA y del art. 42.1.f) TRLA, «[l]a evaluación económica de los costes derivados de la planificación deberá incluir los costes ambientales, así como la financiación de los mismos, teniendo en cuenta el principio de recuperación de costes y, en relación con el mismo, los efectos sociales, medioambientales y económicos de la recuperación y las condiciones geográficas y climáticas propias de Andalucía»²⁶. Pero es en el art. 64 LADA, donde se recoge expresamente el mandato a la Administración andaluza del agua de tener en cuenta el principio de recuperación de costes en los servicios relacionados con la gestión de las aguas.

Dicho art. 64 LADA define los principios generales del régimen económico-financiero aplicable a las cuencas hidrográficas intracomunitarias en materia de agua (título VIII), de forma similar a lo establecido en el art. 111.bis TRLA y en el art. 9 DMA. Donde, a diferencia de lo expresado en el art. 5 LADA, al redactor se le olvidó incluir

²⁵ ARROJO AGUADO, P., «Más claro, agua. Una visita guiada a los principios de la Directiva Marco del Agua», Seminario sobre el Voluntariado para la Conservación de Ríos y Riberas, CENEAM, Ministerio de Agricultura, Pesca y Medio Ambiente, 2007, pp. 10-12.

²⁶ Del mismo modo el art. 25.5.d) LADA exige que los programas de medidas en los planes hidrológicos de las demarcaciones intracomunitarias incluyan un «Estudio económico de los costes y financiación de las medidas incluidas en el programa y, en especial, para construcción de nuevas infraestructuras, con identificación de las mismas, mantenimiento y conservación de las existentes, servicios que preste la Administración en la gestión del agua y costes ambientales derivados del uso del agua, que deberán ser recuperados, de acuerdo con las disposiciones en vigor, mediante su reperCUSión a los usuarios y personas beneficiarias en general».

la referencia a «los costes de las infraestructuras hidráulicas» y solo mencionó «los costes ambientales y del recurso». Lapsus que también ocurre en el apdo. 1 del mencionado art. 111.bis TRLA, al no incluir esta referencia a las infraestructuras hidráulicas, aun cuando en su art. 114 establece un canon de regulación destinado a compensar los costes de la inversión (en infraestructuras hidráulicas) que soporte la Administración. Aunque ello, no debe hacernos dudar de la consideración de los costes de las infraestructuras, incluidos su mantenimiento y financiación, en la estimación de los cánones y tarifas a satisfacer por los usuarios por el servicio del agua, por cuanto los mismos se incluyen expresamente en el art. 114.3 TRLA.

A pesar de que el citado art. 64 LADA exige incluir los costes ambientales y del propio recurso del agua en el coste de los servicios relacionados con la gestión del agua, en ninguno de los treinta y ocho artículos de que se compone el título VIII para regular los cánones de mejora, canon de regulación y tarifa de utilización, y canon de servicios generales se establece coste alguno ambiental, ni se pone precio al recurso hídrico. Incumpliendo, al igual que ocurre en la legislación básica estatal, las directrices del susodicho art. 9 DMA. Lo que ha llevado a expertos, como Corominas Masip y otros, a cuestionar la trasposición realizada del citado art. 9.1 DMA, por cuanto puede producir confusión en la aplicación del principio de quien contamina paga²⁷.

Siguiendo los postulados establecidos en el mencionado art. 111bis.1 TRLA, el último párrafo del citado art. 64 LADA incluye expresamente la prohibición de doble imposición en materia tributaria, al exigir a las Administraciones establecer «los oportunos mecanismos compensatorios para evitar la duplicidad en la recuperación de costes de los servicios relacionados con la gestión del agua». En base a ello, la CA de Andalucía debe velar porque los tributos creados en el título VIII de la LADA no tengan el mismo hecho imponible que los tributos estatales y locales y, así, garantizar que sobre los ciudadanos no recaiga la obligación material de pagar doblemente por un mismo hecho imponible²⁸. Como indica Sánchez Galiana, «sería conveniente que la Ley [9/2010 de Aguas de Andalucía], y en respeto ante todo a la normativa comu-

²⁷ COROMINAS MASIP, J., HERNÁNDEZ-MORA, N., LA CALLE, A. y LA ROCA, F.: «Recuperación de costes del agua. Diagnóstico de los segundos planes hidrológicos y propuestas de mejora», Fundación Nueva Cultura del Agua, 2017, pp. 16-20. Para FANLO LORAS, A. «Los planes de gestión y los programas de medidas en la Directiva Marco de Aguas. Su confusa transposición al Derecho español», Revista electrónica del Departamento de Derecho de la Universidad de la Rioja (2006), p. 59, no ha existido trasposición en sentido técnico de la DMA en la Ley 62/2003, sino «simple traslatio o copia íntegra del contenido de su anexo VII, que se ha añadido –reestructurado– al contenido del antiguo art. 40 LAg, resultando el extensísimo –y confuso– art. 42 TRLAg, que altera nuestro modelo de planificación hidrológica». Por ello plantea que hubiera sido preferible hacer unos ligeros retoques al citado art. 40 LAg para mantener nuestro modelo de planificación hidrológica como instrumento jurídico-administrativo de naturaleza normativa.

²⁸ Los límites y condiciones a los tributos autonómicos y municipales se recogen respectivamente en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en

nitaria, previese expresamente los mecanismos que evitasen cualquier duplicidad de gravamen con la fiscalidad estatal o la local»²⁹.

Fiscalidad del agua que debe someterse también a la legislación tributaria autonómica y estatal (art. 66 LADA) y, aunque no se indique expresamente en la LADA, a los principios rectores de la potestad tributaria establecidos en el art. 179 del Estatuto de Autonomía: «La potestad tributaria se ejercerá con arreglo a los principios constitucionales de capacidad económica, justicia, generalidad, igualdad, equitativa distribución de la carga tributaria, progresividad y no confiscatoriedad». Principios de obligado cumplimiento para todos los tributos que se creen en Andalucía, incluida la fiscalidad del agua.

Asimismo, aunque no lo exija la LADA, es de aplicación el principio de solidaridad interterritorial o regional³⁰, que está posibilitando la inversión de los ingresos derivados del canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la CA de Andalucía con independencia del lugar de tributación de los usuarios del agua u obligados tributarios, permitiendo a los municipios de menor población disponer de infraestructuras de depuración y saneamiento de coste elevado, que de otra forma no tendrían recursos económicos propios suficientes para sufragar dicha inversión, o la tarifa del canon de mejora local resultante sería desmesurada³¹.

Finalmente habrá que tener en cuenta el principio de asequibilidad, recogido en la disposición adicional decimosexta de la LADA (tras su inserción por la Ley 8/2018, de

adelante LOFCA), de 27 de diciembre y en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Haciendas Locales.

²⁹ SANCHEZ GALIANA, J.A., «La fiscalidad del agua en Andalucía», Ponencia del seminario: Financiación del agua, septiembre de 2011, Facultad de Dret, UB, p. 3.

³⁰ El Consejero de Medio Ambiente y Ordenación del Territorio, en declaraciones a Europa Press el 29/09/2015, aclaró «que desde 2010, con la aprobación de la Ley de Aguas, la Junta dio un paso adelante declarando obras de Interés autonómico y creando un instrumento financiero pionero, es decir, un canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de carácter “finalista, solidario, progresivo y de ámbito regional”. Desde entonces y hasta diciembre de 2014 el Gobierno andaluz ha invertido un total de 381,5 millones de euros en obras declaradas de Interés de la Comunidad para cumplir con los objetivos de calidad de las aguas». Asimismo, el consejero explicó que «lo recaudado en cada uno de los núcleos urbanos se emplea en pagar todas las inversiones necesarias para alcanzar los objetivos de depuración, con independencia de su lugar de ejecución». <https://www.europapress.es/andalucia/sevilla-00357/noticia-fiscal-apela-apoyo-interadministrativo-depurar-aguas-pone-valor-importancia-canon-mejora-20150929203516.html>.

³¹ Este canon de mejora local, optativo para las EELL, debe establecerse por la CA de Andalucía a petición expresa de las EELL y cuyo importe temporal será fijado por la consejería competente en materia de agua en «las cuantías necesarias para que la suma de los ingresos obtenidos durante la vigencia de la misma, sean los suficientes para cubrir las inversiones a realizar y, en su caso, los costes financieros que generen las mismas y sin que su importe total pueda superar el de las tarifas vigentes de abastecimiento y saneamiento del agua». Limite que imposibilitaría realizar grandes inversiones en pequeñas poblaciones, de no ser porque a través del principio de solidaridad regional se destinen fondos del canon de mejora autonómico para la realización de dichas inversiones.

8 de octubre) como el derecho humano al agua como mínimo vital³². Principio defendido ya en el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de las Naciones Unidas en el año 2002 (observación general núm. 15: «derecho de todos a disponer de agua suficiente, salubre, aceptable, accesible y asequible para el uso personal y doméstico») y avalado por la OMS en el año 2003 en «The right to wáter».

2. Tributos regulados en la LADA

El título VIII de la LADA, arts. 64 a 102, regula el régimen económico-financiero en materia de agua en Andalucía, sin perjuicio de la aplicación en las cuencas hidrográficas intercomunitarias de las figuras tributarias creadas en el TRLA y de la aplicación de las tasas y precios públicos aprobados por las EELL en la gestión del ciclo urbano del agua. A tales efectos, el art. 71 LADA establece, como no podía ser de otra forma, la compatibilidad de los cánones regulados en dicha ley «con los tributos locales destinados a la financiación de los servicios del ciclo integral del agua de uso urbano, así como con los cánones y tarifas regulados en el Texto Refundido de la Ley de Aguas, en los términos previstos en esta Ley». El fraccionamiento y heterogeneidad de la tributación en materia de agua de las distintas Administraciones públicas puede producir duplicidad impositiva y, sobre todo, rechazo social por ineficientes, por lo que habría sido conveniente que se hubieran regulado expresamente todos aquellos supuestos en los que se puede producir doble imposición a los usuarios del agua³³.

En dicho título se regulan, expresamente, el canon de mejora autonómico y local (capítulo II), el canon de regulación y tarifa de utilización y el canon de servicios generales (capítulo III). Lo que no impide que se apliquen los cánones y tarifas regulados en la legislación básica estatal, tanto en las cuencas intercomunitarias (con carácter obligatorio), como en las intracomunitarias (con carácter supletorio)³⁴, ni que el canon

³² A pesar de no estar consagrado en el texto original de la LADA este mínimo vital, ya se preveía en el art. 87 la exención de dos metros cúbicos por vivienda y mes en la cuantía del canon de mejora.

³³ Así lo consideran también autores como SANCHEZ GALIANA, J.A. (2011: 3) o GARCIA VALIÑAS, M.A. y ARBUÉS GRACIA, F. (2020: 20-21). Para evitar esta doble imposición en materia de vertidos, el art. 81 LADA establece expresamente que están exentos del canon de mejora autonómico «los usos urbanos cuyos vertidos se realicen al dominio público hidráulico que estén gravados con el Canon de control de vertidos del 113 del RDL 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas, así como por los usos urbanos cuyos vertidos se realicen al dominio público marítimo terrestre incluidos en el ámbito de aplicación del Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales, regulado en la sección III del capítulo I, de la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas»; y del mismo modo, la disposición transitoria séptima exigía adecuar los cánones de mejora locales aprobados con anterioridad a la LADA y que financien obras de depuración, para evitar la doble imposición. Adecuación que se realizó por Orden de 19 de abril de 2011 de la Consejería de Medio Ambiente (BOJA núm. 84, de 30 de abril).

³⁴ El régimen económico-financiero se regula, someramente, en el título VI del TRLA (tan solo cinco artículos) y, mayormente, en el título IV del RDPH, que se compone de veintinueve artículos y cuatro capítulos. De los cuatro capítulos del RDPH, tan solo tienen carácter básico los dos primeros, que regulan

de mejora autonómico se aplique a todo el ámbito territorial de Andalucía como tributo propio que es, con independencia de los establecidos por los organismos de cuenca estatales y las EELL. Así, los ingresos aplicables en materia de agua en Andalucía serían³⁵:

- Cánones y tributos por el uso del agua:
 - Canon de regulación y tarifa de utilización del agua (art. 114 TRLA y arts. 97 a 99 LADA).
 - Canon de servicios generales (arts. 100 y 101 LADA).
 - Canon por aprovechamiento hidroeléctrico (arts. 60 y 79 TRLA, arts. 132 y ss. RDPH).
 - Canon de mejora autonómico (arts. 79 a 90 LADA).
 - Canon de mejora local (arts. 91 a 96 LADA).
 - Canon de trasvases (art. 72 TRLA y normativa propia del trasvase).
 - Derrama de riego (art. 83 TRLA).
 - Tarifa de amortización y tarifa de explotación de las sociedades estatales del agua (art. 126 TRLA).
 - Tarifa municipal por la prestación del servicio de suministro de agua, alcantarillado y depuración (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y el Decreto 120/1991 que establece el Reglamento del Suministro Domiciliario de Agua).
- Cánones y tributos por el uso del Dominio Público Hidráulico (en adelante DPH) o del Dominio Público Marítimo-Terrestre (en adelante DPMT) y los vertidos a ambos:
 - Canon de control de vertidos al DPH (arts. 101, 105, 109 y 113 TRLA).

el canon de ocupación y el canon de control de vertidos, mientras que los dos capítulos siguientes, dedicados al canon de regulación y tarifa de utilización y actos de liquidación, solo tienen un carácter supletorio a la legislación autonómica.

³⁵ Todos estos ingresos no se aplican homogéneamente en el ámbito territorial de la CA de Andalucía, variando su cuantificación en función de la Administración hidráulica que gestione la cuenca hidrográfica o ejecute la infraestructura hidráulica, e incluso de la comunidad de regantes que aplique la derrama de riego o de la sociedad estatal que aplique la tarifa. Asimismo, no todos ellos contribuyen a la recuperación de costes del servicio del agua, por cuanto los cánones y tributos por el uso del DPH y del DPMT y los vertidos a ambos buscan minimizar los daños a los ecosistemas acuáticos. https://www.juntadeandalucia.es/medioambiente/portal/landing-page-%C3%ADndice/-/asset_publisher/zX2ouZa4r1Rf/content/tarifas-y-c-c3-a-l-nones-por-el-uso-del-agua-del-dominio-p-c3-bablico-hidr-c3-a-l-lico-dph-y-del-dominio-p-c3-bablico-mar-c3-adtimo-terrestre-dpmt-/20151.

- Impuesto de vertidos a las aguas litorales (Ley 18/2003, de medidas fiscales y administrativas; y el Decreto 503/2004, de 13 de octubre, por el que se regulan determinados aspectos para la aplicación de los Impuestos sobre emisión de gases a la atmósfera y sobre vertidos a las aguas litorales).

- Canon de ocupación, utilización y aprovechamiento DPH (art. 112 TRLA).

- Canon de ocupación y aprovechamiento del DPMT (Ley 22/1988 de Costas).

A diferencia de la regulación estatal, donde el TRLA se limita a cumplir con el principio de reserva de ley que se consagra en el art. 31.3 CE y la regulación específica de los cánones y tasas se realiza en el RDPH; la LADA, en un alarde de defectuosa técnica legislativa, presenta en términos generales una regulación incompleta que podría vulnerar la reserva de ley en materia tributaria (uno de los principios básicos a la hora de regular la imposición tributaria)³⁶. Así, los arts. 100 y 101 LADA regulan escuetamente el canon de servicios generales, remitiendo la determinación de su cuantía al desarrollo reglamentario y suspendiendo su cobro hasta que se apruebe el mismo (disposición final octava)³⁷.

A continuación se recogen las notas características de los tributos regulados en la LADA, objeto de este artículo, dejando fuera la regulación del régimen económico-financiero de la legislación básica estatal, ampliamente tratada por reconocidos juristas y economistas.

³⁶ Para una mayor profundización en este tema se puede consultar, entre otros, a RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española», *Revista Española de Derecho Financiero* núm. 100 (1998), pp. 593-626; y a RAMÍREZ GÓMEZ, S., «Los principios rectores de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional», *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*, Tecnos, 1990.

³⁷ Así lo considera también SANCHEZ GALIANA, J.A. (2011: 10), que critica la remisión que hace el art. 101 LADA al art. 114 TRLA, por cuanto «va a conllevar cierta inseguridad jurídica, y que resulta especialmente grave al tratarse de la determinación de la cuantía del canon. La remisión a la normativa estatal, obviando una regulación propia, no resulta, en modo alguno, adecuada». Ello sin perjuicio, de que las previsiones tan genéricas, incluidas en el citado art. 101, pueden «conculcar el principio de legalidad tributaria, ya que indudablemente precisaran de un desarrollo reglamentario por parte de la Consejería competente, no habiéndose establecido en la ley parámetros o límites más concretos, que vendrían exigidos por la interpretación constitucional de la reserva de ley en materia tributaria». A tales efectos, el artículo 6 de la Ley 4/1988, de 5 de julio, de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad Autónoma de Andalucía, exige que las tasas sean establecidas y reguladas por ley del Parlamento de Andalucía, indicando: «Su creación y supresión; la determinación del hecho tributable, sujeto pasivo, base, tipo de gravamen o importe y del devengo; las exenciones, reducciones o bonificaciones, así como la concesión de perdones, condonaciones, rebajas o moratorias; los plazos de prescripción; las cuantías y normas para su exacción; la no afectación concreta de la tasa y la atribución de la gestión de la tasa a un determinado Órgano, Organismo, Institución o Entidad».

A. Canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma

Este canon de mejora profusamente solicitado, en el Acuerdo Andaluz por el Agua del año 2009 y por los gestores administrativos del agua de Andalucía, como una fuente de ingresos que permitiera a la Comunidad Autónoma dotarse de recursos económicos suficientes para mejorar las infraestructuras de depuración de interés autonómico³⁸ y, así, poder cumplir las exigencias de depuración establecidas en la Directiva 91/271, grava la utilización del agua de uso urbano. Al ser originariamente su hecho imponible «la disponibilidad y el uso urbano del agua de cualquier procedencia» (tanto potable como no potable), se atribuía la condición de sujeto pasivo a los propietarios de los inmuebles sitos en terrenos no urbanizables que tuvieran contrato de suministro de agua no potable con el ayuntamiento. Ante las reiteradas consultas y quejas de dichos usuarios, a través de la Ley 6/2014 se cambia el texto del art. 74 para incluir exclusivamente a las aguas potables. Por lo que a partir del año 2015 no constituye hecho imponible el suministro de aguas no potabilizadas a terrenos no urbanizados, jardines, etc, así como las aguas subterráneas que afloran de forma natural y que se vierten a la red de alcantarillado, siempre que se trate de agua no potable³⁹.

Este tributo, aunque con tipos impositivos y exenciones distintas, es ampliamente utilizado por la mayor parte de las CCAA de España para generar incentivos al ahorro del uso de agua potable y disminución de vertidos a las depuradoras, pero sobre todo para financiar el alto coste de la ejecución, mantenimiento y explotación de dichas instalaciones depuradoras de aguas residuales urbanas⁴⁰.

³⁸ Sin esperar a la aprobación de la LADA, la Agencia Andaluza del Agua comienza a revisar la Estrategia de Depuración y Saneamiento de Andalucía con objeto de disponer de un listado exhaustivo de obras de mejora, acondicionamiento y nueva construcción de infraestructuras de depuración y saneamiento para cumplir la mencionada Directiva 91/271. Estas infraestructuras fueron declaradas de interés general de la comunidad autónoma en el Acuerdo de Consejo de Gobierno de 26 de octubre de 2010, (BOJA núm. 219 de 10/11/2010), cumpliendo aproximadamente el plazo dado de dos meses desde la entrada en vigor de la LADA para su declaración (disposición adicional segunda). Fruto de las numerosas quejas sociales y preguntas parlamentarias sobre el destino real de los fondos recaudados y grado de ejecución de las obras de interés declaradas, a través de la Ley 3/2015 se incluyó en la LADA una disposición adicional decimocuarta que obliga a la consejería a publicar anualmente un balance de las actuaciones realizadas en materia de infraestructuras de saneamiento y depuración, indicando la inversión total ejecutada y la financiada con cargo a este canon.

³⁹ Así se aclara en la Consulta 9/2015 de la Dirección General de Financiación, Tributos y Juego

⁴⁰ JIMENEZ COMPAIRED, I. (2020: 29-31) destaca entre los tributos autonómicos, a las figuras tributarias asociadas al saneamiento y depuración de las aguas (construcción de las infraestructuras hidráulicas), que desde los primitivos cánones de saneamiento (Plan Nacional de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales del año 1995) han evolucionado hacia los cánones del agua, de mejora, del agua residual o impuesto sobre la contaminación del agua o sobre la afección ambiental actuales. Tributos que conviven en muchos espacios con las tasas y tarifas locales de tratamiento de aguas residuales. Por su parte, GARCIA VALIÑAS, M.A. y ARBUÉS GRACIA, F. (2020: 10-12) indican que todas las CCAA con la excepción de Castilla-La Mancha y Madrid han diseñado impuestos autonómicos ligados al saneamiento y vertido,

Para garantizar su cobro y puesta a disposición de la comunidad autónoma, el art. 82 LADA atribuye a las entidades suministradoras la condición de sustituto del obligado tributario o contribuyente a «las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, usuarias del agua de las redes de abastecimiento»⁴¹. Lo cual puede suponer para las EELL una importante carga económica que, a juicio de los más de cien municipios que interpusieron ante el Tribunal Constitucional el conflicto en defensa de la autonomía local 570-2011, debería ser compensado para no comprometer el principio de suficiente financiera establecido en el art. 25 de la Ley 5/2010, de 11 de junio, de Autonomía Local de Andalucía (en adelante LAULA) y el art. 90 del Estatuto de Autonomía. No obstante, la regulación contenida en este capítulo II de la LADA, no supone una asignación a las EELL de nuevos servicios o funciones que entrañen nuevos gastos o la ampliación de los ya existentes, como exige el citado art. 25 LAULA, y sí una regulación del sustituto del contribuyente en los términos del art. 36 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT). Se trata, como indica la letrada del parlamento en sus alegaciones a dicho recurso, de «elementos subjetivos del tributo que el Legislador autonómico puede establecer legítimamente al regular sus impuestos [...] son una mera consecuencia del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales, resultantes de la posición que ocupan en la relación jurídico tributaria, sin que con ello se afecte a la suficiencia financiera de las haciendas locales» (STC 152/2016, de 22 de septiembre).

La base imponible es «el volumen de agua facturado en cada periodo impositivo por las entidades suministradoras en metros cúbicos», para cada contrato de suministro de agua de uso urbano (art. 75). La determinación de dicho volumen se puede obtener por medición directa (art. 76 LADA) o bien por estimación indirecta (art. 77 LADA). A este respecto, la utilización del término «facturado», en vez de «utilizado o consumido», busca, a mi entender, evitar realizar compensaciones posteriores en aquellos municipios en los cuales la facturación mensual se realiza en base a mediciones estimadas, por no haberse podido leer el consumo real. Así, aunque en el recibo

con denominaciones variadas (canon de mejora, impuesto sobre la contaminación de las aguas, canon de saneamiento, etc) y cuyo origen se remonta a la década de los noventa. A este respecto se puede consultar ZARATE MARCO, A., VALLES GIMENEZ, J. y TRUEBA CORTES, C., «Descentralización Fiscal y Tributación Ambiental. El Caso del Agua en España», Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales núm. 24, 2007, pp.1-55.

⁴¹ Esto es así, excepto para las pérdidas de agua en redes, en que las entidades suministradoras tienen la consideración directamente de sujeto pasivo y no, de sustituto del contribuyente. A estos efectos las entidades suministradoras están obligadas a presentar una declaración al comienzo, modificación y cese de las actividades (Orden de 29 de marzo de 2011). La primera declaración debía hacerse antes del día 30 de abril del 2011, y era única por cada entidad suministradora.

del agua se compense en los meses siguientes el exceso de agua facturado, el canon o tributo no se ve afectado puesto que no estaba referido al consumo real realizado⁴².

En aquellos escasos, pero existentes, casos de núcleos de población en los cuales no se factura el agua suministrada a los ciudadanos, bien sea por motivos históricos o por motivos socioeconómicos, el ayuntamiento o entidad suministradora deberá realizar una estimación indirecta en base al art. 53 LGT para calcular la base imponible y el correspondiente canon de mejora⁴³, con independencia de que no pueda o quiera repercutir el canon a sus ciudadanos.

Sobre esta base imponible, los arts. 81 y 83 LADA establecen respectivamente la exención a los usos urbanos que estén gravados con el canon de control de vertidos o el impuesto sobre vertidos a las aguas litorales⁴⁴, para evitar la doble imposición, y la reducción a las pérdidas de aguas en redes y los vertidos de industrias de gran consumo. Reducción a las pérdidas que no se determina en la citada ley, y se remite a un reglamento, vulnerando, a mi entender, el principio de legalidad tributaria⁴⁵. Lo mismo podría decirse de la potestad otorgada, en la disposición final sexta, a la persona titular

⁴² La Dirección General de Finanzas y Tributos en contestación a las consultas planteadas al respecto, ha establecido que las entidades suministradoras «no pueden declarar en un semestre facturas cuyos periodos de consumo pertenecen íntegramente a semestres anteriores», por lo que la autoliquidación contendrá todos los volúmenes de agua consumidos hasta el último día que pertenezca al semestre a que se refiera la autoliquidación, independientemente de cuando se haya emitido las facturas correspondientes.

⁴³ El citado artículo 53.2 LGT permite utilizar los siguientes medios o varios de ellos conjuntamente para la estimación indirecta:

«a) Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.

b) Utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.

c) Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes».

De conformidad con lo expresado en el artículo 158 LGT, la aplicación de este método de estimación indirecta «no requerirá acto administrativo previo que lo declare, pero en los recursos y reclamaciones que procedan contra los actos y liquidaciones resultantes podrá plantearse la procedencia de la aplicación de dicho método». Por lo que en las actas incoadas al respecto deberá incorporarse un informe justificando su aplicación.

⁴⁴ Esta exención se aplicará exclusivamente a los contribuyentes que justifiquen que cuentan con autorización en vigor y, estar al corriente del pago de dichos tributos. Así, la Dirección General de Financiación y Tributos, en consultas vinculantes 19/2011, de 7 de septiembre; 21/2011, de 29 de septiembre; 25/2011, de 9 de noviembre; 27/2011, de 29 de noviembre y 28/2011, de 7 de diciembre, ha establecido que: «la aplicación de dicha exención requiere que el sujeto pasivo del canon de mejora sea a su vez, sujeto pasivo del Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales o al canon de control de vertidos o al canon de control de vertidos».

⁴⁵ SANCHEZ GALLANA, J.A. (2011: 4) considera que «el hecho de establecerse en la ley la obligación de aplicarla necesariamente, junto al límite máximo de la misma, que estaría en el valor de la base imponible (100 por 100) y que equivaldría realmente a una exención, vendrían a soslayar cualquier duda

de la consejería para modificar el volumen de agua consumida por las industrias para la aplicación de la reducción del 50% en la base imponible.

A la base liquidable, obtenida de aplicar a la base imponible las correspondientes reducciones, se la minorra en dos metros cúbicos por vivienda y mes, mínimo exento, y al volumen restante se le aplica un tipo de gravamen progresivo por bloques (art. 87), cuyo límites varían en función del número de personas que estén empadronados en la vivienda⁴⁶; siendo la cuota fija por disponibilidad de un euro al mes por usuario. Esta tarifa binómica está en consonancia con lo establecido en la DMA y en el TRLA para desincentivar los consumos excesivos y es la más utilizada por las CCAA, variando el coste de la parte fija y los tipos aplicables, único o por tramos⁴⁷.

A pesar de que la cuota resultante en Andalucía es inferior al de otras CCAA, por disponer de tipos más bajos y una cuota fija inferior, el Gobierno autonómico decidió aplicar este canon de forma progresiva en cinco años para evitar las reticencias y quejas sociales que había originado su regulación⁴⁸. Asimismo, y con objeto de evitar la doble imposición, el importe a ingresar por parte de las entidades suministradoras se ve minorado en los importes correspondiente a las obras de depuración financiadas a cargo de las EELL, que se estén repercutiendo en las tarifas a través de los cánones aprobados por la consejería en base a la LADA⁴⁹, y anteriormente por la Ley 7/1996, de 31 de julio.

sobre el respeto al principio de legalidad tributaria». La falta de regulación actualmente de dicha reducción provoca que la misma se haya convertido en la práctica en una exención.

⁴⁶ Esta bonificación al contribuyente no se hace de oficio, sino que debe ser solicitada expresamente por el mismo, y renovada cada dos años. Lo que provoca que numerosas familias no se vean beneficiadas por lo engorroso del trámite y la necesidad de renovación periódica. Además la exigencia de estar censados en la vivienda, imposibilita acceder a esta bonificación en las segundas residencias, penalizando aún más a las familias numerosas. Del mismo modo, me parece criticable que esta bonificación por el número de personas censadas no se aplique también al mínimo exento, como sería de justicia en base a lo establecido en el art. 111bis.3 TRLA.

⁴⁷ GARCIA VALIÑAS, M.A. y ARBUÉS GRACIA, F. (2020: 15-16).

⁴⁸ Así el primer año (desde el 1 mayo 2011 al 30 abril 2012) se aplicaba un 30% del valor de la cuota variable, que se aumentaba a un 45% el segundo año (desde el 1 mayo 2012 al 30 abril 2013), el 60% el tercer año (desde el 1 mayo 2013 al 30 abril 2014), el 80% el cuarto año (desde el 1 mayo 2014 al 30 abril 2015) y el 100% a partir del quinto año (desde el 1 de mayo de 2015). La entrada en vigor del canon de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la comunidad autónoma se fijó en el día 1 de mayo de 2011 en la disposición final cuarta del Decreto-Ley 7/2010, de 28 de diciembre, de medidas para potenciar inversiones empresariales de interés estratégico para Andalucía y de simplificación, agilización administrativa y mejora de la regulación de actividades económicas en la Comunidad Autónoma de Andalucía.

⁴⁹ A estos efectos, la Consejería de Medio Ambiente con fecha 19 de abril de 2011 aprobó 13 ordenes (BOJA núm. 84, de 30 abril) que afectan a los siguientes Municipios, Mancomunidades o Consorcios: Mancomunidad de Municipios del Aljarafe, Ayuntamiento de Rota, Ayuntamiento de Málaga, Ayuntamiento de El Puerto de Santa María, Ayuntamientos de Sevilla, Alcalá de Guadaíra, Camas, La Rinconada, San Juan de Aznalfarache, Coria del Río, La Puebla del Río, Alcalá del Río, Mairena del

B. Canon de mejora de infraestructuras hidráulicas competencia de las entidades locales

Este tributo local, pero de creación autonómica en base a sus competencias tributarias, tiene un ámbito temporal y territorial limitado y es de solicitud voluntaria por parte de las EELL. Así los municipios o mancomunidades pueden solicitar a la consejería el establecimiento del canon para el pago de unas determinadas y concretas obras hidráulicas de suministro de agua potable, redes de saneamiento y depuración, que de otra forma no podrían ser financiadas directamente. Y será la consejería competente en materia de agua, con una amplia libertad a la hora de fijar la cuantía, régimen de aplicación y vigencia temporal, la que autorice mediante una orden su establecimiento⁵⁰.

Cuantía anual que se establece en función del coste total de las infraestructuras y el plazo máximo de financiación, que rara vez supera los veinticinco años. A partir de dicha cuantía anual se estima la cuota íntegra en base al volumen anual estimado de consumo. Cuota que suele tener un carácter binomial, con una parte fija por usuario y otra variable progresiva en función del volumen facturado y que tiene como límite máximo el importe de «las tarifas vigentes de abastecimiento y saneamiento del agua» (art. 94), correspondiendo su regulación concreta al municipio o mancomunidad solicitante dentro de sus competencias en la ordenación del ciclo urbano del agua.

La parca regulación incluida al respecto, con intención posible de no menoscabar el principio de autonomía local y suficiencia financiera garantizados estatutariamente⁵¹, ha sido criticada tanto por especialistas en la materia⁵² como por el propio Con-

Alcor y Dos Hermanas, gestionados por la Empresa Metropolitana de Abastecimiento y Saneamiento de Aguas de Sevilla, S.A. (Emasesa), Mancomunidad de Municipios Costa Tropical de Granada, Consorcio de Abastecimiento y Saneamiento de Aguas Plan Écija, Ayuntamiento Jerez de la Frontera de la Frontera, Ayuntamiento de Sevilla, Ayuntamiento de Chiclana de la Frontera, Ayuntamiento de Vera, Consorcio del Huesna y Consorcio de Aguas del Rumberal.

⁵⁰ SANCHEZ GALIANA, J.A. (2011: 6) considera «criticable que la normativa establezca, de forma excesivamente vaga, que la gestión y la forma de aplicación de este canon corresponde a la Entidad Local, ya que, tal y como están redactados los preceptos anteriores, decisiones como la correspondiente a la exigencia de cuota fija y variable, o solo una de ellas, quedarían en manos de la Consejería competente en materia de agua». La propia disposición transitoria séptima de la LADA exige adecuar los cánones de mejora locales aprobados anteriormente a la LADA mediante una «Orden de la consejería competente en materia de agua», y así se ha realizado en las citadas órdenes de la consejería de fecha 19 de abril de 2011.

⁵¹ Autonomía local que el Tribunal Constitucional en la citada Sentencia 152/2016 no entró a analizar por un defecto de forma del recurso interpuesto por los ayuntamientos.

⁵² Entre ellos se puede citar a SANCHEZ GALIANA, J.A. (2011: 6), quien considera que la LADA debía haber establecido los elementos básicos de la prestación a exigir al ciudadano y «en aras del respeto al principio de reserva de ley, se debería haber precisado con mayor rigor el marco jurídico de este canon, especialmente en lo que concierne a la delimitación del hecho imponible, así como a la base imponible y tipo de gravamen que deben servir para su cálculo, considerándose excesivamente amplia la atribución de las facultades mencionadas a la Consejería competente en materia de agua».

sejo Consultivo, que en el citado Dictamen 556/2009 indicaba que aunque la LADA establece algunos de los elementos básicos de la prestación a exigir al ciudadano (la afectación íntegra del ingreso a la financiación de las inversiones en infraestructuras hidráulicas a cargo de las entidades locales, la previsión de que dicho canon podría constar de cuota fija y cuota variable en función del consumo y el establecimiento de un límite según el cual el importe total del canon no podría superar en ningún caso el de las tarifas vigentes), en base a la reserva de ley tributaria se debería haber precisado con mayor rigor el marco jurídico de dicho canon, fijando aquellos parámetros que permitan la exigibilidad por las EELL, como sería la delimitación del hecho imponible, la base imponible y el tipo de gravamen a aplicar para su cálculo.

Este canon comparte regulación con el anteriormente comentado canon autonómico, entre ellos su hecho imponible, lo que obliga a descontar del canon autonómico los importes correspondientes a este canon local para evitar la doble imposición (art. 89.2). Pero se diferencia de las tasas y tarifas aplicadas al abastecimiento y saneamiento municipal en cuanto no incluyen los gastos de explotación, mantenimiento ni conservación de las infraestructuras hidráulicas, y así se debe hacer constar expresamente en las facturas que se emitan por las entidades suministradoras (art. 7)⁵³.

C. Canon de regulación y tarifa de utilización del agua

Este ingreso propio autonómico⁵⁴, de ámbito territorial limitado a las cuencas hidrográficas intracomunitarias gestionadas por Andalucía (para el resto del territorio andaluz, incluido en las cuencas intercomunitarias, es aplicable el canon de regulación y la tarifa de utilización del TRLA), presenta una regulación muy escueta

⁵³ El artículo 101 del Decreto 120/1991 establece que «[s]e entenderá por canon a efectos de este Reglamento, al recargo que, independientemente de la tarifa, se establece para hacer frente a las inversiones en infraestructura» y «[l]os ingresos obtenidos mediante canon, serán los suficientes para hacer frente a la inversión y, en su caso, a los costes financieros que generen la misma. En su caso, la amortización del nuevo inmovilizado tendrá su expresión en la cuenta de explotación del período al que correspondan». Por lo que se podrá imputar la inversión y los costes financieros a este canon de mejora, quedando la amortización de las infraestructuras dentro de los gastos de explotación repercutibles en las tarifas de agua cobradas a los titulares de los contratos de suministro.

⁵⁴ El Consejo Consultivo en su Dictamen 556/2009, considera que el carácter de ingreso propio, «tan sólo puede tener esa consideración si se conecta directamente con las obras hidráulicas financiadas total o parcialmente con cargo a la Comunidad Autónoma». De la misma opinión es SANCHEZ GALIANA, J.A. (2011: 7). Yo particularmente considero que no es correcta jurídica y económicamente hablando esta afirmación, por cuanto estas exacciones compensan tanto los costes de inversión realizados como los gastos de explotación y conservación derivados de tales obras, que corresponderán a la CA en las cuencas intracomunitarias andaluzas con independencia de quien realizará originariamente las obras de regulación. Es más en los decretos de traspaso de las funciones y servicios de las cuencas hidrográficas intracomunitarias el Estado traspasó a Andalucía los bienes inmuebles, derechos y obligaciones preexistentes de los organismos de cuenca, que incluyen las infraestructuras hidráulicas construidas por el Estado en dicha cuenca hidrográfica y, por tanto, también se traspasaba a la comunidad autónoma el derecho a la repercusión a los beneficiarios del canon de regulación y tarifa de utilización de agua correspondiente.

en el art. 97 LADA⁵⁵, que se limita a remitir a lo establecido en el art. 114 TRLA (y en base a ello a los arts. 296 a 312 del Real Decreto 849/1986, de 11 de abril, que lo desarrolla) con escasas novedades. Debiendo la Administración andaluza del agua aplicar la regulación estatal anteriormente mencionada, salvo en aquello que afecte a la inclusión en el cálculo de las exacciones de los gastos de administración, así como en cuanto al periodo impositivo y el devengo que se regulan en el art. 98 LADA.

Las novedades incluidas en su regulación se contemplan en el citado art. 98 y afectan como tal al periodo impositivo, al devengo y la determinación de la cuantía. Así se establece que el periodo impositivo es el año natural y su devengo el 1 de enero del año siguiente, descontándose de la cuantía establecida en el art. 114.3 TRLA los gastos de administración que se integrarán en el canon de servicios generales. Desaprovechando la ocasión, como opina Sánchez Galiana, de haber realizado una regulación completa y detallada de estos tributos, más acorde con los principios de legalidad y seguridad jurídica, evitando «una remisión general a una regulación estatal que, en cualquier momento, puede ser modificada»⁵⁶.

⁵⁵ Ello ha dado lugar a que autores como SANCHEZ GALIANA, J.A. (2011: 7), consideren que esta regulación no «se puede considerar plenamente ajustada a los principios de legalidad y seguridad jurídica». Y debido a que, a juicio de JIMENEZ COMPAIRE, I. (2020: 8), la continua actividad aprobatoria de dichas tasas por parte de los organismos de cuenca ha producido una «judicializa[ción] más de lo necesario, a la vista sobre todo de un proceder francamente mejorable por parte de ciertos organismos de cuenca, en particular en cuanto a la fecha de aprobación», desde el año 2011 (últimas cuantías aprobadas por Resolución de 30 de diciembre de 2010) la consejería lleva prorrogando anualmente los cánones de regulación y tarifas de utilización en las cuencas intracomunitarias, en espera de que se realiza su oportuna regulación legal. Véase la Resolución de 1 de diciembre de 2020, de la Dirección General de Infraestructuras del Agua, por la que se prorrogan los cánones de regulación y tarifas de utilización del agua vigentes en las cuencas intracomunitarias de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el ejercicio 2021 (BOJA núm. 238, de 11 diciembre de 2020).

⁵⁶ SANCHEZ GALIANA, J.A. (2011: 8), Regulación que debería haber resuelto las múltiples dudas existentes en cuanto a la fecha de aprobación y del devengo de las exacciones previstas en el art. 114 TRLA. Así, en el apartado tercero de dicho artículo se exige que las cuantías de las exacciones se fije para cada ejercicio presupuestario teniendo en cuenta las previsiones de gastos de funcionamiento, conservación y administración contenidas en el presupuesto del organismo de cuenca y, por tanto, se entendía que se debía realizar con carácter anterior al 1 de enero del ejercicio siguiente donde se va a aplicar dicho presupuesto. No obstante, como el apartado séptimo establece que «el Organismo de cuenca aprobará y emitirá las liquidaciones en el ejercicio al que correspondan», se venía interpretando por los organismos de cuenca y los propios tribunales de justicia de que era factible la notificación de las exacciones en el mismo año de su aprobación, no siendo necesario esperar al 1 de enero del año siguiente para proceder a la liquidación de las exacciones. Las dudas jurídicas de aplicación de este canon han supuesto numerosos pleitos jurídicos y recursos ante el tribunal económico-administrativo. Ha sido en la STS 811/2017, de 10 de mayo (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 891/2016) donde se ha rectificado este criterio, fijando en su FJ4º que: «De lo expuesto en la jurisprudencia citada se deduce que en el año en que se va a aplicar la tasa debe estar ya aprobada, antes del presupuesto, aunque se pague al año siguiente. La tasa de un ejercicio no puede aprobarse en ese mismo ejercicio, sino antes de que se haya producido el devengo» y prosigue: «En consonancia con este carácter de tributo periódico de carácter anual, y como ocurre con cualesquiera tributos periódicos, el devengo, como momento en el que se entiende realizado anualmente el hecho impositivo».

D. Canon de servicios generales

Este canon de nueva creación, cuyo hecho imponible es la realización de actividades y la prestación de servicios de administración del agua⁵⁷, viene a consumir las demandas históricas de los sujetos pasivos del canon de regulación y tarifa de utilización de que los gastos de administración no se imputaran exclusivamente a los beneficiados por las obras de regulación de las aguas superficiales, sino a todos los usuarios del agua de la cuenca hidrográfica. De tal forma, que los usuarios de aguas subterráneas pasaran a sufragar por lo menos los gastos de administración, con lo que se incentivaría al ahorro de recursos y se cumpliría parcialmente el principio establecido en la DMA de recuperación de costes. Precisamente esta asignación a las aguas subterráneas, es la que mayores críticas a este canon ha originado por cuanto no está previsto en la legislación estatal y, por tanto, no se les factura en las cuencas intercomunitarias a los usuarios de las aguas subterráneas⁵⁸ y, además, se establece la exención a los titulares de usos y aprovechamientos inferiores a siete mil metros cúbicos anuales⁵⁹.

La remisión que la disposición final octava de la LADA hace a su regulación vía reglamento impide su aplicación efectiva a todos los usuarios del agua⁶⁰ en tanto en

nible, debe entenderse y es lo habitual, que se produce en el primer día del año natural, salvo que se haya fijado en una fecha significativa del periodo, que en este caso no nos consta que haya sido señalada al tiempo de determinar la cuota».

⁵⁷ En el Anteproyecto de la LADA, el hecho imponible era «la prestación de servicios de administración general que afecten directa o indirectamente a la conservación y explotación de las obras hidráulicas, así como a los diferentes usos y aprovechamientos de aguas subterráneas», sin incluir las aguas superficiales. Pero las quejas recibidas hicieron que, en el texto final aprobado por el Parlamento andaluz, se incluyera también la referencia a las aguas superficiales. De manera que el hecho imponible de este canon de servicios generales abarca la totalidad de los usos y aprovechamientos, tanto de aguas subterráneas como superficiales.

⁵⁸ SANCHEZ GALIANA, J.A. (2011: 11) centra la crítica en el hecho de que «haya de ser satisfecho por los que simplemente usan o aprovechan las aguas subterráneas, supuesto no previsto en la normativa estatal y que tiene difícil justificación desde la perspectiva del respeto a los principios de justicia tributaria, o en el ámbito más económico, al principio de recuperación de costes que ha de conectarse directamente con los beneficiarios de los servicios relacionados con el agua».

⁵⁹ La exención establecida en el art. 100.5 LADA no está justificada, a mi entender, por cuanto estos usuarios también requieren de la prestación de servicios por parte de la Administración tanto en la inscripción de la declaración, como en las modificaciones de las mismas y en la comprobación anual de los contadores, de la misma forma que el resto de usuarios de aguas subterráneas y superficiales, que no están exentos de abonar este canon. No cabe considerar que esta exención se haya podido realizar por el escaso volumen consumido, por cuanto la cuantía del canon se distribuye de forma proporcional en función del volumen autorizado o captado (art. 101.b). Es más plausible que la exención se deba a la carencia de aprovechamientos de menos de siete mil metros cúbicos anuales inscritos en el registro de agua y que, en caso de devengarles anualmente un canon como mínimo de 20 euros (art. 101.c), podría provocar un recelo aún mayor para inscribirlos en dicho registro.

⁶⁰ El art. 100.4 LADA considera como sujetos pasivos a «todos los usuarios de aguas, afectados o beneficiados por la realización de actividades y prestación de servicios, personas físicas o jurídicas y entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, que ostenten cualquier título de derecho

cuanto dicho reglamento no se apruebe. Además, la parquedad de la regulación de la determinación de la cuantía en el art. 101 otorga una gran discrecionalidad a la consejería para su determinación vía reglamento, y puede vulnerar del principio de reserva de ley tributaria, al no regular la base imponible y liquidable, tipo de gravamen y demás elementos determinantes de la cuantía (art. 8.a LGT).

Asimismo, la remisión en cuanto al procedimiento y a la forma de determinar la cuantía al art. 114 TRLA no es adecuada, por cuanto se trata de hechos impositivos distintos: el art. 114.3.b) TRLA se refiere a «aquellos derivados de la administración del organismo gestor imputables a las obras de que se trate», mientras que el art. 100.3 LADA remite a «los gastos de administración del organismo gestor que afecten directa o indirectamente a la conservación y explotación de las obras hidráulicas, así como a los diferentes usos y aprovechamiento de aguas subterráneas y superficiales». Por lo que se amplían los gastos imputables al canon de servicios generales frente a los previstos en el citado art. 114 TRLA para el canon de regulación y tarifa de utilización. Esta incoherencia jurídica y tributaria requiere una modificación legal de la LADA, que precise más detalladamente la forma y procedimiento para calcular la cuantía, sin remitir a una norma estatal que regula un canon totalmente diferente, y cumpliendo el principio de reserva de ley establecido en la LGT.

Es llamativo que se otorgue tan amplia potestad a la consejería para regular vía reglamento la cuantía de este canon y, sin embargo, en la disposición final séptima se establezca el principio de reserva legal para la actualización de los cánones regulados en la LADA, bien sea «específica o en la ley del presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía»⁶¹. Reglamento que al no haberse aprobado aún, hace que los gastos de administración sigan siendo abonados dentro del canon de regulación y la tarifa de utilización por los usuarios de aguas superficiales.

E. Resto de cánones establecidos en la legislación básica estatal

A pesar de que en ningún artículo de la LADA se hace referencia expresa a la aplicación en las cuencas intracomunitarias de todos aquellos cánones y tarifas establecidos en el TRLA que no se hayan visto modificados por la citada LADA, en estas

sobre las mismas: concesión, autorización o inscripción en el Registro de Agua, en el Catalogo de Aguas Privadas y, en general, quienes lleven a cabo el aprovechamiento o uso de las aguas en los distintos sistemas de explotación de recursos».

⁶¹ Reserva legal que ya se establece en el art. 157 de la Ley 4/1988 para la actualización de las tasas cada cinco años como máximo, previo estudio analítico del coste del hecho tributable y en función de la evolución de los costes presupuestarios o de las variaciones del índice de precios al consumo. Por su parte, en la citada disposición final séptima de la LADA no se establece plazo máximo para la actualización y, tan solo, se permite que se haga en función del índice de precios. Esta limitación imposibilita, a mi entender, que se puedan modificar los tributos regulados en la LADA para incluir los costes del recurso y medioambientales que actualmente no están incluidos como tales.

cuencas se aplica también el canon por aprovechamiento hidroeléctrico, el canon de ocupación, utilización y aprovechamiento del DPH y del DPMT y el canon de control de vertidos. Aplicación no exenta de inseguridad jurídica y, que a mi entender, debería fijarse expresamente en la ley para así cumplir el principio de legalidad tributaria⁶².

Finalmente en la disposición final octava de la LADA se establecía la entrada en vigor el 1 de enero de 2011 de los cánones y tarifas regulados en el título VIII. Vacatio legis que fue ampliada hasta el 1 de mayo por la disposición final cuarta del Decreto-Ley 7/2010, de 28 de diciembre. Periodo que utilizó la Administración autonómica para, a través de varias órdenes, establecer los modelos y fijar los procedimientos del canon de mejora autonómico. Regulación que sigue soportando continuas modificaciones con objeto de subsanar lagunas jurídicas y aclarar la regulación de este nuevo canon⁶³.

3. Naturaleza jurídica de los cánones y tarifas

El art. 65, y en especial el art. 66 LADA, a la hora de ordenar los cánones del título VIII hace una remisión genérica a la normativa autonómica y tributaria estatal, e incluso a «la comunitaria aplicable al agua» para la definición de los conceptos. Remisión que, a pesar de su generalidad y brevedad, tiene su importancia jurídica puesto que ratifica el carácter tributario de los cánones en materia de agua. Autores, como Arrieta Martínez de Pisón, ya consideraban a los cánones incluidos en el TRLA como un ingreso de derecho público, dentro de la categoría de los tributos⁶⁴. Naturaleza tributaria que, sin embargo, no se puede asignar a las tarifas de amortización y explotación de las sociedades estatales y a las derramas de riego de las comunidades

⁶² Cánones, todos ellos, de modesta recaudación pero sometidos a importantes dudas jurídicas. Así la falta de desarrollo reglamentario del capítulo II del título IV de la Ley de Costas, que regula los cánones y tasas, ha obligado a las distintas CCAA a legislar al respecto para poder cobrar dichas tasas. Por otro lado, todavía están pendientes de resolver las cuestiones prejudiciales acumuladas C-105/18 a C-113/18, planteadas por el Tribunal Supremo al Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea, sobre si el canon hidroeléctrico es conforme o no al derecho europeo.

⁶³ Entre ellas se pueden citar: Decreto-Ley 7/2010, de 28 de diciembre (conformado por la Ley 4/2011, de 6 de junio), Orden de 17 de junio de 2011 de la Consejería de Hacienda y Administración Pública (Boja núm. 121 de 22 de junio), Ley 5/2012, de 26 de diciembre, Resolución de 20 de marzo de 2014 (Boja núm. 65 de 4 de abril) y Ley 6/2014, de 30 de diciembre. Ello sin perjuicio de las numerosas consultas vinculantes emitidas por la Dirección General de Financiación y Tributos al respecto de la aplicación del citado canon.

⁶⁴ ARRIETA MARTINEZ DE PISON, J., Régimen fiscal de las aguas, Civitas, 1991, p. 25. Así, también lo considera SANCHEZ GALIANA, J.A. (2011: 2) para los cánones autonómicos regulados en la LADA, puesto que «no pueden dejar de reconducirse a una de las categorías tributarias contempladas en los artículos 7, 8 y 9 de la Ley Orgánica 8/1990, de 22 de septiembre de Financiación de las Comunidades Autónomas, esto es, tasas, contribuciones especiales e impuestos. Y estas mismas categorías son las que se reconocen en el artículo 2 de la Ley General Tributaria, al regular el concepto, fines y clases de tributos». Siguiendo lo establecido por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 273/2000, de 15 de noviembre (cuestión de inconstitucionalidad 565/94) para el canon de saneamiento creado por la Ley 17/1987, de 3 de julio, de la Administración Hidráulica de Cataluña (FJ 4º).

de regantes, por mucho que los planes hidrológicos las incluyan a la hora de justificar la recuperación de los costes de los servicios del agua⁶⁵.

Y dentro de las categorías tributarias recogidas en la LOFCA⁶⁶, considero que el canon de mejora establecido en la LADA tendría un carácter predominante de tasa, en base a la definición establecida en la Ley 4/1988, por cuanto el hecho imponible consiste en la prestación de un servicio público, como es la disponibilidad y uso del agua en el ciclo urbano. Lo mismo pasaría con el canon de servicios generales⁶⁷, cuyo hecho imponible es la prestación del servicio de control y conservación del agua por parte de la Administración hidráulica; mientras que el canon de regulación y tarifa de utilización encajarían, más bien, en el concepto de «contribución especial de carácter parafiscal al ser satisfechos en ambos casos, por los sujetos especialmente beneficiados por determinadas obras»⁶⁸. Es más, la obligación legal de las entidades suministradoras del pago del canon de mejora autonómico por las pérdidas de agua en las redes de abastecimiento (art. 82 LADA) puede presentar alguna característica de los impuestos⁶⁹.

⁶⁵ Así, lo ha declarado la jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia: Sentencias de 17 de febrero de 2003 del Tribunal de Andalucía (recurso 714/1999), de 24 de septiembre de 2003 del Tribunal de Murcia (recurso 1295/2000) y de 11 de julio de 2008 del Tribunal de Madrid (recurso 943/2005) entre otras.

⁶⁶ El FJ 4º de la STC 296/1994, de 10 de noviembre (cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas 587/93, 3.626/93, 3.627/93, 3.630/93, 3.631/93 y 3.632/93) establece que «Más allá de las denominaciones legales, tienen cada una de ellas [las categorías tributarias] la naturaleza propia y específica que les corresponde de acuerdo con la configuración y estructura que reciban en el régimen jurídico a que vengán sometidas, que debe ser el argumento decisivo a tener en cuenta para delimitar el orden constitucional de competencias, el cual, al no ser disponible por la ley, no puede hacerse depender de la mera denominación que el legislador, a su discreción, asigne al tributo». Por lo que considero que sería recomendable que se realizará un pronunciamiento expreso sobre la naturaleza de las figuras de la fiscalidad del agua, tanto a nivel estatal como autonómico.

⁶⁷ Canon que, para SANCHEZ GALLIANA, J.A. (2011: 9), tiene «una naturaleza mixta –contribución especial/tasa-, sin perder, por supuesto, su carácter de parafiscal».

⁶⁸ SANCHEZ GALLIANA, J.A. (2011: 7). Del mismo modo, ARRIETA MARTINEZ DE PISON, J. (1991: 78) reconoce el carácter parafiscal de esta contribución especial «en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio resultante de la realización de unas obras públicas que no han sido provocadas por él y en el que debe participar como beneficiado para cubrir el coste de la obra». En sentido contrario JIMÉNEZ COMPAIRED, I. (2020: 7) que considera que los cánones y tasas del art. 114 TRLA tienen naturaleza de tasas o actividades, puesto que la contribución especial es una categoría en absoluto retroceso, con unas peculiaridades estructurales: no logran amortizar la inversión (es imposible derramar más allá del 50% de la inversión), son tributos de cupo (que pretenden recaudar cada año exactamente una cantidad cierta y con participación de los sujetos pasivos en la tramitación) y que tienen una función eminentemente financiera (recurso neto para la administración hidráulica).

⁶⁹ Hago esa apreciación basándome en la STC 85/2013, de 11 de abril (recurso 9451/2006) sobre el canon del agua regulado en la Ley 1/2006, de 23 de junio, de Aguas del País Vasco, que justifica su carácter de impuesto por cuanto «su hecho imponible no aparece ningún servicio administrativo u ocupación del dominio público con carácter principal sino que lo que se grava, primordialmente, es la capacidad económica puesta de manifiesto por el uso del agua junto al daño ambiental. Tratándose, como es el caso, de un impuesto» (FJ 2º).

Ello sin perjuicio de que, a juicio de Sánchez Galiana, estas figuras tributarias autonómicas «presenta[n] algunas notas propias de la parafiscalidad y no siempre resulta fácil establecer un pronunciamiento sobre su naturaleza –en ocasiones mixta–» y así reconoce expresamente el carácter de tributo parafiscal al canon de mejora por cuanto es «un canon afectado a una finalidad concreta –posibilitar la financiación de las infraestructuras hidráulicas correspondientes al ciclo integral del agua de uso urbano–»⁷⁰ y, por ello, presenta una separación parcial del régimen jurídico aplicable a los tributos.

En cualquier caso, estos tributos tienen el carácter de ingreso propio de la CA⁷¹ (así se indica expresamente en el art. 97 LADA para el canon de regulación y la tarifa de utilización), y como tal la normativa autonómica aplicable, a tenor de lo establecido en el art. 7 de la citada Ley 4/1988, sería:

- a) Por la propia Ley 4/1988.
- b) Por la regulación contenida en la propia LADA.
- c) Por el Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de marzo, Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía.
- d) Por la Ley de Presupuestos de la CA de Andalucía.
- e) Por los reglamentos y demás disposiciones autonómicas sobre la materia de carácter administrativo.
- f) Supletoriamente por la LGT y demás disposiciones que la desarrollen, en lo que no se oponga a lo dispuesto en esta Ley⁷².

⁷⁰ SANCHEZ GALIANA, J.A (2011: 2-3). Asimismo, el propio Consejo Consultivo, en su Dictamen 556/2009 al Anteproyecto de la Ley de Aguas de Andalucía, consideraba que este canon presenta «notas propias de la parafiscalidad», y que por ello no es reconducible a alguna de las figuras tributarias contempladas en la LOFCA y en la LGT: tasas, contribuciones especiales e impuestos. Este carácter, de parafiscal o extrafiscal de algunos tributos, ya fue reconocido en la STC 289/2000, de 30 de noviembre, en relación a la protección del medioambiente, en particular en cuanto al impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente. Para más detalles de la citada sentencia, se puede consultar los «Comentarios a la sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000, de 30 de noviembre, por la que se declara la inconstitucionalidad del impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente», Alcabala: Revista de Hacienda Pública de Andalucía núm. 27 (2001), pp. 9-36.

⁷¹ El artículo 157.1 CE fija como recursos de las CCAA a los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado y recargos sobre impuestos estatales, así como sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.

⁷² Así se indica expresamente en el art. 70 LADA en materia sancionadora: «Las infracciones tributarias relativas a estos cánones se calificarán y sancionarán con arreglo a lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

III. INGRESOS Y COSTES DEL SERVICIO DEL AGUA EN ANDALUCÍA. INDICE DE RECUPERACION DE COSTES

En base al compromiso realizado por el Reino de España a la UE en el año 2013, los planes hidrológicos incluyen un anejo sobre los ingresos y costes asociados al servicio del agua en la demarcación hidrográfica, y el porcentaje de recuperación de costes para cada uso. Por lo que para este análisis se han utilizado los datos proporcionados en los proyectos de los planes hidrológicos de las demarcaciones hidrográficas inter e intracomunitarias de Andalucía para el ciclo 2022-2027, que actualmente se están elaborando⁷³.

1. Ingresos por la prestación del servicio

Los ingresos obtenidos en Andalucía por el servicio de aguas varían, temporal y territorialmente, por cada cuenca hidrográfica, habiéndose incrementado progresivamente en las Cuencas Mediterráneas Andaluzas debido al incremento de las tarifas correspondiente a los usos urbanos, la industria hidroeléctrica, la reutilización/desalación y al incremento del volumen de costes atribuibles a los recursos subterráneos (autoservicios) aplicados en los regadíos⁷⁴. Ello a pesar de las exenciones aplicadas por los fenómenos meteorológicos extremos (especialmente sequías) y las sucesivas prórrogas anuales del canon de regulación y la tarifa de utilización desde el año 2011⁷⁵.

Los ingresos analizados en estos planes hidrológicos para estimar el índice de recuperación de costes son los siguientes:

⁷³ Los datos analizados para las Demarcaciones del Tinto-Odiel-Piedras y Guadalete-Bárbate son de los planes hidrológicos de segundo ciclo, por cuanto aun no tienen publicados los proyectos de los planes de tercer ciclo.

⁷⁴ En el proyecto del Plan Hidrológico de las Cuencas Mediterráneas Andaluzas (2021-2027) se estima un crecimiento del 19% de recaudación con respecto al anterior plan hidrológico (p. 78 del anejo IX). Porcentaje similar al estimado en el Plan Hidrológico del Guadalquivir (p. 75 del anejo 9).

⁷⁵ Ya se ha comentado anteriormente, como desde el año 2011 se vienen prorrogando el canon de regulación y la tarifa de utilización en las cuencas intracomunitarias andaluzas por la carencia de un reglamento que regule estos tributos y el canon de servicios generales. Así en la Resolución de 30 de diciembre de 2014 de la Secretaría General de Gestión Integral del Medio Ambiente y Agua (mantenimiento de las cánones para el ejercicio 2014), se indicaba que se «trabaja en la elaboración del desarrollo parcial del reglamento del Régimen Económico-Financiero de la Ley de Aguas de Andalucía, lo que contribuirá a contar con una norma que permita una correcta repercusión de los costes de gestión del agua teniendo en consideración los efectos sociales, medioambientales y económicos de la recuperación y las condiciones geográficas y climáticas de las cuencas intracomunitarias andaluzas» y que, mientras tanto, se mantienen dichos cánones para evitar «una subida desproporcionada» que hiciera inviable determinados usos.

Servicios	Competencias	Tasas y tarifas
Embalses y transporte de aguas superficiales en alta	Junta de Andalucía	Canon de regulación Tarifas de utilización del agua
	AGE y SEIH	Tarifas de los trasvases Tajo-Segura y Negratín-Almanzora
Aguas subterráneas (alta)	Entidades Locales (ayuntamientos, mancomunidades, diputaciones)	Tarifas municipales y canon de mejora local y autonómico
	Comunidades de regantes	Cuotas y derramas
Abastecimiento urbano (en baja)	Entidades Locales (ayuntamientos, mancomunidades, diputaciones)	Tarifas cobradas a los usuarios Cánones de mejora local y autonómico
	SEIH	Tarifas fijadas en los Convenios
Distribución de aguas para riego	Comunidades de regantes	Cuotas y derramas
	SEIH	Tarifas fijadas en los Convenios
Canalización y tratamiento de aguas residuales	Entidades Locales (ayuntamientos, mancomunidades, diputaciones)	Canon de mejora local y autonómico y tarifas
	Junta de Andalucía	
	SEIH	Tarifas fijadas en los Convenios
Gestión de DPH y control de vertidos	Junta de Andalucía	Canon de ocupación, utilización y aprovechamiento del DPH y canon de vertido
Gestión del DPMT	MITERD	Canon de ocupación y aprovechamiento del DPMT
Control de vertidos a las aguas litorales	Junta de Andalucía	Impuesto de vertidos a las aguas litorales

Ilustración 1. Instrumentos legales para recuperación de costes de los servicios del agua. PHDH Cuencas Mediterráneas Andaluzas 2022-2027.

Del análisis de dichos estudios, y con la salvedad de que el proyecto de Plan Hidrológico del Tinto-Odiel-Piedras y Guadalete-Bárbate del tercer ciclo no está publicado, se extrae que más del 50% de los ingresos provienen del uso de abastecimiento urbano (llegando al 66% en el Tinto-Odiel-Piedras), un 35% del regadío y no más de un 15% del uso industrial, teniendo la generación hidroeléctrica un peso insignificante. Así, la mayor parte de estos ingresos se obtienen del servicio de abastecimiento en baja y

depuración urbana por parte de las EELL, seguido del regadío (autoservicio⁷⁶ y agua subterránea), y de la desalinización y reutilización donde existe (principalmente las Cuencas Mediterráneas Andaluzas).

Los ingresos del resto de cánones asociados al uso del DPH y los vertidos, no dirigidos tanto a la prestación material del servicio del agua como a la mitigación de las presiones que genera esa utilización (y por ello se excluyen del análisis de la recuperación de costes), son insignificantes, no llegan al 0,2% en las Cuencas Mediterráneas Andaluzas.

2. Coste del servicio

Los costes del servicio del agua tienen en cuenta todos los costes de cada una de las Administraciones que prestan el servicio del agua, incluidos los financieros y ambientales y tanto en alta como en baja, pero no tienen en cuenta el coste del recurso, por cuanto este coste de oportunidad no se ajusta a las reglas de utilización del agua en España⁷⁷. Los costes principales son los costes asociados a las ingentes inversiones hidráulicas para el abastecimiento en alta y la depuración de las aguas residuales urbanas, donde el 50% son para el uso urbano (abastecimiento y saneamiento) y aproximadamente entre el 30-40% para el uso agrario (principalmente autoservicio).

Los costes ambientales solamente se estiman en aquellas masas de agua que no se encuentran en buen estado, en base al coste de las medidas necesarias para alcanzar el buen estado (estén previstas o no en el programa de medidas). Estos valores se comparan con los costes financieros calculados (coste de la inversión más el mantenimiento y explotación), estimándose como coste medioambiental aquel sobre coste obtenido en comparación con dichos costes financieros. Coste no internalizado, que no suele superar el 15% del coste total.

El coste total, actualizado en los proyectos de los planes hidrológicos de tercer ciclo, se ha incrementado entre un 6 y un 20% con respecto al plan de segundo ciclo, principalmente debido al aumento del coste del servicio de abastecimiento urbano y en menor medida del regadío. El coste del uso industrial es más volátil, subiendo más

⁷⁶ Los ingresos por autoservicios, aquellos usos cuyo volumen de agua no es servida mediante servicios públicos de transporte y distribución, se estiman asumiendo una recuperación de costes similar a los servicios suministrados en alta y considerando que se recuperan todos los costes exceptos los ambientales. Valores poco fiables en comparación con los obtenidos de los cánones y tarifas cobrados por la administración hidráulica y las EELL.

⁷⁷ El coste del recurso requeriría un mercado libre del agua, en un contexto totalmente liberalizado, donde los intercambios fueran factibles por disponer de infraestructuras de conexión que físicamente los posibiliten y no estar sujetos a limitaciones administrativas. Condiciones que no se dan en España, salvo en algunas cesiones de derechos en los mercados del agua. En el proyecto de Plan Hidrológico del Guadalquivir se cifra en 0,5 euros/m³ el precio pagado por intercambio de derechos, p. 69 del anejo 9.

de un 60% en la Demarcación Hidrográfica del Guadalquivir y bajando un 6% en las Cuencas Mediterráneas Andaluzas.

3. Índice de recuperación de costes

Ya en el Informe sobre precios y costes de los servicios del agua en España, elaborado por el Ministerio del Medio Ambiente en el año 2007 (pp. 197-198), se señalaba que los precios del agua en ese año eran bajos, especialmente en el servicio urbano del agua y en el regadío, principalmente por las subvenciones públicas que se les otorgaban a estos servicios y la falta de inversión en la reposición de grandes infraestructuras de embalse y transporte que habían superado con creces su vida útil.

Apreciación contrastada por especialistas en la materia, como Corominas Masip, que tras la aprobación de los planes hidrológicos del primer ciclo, indicaba que «los estudios realizados de recuperación de costes para la planificación hidrológica no son muy fiables, puesto que si bien se han tenido en cuenta las subvenciones implícitas del 50% del coste de las inversiones previsto en el TRLA y un 20% adicional por laminación de avenidas, no se han tenido en cuenta la financiación europea de las mismas ni las subvenciones públicas a las infraestructuras en alta o en baja del ciclo urbano del agua. Así frente a una estimación media del 43% de recuperación de costes, el calcula que realmente sería un 23% de lo previsto por la DMA. Recuperación de costes que haría que el agua pasara de costar de media 0,025 euros/m³ a 0,089 euros/m³. Al cual habría que sumar el coste unitario de las medidas previstas en los planes, que aumentaría en un 0,141 euros/m³ de agua usada. Al respecto tan solo en el PHDH del Guadalquivir se propone un incremento en la recuperación de costes de 0,01 euros/m³ en los usos agrarios y de 0,033 euros/m³ en los urbanos e industriales»⁷⁸.

Opinión, que sería refrendada en el Informe emitido por la Comisión Europea sobre los planes hidrológicos del segundo ciclo, donde se reconoce que se ha mejorado el enfoque con respecto a los planes del primer ciclo, con una metodología más

⁷⁸ COROMINAS MASIP, J.: «Los nuevos planes hidrológicos de las cuencas andaluzas». XIII Seminario Nacional de planificación hidrológica de 30 de enero 2013, Observatorio del Agua- Fundación Botín, 2013, pp. 17-18. Del mismo modo, la Fundación Nueva Cultura del Agua (2014: 11) consideraba que los resultados oficiales de porcentajes de recuperación de costes por encima del 80% son falsos, estando realmente en menos del 10% debido a : «i) inadecuados plazos de amortización; ii) los fondos europeos son administrados como subvenciones a fondo perdido; iii) no se asumen costes adecuados de mantenimiento y reposición de infraestructuras y iv) se aplica un descuento correspondiente a la laminación de avenidas como forma de encubrir una subvención pública arbitraria, dado que dicho descuento no se corresponde con la capacidad de regulación reservada efectivamente a tal objetivo de laminación de avenidas» (que pueden llegar a un 50%, como es el caso de la DH del Guadiana). Por su parte ARROJO, P. (2014: 345) cita el estudio económico de la presa de Biscarrues, donde el porcentaje mal estimado de recuperación de costes del 97,4% se quedaría en tan solo el 1% una vez descartado el aprovechamiento hidroeléctrico, según la Universidad de Zaragoza.

sistemática y homogénea en la presentación de la información en los planes de la recuperación de los costes financieros y ambientales, pero que todavía falta realizar un esfuerzo significativo para estimar los costes de los servicios del agua generados, el ingreso obtenido mediante los instrumentos de recaudación, los niveles de recuperación de costes y la eficacia de las políticas de precios⁷⁹.

En el análisis económico, incluido en los proyectos de los planes hidrológicos de tercer ciclo (2022-2027) se estima el índice de recuperación de costes para cada uso, que oscila entre el 64% del Guadiana y el 86% del Guadalete-Bárbate. Índices que, si solo tuviéramos en cuenta los costes financieros, subirían por encima del 90%, con la excepción de la Demarcación del Guadiana que se quedaría entorno al 70% lastrado principalmente por la escasa recuperación en el ciclo urbano en Castilla-La Mancha.

Demarcación Hidrográfica	Guadalquivir	Guadiana	Segura	Tinto-Odiel-Piedras	Guadalete-Bárbate	Cuencas Mediterráneas Andaluzas
uso						
urbano	73	54	81	81	92	83
agrario	86	69	59	88	71	75
industrial	77	95	59	56	66	88
Generación hidroeléctrica	70	100	sd	sd	sd	78
total usos	78	64	67	74	86	80

Tabla 1- Índice de recuperación de costes totales de los planes tercer ciclo. Elaboración propia

Estos valores son, todos ellos, superiores a los calculados en los planes de segundo ciclo, de siete a diez puntos porcentuales, debido a una mejora de la recuperación de costes en el uso urbano y el regadío. En el uso industrial se observan retrocesos de recuperación en la Demarcación del Guadalquivir, pero por lo general, o se mantienen, o ascienden como en la del Guadiana.

⁷⁹ Asimismo, se indicaba que las excepciones generalizadas (para territorios enteros en el Ebro, o para determinado tipo de costes en el Guadiana p. ej.) no estaban justificadas adecuadamente de acuerdo con la DMA. Lo que hacía necesario avanzar en este tema, principalmente desde el punto de vista normativo, fijando por el Estado y las CCAA competentes un canon o tarifa del agua que recuperara íntegramente los costes del servicio, incluido el coste del agua.

IV. REFORMA DE LA FISCALIDAD DEL AGUA

Como se ha visto, los instrumentos de recuperación de costes regulados en el TRLA no fueron adaptados a los requisitos de la DMA y siguieron manteniendo la regulación de los cánones y tarifas creados por la Ley 29/1985 de Aguas⁸⁰. Tampoco la CA de Andalucía aprovechó la ocasión para modificar estos cánones en la LADA, e incluir los costes ambientales y del recurso, para así fomentar el uso eficiente de los recursos y el consiguiente buen estado de las masas de agua. Recuperación de costes que, si bien no es el único medio posible para alcanzar los objetivos ambientales, sí que es un instrumento muy eficaz del programa de medidas⁸¹.

Por ello, la Comisión Europea viene recomendando en sus informes de seguimiento que se modifique la normativa española en materia de fiscalidad del agua para adaptarlo al principio de recuperación de costes y alcanzar así los objetivos ambientales previstos en la DMA, por cuanto con los actuales instrumentos tributarios el índice de recuperación está en Andalucía por debajo del 80% de media. Por ello el Parlamento de Andalucía, mediante la proposición no de ley 11-20/PNLP-000141, respaldó en el pleno de 17/12/2020 las propuestas realizadas en el Pacto Andaluz por el Agua, de octubre de 2020, y manifestó «la necesidad de que todas y cada una de las administraciones, en el ámbito de sus respectivas competencias, lleven a cabo una actualización progresiva de las tarifas que permita la recuperación integral de los costes de los servicios relacionados con el agua»⁸².

⁸⁰ JIMENEZ COMPAIRED, I. (2020: 3) considera que «romper amarras con el pasado no es tan fácil», ya que «el peso de una tradición que vuela mucho más lejos que sobre los usos y costumbres de los operadores y de los usuarios, y que en el plano que nos interesa ha construido figuras que de manera más o menos visible tiene un componente de plurianualidad tan fuerte que hace complicado modificar el statu quo a mitad de ciclo».

⁸¹ Así lo indica el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la Sentencia de 11 de septiembre de 2014 (C-525/12), p. 2, «El uso de instrumentos económicos por los Estados miembros puede resultar adecuado en el marco de un programa de medidas. El principio de recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, incluidos los costes medioambientales y los relativos a los recursos asociados a los daños o a los efectos adversos sobre el medio acuático deben tenerse en cuenta, en particular, en virtud del principio de quien contamina paga».

⁸² Ya en el Acuerdo Andaluz por el Agua del año 2009 se exigía «la revisión del actual régimen económico financiero del agua, que debe responder a los principios de generalidad, equidad, calidad en el servicio, incentivación de la eficiencia, responsabilidad medioambiental y transparencia». Sin embargo, tan solo se contempló en la LADA la creación del canon de mejora para la financiación de obras de depuración, cuyo grado de desarrollo tampoco ha sido el esperable. Actualmente el Pacto Andaluz por el Agua plantea la necesidad de garantizar la recuperación de costes mediante la elaboración de una instrucción para reformar los instrumentos económicos-financieros, así como una bonificación por menor consumo o por ahorros en épocas excedentarias. Y para ello propone que las tarifas y cánones no sean proporcionales, sino progresivas o por escalones, de forma que cuanto más se consuma más caro sea el precio unitario de dicho agua, a través de una tarifa volumétrica binómica, en la que los servicios generales se facturarían en función de las dotaciones que figuren en el título concesional y los gastos por el uso del recurso en función del consumo real de cada usuario. Del mismo modo, propone implantar este principio en el ciclo integral

Esta actualización y modificación de las tarifas del agua, demandada por las asociaciones medioambientales y la sociedad en general, está en fase de análisis tanto en el ámbito autonómico como en el ámbito nacional. A tales efectos, Jiménez Compaired ha realizado en noviembre del 2020 un informe sobre la reforma de la fiscalidad del agua en España, en el cual se exponen varias propuestas para la reforma de los instrumentos de recuperación de costes en el agua. Nueva ordenación del sistema tributario y tarifario del agua que, sin perjuicio de que se realice en el propio TRLA o en una ley independiente, tendría las siguientes características⁸³:

- Abastecimiento en alta: modificación de los cánones y tarifas del art. 114 TRLA para fusionar el canon de regulación con la tarifa de utilización y la derivación de los gastos generales hacia una figura específica⁸⁴; eliminación de la aprobación anual y sistemas de actualización automática; ampliar el ámbito geográfico de repercusión a los sistemas o subsistemas; mejorar la regulación del hecho imponible, periodo impositivo y devengo, obligados tributarios y comunidades usuarios, cuantificación, distribución de cargas entre los usos e imputación de costes financieros; erradicar beneficios fiscales o excepciones; regular las bases de las tarifas locales; simplificar el gravamen de transferencias entre cuencas; e integrar el gravamen de los usos hidroeléctricos (eliminando el canon del art. 135 RDPH).

- Abastecimiento en baja: regular unas bases mínimas para las tarifas y tasas de los usos urbanos, y las derramas de las comunidades de usuarios en el ámbito agrario.

- Saneamiento: ordenación y armonización de los actuales tributos autonómicos a través de un cambio en la LOFCA y en el art. 111bis TRLA⁸⁵; introducir bases ordenadoras y reguladoras locales; cambios en el canon de control de vertidos en cuanto a la cuantificación; introducir una nueva tasa por la adquisición de las sustancias que generan contaminación difusa y un impuesto subsidiario del Estado de aplicación en las CCAA que no tengan implantado tributo alguno.

- Extracción de aguas: establecimiento de un nuevo impuesto estatal, no susceptible de cesión, que recayera sobre las administraciones y entidades que suministran el agua superficial o subterránea (con repercusión en los instrumentos del abastecimien-

del agua, mediante la actualización y reforma de la Orden de 10 de enero de 1984 para permitir la revisión de las tarifas de suministro de agua potable y la facturación de los consumos institucionales como el resto de usos.

⁸³ JIMENEZ COMPAIRED, I. (2020: 51-56)

⁸⁴ La propuesta coincide con el canon de servicios generales regulado en la LADA que, por falta de desarrollo reglamentario, en la actualidad sigue sin aplicarse en las cuencas intracomunitarias de Andalucía.

⁸⁵ No obstante, incluye una opción más dura que sería la de estatalizar el impuesto sobre la producción de las aguas residuales, cediéndolo de manera simultánea a las CCAA, que se acompañaría del desapoderamiento a las EELL de sus propias tasas, teniendo que recurrir al impuesto autonómico. Opción que, con matices, se ha recogido en la LADA con el canon de mejora de infraestructuras hidráulicas.

to en alta) y con cuantificación en función del volumen extraído, factores de uso y territoriales. Este impuesto de implantación paulatina, podría prever beneficios fiscales para aquellos titulares de derechos privativos que los cambiaran a aguas públicas.

- Otras propuestas: reordenar y actualizar el sistema actual de intervención en los precios del agua; reconocimiento normativo del derecho humano al agua con fórmulas de ayuda ajenas a las tarifas; regular un protocolo de corte de suministro general por impago de tasas; reforzar y actualizar la regulación actual del art. 112 TRLA y eliminar el canon hidroeléctrico del art. 112bis TRLA; y reglamentar las tasas de la Ley de Costas (hay CCAA que no aplican por no haber regulado en la materia).

Habrà que esperar a que se desarrollen estas propuestas a nivel autonómico (Pacto Andaluz por el Agua) o a nivel estatal (Informe sobre la reforma de la fiscalidad del agua), para comprobar la bondad de las mismas para alcanzar el 100% de la recuperación de los costes del servicio del agua, incluidos los costes ambientales y del recurso y, con ello, conseguir el buen estado de la totalidad de las masas de agua en Andalucía.

V. CONCLUSIONES

La sobreexplotación de los recursos hídricos y el empeoramiento de la calidad de las aguas y ecosistemas acuáticos en Europa llevaron a la Comisión Europea a implantar, como una medida básica e imprescindible de los planes hidrológicos y de la gestión del agua, el principio de recuperación de costes. Principio que como mantienen autores como Berbel Vecino⁸⁶ o el propio Tribunal de Justicia de la UE, no constituye una «solución mágica» ni la única medida posible para devolver el buen estado a las masas

⁸⁶ BERBEL VECINO, J., «Impacto para la agricultura española del documento Blueprint to safeguard Europe's wáter resources», Working paper 13/1, 2013, pp. 5-8, considera que el principio de recuperación de costes o «wáter pricing» se ha convertido en la solución mágica de la UE para ahorrar recursos hídricos, mejorar la eficiencia en el consumo y proteger y conservar el buen estado de las masas de agua. Sin embargo en regadíos con sistemas eficientes de alto valor añadido y riego deficitario en regiones con alta escasez, como se da en la zona sur y este de España, la utilidad de los precios del agua de riego es muy limitado en general y prácticamente inservible. Y propone diferenciar el principio de «recuperación de costes» de la DMA del instrumento «wáter pricing», ya que este instrumento puede ir mucho más allá de la mera recuperación de costes del servicio del agua. Por lo que se debe seguir profundizando en el análisis del uso de instrumentos económicos para controlar la demanda de agua en Europa, ya que todavía no se conoce lo suficiente el impacto real de este instrumento. El intento de aplicar unos mismos instrumentos a la gestión del agua en toda Europa, como es utilizar el precio del agua para dotar de eficiencia su uso especialmente en regadío, choca con la diferente situación hídrica y agrícola que existe en el ámbito territorial de Europa. No es comparable los cultivos con dotaciones exageradas en los países del norte (con abundancia de recursos hídricos y con coste bajo de aprovechamiento), que los cultivos con infradotaciones del sur de Europa por la escasez de recursos, que deben mejorar la eficiencia de sus sistemas de riego y fuentes alternativas de recursos como la reutilización o desalación para poder rentabilizar sus producciones. Al respecto también se puede consultar a: BERBEL VECINO, J. y GÓMEZ-LIMÓN, J.A: «The impact of wáter pricing policy in Spain: an analysis of three irrigated áreas», *Agricultural Water Management* 43, 2000, pp. 219-238.

de agua, pudiéndose implantar otras medidas para evitar vertidos a dichas masas de agua y limitar las extracciones abusivas de agua que nos permitan alcanzar los objetivos medioambientales de buen estado de las masas de agua.

No obstante, la recuperación de costes se viene mostrando como una herramienta muy eficaz para reducir el consumo de agua en una sociedad de mercado libre con escasez de recursos y, así, mejorar la eficiencia en su consumo y el correspondiente valor añadido de su consumo⁸⁷, derivando los recursos hídricos desde las producciones agrícolas e industriales menos eficientes hacia las que aplican las mejores técnicas disponibles (como ha ocurrido en el levante peninsular). Utilización más eficiente que puede provocar el abandono de miles de hectáreas de regadío extensivos en el centro y sur peninsular y, como fuente principal de arraigamiento de la población al campo que es, la despoblación de una parte importante de España. Por ello, la aplicación de este principio de recuperación de costes se condiciona en el art.111bis.3 TRLA a las consecuencias sociales, ambientales y económicas, así como de las condiciones de cada territorio y población, y obliga a realizar un análisis detenido y pormenorizado a nivel de cuenca hidrográfica, o mejor de sistema de explotación, para establecer el coste a repercutir a cada uso concreto.

A tales efectos, los planes hidrológicos de segunda ciclo incorporaron un estudio económico de los costes repercutidos al servicio del agua en cada demarcación hidrográfica, obteniendo una tasa media de recuperación de costes del 68% (incluyendo los costes ambientales). Estudio revisado en los planes de tercer ciclo que actualmente se están elaborando, donde se obtiene un porcentaje medio por encima del 75% en Andalucía pero con amplias variaciones por cuencas hidrográficas. Valores que son, en general, poco creíbles por cuanto siguen sin contar «con información suficiente sobre los costes en los que incurren los distintos agentes para la prestación de los servicios relacionados con el agua», y por ello hay costes de regulación que no son repercutidos, se producen subvenciones cruzadas debido a la aplicación de coeficientes distintos para cada uso⁸⁸, y se imputan costes ambientales a usos que no los producen (así el

⁸⁷ Así, el recurso agua ha comenzado en EEUU el 8/12/2020 a cotizar en el mercado de futuros de materias primas Nasdaq Veles California Water Index, al igual que lo hacen otros productos naturales escasos como el petróleo o el oro. Según informa el periódico 20minutos la cotización ese día era de 486,53 dólares por acre-pie (equivalente a 1.233 m3). <https://www.20minutos.es/noticia/4503839/0/el-agua-comienza-cotizar-en-el-mercado-de-futuros-de-wall-street/>. Esta cotización, estimada como precio semanal promediado entre la cinco principales Cuencas Hidrográficas de California, se prevé que permita mejorar los contratos de compraventa de recursos entre agricultores y una mayor correlación entre la oferta y la demanda de agua, en una zona como California con una escasez de agua recurrente.

⁸⁸ Subvención cruzada que justifica la mejora del porcentaje de recuperación de costes en los planes hidrológicos de tercer ciclo a pesar de que desde el año 2011 se vienen prorrogando los cánones de regulación y tarifas de utilización en las cuencas intracomunitarias de Andalucía. Así se viene produciendo desde la aprobación de la LADA un aumento de la recaudación tributaria en el uso urbano, principalmente con el canon de mejora, y manteniéndose la recaudación agraria e industrial. Así en el anejo 9 del proyecto

coste de la contaminación por nitratos procedentes de la agricultura se repercute a los abastecimientos, y no al uso agrícola, como correspondería)⁸⁹.

A pesar de las presiones de los usuarios por seguir manteniendo sus prebendas en los cánones y tarifas implantados y los problemas sociales y económicos que se pueden derivar de recuperar la totalidad de los costes en el uso agrícola e industrial en las zonas menos desarrolladas, generalmente de ámbito rural, la UE y la sociedad en general vienen reclamando una mayor información en cuanto a la fiscalidad del agua y una aplicación del principio de recuperación de costes que permita alcanzar el buen estado de las masas de agua. Ello ha derivado en las propuestas realizadas a nivel estatal y andaluz para la modificación de la regulación normativa de los tributos y cánones establecidos en el TRLA y la LADA, respectivamente, que se han indicado en el apartado IV de este estudio. Propuestas que comparto plenamente, por cuanto no se puede demorar aún más la aplicación del principio de recuperación de costes y la consecución del buen estado de la totalidad de las masas de agua en Andalucía y en España. Nueva marco normativo que requiere de un amplio consenso político y social de todas las partes implicadas que ampare una actualización progresiva de las tarifas hasta la recuperación integral de los costes del servicio del agua. No es fácil romper amarras con el pasado, como indica Jiménez Compaired⁹⁰, pero es imprescindible que nos embarquemos en este barco (modificar los instrumentos de recuperación de costes), si no queremos estancarnos en una gestión ineficiente del agua y deseamos seguir el desarrollo económico del resto de países de Europa y del mundo (como ejemplo de ello se pueden mencionar la gestión del agua en California).

de Plan Hidrológico de las Cuencas Mediterráneas Andaluzas del tercer ciclo se estima el coste del agua para uso urbano en 1,310 euros/m³ frente a los 0,37 del uso agrario y 0,735 del industrial.

⁸⁹ Fundación Nueva Cultura del Agua, Evaluación del primer ciclo de planificación hidrológica en España en aplicación de la Directiva Marco del Agua, 2014, pp. 248-249. Así, estos estudios siguen cometiendo los mismos errores ya apuntados en los planes hidrológicos de primer ciclo, ya que a juicio de LA ROCA, F. y LA CALLE, A., «La recuperación de costes en el segundo ciclo de planificación», Informe del observatorio de políticas del agua 2017. Retos de la planificación y gestión del agua en España, Fundación Nueva Cultura del Agua, 2018, pp. 62-65, los defectos apuntados a estos planes por la Comisión Europea tienen un carácter estructural, por cuanto han partido de una insuficiencia del análisis económico realizado en los primeros planes (no se han realizado nuevos estudios al respecto), han utilizado un modelo conceptual y metodológico deficiente a la hora de estimar los costes ambientales y del recurso y no han modificado la política de precios del agua para promover el uso sostenible del agua y la prevención del deterioro de los ecosistemas. No obstante, consideran que «el marco legislativo existente limita la consideración adecuada de la recuperación de costes, debido a una transposición insuficiente e inadecuada de la DMA, y a que los instrumentos de recuperación de costes del Estado y de las CCAA tienen un alcance y una capacidad recaudatoria limitada».

⁹⁰ JIMENEZ COMPAIRED, I. (2020: 3).

VI. BIBLIOGRAFÍA

ARIÑO ORTIZ, G. Y SASTRE BECEIRO, M.: *Leyes de aguas y política hidráulica en España*, Comares, 1999.

ARRIETA MARTINEZ DE PISON, J., *Régimen fiscal de las aguas*, Civitas, 1991.

ARROJO AGUADO, P:

- «Más claro, agua. Una visita guiada a los principios de la Directiva Marco del Agua», *Seminario sobre el Voluntariado para la Conservación de Ríos y Riberas*, CENEAM, Ministerio de Agricultura, Pesca y Medio Ambiente, 2007.

- «Costes de los servicios de agua y nivel de recuperación de costes» en Fundación Nueva Cultura del Agua: *Evaluación del primer ciclo de planificación hidrológica en España en aplicación de la Directiva Marco del Agua*, 2014, pp. 344-352.

BERBEL VECINO, J.: «Impacto para la agricultura española del documento *Blueprint to safeguard Europe's wáter resources*», Working paper 13/1, 2013.

COMISIÓN EUROPEA:

- *Informe sobre la aplicación de los Planes Hidrológicos de Cuenca de la Directiva Marco del Agua Estado miembro: España*, Bruselas, 17/7/2018.

- *Towards a Sustainable Europe by 2030*, 2019.

- *Revisión de la aplicación de la política medioambiental*. Informe de España, 2019.

COROMINAS MASIP, J.: «Los nuevos planes hidrológicos de las cuencas andaluzas». *XIII Seminario Nacional de planificación hidrológica de 30 de enero 2013*, Observatorio del Agua– Fundación Botín, 2013.

COROMINAS MASIP, J., HERNÁNDEZ-MORA, N., LA CALLE, A. y LA ROCA, F.: «Recuperación de costes del agua. Diagnóstico de los segundos planes hidrológicos y propuestas de mejora», *Fundación Nueva Cultura del Agua*, 2017.

DELGADO PIQUERAS, F., «La trasposición de la Directiva Marco de Aguas en España», *Revista de Administración Pública* núm. 165, 2004, p. 181-214.

DIRECCIÓN GENERAL DEL AGUA, *Síntesis de los Planes Hidrológicos Españoles, segundo ciclo de la DMA (2015-2021)*, 2017.

EMBID IRUJO, A., «Precios y mercados del agua», *Ingeniería del Agua*, volumen 4 núm. 1, 1997, pp. 13-16.

FANLO LORAS, A.: «Los planes de gestión y los programas de medidas en la Directiva Marco de Aguas. Su confusa transposición al Derecho español», *Revista electrónica del Departamento de Derecho de la Universidad de la Rioja*, 2006.

FUNDACIÓN NUEVA CULTURA DEL AGUA: *Evaluación del primer ciclo de planificación hidrológica en España en aplicación de la Directiva Marco del Agua*, 2014.

GARCIA VALIÑAS, M.A. y ARBUÉS GRACIA, F., «La fiscalidad del agua» en el Seminario: *El agua en España: economía y gobernanza*, Fedea, 2020.

JIMENEZ COMPAIRED, I., «Informe sobre la reforma de la fiscalidad del agua en España», *Libro verde de la gobernanza del agua en España*, MITECO, 2020.

LA ROCA, F. y LA CALLE, A.: «La recuperación de costes en el segundo ciclo de planificación», en LA ROCA, F. y MARTINEZ, J. (coord.): *Informe del observatorio de políticas del agua 2017. Retos de la planificación y gestión del agua en España*, Fundación Nueva Cultura del Agua, 2018, pp. 60-68.

MAESTU UNTURBE, J. – BERBEL VECINO, J., «Financiación de servicios de agua y la aplicación de excepciones al principio de recuperación de costes» en EMBID IRUJO, A. (dir.): *Régimen económico-financiero del agua: los precios del agua*, Civitas, 2009, pp. 297-315.

MELGAREJO MORENO, J. y BARCIELA LOPEZ, C. (coord.), *El agua en la historia de España*, Universidad de Alicante, 2000.

MENÉNDEZ REXACH, A., «Consideraciones sobre los mercados de aguas en España. En especial, los contratos de cesión de derechos de aprovechamiento en la Legislación estatal de aguas» en EMBID IRUJO, A. (dir.): *El Derecho de aguas en Iberoamérica y España: cambio y modernización en el inicio del Tercer Milenio*, Tomo I, 2002, p. 65-82.

MINISTERIO DE HACIENDA: *Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español*, 2014.

OCDE, *Princing of Water Services*, 1987.

PARDO FALCON, J. (coord.), «Comentarios al Estatuto de Autonomía para Andalucía», *Parlamento de Andalucía*, 2012.

RAMIREZ GOMEZ, S., «Los principios rectores de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional», *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*, Tecnos, 1990.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española», *Revista Española de Derecho Financiero* núm. 100, 1998, pp. 593-626.

ROSEMBUJ, T.: «Los impuestos ambientales en las Comunidades Autónomas», *Quincena Fiscal* núm. 9, 2007, pp. 9-15

SANCHEZ GALIANA, J.A., «La fiscalidad del agua en Andalucía», *Ponencia del seminario: Financiación del agua*, 2011, Facultad de Dret, UB, pp. 1-12. [Http://C:/Users/USER/Downloads/11_semi_fa_ponen_jsanchez.pdf](http://C:/Users/USER/Downloads/11_semi_fa_ponen_jsanchez.pdf)

ZARATE MARCO, A., VALLES GIMENEZ, J. y TRUEBA CORTES, C., «Descentralización Fiscal y Tributación Ambiental. El Caso del Agua en España», *Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 24, 2007, pp.1-55.