

Expte.

DI-1165/2005-7

EXCMO. SR. CONSEJERO DE ECONOMÍA,
HACIENDA Y EMPLEO
Plaza de los Sitios, 7
50001 ZARAGOZA

27 de diciembre de 2005

I. Antecedentes

Primero.- Tuvo entrada en esta Institución escrito de queja que quedó registrado con el número de referencia arriba indicado.

Segundo.- En el referido escrito de queja se hacía alusión a lo siguiente:

“Primero.- El Boletín Oficial de Aragón número 64, de 1 de junio de 2001, publicó la Ley aragonesa 6/2001, de 17 de mayo, de Ordenación y Participación en la Gestión del Agua en Aragón, en la que se preveía en sus artículos 49 y siguientes un tributo autonómico de carácter medioambiental que llama canon de saneamiento. Tributo autonómico que tiene su fundamento en el principio general comunitario de “quien contamina paga”, recogido expresamente en el Tratado por el que se establece una Constitución para Europa, aunque este Tratado no haya podido entrar en vigor.

Segundo.- Que como V.E. sin duda conoce, la Comunidad Autónoma de Aragón viene exigiendo ya desde hace algunos meses este tributo en bastantes municipios de la Comunidad y el fin último es exigirlo a todos ellos conforme se vaya completando el plan de Depuradoras de aguas residuales de Aragón

Tercero.- El art. 51.1 de la Ley aragonesa 6/2001 antes citada al delimitar el hecho imponible del tributo manifiesta que “es la producción de aguas residuales que se manifiesta a través del consumo de agua de cualquier procedencia o del propio vertido de las mismas”, por lo que se deduce que sin consumo de agua no hay hecho imponible, lo que imposibilita el surgimiento de la relación jurídica tributaria. Consecuencia lógica es que quien no consume agua no vierte, y por tanto no contamina, por lo que no parece que daba ser gravado por el tributo medioambiental.

De otra parte el artículo 14 de la vigente Ley 58/2003, General Tributaria, aplicable por básica a los tributos autonómicos, prohíbe expresamente la analogía “para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible...”.

Cuarto.- Ciertamente que cuando la Ley aragonesa 6/2001 habla del tipo aplicable, lo hace en un doble sentido; un tipo fijo y uno variable. Pero advierte con claridad su artículo 58 que el componente fijo “recaerá sobre cada sujeto sometido al canon y se pagará con periodicidad”, por lo que es evidente que si no hay consumo de agua, no hay hecho imponible. Si no hay hecho imponible no hay tipos y tampoco sujetos pasivos. La ausencia de hecho imponible (consumo de agua) cierra el paso “ab initio” a toda la regulación de tipos, bases, cuotas y sujetos pasivos. Otra cosa sería subvertir toscamente la relación jurídica tributaria, es decir, aplicar tipos (variables o fijos) a situaciones que quedan fuera del hecho imponible. Y como no hay consumo de agua no surge el sujeto pasivo, el llamado a realizar el hecho imponible. Adviértase que no estamos hablando de tarificación del consumo de agua, en donde pueden existir mínimos de mantenimiento de la infraestructura, estamos hablando de un tributo, que el Instituto Aragonés del Agua está exigiendo en ausencia de consumos y, por consiguiente, de hecho imponible. La situación sería similar a discutir qué tipos aplicar a la potencia fiscal en el Impuesto Municipal sobre vehículos de tracción mecánica, cuando no tenemos ningún vehículo, cuya pertenencia es el hecho imponible de ese tributo local.”

Tercero.- Habiendo examinado el contenido del escrito de queja presentado, se resolvió admitir la misma a supervisión, y dirigirse al Departamento de Economía, Hacienda y Empleo de la Diputación General de Aragón con la finalidad de recabar información sobre la cuestión planteada en la queja.

Cuarto.- En contestación a lo solicitado por esta Institución el Departamento de Economía, Hacienda y Empleo nos remitió un informe escrito en el que se decía lo siguiente:

I

“La cuestión sobre la que versa la queja se refiere a la posible ilegalidad de la exigencia del Canon de Saneamiento a aquellos sujetos pasivos que no han experimentado consumos de agua durante un determinado periodo de liquidación.

El artículo 51.1 de la Ley aragonesa 6/2001, de 17 de mayo, de Ordenación y Participación en la Gestión del Agua en Aragón define el hecho imponible del tributo como “la producción de aguas residuales que se manifiesta a través del consumo de agua de cualquier procedencia o del propio vertido de las mismas”, por lo tanto se argumenta en el escrito de queja- si no hay consumo de agua ni vertidos en un periodo de liquidación no se produce el hecho imponible, por lo que no llega a nacer la relación jurídico tributaria.

El problema se plantea, al parecer, por la exigencia del componente fijo del canon en estas situaciones de ausencias de consumos. El artículo 58.2 de la Ley citada establece que “el componente fijo consistirá en una cantidad que recaerá sobre cada sujeto pasivo sometido al canon y que se pagará con

periodicidad”, por lo tanto, con independencia o al margen del consumo de agua realizado, pues el consumo incide sólo en el componente variable de la tarifa. Ahora bien, se razona por quien formula la queja que si no ha surgido la relación jurídico-tributaria, por no haberse realizado el hecho imponible, mal puede hablarse de la existencia de un sujeto pasivo sometido al canon, por lo que en estos casos carecería de respaldo legal la exigencia del componente fijo del tributo, al no cumplirse uno de los presupuestos objetivos que establece el citado artículo 58.2 para su liquidación.

II

Dentro de los impuestos indirectos, categoría en la que debe incluirse el Canon de Saneamiento, hay impuestos en los que la condición de sujeto pasivo va indisolublemente ligada a la realización de cada hecho imponible, de tal forma que sólo cabe hablar de sujeto pasivo cuando tiene lugar la realización del hecho imponible y únicamente debe declararse o autoliquidarse el tributo con ocasión de cada hecho imponible realizado (es el caso, por ejemplo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), mientras que en otros impuestos indirectos la condición de sujeto pasivo es una suerte de status” que, por sí mismo, conlleva determinadas obligaciones para los contribuyentes que caen dentro de su ámbito de definición, con independencia de que realicen o no hechos imponibles en un periodo concreto de liquidación (este es el caso, por ejemplo, del Impuesto sobre el Valor Añadido).

Pues bien, a nuestro juicio, la Ley aragonesa 6/2001, de 17 de mayo, de Ordenación y Participación en la Gestión del Agua en Aragón, ha pretendido configurar el Canon de Saneamiento con un esquema de aplicación muy similar al del Impuesto sobre el valor Añadido.

Efectivamente, por un lado, el artículo 51 de la citada Ley define el hecho imponible del Canon de Saneamiento como “la producción de aguas residuales que se manifiesta a través del consumo de agua de cualquier procedencia o del propio vertido de las mismas”; en definitiva, puede afirmarse que el hecho imponible del Canon de Saneamiento viene dado por el consumo de agua o por el vertido de aguas residuales realizado por los sujetos pasivos del mismo. Y, por otro lado, el artículo 53 de la misma Ley configura como sujetos pasivos del Canon de Saneamiento, a título de contribuyentes”, a “las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas y las entidades que, aun careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado usuarias de agua, sea a través de una entidad suministradora, con captación mediante instalaciones propias, en régimen de concesión o de cualquier otra forma jurídicamente posible”; por lo que puede afirmarse que tienen la condición de sujetos pasivos del Canon de Saneamiento todas las personas que sean “usuarias de agua”.

El concepto “usuario de agua” no aparece definido ni en la Ley

aragonesa 6/2001 ni en el Reglamento regulador del Canon de Saneamiento, aprobado por el Decreto 226/2001, de 6 de noviembre, del Gobierno de Aragón, no obstante, puede convenirse sin excesiva dificultad que será usuario del agua toda aquella persona o entidad que habitual u ocasionalmente realice o pueda realizar actos de consumo de agua, utilizando cualquiera de los medios que señalan los artículos 53 de la Ley y 6 del Reglamento.

Por lo tanto, de acuerdo con esta interpretación, una persona puede ser sujeto pasivo del Canon de Saneamiento pese a no realizar actos de consumo o vertido de agua durante un periodo concreto de liquidación, de la misma forma y manera que un empresario, sujeto pasivo del IVA, no deja de serlo por el hecho de no realizar entregas de bienes o prestaciones de servicios (esto es, hechos imponible) durante un periodo de liquidación (por ejemplo, una empresa en régimen d liquidación mensual durante el mes que está cerrada por vacaciones).

Así pues, el legislador aragonés ha querido que la condición de sujeto pasivo del Canon de Saneamiento no vaya vinculada a la realización concreta de cada hecho imponible (consumo o vertidos de agua), debiendo autoliquidar por cada uno de ellos, lo que hubiera hecho imposible la gestión del tributo, sino que recaiga en todas aquellas personas que sean usuarias de agua con independencia de que realicen o no hechos imponible (consumos) en un periodo determinado de liquidación.

Ahora bien, mientras en el Impuesto sobre el Valor Añadido los sujetos pasivos que no han realizado hechos imponible durante un periodo concreto de liquidación sólo resultan obligados al cumplimiento de determinadas obligaciones formales, en el Canon de Saneamiento la condición de sujeto pasivo lleva aparejada, además, la obligación sustantiva de satisfacer una deuda tributaria denominada "componente fijo" de la tarifa.

III

Así pues, conforme a las normas citadas y de acuerdo con la interpretación que venimos realizando de las mismas, en el Canon de Saneamiento la cuota tributaria del impuesto tiene dos componentes:

a) Un componente fijo que recae sobre cada sujeto pasivo del canon, esto es, sobre cada usuario de agua, y que debe satisfacerse periódicamente (en cada periodo de liquidación) con independencia de que se haya realizado o no hechos imponible (consumos de agua) en ese período de liquidación.

b) Y un componente variable que está en función de la base imponible del impuesto (volumen de agua consumida o unidades de contaminación, según se trate de usos domésticos o industriales, respectivamente) sobre la que deberá aplicarse el tipo de gravamen correspondiente, de tal forma que si no ha habido hechos imponible (consumos de agua) en ese periodo de liquidación la base

imponible arrojará valor cero y, en consecuencia, el componente variable de la cuota también será cero (salvo que proceda la aplicación de sistemas de estimación objetiva para determinar la base imponible).

En consideración a lo expuesto debemos concluir manifestando que las liquidaciones del componente fijo de la tarifa realizadas a sujetos pasivos del Canon de Saneamiento que no han experimentado consumos de agua durante un determinado periodo de liquidación resultan, en nuestra opinión, ajustas a Derecho”.

II.- Consideraciones jurídicas.

Unica- La cuestión que se plantea en el escrito de queja hace referencia a que no se produce el hecho imponible regulado en el artículo 51 de la Ley 6/2001, de 17 de mayo, de Ordenación y Participación en la Gestión del Agua en Aragón cuando no hay consumo o vertido de agua.

El artículo 51 de la referida Ley define el hecho imponible del canon de saneamiento como la “producción de aguas residuales que se manifiesta a través del consumo de agua de cualquier procedencia o del propio vertido de las mismas”.

Para el ciudadano que presenta el escrito de queja ante esta Institución la Administración cuando exige el componente fijo de la tarifa del canon de saneamiento al sujeto pasivo sin haber consumo de agua está extendiendo más allá de sus términos el ámbito del hecho imponible, lo que está prohibido de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley General Tributaria.

Es doctrina del Tribunal Constitucional, Sentencia núm 21/192, de 11 de diciembre que, *“Este Tribunal ha precisado en diversas ocasiones el contenido y alcance del principio de reserva de ley en materia tributaria recogido en el art. 31.3 CE. Nuestra Constitución se ha pronunciado en esta materia de una manera flexible, descartando el establecimiento de una reserva absoluta, como la existente respecto a otros sectores del ordenamiento, y ha optado por incorporar una reserva relativa. La citada reserva comprende la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano o nivel de la Ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria [SSTC 6/1983 (RTC 1983\6) y 19/1987].*

De otra parte, la reserva de ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo. El grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible. Asimismo, está reservado a la ley el establecimiento de beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado (art. 133.3 CE; STC 6/1983). Pero la concreción requerida a la ley es menor cuando se trata de regular otros elementos”.

Para la interpretación de una norma tributaria, dice el Tribunal Supremo, por todas, Sentencia de 9 de julio de 1986, “no puede prescindirse de las disposiciones contenidas en los artículos 23 y 24 de la Ley General Tributaria. El primero de ellos precisa que salvo que se definan por el ordenamiento jurídico, los términos empleados por las normas se entenderán en su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, mientras que el segundo de los artículos mencionados dice que no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.

El Tribunal Superior de Justicia de Valencia, en Sentencia de 8 de febrero de 2002 sobre el Impuesto sobre Sucesiones y las uniones de hecho, consideró que *“el art. 24.1 de la Ley General Tributaria en la versión aplicable al caso de autos dispone que «No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones». En sus estrictos términos, el hecho imponible en el supuesto que se enjuicia no es otro que la transmisión hereditaria de una serie de bienes entre dos personas que mantenían una convivencia de hecho; y es extender más allá de sus propios términos considerar producida una transmisión hereditaria de bienes entre personas casadas.*

La Sala, aun participando de esa sensibilidad social que le llevaría a asimilar los efectos jurídico-tributarios del matrimonio a las uniones de hecho estables o «more uxorio», no puede obviar, ni tergiversar, el estricto sometimiento a la Ley a que está obligada, en tanto que la presión social no sea lo suficientemente intensa como para inducir al Poder Legislativo al cambio que en este caso sería necesario, en la norma fiscal.

En un caso que se asemeja al que nos ocupa, no podemos decir que se trate de un caso igual al no describirse los hechos concretos en los que se fundamenta, el Tribunal Supremo en su Sentencia de 13 de enero de 1986, que resolvió el recurso en interés de Ley presentado por la Abogacía del Estado, acordó desestimar éste en base a los dos siguientes fundamentos de Derecho:

“Primero- Se promueve recurso extraordinario de apelación en interés de Ley, por el Abogado del Estado, al amparo del artículo 101-1 de la Ley Reguladora de esta Jurisdicción, contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia de Valladolid que anuló la resolución del Tribunal Económico-Administrativo que desestimó la reclamación formalizada por el actor contra la liquidación girada a su cargo por la Confederación Hidrográfica del Duero, por el concepto de canon de riego al estimar la sentencia combatida que la parcela perteneciente al reclamante no estaba sujeta a dicho tributo en el período de 1977, como lapso respecto del cual se formuló reclamación frente a la liquidación girada por los conceptos, tarifas de riego y explotación, de acuerdo con el Decreto 133/1960 de 4 de Febrero, ya que se discrepa sobre su aplicabilidad y alcance, y así: a) La tesis mantenida por la sentencia le excluye del pago de la tasa girada por una doble motivación: no uso

del agua para el riego de la parcela, como fin previsto de las obras, y, de otro lado la ausencia de previsiones de futuro para llevar el agua a la finca del reclamante «por distar 375 metros de la acequia más próxima y existir entre dicha acequia y la mencionada parcela ocho fincas...», y b) La hipótesis mantenida por el Abogado del Estado como expresión para combatir la sentencia y restaurar la efectividad doctrinal, que la interpretación de la norma contemplada no está representada por «el uso efectivo de las aguas para el riego» sino que mantiene como hecho imponible «la aptitud de los terrenos para recibir el agua».

Segundo.- El artículo 26-1 de la Ley General Tributaria -Ley 230/1963, de 28 de Diciembre- establece que «los tributos se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos», conceptuándose como «tasas aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización del dominio público, la prestación de un servicio público o la realización por la Administración de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo» y «el hecho imponible -dice el artículo 28 de la referida Ley- es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria», preceptos que hemos de cohonestar, de modo esencial con el artículo 3 del Decreto 133/1960, el cual nos determina y da la clave correcta: «Es objeto de esta tasa el uso de las aguas para el riego de todos los terrenos que se beneficien con obras ejecutadas por el Estado o por sus Organismos autónomos...» que, en el supuesto concreto, está representado por el Canal del Pisuerga, de ahí que los argumentos expuestos por el representante de la Administración carezcan de fuerza expresiva suficiente para desvirtuar las consecuencias establecidas en la sentencia que se combate, por lo que procede la desestimación del recurso planteado de apelación extraordinaria.

Esta Institución considera, al igual que se expone en el informe remitido de la Dirección General de Tributos, que sería muy difícil gestionar el tributo del canon de saneamiento en el supuesto de no haber consumo de agua por parte del usuario, y también en que se debe definir al usuario de agua como toda persona o entidad que habitual u ocasionalmente realice o pueda realizar actos de consumo de agua, pero la cuestión, a juicio de esta Institución, es que el hecho imponible que se describe en el artículo 51.1 de la Ley 6/2001 de 17 de mayo, de Ordenación y Participación en la Gestión del Agua en Aragón podría ser interpretado de forma distinta, ya que de su dicción literal puede que no incluya como hecho imponible la ausencia de consumo durante cierto tiempo.

Quizá nos encontramos en un caso de falta de coincidencia entre lo querido por el legislador (mens legislatoris) y lo que se trasladó a la Ley (mens legis), hecho este que puede dar lugar a interpretaciones erróneas por los ciudadanos contribuyentes sobre la cuota fija a abonar caso de ausencia de consumo. Debiéndose tener en cuenta asimismo que lo establecido en la Ley General Tributaria, artículo 14, en relación con la prohibición de la analogía y de la interpretación extensiva del hecho imponible.

Por otra parte, la Institución que represento no entra a valorar si se debe tributar por el tramo fijo de la tarifa del canon de saneamiento aun cuando no haya consumo de agua para sufragar los gastos fijos del servicio, pues se trata de una decisión de política legislativa que corresponde al Legislador aragonés.

La razón o motivo que mueve a esta Institución a enviar la presente Resolución al Departamento de Economía, Hacienda y Empleo es evitar problemas futuros en la gestión del canon de saneamiento, sobre todo, en el caso de que por los Tribunales de Justicia, quienes interpretan y hacen cumplir nuestro Ordenamiento Jurídico, se acordara una interpretación distinta a la que parece ha querido el Legislador.

III.- Resolución.

Por ello, y en uso de las facultades que me confiere la Ley 4/1985, de 27 de junio, reguladora del Justicia de Aragón, considero conveniente formular **SUGERENCIA** al Departamento de Economía, Hacienda y Empleo para que, con la finalidad de evitar problemas de interpretación del canon de saneamiento, estudie la necesidad de concretar y precisar el ámbito del hecho imponible del canon de saneamiento regulado en el artículo 51.1 de la Ley aragonesa 6/2001, de 17 de mayo, de Ordenación y Participación en la Gestión del Agua en Aragón en relación a si debe o no tributar el sujeto pasivo por el componente fijo de la tarifa del canon de saneamiento cuando no haya consumo de agua.

Agradezco de antemano su colaboración y espero que en un plazo no superior a un mes me comunique si acepta o no la Sugerencia formulada, indicándome, en este último supuesto, las razones en que funde su negativa.

27 de diciembre de 2005

EL JUSTICIA DE ARAGÓN

FERNANDO GARCÍA VICENTE