

El impuesto medioambiental sobre aguas residuales de Aragón¹

Ismael Jiménez Compaired

RESUMEN

El presente artículo trata del que se viene a llamar impuesto medioambiental sobre las aguas residuales (IMAR), establecido por la Comunidad Autónoma de Aragón, mediante la Ley 8/2021. Este impuesto es el sucesor del impuesto sobre la contaminación de las aguas, antes denominado canon de saneamiento.

El IMAR es el resultado legislativo del debate político y social abierto en Aragón y modifica los antecedentes, sobre todo, en algunas cuestiones de su cuantía, materiales y formales. En particular, se reduce algo la carga tributaria, se introducen dosis de progresividad y se articula con más rigor una tarifa social.

Se explican sus antecedentes y la gestación de la ley reguladora; los elementos configuradores del impuesto; y, finalmente, los aspectos aplicativos, el régimen sancionador y las particularidades de las reclamaciones contra sus actos.

.....
1 Este trabajo debe entenderse como parte de las actuaciones que el Grupo de Investigación AGUDEMA (Agua, Derecho y Medio Ambiente, Grupo de referencia competitivo S2117 R, BOA 81, de 27.03.2018, IP Antonio Embid Irujo), desarrolla con financiación del Gobierno de Aragón en el seno del IUCA (Instituto Universitario de Ciencias Ambientales).

ABSTRACT

This paper deals with the so-called environmental tax on wastewater passed by the Comunidad Autónoma de Aragón, through Law 8/2021 (Impuesto Medioambiental sobre Aguas Residuales [IMAR]). This tax abrogates the tax on water pollution, this latter called the sanitation canon. The IMAR is the legislative result of a political and social debate open in Aragón. It amends its precedents, above all, in questions related of its amount, material and formal prerequisites. In particular, the tax benchmark is somewhat decreased, progressive parameters are introduced and social rate is thoroughly articulated.

The regulatory law background and its drafting are dealt with in the paper; the same regarding the tax insights; and, finally, its application elements, the sanctions regime and the particulars of the filing of claims against the Agencies acts.

SUMARIO

I. LOS ANTECEDENTES DEL IMPUESTO MEDIOAMBIENTAL SOBRE LAS AGUAS RESIDUALES. II. LA GESTACIÓN DE LA LEY 8/2021. III. NATURALEZA, AFECTACIÓN, PRODUCTO Y POSICIÓN EN EL SISTEMA. IV. EL HECHO IMPONIBLE Y LAS EXENCIONES. V. LA CUANTIFICACIÓN DEL IMAR (I): bases generales de la cuantificación y cálculo del componente fijo. 1. Usos domésticos y no domésticos. La estimación global de contaminación en los usos no domésticos. 2. El gravamen sobre base volumétrica: la relevancia general del consumo y su cálculo. 3. Bases para la aplicación de una tarifa social. 4. Las cuotas fijas del IMAR. VI. LA CUANTIFICACIÓN DEL IMAR (II): EL COMPONENTE VARIABLE DE LA CUOTA ÍNTEGRA. 1. El componente variable de la cuota íntegra sobre usos domésticos y sobre usos no domésticos a los que no se aplica el gravamen por carga contaminante. 2. El gravamen por carga contaminante. VII. LA CUANTIFICACIÓN DEL IMAR (Y III): OTROS ELEMENTOS DE LA DETERMINACIÓN DE LA CUANTÍA DEL TRIBUTO. 1. La cuota íntegra y los coeficientes que se aplican sobre ella: la llamada cuota líquida. Los coeficientes en función de la entidad de población, como fórmula sustitutiva de las viejas bonificaciones del ICA. 2. Otros coeficientes. 3. Sustitución por exacciones. VIII. OBLIGADOS TRIBUTARIOS, PERÍODO IMPOSITIVO Y DEVENGO. IX. APLICACIÓN DEL IMAR Y POTESTAD SANCIONADORA. 1. Gestión tributaria. A) Sobre la

liquidación. B) Declaraciones relativas a los aprovechamientos de agua de captaciones propias. C) El tratamiento de los consumos extraordinarios de agua. D) La determinación del consumo en los supuestos de utilización de agua para riego. 2. Aspectos específicos de la gestión de los beneficios fiscales: exenciones, tarifa social y otros elementos. 3. Comprobación e investigación. 4. La potestad sancionadora. X. REVISIÓN, RECLAMACIONES Y RECURSOS. NOTA DE BIBLIOGRAFÍA.

I. LOS ANTECEDENTES DEL IMPUESTO MEDIOAMBIENTAL SOBRE LAS AGUAS RESIDUALES

La Comunidad Autónoma de Aragón explota la mayor parte de las infraestructuras existentes a través del Instituto Aragonés del Agua, y solo quedan fuera de su ámbito algunas estaciones depuradoras, entre otras, la de la capital. La Ley de Ríos y Aguas de Aragón, vigente, en general, tiene dos preceptos a considerar en su texto articulado. De una parte, el artículo 59, general en relación con los convenios de colaboración con entidades locales². Previene esta disposición que el Instituto Aragonés del Agua y las entidades locales aragonesas podrán suscribir convenios de colaboración para la planificación, financiación y ejecución de las infraestructuras del ciclo del agua. El convenio determinaría las infraestructuras a realizar, los terrenos en que deban ubicarse y las aportaciones de las partes, régimen de contratación y financiación, así como las obligaciones que se asuman por cada parte. Prevé asimismo la posible atribución a las entidades locales de determinadas obras construidas por la Comunidad Autónoma, pero que gestionarían aquellas. Y también arbitra el modo de entregar las instalaciones, así como los efectos de la entrega. El artículo 61 se refiere ya de manera específica a la financiación de las obras de saneamiento y depuración.

Si volvemos atrás en el tiempo, podemos retrotraernos a la transposición de la Directiva de 1991³ y la aprobación del Plan Nacional de Saneamiento y Depuración, que tiene lugar en el año 1995⁴.

.....

- 2 Se trata de la Ley 10/2014, de 27 de noviembre (BOA núm. 241, de 10 de diciembre).
- 3 Me refiero a la Directiva del Consejo, de 21 de mayo de 1991, sobre el tratamiento de las aguas residuales urbanas (DOCE núm. 135, de 30 de mayo).
- 4 Acuerdo del consejo de ministros de 17 de febrero de 1995, publicado por resolución de 28 de abril de 1995, de la Secretaría de Estado de Medio Ambiente y Vivienda (BOE núm. 113, de 12 de mayo).

Prestese atención a lo que decía el contenido del Plan, que incide directamente en la financiación de este tipo de obras y, a fin de cuentas, abre camino a un impuesto como el que ahora queremos explicar:

“En los convenios bilaterales que se proponen a las Comunidades Autónomas, se incorpora como requisito para la obtención de los recursos de la Secretaría de Estado de Medio Ambiente y Vivienda o de los Fondos de Cohesión el establecimiento –en el plazo máximo de dos años a contar desde la firma del Convenio– de un canon específico que preferentemente cubra los costes de establecimiento y explotación de las plantas que se construyan en el desarrollo del Plan, así como la aprobación de un Plan Regional de Saneamiento, acorde con los criterios de las Directivas comunitarias. Teniendo en cuenta que la mayoría de las Comunidades Autónomas tienen ya –o están en fase de aprobar– dichos instrumentos, estas exigencias son perfectamente asumibles y garantizan una mayor homogeneidad en los medios, en los objetivos de actuación y en el diseño de las soluciones concretas, para el conjunto del territorio.”

Pronto comenzó la aprobación y firma de los convenios bilaterales. En el convenio suscrito con Aragón, el apartado primero de la cláusula cuarta de dicho convenio dijo lo siguiente: *“La Comunidad Autónoma de Aragón se compromete a partir de la firma del presente Convenio a promover ante su Parlamento la creación de una figura impositiva que garantice, como mínimo, el mantenimiento de las instalaciones que se ejecuten en el marco del presente Plan”*⁵.

El propósito del Plan Nacional de Saneamiento y Depuración de 1995 fue que se extendiera una figura de titularidad autonómica, naturaleza impositiva y perfil medioambiental, cuyo producto se afectase a los programas de depuración. Incluso se le ponía un nombre: “canon de saneamiento”. Y el propósito no parecía depender de cómo se ordenase la realidad metafinanciera en cada entorno autonómico.

A partir de aquí la Comunidad Autónoma inicia un camino rico en experiencias y matices y que discurre en paralelo a la gestión material de sus competencias en depuración de aguas residuales, tal y como nos explica el profesor Embid Irujo, cronista de la evolución normativa del saneamiento y depuración de aguas residuales en Aragón.

.....

5 Resolución de 18 de noviembre de 1995, de la Dirección General de Calidad de las Aguas, por la que se dispuso la publicación del Convenio de colaboración entre el Ministerio de Obras Públicas, Transportes y Medio Ambiente y la Comunidad Autónoma de Aragón, para actuaciones del Plan Nacional de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales Urbanas (BOE núm. 300, de 16 de diciembre). Cfr. Embid Irujo (2020).

Mientras tanto, una ley aragonesa de 1997 establece por primera vez el canon de saneamiento de Aragón⁶. Fue un intento fallido, pues la figura contenida en dicha Ley no se aplicó. Aquella primera Ley planteaba una aplicación en el tiempo flexible y dilatada: *“para que las aportaciones económicas de los ciudadanos se correspondan en todo momento con la aplicación sucesiva de la política de depuración y saneamiento, pues no se trata, meramente, de instaurar un instrumento recaudatorio”*. Tan flexible y dilatada que fue sustituida por otra de 2001⁷. El canon de saneamiento comenzaría a aplicarse progresivamente en el año 2002⁸.

A partir del 1 de julio de 2005 el Gobierno de Aragón pretendió cambiar las bases teóricas iniciales y universalizar el canon de saneamiento. Incluso extenderlo al municipio de Zaragoza, previa suscripción de un convenio. La tozuda realidad demostró las dificultades para incorporar a la ciudad de Zaragoza al régimen económico-financiero del canon de saneamiento y, en el otro extremo, las dificultades para exigir el canon en municipios no tan despoblados como para excluirlos, pero cuyas aguas residuales no se estaban depurando. La extensión territorial del canon fue, sin duda, el gran problema en su aplicación.

Se nos obsequió con un extraño cambio a comienzos de 2014. Digo extraño porque no fue más allá de una redenominación. Cambió el nombre de la figura, pero no el contenido. La causante fue la Ley 2/2014, de 23 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas para 2014⁹. Meses después, en la Ley de Ríos y Aguas de Aragón se contiene el impuesto sobre la contaminación de aguas (en adelante, ICA), con la misma factura que su antecesor.

.....
6 Ley 9/1997, de 7 de noviembre, de saneamiento y depuración de las aguas residuales de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA núm. 132, de 14 de noviembre).

7 Ley 6/2001, de 17 de mayo, de Ordenación y Participación en la Gestión del Agua en Aragón (BOA núm. 64, de 1 de junio); ley que en este ámbito sería desarrollada por el Decreto 266/2001, de 6 noviembre, por el que se prueba el Reglamento regulador del Canon de Saneamiento de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA núm. 141, de 30 noviembre 2001).

8 Además de en las zonas en las que se explota la depuración, por parte del Instituto Aragonés del Agua, se aplicó a partir del 1 de enero de 2002 a todos aquellos usuarios que vertían las aguas residuales producidas al dominio público hidráulico, cualquiera que fuera el municipio en que se realizase el uso.

9 BOA núm. 17, de 25 enero de 2014.

La aplicación del ICA tuvo un momento estelar con la incorporación de la ciudad de Zaragoza a partir del año 2016. Como dice la exposición de motivos de la Ley 8/2021, de 9 de diciembre, de regulación del impuesto medioambiental sobre las aguas residuales (en adelante, IMAR)¹⁰, a partir de entonces surgieron distintos debates, tanto políticos como sociales. En el seno de las Cortes de Aragón se celebraron sesiones diversas en el marco de una comisión especial de estudio sobre la aplicación del ICA en el territorio de nuestra Comunidad Autónoma, concluyendo con la necesidad de reforma del impuesto. Mientras tanto, las reformas legales al comienzo del mandato del presidente Lambán abrieron una ventana para que se presentara un recurso de inconstitucionalidad, por más de cincuenta diputados del grupo parlamentario PODEMOS. El recurso fue desestimado por la sentencia del Tribunal Constitucional 98/2018, de 18 de septiembre y por unanimidad de los magistrados.

Con todo ello, el ICA finaliza su trayecto vital el día 31 de diciembre de 2021, pues al día siguiente entrará en vigor la Ley 8/2021. A las características de este nuevo impuesto, resultado de la evolución de sus antecedentes, dedicamos el presente trabajo.

II. LA GESTACIÓN DE LA LEY 8/2021

El presidente Lambán dijo en su discurso de investidura lo siguiente: *“Finalmente, se derogará el Impuesto de Contaminación de las Aguas (ICA) y se habilitará una nueva figura tributaria, atendiendo a las conclusiones y propuestas del Dictamen de la Comisión Especial de las Cortes de Aragón”*. Dijo exactamente lo que figuraba en el Acuerdo de Investidura y Gobernabilidad para la X Legislatura en Aragón suscrito entre el Partido Socialista, Podemos-Equo, Chunta Aragonesista y el Partido Aragonés.

El camino de la legislatura no resultó precisamente favorable para esta empresa, debido a la calamidad que supuso la crisis de la COVID-19.

Con fecha de 5 de enero de 2021 se publica en el Boletín Oficial de las Cortes de Aragón el proyecto de lo que ahora mismo es la Ley 8/2021¹¹. Con fecha de 25 de octubre se publican las enmiendas presentadas, un total de ciento seis¹². Los últimos hitos antes de su aprobación serán el informe de la ponencia designada en

.....
10 BOA núm. 259, de 23 diciembre de 2021.

11 BOCA núm. 99, de 5 enero de 2021.

12 BOCA núm. 166, de 25 octubre de 2021.

la comisión de agricultura, ganadería y medioambiente así como el dictamen de dicha comisión, ambos publicados con fecha de 3 de diciembre¹³.

El proyecto sale adelante con el apoyo de los grupos del gobierno, con el voto en contra de toda la oposición.

Se ha extraído la regulación del impuesto de la ley general sobre aguas, dándole completa autonomía. El texto legal contiene cuarenta y ocho artículos, estructurados en seis capítulos, cinco disposiciones adicionales, cinco transitorias, una derogatoria y dos finales.

La Ley 8/2021, en efecto, deroga las partes de la Ley 10/2014 mediante las que se regulaba el ICA. Se deroga también el que denomina “Reglamento regulador del ICA”, que en realidad era el viejo reglamento del canon de saneamiento, de desarrollo de la Ley 6/2001, aprobado por el Decreto 266/2001, de 6 de noviembre¹⁴. No obstante, en tanto el consejero competente no regule ciertas cuestiones a las que más abajo nos referiremos, propias de la cuantificación del tributo, mantienen su vigencia el anexo I, el anexo II y el anexo III de dicho reglamento.

III. NATURALEZA, AFECTACIÓN, PRODUCTO Y POSICIÓN EN EL SISTEMA

Entraremos ya en el contenido del IMAR. Hablaremos, primero, de la naturaleza, afectación, producto y posición en el sistema y hecho imponible; segundo, de la cuantificación; tercero, de los beneficios fiscales; cuarto de los obligados tributarios y del devengo; y quinto de la aplicación y potestad sancionadora.

El IMAR es un tributo de naturaleza impositiva cuya recaudación se destinará al desarrollo de programas y planes en materia de saneamiento y depuración de aguas residuales urbanas. Para el ejercicio 2022 se han presupuestado unos ingresos de 69,1 millones de euros, bien es cierto que bajo la rúbrica del anterior ICA.

El sistema de la fiscalidad y en general de los precios del agua es bien complejo. La Ley de aguas estatal establece una serie de tasas, una de las cuales tiene cierta proximidad con el IMAR, en cuanto al momento del ciclo del agua en el que opera: el canon de control de vertidos. En el ámbito local se exigen con habitualidad tasas o tarifas (prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario) relacionadas con el servicio público de saneamiento (desde el alcantarillado hasta la depuración).

.....

13 BOCA núm. 177, de 3 diciembre de 2021.

14 BOA núm. 140, de 30 de noviembre de 2001.

En cuanto a su posición en dicho sistema ya no hay referencia alguna a la compatibilidad con la tasa estatal denominada canon de control de vertido, lo que va de suyo.

Respecto de las tasas y tarifas locales por saneamiento, en la ciudad de Zaragoza la gestión del servicio de depuración queda encargada a la empresa pública Ecociudad, que percibe de los usuarios las correspondientes tarifas aprobadas por el Ayuntamiento. Un pequeño municipio de Fabara exige desde hace décadas su propia tasa de depuración, pues se situó fuera del sistema ordinario y se produjo un cierto impulso a la recuperación de la explotación de la actividad por parte de otros. Por lo demás, los ayuntamientos, en general, exigen tasas o tarifas por el uso de la red municipal de alcantarillado.

El artículo 4 de la Ley dice lo siguiente:

“El impuesto es compatible con cualquier tributo local destinado al pago de la construcción, explotación y mantenimiento de las instalaciones de depuración”.

IV. EL HECHO IMPONIBLE Y LAS EXENCIONES

El hecho imponible del IMAR es la producción de aguas residuales que se manifiesta a través del consumo de agua, real o estimado, cualquiera que sea su procedencia y uso, o del propio vertido de las mismas. Define la ley lo que se debe entender por agua residual: aquella que procede de haber utilizado agua en un uso determinado.

Como otras legislaciones, la aragonesa trata de ser omnicompreensiva en cuanto al origen de los caudales, evitando restricciones no deseadas. Se indica que los caudales pueden tener origen en el suministro en baja por medio de entidades suministradoras; el aprovechamiento directo por quienes sean sujetos pasivos del tributo, ya proceda la captación de aguas superficiales, de aguas subterráneas o de agua pluvial; o de la reutilización de aguas depuradas. Pero se pone de manifiesto que valdría a tal efecto cualquier otra procedencia.

El IMAR determina beneficios fiscales para una serie de usos.

Nos ocupamos ahora de las exenciones, sin desconocer que algunas de las fórmulas de aminoración de la cuota tributaria que veremos más adelante encubren, por supuesto, un beneficio fiscal.

Antes de examinar el alcance de las exenciones conviene advertir que en un mismo abastecimiento o suministro pueden concurrir usos que determinen un régimen diferente. Cuando en un mismo abastecimiento o suministro concurren usos exentos del IMAR con otros no exentos, solo podrá reconocerse la exención de los primeros cuando exista medición separada de cada uno de los usos concu-

rentes. Asimismo, se fija como condición general que si el agua procede de una entidad suministradora, la aplicación de la exención requerirá que la vivienda, instalación o terreno disponga de una toma de agua específica para el uso exento.

El listado de exenciones se encuentra en el apartado 1 del artículo 6 de la Ley 8/2021, y cuenta con tres apartados.

En primer lugar, se declara exenta la utilización de agua que hagan las entidades públicas para la alimentación de fuentes públicas, riego de parques y jardines de uso público, limpieza de vías públicas y extinción de incendios.

Las otras dos exenciones se refieren a los usos primarios.

El inciso b) del apartado 1 del artículo 6 declara exenta la utilización del agua en las explotaciones ganaderas de producción y reproducción inscritas en el Registro general de explotaciones ganaderas o el que lo sustituya¹⁵.

Finalmente se encuentra exenta la utilización de agua en explotaciones agrícolas y huertos, siempre que los caudales utilizados no procedan de una red urbana, pública o privada, de distribución de agua.

Ha de tenerse en cuenta que la transitoria segunda de la Ley 8/2021 previene que las exenciones reconocidas con base en la Ley 10/2014, en relación con actividades ganaderas mantendrán sus efectos durante el plazo de dos años desde la entrada en vigor de la Ley 8/2021, esto es, durante 2022 y 2023. Durante dicho plazo, el órgano gestor del impuesto las revisará y actualizará de oficio para adecuarlas a la nueva regulación.

Recuérdese que la legislación anterior declaraba exenta del impuesto la utilización del agua para regadío agrícola [art. 82.1 b) del texto regulador]. Si bien no se aplicaba la exención en los supuestos en los que pudiera demostrarse que se produce contaminación de las aguas superficiales o subterráneas en los términos que se establezcan reglamentariamente¹⁶. Asimismo se declaraba exenta del impuesto la utilización del agua en las actividades ganaderas [art. 82.1 c) del texto regulador]. No obstante no se aplicaba la exención en los supuestos en los que las actividades no disponían de instalaciones adecuadas o generaban vertidos a la red de alcantarillado, y tampoco en los casos en los que se producía contaminación de las aguas superficiales o subterráneas, todo ello en los términos que se deter-

.....

15 Se trata del registro creado por el Real Decreto 479/2004, de 26 de marzo, por el que se establece y regula el Registro general de explotaciones ganaderas.

16 El viejo reglamento del canon de saneamiento se remitía a un artículo del mismo para definir la contaminación (el artículo 14) y la vinculaba al uso de abonos, pesticidas, materia orgánica u otros compuestos que puedan afectar a las aguas.

minen reglamentariamente. El viejo reglamento del canon de saneamiento decía que a estos efectos, se consideraría que las instalaciones eran adecuadas cuando se hubiera obtenido la correspondiente licencia de inicio de actividad, conforme a la legislación de protección ambiental de Aragón, o se acredite el cumplimiento de las normas vigentes sobre las condiciones higiénico-sanitarias que han de reunir tales explotaciones [art. 9 c) del Reglamento].

V. LA CUANTIFICACIÓN DEL IMAR (I): BASES GENERALES DE LA CUANTIFICACIÓN Y CÁLCULO DEL COMPONENTE FIJO

El IMAR es un tributo variable. Su hecho imponible es susceptible de ser realizado con diferentes intensidades. Por ello entre sus elementos de cuantificación habrá bases imponibles y tipos específicos, generándose las cuotas.

La Ley habla de cuota íntegra y de cuota líquida. La cuota líquida (o final) se determinará aplicando sobre la cuota íntegra el coeficiente que proceda. La cuota íntegra se determina mediante la aplicación de los componentes fijo y variable, diferentes en función de los usos (domésticos o no).

En fin, de manera un tanto extravagante –a través de una transitoria– se autoriza que la ley de presupuestos de la Comunidad Autónoma actualice las tarifas¹⁷.

La cuantificación del IMAR la vamos a desarrollar en tres estadios. En este primero, fijaremos unas bases generales de la cuantificación, advirtiendo de la relevancia de la distinción entre usos domésticos y no domésticos; de la trascendencia del consumo de agua en todas las modalidades y, por lo tanto, la necesidad de determinar dicho consumo; de cómo preparar una tarifa para contribuyentes económicamente vulnerables; y, finalmente, vemos como se calculan los componentes fijos, presentes en todas las modalidades. En un segundo estadio, nos centramos en el cálculo del componente variable, como fórmula para alcanzar –con el añadido del fijo– la cuota íntegra. En el tercero y último explicaremos otras cuestiones, desde el tránsito de la cuota íntegra a la líquida (coeficientes) hasta la sustitución por exacciones.

.....

17 Las tarifas establecidas en los artículos 20 y 28 de la presente ley –dice– permanecerán vigentes en tanto no sean actualizadas por la ley de presupuestos de la Comunidad Autónoma. Advierte además que las nuevas tarifas se aplicarían a los periodos de consumo en los que el devengo del impuesto, conforme al artículo 11 de la ley, sea posterior a la fecha de efectos de la actualización.

I. USOS DOMÉSTICOS Y NO DOMÉSTICOS. LA ESTIMACIÓN GLOBAL DE CONTAMINACIÓN EN LOS USOS NO DOMÉSTICOS

En apariencia habría dos modalidades de cuantificación claramente diferenciadas: para usos domésticos y para usos no domésticos.

La ley incluye una precisa definición de qué sean usos domésticos (artículo 8) y no domésticos (artículo 9)¹⁸. Son usos domésticos de agua, a los efectos de esta ley, los consumos de agua realizados en viviendas que den lugar a aguas residuales generadas principalmente por el metabolismo humano y las actividades domésticas, así como cualquier otro uso de agua propio de la actividad humana que no se produzca en el desarrollo de actividades económicas. Son usos no domésticos de agua, a los efectos de esta ley, los consumos de agua destinados al desarrollo de actividades incluidas en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2009 (CNAE-2009), aprobada por Real Decreto 475/2007, de 13 de abril, o clasificación que la sustituya.

En los supuestos de uso colectivo de agua, cuando concurren usuarios internos domésticos y no domésticos, el usuario colectivo será calificado como doméstico o no doméstico atendiendo al uso predominante del abastecimiento o captación.

La cuantía del IMAR en los usos no domésticos parece estar llamada a calcularse en función de la carga contaminante, conformándose una base imponible alternativa a la volumétrica, calculada en unidades de contaminación (luego se aplicarían los correspondientes tipos de gravamen específicos). Claro que hay un potente mecanismo de estimación objetiva que termina reduciendo a la mayoría de usuarios no domésticos a formatos basados en exclusiva en el consumo de agua.

En efecto, se aplica un sistema de estimación por cálculo global de la contaminación a los contribuyentes por razón de uso no doméstico que no estén obligados a presentar declaración de carga contaminante (también, aunque de forma provisional, a los que, estando obligados a ello, no se les haya fijado la tarifa). En cualquier caso, no sería aplicable el régimen de estimación global de la contaminación cuando los sujetos pasivos desarrollen las actividades que se determinen mediante orden del consejero competente en materia de agua o, a iniciativa del órgano gestor del tributo o del sujeto pasivo, proceda la determinación de la base imponible a través de la declaración de carga contaminante o medición directa reguladas en el texto legal.

.....

18 Obsérvese que desaparece la previsión contenida en la legislación derogada según la cual los usos industriales de agua que consuman un volumen total anual de agua inferior a los mil m³ tenían en general la consideración de usos domésticos a los efectos de dicha legislación. Ello sin perjuicio del tratamiento que reciban ciertos usos a la hora de calcular la cuota tributaria.

Téngase en cuenta que la aplicación de este sistema de determinación del impuesto debe ser solicitada por el sujeto pasivo mediante declaración que, conforme al modelo aprobado, debe presentarse en el plazo establecido para la declaración de carga contaminante. Si, transcurrido dicho plazo, el sujeto pasivo no presenta la declaración correspondiente al régimen de declaración de carga contaminante ni solicita la aplicación del régimen de estimación global de la contaminación, se entenderá que se acoge a este último.

2. EL GRAVAMEN SOBRE BASE VOLUMÉTRICA: LA RELEVANCIA GENERAL DEL CONSUMO Y SU CÁLCULO

La fijación del volumen consumido o estimado es esencial, sin duda, en el gravamen sobre usos domésticos y en el gravamen sobre usos no domésticos por estimación global de la contaminación. En efecto, se determina una cuota binómica, suma de un componente fijo y uno variable y respecto de la cuota o componente variable se aplica un tipo específico en unidades monetarias por metro cúbico que más abajo lo concretaremos. Pero debe añadirse:

- que en el caso de gravamen en función de la carga contaminante el volumen de agua utilizada es también un elemento básico, bien que combinado con otros;
- que en el caso de gravamen sobre usos no domésticos mediante estimación global de la contaminación el mayor o menor volumen de consumo de agua determina el componente fijo de la cuota.

La sección primera del capítulo III de la Ley lleva por rúbrica determinación de la base imponible y dedica buena parte de su articulado a la determinación del consumo de agua.

El consumo de agua podrá determinarse, según dice el art. 13 del texto regulador, por métodos de estimación directa, objetiva o indirecta. Con carácter general, el volumen de agua consumido o utilizado se determinará a través del método de estimación directa mediante contadores homologados y operativos. En su defecto, se aplicaría el método de estimación objetiva de acuerdo a lo previsto en el artículo 14 del texto regulador. Solo cuando el volumen de agua no pudiera ser determinado conforme a los sistemas anteriores, se aplicaría el método de estimación indirecta conforme a las reglas subsidiarias establecidas en los artículos 16 y 17 de la Ley 8/2021.

Los sistemas objetivos se aplicarían cuando no se dispusiera de equipos de medición de caudales o no estén en funcionamiento¹⁹. El texto legal viene a distinguir los usos servidos por entidad suministradora y los aprovechamientos propios de agua.

En el primer caso –usos servidos por entidad suministradora– el consumo de agua se determina en función de los usos dados al agua, distinguiendo los usos domésticos, la hostelería y el resto de los usos no domésticos. En los usos domésticos, se aplica 250 litros por abonado y día; en hostelería, en función de su dimensionamiento²⁰. En el resto de usos no domésticos el volumen se determina a partir del diámetro interior de la tubería en el punto de enganche a la red de abastecimiento de agua²¹.

En el segundo caso –aprovechamientos propios– el volumen consumido se determinará según el volumen de agua total anual otorgado en la autorización o concesión administrativa de la explotación del alumbramiento de que se trate. En los supuestos de no existir concesión o autorización administrativa o que, existiendo, no se señale el volumen de agua total autorizado o concedido, la base imponible mensual se determinará de acuerdo con una serie de fórmulas en función de la tipología de usos y de las características de la captación o el suministro²².

.....

19 Prevé una transitoria que en el caso de usos dotados de contador que, en los períodos de facturación inmediatamente anteriores a la implantación del nuevo régimen económico-financiero regulado en la Ley 8/2021, carezcan de lecturas, una vez tomada la lectura, los consumos estarán gravados de acuerdo con el nuevo sistema de tributación.

20 Establecimientos de restauración, 70 litros por asiento o plaza y día; alojamientos turísticos al aire libre, 85 litros por plaza y día; establecimientos de turismo rural, 105 litros por plaza y día; resto de establecimientos destinados al alojamiento, 170 litros por plaza y día; cuando en un mismo establecimiento se produzcan distintos usos hosteleros, el volumen total consumido será el que resulte de la suma del correspondiente a cada uno de esos usos, conforme a los respectivos volúmenes que se establecen en este punto; en todos estos supuestos, la estimación podrá modularse en función de la estacionalidad del establecimiento, debidamente acreditada.

21 Según la siguiente tabla:

| DIÁMETRO DE LA TUBERÍA (MM) | BASE IMPONIBLE MENSUAL (M3) |
|-----------------------------|-----------------------------|
| Hasta 32 mm | 100 |
| De 32 a 75 mm | 200 |
| Más de 75 mm | 300 |

22 En los usos domésticos, 250 litros por usuario y día. En los usos no domésticos, conforme a la aplicación, en cada caso, de las fórmulas que se indican a continuación:

1.º En el caso de captaciones subterráneas, el consumo mensual, a efectos de la aplicación del impuesto, se determinará con arreglo a la fórmula siguiente: $Q = 25000 \times P/h + 20$

Los artículos 16 y 17 dicen establecer las reglas subsidiarias a las que nos referíamos. El caso es que atienden a realidades y objetivos diferentes.

El artículo 16 fija las causas de aplicación de estas reglas llamadas “subsidiarias”, de la siguiente manera:

- a) Cuando no existan instalados aparatos de medida y no pueda determinarse el volumen consumido por ninguno de los métodos de estimación objetiva señalados en el artículo anterior.
- b) La falta de presentación de las declaraciones exigibles, o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.
- c) La resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.
- d) El incumplimiento sustancial de las obligaciones impuestas por la normativa vigente.
- e) Los consumos desproporcionados de agua definidos en el artículo siguiente.
- f) Cualquier otro supuesto contemplado en la Ley General Tributaria para la aplicación del método de estimación indirecta”.

.....

En la que:

- «Q» es el consumo mensual expresado en metros cúbicos.
- «P» es la potencia nominal del grupo o grupos elevadores expresada en kilovatios.
- «h» es la profundidad dinámica media del acuífero en la zona considerada, expresada en metros.

2.º En el caso de suministros mediante contratos de aforo cuyo caudal no pueda ser medido directamente, el volumen de agua utilizado en el período de que se trate se evaluará por aplicación de la fórmula siguiente: $b = I/Pr$

En la que:

- «b» es el volumen de agua estimado en metros cúbicos.
- «I» es el importe satisfecho por el sujeto pasivo como precio del agua expresado en euros.
- «Pr» es el precio medio ponderado según tarifas vigentes del agua suministrada por la entidad en los abastecimientos medidos por contador dentro del término municipal correspondientes a usos de agua similares, expresado en euros/metro cúbico.

En caso de no ser posible la aplicación de la fórmula precedente, se estimará una base imponible igual a 315 litros de agua por abonado y día.

3.º En el caso de aprovechamientos de aguas superficiales, en los que la distribución de agua se produzca mediante bombeo, la base imponible mensual se determinará por aplicación de la siguiente fórmula: $Q = 25000 \times P/20$

En la que:

- «Q» es el consumo mensual facturable expresado en m^3 .
- «P» es la potencia nominal del grupo o grupos elevadores expresada en kilovatios

4.º En el caso de aprovechamientos de aguas pluviales, la cantidad de agua a considerar por año será la equivalente al doble de la capacidad de los depósitos de recogida.

Como se puede observar, lo que está fijando es un conjunto de causas para aplicar el método de estimación indirecta de bases imponibles.

Como dice el precepto, para la determinación del volumen de agua consumido o utilizado se atenderá preferentemente a magnitudes, signos, índices, módulos o datos propios de cada actividad, de acuerdo con las demandas tipo ligadas a los usos específicos del agua, así como el sector al que pertenece y la dimensión de la misma, pudiendo utilizar al efecto datos o antecedentes de supuestos similares o equivalentes, tanto del o la contribuyente como de otros sujetos pasivos.

El artículo 17 lo que hace es definir reglas especiales para los supuestos de consumos extraordinarios de agua, a los que se refería la letra e) del artículo 16. El texto legal las predica de los casos de fugas de agua en la red interna de suministro del usuario o usuaria que ocasionen un consumo desproporcionado. Dice que se considera que el consumo de agua es extraordinario cuando el volumen medido sea superior al triple del volumen promedio de los mismos períodos de facturación de los tres años inmediatos anteriores, siempre que sea consecuencia de una fuga en la instalación interna de agua del usuario o usuaria no procedente de elementos sanitarios o electrodomésticos. No se reconocerá el carácter extraordinario de los consumos respecto de los suministros que no dispongan de lecturas habituales que permitan una verificación suficiente de la existencia de dicho carácter.

Finalmente, añade que se aplicarán los mismos criterios cuando el consumo extraordinario derive de una avería en el aparato de medición.

En realidad, no siempre se trata de calcular el volumen consumido sobre unas bases diferentes, aunque sí en algunos casos. En efecto, en el caso de usos no domésticos, se estimará el volumen de agua consumido con base en el habido en el mismo período de facturación de los dos años anteriores, y será sobre dicho volumen sobre el que se aplique la tarifa correspondiente al usuario.

3. BASES PARA LA APLICACIÓN DE UNA TARIFA SOCIAL

La asequibilidad en el terreno de los precios del agua es uno de los pilares del artículo 111 bis del TRLA, contrapunto si se quiere al principio de recuperación de costes. Aunque cientos si no miles de textos reguladores promovían alguna medida para facilitar el uso y consumo a colectivos desprotegidos, muchas veces de manera rudimentaria, el desarrollo de los últimos años alrededor de las políticas de vivienda y de lucha contra la pobreza energética nos sitúa en un contexto diferente.

La tarifa social será aplicable –dice la Ley– cuando la persona o unidad de convivencia residente en la vivienda donde se realice el suministro de agua potable se encuentre en alguna de las situaciones de vulnerabilidad descritas en el artículo 3 de la Ley 9/2016, de 3 de noviembre, de reducción de la pobreza energética de

Aragón, así como en los casos de emergencia social que determinen los servicios sociales de acuerdo con los mismos criterios²³.

.....

23 Dicho artículo dice lo siguiente: “Artículo 3. Definición de situación de vulnerabilidad y de especial vulnerabilidad.

1. Tienen la consideración de personas o unidades de convivencia en situación de vulnerabilidad aquellas que se encuentren en situación de riesgo de exclusión social, que sufran o que tengan algún miembro que sufra violencia de género o violencia familiar, que sean o que tengan algún miembro que sea víctima de terrorismo, y aquellas que así se califiquen en virtud de las especiales circunstancias socioeconómicas que les afecten.

a) Se entenderá por persona o unidad de convivencia en situación de vulnerabilidad aquella cuyos ingresos totales sean superiores a una vez el IPREM e iguales o inferiores a dos veces el IPREM, en cómputo anual.

b) También se entenderá, entre otros supuestos, por persona o unidad de convivencia en situación de vulnerabilidad aquella cuyos ingresos totales sean superiores a dos veces el IPREM e iguales o inferiores a 2,5 veces el IPREM, en cómputo anual, que se encuentren, además, bien individualmente o en el seno de la unidad de convivencia, en alguna de las situaciones que se relacionan a continuación:

1.^a La unidad de convivencia con, al menos, un menor a cargo.

2.^a La familia numerosa, de conformidad con la legislación vigente.

3.^a Persona que sufra violencia de género o unidad de convivencia en la que exista violencia de género.

4.^a Personas afectadas por procesos de ejecución hipotecaria o desahucio por falta de pago de renta.

5.^a Víctimas de terrorismo.

6.^a Persona que tenga o unidad de convivencia en la que alguno de sus miembros tenga declarada una discapacidad igual o superior al 33 %, situación de dependencia o enfermedad que le incapacite de forma permanente, de forma acreditada, para realizar una actividad laboral.

7.^a Persona que sea o unidad de convivencia que tenga un deudor hipotecario, que se encuentre en situación de desempleo y haya agotado las prestaciones por desempleo.

8.^a Persona que sea o unidad de convivencia que tenga una persona deudora hipotecaria mayor de 60 años.

9.^a Afectados por situaciones catastróficas.

2. En situación de especial vulnerabilidad se encuentran las personas o unidades de convivencia cuyos miembros padecen una situación de vulnerabilidad agravada por sufrir una situación económica severa, o en la que se produce la concurrencia de factores como la edad, número de personas que integran la unidad de convivencia, discapacidad, dependencia, enfermedad, exclusión social, víctimas de violencia de género o circunstancias que afecten a los derechos humanos, económicas, situaciones de desempleo, así como otras de naturaleza análoga que provoquen en la persona o unidad de convivencia una situación de especial riesgo de sufrir una grave desestructuración personal, económica, social o afectiva.

La tarifa social se reconocería a favor de la persona titular del contrato o póliza de suministro de agua, o de la captación propia, en relación con su vivienda habitual y permanente.

En cualquier caso, la tarifa social no será de aplicación a los usuarios colectivos de agua.

El nuevo sistema sustituye el algo arcaico previsto para el ICA. No obstante, la transitoria tercera de la Ley 8/2021 prevé que los beneficios fiscales reconocidos con base en la Ley 10/2014, de 27 de noviembre, de Aguas y Ríos de Aragón, en relación con personas en situación de exclusión social, mantendrán su vigencia durante dos años desde la entrada en vigor de la Ley 8/2021, esto es en 2022 y 2023. Durante dicho plazo, el órgano gestor del impuesto los revisará y realizará de oficio las actuaciones procedentes para aplicar la tarifa social cuando se cumplan los requisitos para ello.

4. LAS CUOTAS FIJAS DEL IMAR

En cualquier caso, la cuota del IMAR resulta de la adición de una cuota o componente fijo y una cuota o componente variable.

Respecto de los usos domésticos, el componente fijo es de 4,6266 euros/mes. Pero en el caso de que se aplique la tarifa social el componente fijo es de cero euros.

Respecto de los usos no domésticos, el componente fijo depende de una serie de opciones y variables. El sistema de tarifa por carga contaminante supone un

.....

a) Se entiende que se encuentran en una situación de especial vulnerabilidad las personas o unidades de convivencia cuyos ingresos totales sean iguales o inferiores a una vez el IPREM, en cómputo anual.

b) También se considerará en situación de especial vulnerabilidad a las personas o unidades de convivencia cuyos ingresos totales sean superiores a una vez el IPREM e iguales o inferiores a 1,5 veces el IPREM, en cómputo anual, que se encuentren, además, en alguna de las situaciones relacionadas en la letra b del apartado anterior.

3. Además de los supuestos contemplados en los apartados anteriores, se entiende que se encuentran en una situación de vulnerabilidad y especial vulnerabilidad aquellos casos de emergencia social que determinen los servicios sociales, de acuerdo con los criterios establecidos en los apartados anteriores.

4. La situación de vulnerabilidad y de especial vulnerabilidad se acreditará, a solicitud de la persona o unidad de convivencia interesada, mediante informe de la Administración competente en materia de servicios sociales en los términos que se establezcan reglamentariamente.

Ambas situaciones se mantendrán vigentes mientras permanezcan las circunstancias que dieron lugar a su reconocimiento, sin perjuicio de su revisión periódica”.

componente fijo de 18,567 euros por sujeto pasivo y mes. Cuando se aplica la tarifa por estimación global de la contaminación debe distinguirse en función de que el consumo sea inferior o igual o superior a 1000 m³ anuales. En los casos de consumo inferior a dicho volumen, se aplica un componente fijo de 4,923 euros

por sujeto pasivo y mes. A partir de este volumen de consumo se aplica el mismo componente fijo que en la tributación por carga contaminante²⁴.

La presencia de cuotas fijas viene a exigir que se regule cómo tratar la situación que se produce cuando una sola acometida es utilizada para un uso colectivo (abastecimiento a una pluralidad de viviendas, oficinas o locales sin identificar los consumos). En estos casos, el componente fijo se determinará multiplicando el correspondiente a la tarifa doméstica o no doméstica, según proceda, por el número de conexiones internas existentes.

VI. LA CUANTIFICACIÓN DEL IMAR (II): EL COMPONENTE VARIABLE DE LA CUOTA ÍNTEGRA

Distinguiremos, primero, el componente variable de la cuota íntegra sobre usos domésticos y sobre usos no domésticos a los que no se aplica el gravamen por carga contaminante, que se calcula en función del consumo de agua; en segundo lugar, el componente variable en el caso en el que se emplea la carga contaminante real.

1. EL COMPONENTE VARIABLE DE LA CUOTA ÍNTEGRA SOBRE USOS DOMÉSTICOS Y SOBRE USOS NO DOMÉSTICOS A LOS QUE NO SE APLICA EL GRAVAMEN POR CARGA CONTAMINANTE

El gravamen sobre los usos domésticos venía teniendo un componente variable –un tipo específico sobre el volumen consumido– en el ICA, pero sin introducir criterios de eficiencia y progresividad. Es esta una de las diferencias más visuales entre el ICA y el IMAR, de manera que el precio del metro cúbico aumenta a medida que crecen los consumos.

.....

²⁴ Sorprende la falta de concreción de los modos de paso de una tarifa a otra, si se trata del consumo del año presente (¿con regularización a lo largo del ejercicio?) o quizá se tome en consideración el del año anterior. Esperemos que reglamentariamente se puedan aclarar estas cuestiones. Esto es lo que ha quedado de la vieja regla que metamorfoseaba los usos no domésticos en domésticos, si el consumo era reducido.

El planteamiento legal es el siguiente:

| TRAMOS | VOLUMEN MENSUAL (M3) | TIPO ESPECIFICO POR M3 |
|---------|----------------------|------------------------|
| Primero | De 0 hasta 6 | 0,3574 € |
| Segundo | De 6 hasta 20 | 0,8235 € |
| Tercero | De 20 en adelante | 1,3727€ |

Un impuesto regional se encuentra con una dificultad a la hora de disponer estos cálculos, que no lo tiene un ente local en cuya circunscripción viene a operar una suministradora. Por esto el texto legal tiene que ordenar que, para distribuir los volúmenes suministrados entre los tramos de consumo, previamente se calculará cada uno de los límites entre tramos en proporción al número de días del período de lecturas de consumo, según la siguiente fórmula: Límite aplicable al período = Límite mensual x días del período/30.

Supongamos que en el municipio de x la lectura del contador, facturación y cobro del recibo se hace trimestralmente. Al contribuyente le han facturado 22 m³. A los efectos de la inclusión en los tramos, el límite del primer tramo aplicable al período será $6 \times 92/30 = 18,4$. Teniendo en cuenta que el segundo queda lejos, el componente variable será $(18,4 \times 0,3574) + (3,6 \times 0,8235) = 6,57616 + 2,9646 = 9,54$ euros. La suma del componente variable y del fijo asciende a $(4,6266 \times 3) + 9,54 = 23,42$ euros.

Igualmente deben preverse situaciones como las generadas por los usuarios colectivos, con el fin de que la progresividad no sea artificiosa. Por ello, el resultado se multiplicará por el número de conexiones internas, en el caso de usuarios colectivos de agua, y finalmente se redondeará al número entero más próximo.

En el caso de la tarifa social, se aplican los siguientes coeficientes multiplicadores al componente variable: 0,00 al resultante del tramo 1; 0,50 al resultante del tramo 2; y 1,00 al resultante del tramo 3. Los tramos son los definidos con carácter general.

En el caso de consumos extraordinarios de agua (art. 17 del texto regulador), tratándose de usos domésticos se aplicará a la totalidad del consumo el componente variable establecido para el primer tramo,

Respecto de los usos no domésticos sobre los que se aplica la tarifa por estimación global de la contaminación el componente variable es de 0,648 euros por metro cúbico consumido. Es una tarifa, pues, sin tramos.

Para terminar, hay una regla especial para los supuestos de utilización de agua para riego no exentos que se dice de determinación del consumo, aunque lo cierto

es que incide sobre el tipo específico del componente variable. Es una regla a la que pueden acogerse los usuarios, tanto en los usos domésticos como en los no domésticos. El componente variable se determinará aplicando un coeficiente de 0,1 sobre el componente variable de la tarifa por estimación global de la contaminación vigente²⁵.

2. EL GRAVAMEN POR CARGA CONTAMINANTE

Junto con el gravamen básico, volumétrico, tenemos el gravamen por carga contaminante. Aragón utiliza seis indicadores, de los cuales dos son físicos [materias en suspensión (MES) y sales solubles o conductividad del agua residual vertida (SOL)]; tres son químicos [demanda química de oxígeno (DQO); nitrógeno total (NT) y metales pesados (MP)] y uno es biológico [materias inhibidoras (MI)]²⁶.

En cualquier caso, la determinación de la base del IMAR es el producto combinado del volumen de agua utilizada y la concentración de los parámetros de contaminación a los que nos acabamos de referir.

.....

25 La aplicación del régimen especial de utilización de agua para riego requerirá que la vivienda, instalación o terreno disponga de medición y conducciones separadas para este uso, si el agua procede de una captación propia, y de una toma de agua específica para el uso de riego, si procede de una entidad suministradora. En el caso de terrenos en los que el uso principal de agua sea el riego, pero dispongan de alguna edificación accesoria de dicho uso, destinada a almacenamiento y carente de conexión a la red de saneamiento, se entenderá incluido en el ámbito de la exención el consumo de agua que, procediendo de la toma o captación de riego, se realice en la edificación.

26 La normativa ofrece algunas precisiones al respecto, e indico las realmente definitorias. Se define que sea el indicador MES: por concentración en el agua. El contenido en sales solubles del agua (SOL) se define por la conductividad del agua a 25 °C expresada en Siemens por centímetro S/cm, advirtiendo que la cantidad de sal vertida se expresará mediante el producto de estas conductividades por volumen vertido en metros cúbicos. Respecto de la DQO, también se define por su concentración en el agua. Respecto a los metales, se tratan en conjunto y se definen por la suma de los mg/l existentes en el agua de mercurio, cadmio, plomo, aluminio, cromo, cobre, níquel y zinc, afectadas cada una de las concentraciones halladas por un coeficiente multiplicador en función de su peligrosidad potencial, de acuerdo con la siguiente expresión: mg/l de equimetal = (200 x mg/l de Hg) + (40 x mg/l de Cd) + (40 x mg/l de Pb) + (10 x mg/l de Al) + (4 x mg/l de Cr) + (2 x mg/l de Cu) + (2 x mg/l de Ni) + (1 x mg/l de Zn). La Ley se refiere a las MI por su concentración en el agua, medida en Unidades de Toxicidad (UT), midiendo la inhibición de movilidad de *Daphnia magna* Strauss, o bien la inhibición de la luminiscencia de *Photobacterium phosphoreum*. Se indica que la cantidad de MI se expresará mediante el producto de estas UT por el volumen vertido en metros cúbicos: equitox = UT x m³. Si la medición hecha mediante el primero de dichos métodos evidencia simultáneamente MI y sales solubles, la base relativa a MI se reducirá, a los efectos de su determinación, en 70 equitox por cada S/cm x m³. Finalmente el NT se mide por su concentración en el agua.

El tipo legal es el siguiente:

| TIPOLOGÍA DE CARGA CONTAMINANTE | UNIDAD BASE | TIPO/EUROS |
|---------------------------------|-------------------------------------|------------|
| MES | kilogramo | 0,4914 |
| DQO | kilogramo | 0,6836 |
| SOL | Siemens metro cúbico por centímetro | 5,5209 |
| MI | kiloequitox | 15,9411 |
| MP | kilogramo de equimetal | 6,7064 |
| NT | kilogramo | 1,3409 |

La normativa reguladora conduce pues a la fijación de tipos de gravamen específicos –esto es, euros por unidad de base– en función de la carga contaminante incorporada al vertido²⁷.

Se trataría, de calcular la contaminación, en función de los diversos parámetros a considerar, y aplicar el tipo o tipos de gravamen; o bien de calcular los sumandos del tipo específico en función de la concentración de cada uno de los parámetros que se consideren, adicionar los resultados parciales y, una vez obtenido el que va a ser el tipo de gravamen, aplicarlo sobre el volumen que opere en cada caso. Me parece conveniente poner algún ejemplo de su aplicación.

Supongamos que se realiza la analítica del vertido, expresando cada valor en la unidad correspondiente por metro cúbico. Este valor se multiplica por el precio establecido para cada parámetro para luego sumar los parciales y obtener una tarifa final. En el ejemplo, el precio por metro cúbico será de 0,03983594/m³, por lo que, si la empresa hiciese un consumo de 10.000 m³, la cuota variable del IMAR sería de 398,36 euros.

.....

27 Respecto del derogado ICA se ha sustituido el gravamen en función del nitrógeno orgánico y amoniacal (NTK) por el NT. Por eso, se ha incorporado una transitoria (la cuarta), que prevé que, en tanto no se formule nueva declaración de carga contaminante o se proceda a la revisión de la base imponible y la tarifa fijadas anteriormente a la entrada en vigor de actual ley, el precio establecido en la tarifa de los usos no domésticos para el NT será de aplicación a los valores de contaminación derivados de la presencia de NTK. Esta transitoria también hace referencia a los procedimientos de fijación de la base imponible y la tarifa por declaración de carga contaminante que se encuentren en curso a la entrada en vigor de la Ley 8/2021: si las analíticas ya aportadas incluyen la caracterización del NTK, se les aplicará el precio establecido en la tarifa de los usos no domésticos para el NT.

| PARÁMETRO | VALORES ANALÍTICA | PRECIO €/UNIDAD | TIPO DE GRAVAMEN €/M ³ |
|---------------------|-----------------------------------|--------------------|-----------------------------------|
| MES | 0,0032 Kg/m ³ | 0,4914 | 0,00157248 |
| DQO | 0,0293 Kg/m ³ | 0,6836 | 0,02002948 |
| SOL | 0,001007 S/cm/m ³ | 5,5209 | 0,00555955 |
| MI | 0,0000 kiloequinox/m ³ | 15,9411 | 0,0000000 |
| MP | 0,000155 Kg/m ³ | 6,7064 | 0,0103949 |
| NT | 0,0017 Kg/m ³ | 1,3409 | 0,00227953 |
| TOTAL TARIFA | | | 0,03983594 |

Lo que hace falta es definir con claridad quien debe tributar por esta modalidad, cuestión que ya empezábamos a abordar más arriba, al referirnos al sistema de estimación por cálculo global de la contaminación²⁸.

VII. LA CUANTIFICACIÓN DEL IMAR (Y III): OTROS ELEMENTOS DE LA DETERMINACIÓN DE LA CUANTÍA DEL TRIBUTO

Para finalizar lo que concierne a la cuantificación del IMAR analizaremos los coeficientes que se aplican sobre la cuota íntegra y también la posibilidad de sustituir la cuota normativa por lo que la ley llama exacciones.

1. LA CUOTA ÍNTEGRA Y LOS COEFICIENTES QUE SE APLICAN SOBRE ELLA: LA LLAMADA CUOTA LÍQUIDA. LOS COEFICIENTES EN FUNCIÓN DE LA ENTIDAD DE POBLACIÓN, COMO FÓRMULA SUSTITUTIVA DE LAS VIEJAS BONIFICACIONES DEL ICA

Los conflictos alrededor de los antecedentes del IMAR se han centrado en dos asuntos: de una parte, la situación de pequeños municipios en los que no había infraestructuras de depuración en explotación, en particular, en la montaña; de otra parte, la situación de la capital autonómica, Zaragoza.

.....
 28 Teniendo en cuenta que la determinación de las bases del IMAR para usuarios no domésticos se realizarán por declaración de carga contaminante o por estimación global de la carga contaminante, conviene aclarar, en primer lugar, quienes están obligados a presentar la declaración de carga contaminante. Según el art. 25 del texto legal, están obligados a presentar esta declaración los sujetos pasivos que desarrollen las actividades que se determinen mediante orden de la persona titular del departamento competente en materia de aguas. Están asimismo obligados a presentar la declaración de carga contaminante los sujetos pasivos que, habiendo optado por este sistema para la determinación del impuesto, realicen modificaciones en los procesos productivos, régimen de vertidos, aportes de agua o en cualquier otra circunstancia que determine una alteración sustancial de la carga contaminante inicialmente declarada.

Para tratar estas cuestiones, de las varias fórmulas posibles se ha escogido la de aplicar un coeficiente de minoración sobre la llamada cuota íntegra. Como hemos visto más arriba, la aplicación del coeficiente permite alcanzar la cuota líquida.

El artículo 32 del texto regulador contiene dos apartados. El apartado 1 establece unos supuestos que serían todos ellos incompatibles entre sí, por lo que el sujeto pasivo quedará incardinado en uno de ellos. El apartado 2 establece otros supuestos; lo vemos en el siguiente epígrafe.

El caso hipotéticamente general sería el de los usos de agua conectados a redes de saneamiento de titularidad pública en entidades de población que dispongan de instalaciones de tratamiento en funcionamiento gestionadas por la Comunidad Autónoma de Aragón. En tal caso se aplica el coeficiente 1, por lo que la cuota íntegra coincidiría en general con la líquida.

Veamos que sucede en otros casos y cómo puede aplicarse un coeficiente inferior a 1, por lo que opera económicamente como una bonificación. Lo explicamos a través del siguiente cuadro:

| ¿SIRVEN LAS RESIDUALES A UNA RED PÚBLICA DE SANEAMIENTO? | | | | | | | |
|---|------|--|------------------------------|------------------------------|----------------------------|------------------------------|------------------------------|
| NO | | SI | | | | | |
| ¿Se trata de utilización de agua en edificaciones no integradas en núcleos de población destinadas a vivienda o vinculadas a actividad agrícola, cuando no constituya uso urbano? | | ¿Se encuentran en entidades de población que disponen de EDAR en funcionamiento? | | | | | |
| SI | NO | SI (gestión no asumida por la Comunidad Autónoma) | | | NO | | |
| | | ¿Las obras de construcción de la EDAR, excluida la aportación de terrenos, han sido financiadas total o parcialmente por el municipio? | | | | | |
| | | SÍ | | | | | |
| | | EP de 200 habitantes o más | EP entre 20 y 199 habitantes | EP de menos de 20 habitantes | EP de 200 habitantes o más | EP entre 20 y 199 habitantes | EP de menos de 20 habitantes |
| 0,4 | 1,00 | 0,40 | 0,25 | 0,00 | 0,40 | 0,25 | 0,00 |

Tratando de cubrir otras posibles situaciones se señala que en el resto de los casos se aplicará el coeficiente 1,00.

Como se ve, resulta muy relevante la población de la entidad, aspecto que necesita de la adopción de ciertas decisiones para facilitar su aplicación; al igual que la definición de lo que sea una entidad de población²⁹.

Aunque la transitoria primera de la Ley 8/2021 implica otros aspectos, dos de sus apartados son especialmente importantes respecto de lo que acabamos de tratar. Dice el apartado 1 que cuando, por razón del calendario de facturación de las tasas municipales, el primer período en que deban aplicarse los nuevos coeficientes incluya consumos de 2021 y de 2022, se aplicará el nuevo régimen tarifario a la totalidad de los consumos. Asimismo, el apartado 4 previene que cuando con posterioridad al 1 de enero de 2022 se produzcan alteraciones en las circunstancias previstas en el artículo 32 de la Ley 8/2021 de las que derive el cambio del coeficiente aplicable, se aplicará el coeficiente que corresponda a la fecha de devengo del impuesto en el período de consumo en que sea efectiva la alteración.

2. OTROS COEFICIENTES

Como decíamos más arriba, el apartado 2 del artículo 32, establece otros supuestos de coeficiente, además, podrían ser compatibles con los del apartado 1. En tal caso, el coeficiente resultará de aplicar sobre la cuota íntegra los dos coeficientes.

En efecto, el apartado 2 del artículo 32 establece coeficientes de minoración para el caso de usos domésticos cuyas aguas residuales que sean tratadas en una instalación de tratamiento de titularidad privada, individual o gestionada en régimen de comunidad en la que participe el sujeto pasivo, y que se encuentre en funcionamiento efectivo. El coeficiente podrá ser 0,25 o 0,75; dependiendo de la calidad de las instalaciones.

.....

²⁹ Según la disposición adicional tercera del texto legal (límites de población según el padrón municipal de habitantes) a los efectos de los coeficientes de población se tomarán en consideración los datos del padrón municipal de habitantes del último año terminado en cero o en cinco. Se entenderá por entidades de población las entidades singulares de población existentes en cada municipio de acuerdo con el Nomenclátor del Instituto Nacional de Estadística vigente en cada momento.

La disposición adicional quinta (publicidad de las entidades de población a efectos del artículo 33 de la presente ley) previene que el órgano gestor del impuesto publicará a través de la sede electrónica del Gobierno de Aragón la relación actualizada de las entidades de población de la Comunidad Autónoma de Aragón, con expresión del coeficiente aplicable en cada una, conforme a las circunstancias establecidas en el artículo 32.

En instalaciones que realicen tratamiento biológico de depuración, si los rendimientos obtenidos en la eliminación de las materias en suspensión (MES) y la demanda bioquímica de oxígeno (DBO5) superan el 70 % o si el vertido tratado presenta concentraciones inferiores a 35 mg/l de MES y 25 mg/l de DBO5, será 0,25. En instalaciones que realicen tratamiento primario de depuración o de instalaciones de tratamiento biológico que no alcancen los rendimientos indicados será 0,75.

Además de lo que prevé el artículo 32 tenemos que comentar la posible eficacia de dos reglas legales.

La primera la contiene el artículo 9 (el que define lo que sean usos no domésticos). Pues bien, dispone que la cuantía final del impuesto a abonar podrá modularse en función de programas específicos de reducción de vertidos a los que pueda comprometerse cada instalación y según los criterios que se establezcan mediante Orden del consejero competente en materia de aguas. Habrá que estar a lo que fije esa eventual disposición.

Y la segunda figura en el apartado 3 del artículo 27, precepto que concierne a la llamada estimación por cálculo global de la contaminación. Dice esta disposición que podrán establecerse coeficientes específicos de contaminación para caudales utilizados en usos no domésticos de agua, que se fijarán mediante las tablas que se aprueben a tal efecto y se aplicarán sobre el componente variable de la tarifa. Precisa que en la elaboración de las tablas se tendrán en cuenta los elementos físicos, químicos, biológicos y microbiológicos que, previsiblemente, contengan las aguas residuales de la industria o actividad a que vengan referidas, el volumen de agua necesario para el tipo de proceso de producción y la proporción entre la dimensión y destino de la instalación y los dispositivos de depuración instalados. Finalmente añade que la cuantía del impuesto se modulará en proporción al volumen de elementos contaminantes vertidos por cada instalación, estableciéndose cantidades progresivamente decrecientes a medida que las instalaciones reduzcan sus vertidos.

3. SUSTITUCIÓN POR EXACCIONES

Finalmente, en los supuestos concretos y específicos en los que, por razón de las características, la peligrosidad o la incidencia especial de la contaminación producida por un sujeto pasivo determinado, la Administración deba construir instalaciones de tratamiento o de evacuación para atender un foco de contaminación, el Gobierno podrá disponer la sustitución del impuesto sobre la contaminación de las aguas por la aplicación de una exacción anual, a cuyo pago vendrá obligado el sujeto pasivo. Se dice asimismo que esa exacción se determinará por la suma de las siguientes cantidades: a) el total previsto de gastos de funcionamiento y conservación de las

instalaciones construidas; y b) el 8 por ciento del valor de las inversiones para la construcción que haya realizado la Administración, debidamente actualizado, teniendo en cuenta la amortización técnica de las obras y las instalaciones y la depreciación de la moneda. De todo, esto último se dice que se efectuará en la forma que se determine mediante orden conjunta de los consejeros responsables en materia de aguas y de hacienda del Gobierno de Aragón.

En la versión anterior, en el ICA o en el canon de saneamiento, había una previsión similar pero no llegó a haber regulación reglamentaria.

VIII. OBLIGADOS TRIBUTARIOS, PERÍODO IMPOSITIVO Y DEVENGO

El IMAR simplifica algo el estudio de los obligados tributarios respecto del ICA. Entre los obligados tributarios hay sujetos pasivos y responsables. El sujeto pasivo lo es en calidad de contribuyente y son contribuyentes los usuarios de agua.

En concreto, dice la ley que son sujetos pasivos en concepto de contribuyentes las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, y las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, aun carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición, que sean usuarias de agua a través de una entidad suministradora, o con captación mediante instalaciones propias, en régimen de concesión o de cualquier otra forma jurídicamente posible. Define igualmente quienes se consideran usuarios y usuarias del agua:

- En el supuesto de abastecimiento de agua por entidad suministradora, quien ostente la titularidad del contrato con dicha entidad y, en su defecto, quien haga uso de los caudales suministrados.
- En las captaciones propias, quien ostente la titularidad de la concesión administrativa de uso de agua, de la autorización para el uso o del derecho de aprovechamiento y, en su defecto, quien realice la captación.

De acuerdo con lo previsto en el inciso d) del apartado 2 del artículo 15 del texto legal, en el caso de usos colectivos de agua, la cuota, con aplicación, en su caso, de los coeficientes que procedan, se liquidará al titular del abastecimiento o captación.

Finalmente, la ley contiene supuestos de responsabilidad, con remisión de su régimen a la normativa general. La responsabilidad se considera solidaria. Que sean supuestos de responsabilidad solidaria determina que la administración competente podrá dirigirse al responsable una vez que el deudor principal haya omiti-

do el pago en el período voluntario establecido a tal efecto, esto es, no es necesario esperar a la declaración de fallido como sucedería si la responsabilidad fuera subsidiaria.

Los supuestos de responsabilidad son los siguientes:

- En el caso de viviendas abastecidas por entidades suministradoras de agua, quien ostente la propiedad del inmueble abastecido, cuando no sea el titular de la póliza o contrato de suministro.
- En el caso de usos no domésticos abastecidos por entidades suministradoras de agua, quien sea titular de la actividad que se desarrolla en el inmueble abastecido, cuando no sea titular de la póliza o contrato de suministro.

Como se sabe, desde 2016 estos impuestos se gestionan y recaudan directamente del contribuyente, tal y como luego detallaremos.

Si bien el papel de las entidades suministradoras de agua ha disminuido desde que se liquida al contribuyente no van a dejar de ser obligados tributarios, puesto que la ley les fija una serie de obligaciones tributarias, de carácter formal. A los efectos de la Ley 8/2021, son entidades suministradoras de agua las personas físicas y jurídicas de cualquier naturaleza que, mediante instalaciones de titularidad pública o privada, bien sea con carácter oneroso o gratuito, efectúen un suministro en baja de agua, con independencia de que su actividad se ampare en un título administrativo de prestación de servicio.

Finalmente, estas son las obligaciones que se les imponen. En primer lugar, proporcionar al órgano gestor del impuesto, con la misma periodicidad establecida para la facturación de las cuotas correspondientes al suministro, los datos, informes y antecedentes con trascendencia tributaria referentes a los usuarios de agua y sus consumos que sean necesarios para la aplicación del impuesto, incluyendo los de instalaciones propias, y tanto para los abastecimientos remunerados como para los que se presten a título gratuito³⁰. Y, en segundo lugar, establecer como condición para el suministro de agua la obligatoriedad de disponer de contadores homologados instalados y operativos para la medición de los consumos.

De acuerdo con la adicional cuarta del texto legal, las entidades suministradoras de agua que realicen el abastecimiento a entidades de población en las que sea de aplicación el coeficiente 0 no estarán sujetas a las obligaciones de suministro de información en relación con dicho abastecimiento.

.....

30 El suministro de la información se hará por medios telemáticos, salvo en los supuestos en que, por tratarse de hechos o actuaciones de carácter discontinuo, la orden que regule estos procedimientos admita otro medio de transmisión.

En cuanto al devengo, se produce con el consumo de agua (art. 11 de la Ley 8/2021.) El devengo se entenderá producido:

- En el caso de abastecimientos servidos por entidades suministradoras, el último día del período de facturación de la tarifa por suministro de agua o, en su defecto, el día 31 de diciembre.
- En el caso de abastecimientos no servidos por entidades suministradoras de agua, el último día del trimestre natural.
- En los casos de baja en el suministro o en el abastecimiento, el día en que sea efectiva dicha baja, siempre que se comunique al órgano gestor del impuesto por la entidad suministradora o por la persona interesada, en el caso de las captaciones propias.

IX. APLICACIÓN DEL IMAR Y POTESTAD SANCIONADORA

Hablaremos, primero, de la gestión tributaria; segundo, de ciertos aspectos de la comprobación e inspección; y, en tercer lugar, de la potestad sancionadora.

I. GESTIÓN TRIBUTARIA

En el IMAR, el Instituto Aragonés del Agua es el organismo clave, aunque el actual texto legal no se atreve a nombrarlo hasta la transitoria segunda. En su portal, como mucho, se habla del viejo ICA. La Ley 8/2021 prefiere hablar, sin más, del órgano gestor del impuesto.

Como cuestión general, adviértase la previsión de la adicional primera del texto legal, según la cual el plazo para resolver los procedimientos de determinación de la base imponible y de determinación de las tarifas, en particular, así como otros regulados en la Ley 8/2021 será de un año, cuyo cómputo y efectos serán los previstos en la legislación general tributaria.

A) Sobre la liquidación

Dice el art. 33 del texto legal que el órgano gestor del impuesto exigirá el pago del mismo a los usuarios de agua mediante liquidaciones periódicas, cualquiera que sea la procedencia de los caudales consumidos, sin perjuicio de aquellas liquidaciones derivadas de cualesquiera procedimientos de comprobación. Advierte, además, que dicho órgano gestor comprobará e investigará las actividades que se refieran al rendimiento del impuesto, tales como el consumo de agua, la facturación, el vertido o su percepción.

Sin perjuicio del compromiso por practicar liquidaciones periódicas, se indica que la primera liquidación que se practique será notificada individualizadamente.

Las sucesivas liquidaciones serán notificadas mediante edictos o anuncios de cobranza que se insertarán en el “Boletín Oficial de Aragón” y en la sede electrónica del Gobierno de Aragón que corresponda al órgano gestor del impuesto.

Partiendo de los datos de consumo, el órgano gestor del impuesto elaborará un padrón de contribuyentes para su recaudación colectiva, que integrarán los usuarios de agua sujetos al impuesto, tanto de caudales servidos por entidades suministradoras de agua como de captaciones propias. Las liquidaciones se ajustarán en cada abastecimiento a las previsiones sobre periodicidad establecidas en esta ley. ¿Cuáles son esas previsiones? Lo aclaran los apartados 2 y siguientes del artículo 11 del texto legal.

| TIPO DE ABASTECIMIENTO | ABASTECIMIENTOS SERVIDOS POR ENTIDADES SUMINISTRADORAS | | ABASTECIMIENTOS NO SERVIDOS POR ENTIDADES SUMINISTRADORAS DE AGUA |
|------------------------|---|-------------------|---|
| | SOMETIDOS AL PAGO DE TARIFA POR SUMINISTRO DE AGUA | A TÍTULO GRATUITO | |
| Periodicidad | La establecida para la facturación de las cuotas correspondientes a dicho suministro. Si fuese superior a un año, podrá fraccionarse en dos periodos, con prorrateo de consumos. | Anual | Trimestral |

Según dice la ley, podrá exigirse más de un período de consumo en una única liquidación cuando, sea de aplicación un coeficiente inferior a 1,00; bien por las características de la depuración y la población de la entidad³¹.

.....

31 Añade la Ley que también en las liquidaciones que se notifiquen individualizadamente conforme al artículo 35 de la presente ley, esto es, las correspondientes a actuaciones de regularización y, con carácter excepcional, las periódicas cuando concurren circunstancias que así lo justifiquen.

Se dispone cuándo los usuarios causan alta y baja en el padrón³²; el contenido del anuncio de cobranza³³; y qué datos relativos a las liquidaciones practicadas pone el órgano gestor del impuesto a disposición de los contribuyentes³⁴.

Es el artículo 36 del texto legal el que explica cómo se han de determinar las tarifas, distinguiendo en función de los diversos usos: domésticos y no domésticos; y respecto de estos últimos, teniendo en cuenta si la contaminación se calcula de manera directa o mediante estimación global.

Veamos por separado las tres situaciones:

(i) En el caso de los sujetos pasivos por consumo de agua para uso doméstico el órgano gestor del IMAR aplicará de oficio las tarifas del impuesto correspondientes al componente fijo y al tipo aplicable vigente en cada momento.

(ii) En el caso de los sujetos pasivos no domésticos, suponiendo que la medición directa de la contaminación fuera la regla primaria, la norma prevé que el órgano gestor del impuesto les notifique la tarifa que le sea aplicable para su inclusión a partir del siguiente recibo o documento de cobro que expida por consumo de agua de esta naturaleza. Para poder llegar a ese estadio, dicha tarifa debe haber sido fijada conforme al artículo 29 de la Ley 8/2021. Aquel precepto ordena lo que llama la fijación singular de la base imponible y de la tarifa del impuesto y previene que el órgano gestor dictará una resolución fijando la modalidad de aplicación del impuesto; los elementos integrantes de la base imponible; el coeficiente corrector de volumen, que expresa la relación existente entre el caudal de agua vertido y el caudal suministrado o autoabastecido y la tarifa resultante, expresada en eu-

.....

32 Los usuarios causarán alta en el padrón: a) En el caso de abastecimientos servidos por entidades suministradoras, con la comunicación de los datos necesarios para liquidar el impuesto que haga la entidad suministradora. b) En el caso de captaciones propias, con la resolución de fijación de la tarifa y base imponible del impuesto. La baja en el padrón se producirá: a) En el caso de abastecimientos servidos por entidades suministradoras, con la comunicación del cese del servicio. b) En el caso de captaciones propias, desde la fecha de presentación de la correspondiente declaración del sujeto pasivo. Si se comprobase que en esa fecha no ha cesado el abastecimiento, se computará a estos efectos desde el cese efectivo.

33 El anuncio de cobranza contendrá la indicación del lugar, días y horas en que pueda hacerse el pago de la deuda y demás menciones exigidas por la normativa básica tributaria, así como de los medios de impugnación que puedan ser ejercidos, órgano ante el que hayan de presentarse y plazo para su interposición.

34 El órgano gestor del impuesto pondrá a disposición de los y las contribuyentes en su sede electrónica, de forma diferenciada y comprensible, los siguientes datos, relativos a las liquidaciones que practique: a) El número de metros cúbicos facturados en el período de que se trate. b) El componente fijo de la tarifa del impuesto que rija para el contribuyente. c) El tipo aplicable en euros por metro cúbico. d) El importe facturado en concepto de impuesto.

ros por metro cúbico, a partir de los valores de cada unidad de contaminación o de la aplicación del régimen de estimación global de la carga contaminante³⁵. La determinación de la base imponible sería el resultado de un procedimiento independiente de los que se sigan para practicar las correspondientes liquidaciones del impuesto, sin perjuicio de que se puedan acumular ambas actuaciones. Dicho procedimiento tendría como punto base la declaración de carga contaminante, que debe ser presentada ante el órgano gestor del impuesto en el plazo de un mes a contar desde la fecha en que el IMAR sea aplicable al sujeto pasivo. La declaración

en el caso de modificación determinante de alteración deberá presentarse también en el plazo de un mes desde la fecha en la que se produce la misma³⁶.

(iii) En el caso de liquidaciones para usuarios no domésticos que se practiquen con aplicación de la tarifa correspondiente a la estimación global de la contaminación no será necesaria la notificación de la tarifa que le sea aplicable, para su inclusión a partir del siguiente recibo o documento cobratorio. Para que esta simplificación sea viable debe tratarse de sujetos pasivos que no tengan obligación de presentar declaración de carga contaminante. O que la tarifa se aplique, con carácter provisional, a quienes tengan obligación de presentar declaración de carga contaminante, en tanto no se aprueba la tarifa resultante de dicha declaración³⁷.

.....

35 A la vista de las circunstancias concurrentes, la resolución podrá establecer las siguientes obligaciones adicionales: a) Realizar un número mínimo o determinado de operaciones complementarias de medición de la carga contaminante o de cualquiera de los elementos que intervienen en la determinación de la base imponible o en el cálculo de la cuota del tributo. b) Instalar, a cargo del sujeto pasivo, aparatos de medida permanente de caudales y de muestreo del efluente, indicándose los datos que ha de proporcionar, su periodicidad y los mecanismos de inspección y acceso del personal del órgano gestor del impuesto para la verificación de los aparatos.

36 Advierte el texto legal que la caracterización analítica de las aguas de aporte y vertido que ha de incorporarse a la declaración será realizada en todo caso por entidad inscrita en el Registro de entidades colaboradoras, que se ocupará asimismo de la toma de muestras de agua de aporte y vertido que sean necesarias, y de la redacción de un informe detallado sobre las circunstancias en que se practicaron aquellas, especificando el sistema de recogida, el proceso realizado en el establecimiento en ese momento, el resultado de los análisis efectuados y la observancia de los métodos analíticos y procedimientos para la determinación de los parámetros de contaminación aplicables para la confección de la declaración. Los gastos derivados de las operaciones previstas en este apartado serán de cuenta del sujeto pasivo.

37 Esta aplicación tendrá carácter provisional en el caso de primera aplicación del impuesto a los usuarios y usuarias que presenten declaración de carga contaminante en el plazo de un mes desde la notificación de la primera liquidación del impuesto.

En cualquier caso, obsérvese el efecto del principio de continuidad de procedimientos, según el cual el inicio de un procedimiento para la determinación de la base imponible por medida directa de la contaminación, la presentación de la declaración de carga contaminante o la petición por parte de los contribuyentes industriales de la aplicación del impuesto por estimación del cálculo global de la contaminación no suspenderá los efectos de lo actuado ni la obligación de pagar las liquidaciones realizadas de acuerdo con la modalidad de determinación de la base imponible existente anterior a dicho momento.

B) Declaraciones relativas a los aprovechamientos de agua de captaciones propias

Otro aspecto propio de la gestión del IMAR afecta a los aprovechamientos de agua de captaciones propias. Se obliga a los titulares y usuarios reales de estos aprovechamientos a presentar una declaración inicial, así como a declarar cualquier alteración de las características del aprovechamiento, incluso tratándose de usuarios domésticos³⁸. También están obligados a presentar declaraciones periódicas de consumo. El órgano gestor del impuesto, a la vista de los datos contenidos en la declaración de aprovechamientos y otros de los que pudiese disponer, dictará una resolución fijando de manera singular la base imponible del impuesto y la tarifa aplicable expresada en euros por metro cúbico, siguiendo los trámites establecidos en la LGT para el procedimiento iniciado mediante declaración³⁹.

C) El tratamiento de los consumos extraordinarios de agua

Vimos cómo el artículo 17 definía reglas especiales para los supuestos de consumos extraordinarios de agua, a los que se refiere la letra e) del artículo 16.

La existencia de un consumo extraordinario deberá ser reconocida por el órgano gestor del impuesto a solicitud del obligado tributario, y conllevará la regularización en las liquidaciones afectadas.

.....

38 Los titulares y usuarios reales de aprovechamientos de agua destinados al abastecimiento de explotaciones ganaderas y agrícolas en las que concurran los requisitos exigidos para estar exentas del impuesto no estarán sujetos a la obligación de presentar la declaración inicial de aprovechamientos, siempre que no exista concurrencia con usos de agua no exentos ni con abastecimiento por entidades suministradoras de agua.

39 La resolución podrá exonerar al sujeto pasivo de la obligación de disponer de contador para la medición del consumo de agua cuando por motivos de carácter técnico no sea posible la instalación de equipos de medida, o bien cuando el elevado coste de estos así lo justifique. En todo caso, esta exoneración solo será posible cuando se disponga de datos que permitan establecer, con las debidas garantías de certeza, un volumen fijo de agua que habrá de servir de base para la aplicación trimestral del IMAR, y que se mantendrá vigente mientras permanezcan las circunstancias que dieron lugar a su determinación.

La solicitud de rectificación se presentará por la persona titular del contrato o póliza de suministro de agua o de la captación propia, en el plazo de dos meses desde la finalización del período voluntario de ingreso⁴⁰.

La solicitud se entenderá desestimada si se produce el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado la resolución expresa.

D) La determinación del consumo en los supuestos de utilización de agua para riego

La regla especial de determinación del consumo en los supuestos de utilización de agua para riego (art. 18 de la Ley 8/2021) se aplicará de oficio por el órgano gestor del impuesto cuando la entidad suministradora, a través del sistema de transferencia de información, informe sobre las pólizas o contratos de suministro con destino exclusivo a uso de riego.

En los demás casos, la aplicación del régimen especial regulado en este artículo deberá ser solicitada por el usuario de agua, disponiéndose la documentación que debe aportarse⁴¹.

La solicitud se entenderá desestimada si se produce el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado la resolución expresa.

El régimen especial de riego surtirá efecto para las liquidaciones que se practiquen con posterioridad a la presentación de la solicitud y tendrá vigencia mientras permanezcan las condiciones que justifican su aplicación, teniendo el o la contribuyente obligación de comunicar cualquier circunstancia que pueda tener incidencia en este régimen.

.....

40 Junto a la solicitud se acompañará la siguiente documentación: a) Copia del Documento Nacional de Identidad o del documento acreditativo de la identidad o tarjeta equivalente expedida por las autoridades españolas en el caso de extranjeros residentes en España. b) Acreditación de la existencia de la fuga. c) Factura de la reparación de la avería causante de la fuga, en la que se deberá contener descripción suficiente de los trabajos facturados.

41 Copia del Documento Nacional de Identidad o del documento acreditativo de la identidad o tarjeta equivalente expedida por las autoridades españolas en el caso de extranjeros residentes en España. Cuando se trate de caudales procedentes de una red de suministro pública o privada, certificación expedida por la entidad suministradora o por la entidad propietaria de la red, en la que se acredite que la toma de agua se encuentra destinada específicamente a uso de riego y, en caso de que existan edificaciones accesorias, que no existe conexión a la red de saneamiento. Cuando no exista suministro de red, acreditación de los usos de aguas existentes y, cuando exista concurrencia de usos, declaración y descripción gráfica de la existencia de conducciones separativas y medición diferenciada para el riego.

2. ASPECTOS ESPECÍFICOS DE LA GESTIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES: EXENCIONES, TARIFA SOCIAL Y OTROS ELEMENTOS

La gestión de las exenciones y otros posibles beneficios fiscales presenta particularidades en algunos casos.

La exención relativa a la utilización de agua para alimentación de fuentes públicas, etc., que hagan las entidades públicas tiene carácter automático, aplicándose de oficio por el órgano gestor cuando en la información proporcionada por la entidad suministradora de agua figure expresamente el correspondiente punto de suministro. También tienen carácter automático y, por lo tanto, se aplican de oficio las exenciones relativas a la utilización del agua en las explotaciones ganaderas y agrícolas, siempre y cuando el agua proceda exclusivamente de un aprovechamiento realizado directamente por el usuario o usuaria y no exista concurrencia con usos no exentos. Lo mismo respecto del uso ganadero cuando el agua proceda de una red urbana, pública o privada, de distribución de agua, siempre que la persona titular del suministro figure también en el Registro general de explotaciones ganaderas como titular de la instalación⁴².

En los demás casos, las exenciones tendrán carácter rogado y su aplicación deberá ser solicitada por quien ostente la titularidad de la explotación, que deberá aportar acreditación de que concurren los requisitos establecidos para cada supuesto, así como del derecho que la persona titular de la explotación ostenta al uso del agua, si no fuese titular del contrato de suministro o de la captación. Las exenciones rogadas surtirán efectos para las liquidaciones que se practiquen con posterioridad a la fecha de presentación de la solicitud y mantendrán su vigencia mientras permanezca la situación que la justifica, sin perjuicio de su revisión periódica⁴³. La solicitud se entenderá desestimada si se produce el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado la resolución expresa⁴⁴.

.....

42 Según la adicional cuarta del texto legal, en el caso de instalaciones ganaderas con suministro procedente de una red urbana, pública o privada, de distribución de agua, a los efectos de aplicación automática de la exención, el órgano gestor del impuesto podrá consultar los datos del Registro general de explotaciones ganaderas para constatar la coincidencia entre el titular del suministro de agua y el titular de la instalación.

43 En el caso de periodos de consumo anteriores a la fecha de presentación que sean objeto de liquidación con posterioridad a aquella, la exención solo tendrá efectos para los periodos en los que ya concurren los requisitos para su reconocimiento. Cuando se produzca un cambio de titularidad en explotaciones ganaderas abastecidas por entidades suministradoras de agua y exista continuidad en el ejercicio de la actividad, la exención establecida se aplicará con efectos de la fecha del cambio de titularidad.

44 La disposición transitoria segunda de la Ley 8/2021 se refiere a las exenciones para actividades

En cuanto a los aspectos de gestión de la tarifa social, ha de tenerse en cuenta que el derecho a su aplicación se reconocerá, previa solicitud de la persona interesada, a la que debe acompañar un conjunto documental⁴⁵, por resolución del órgano gestor del impuesto. La solicitud se entenderá desestimada si se produce el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado la resolución expresa. La tarifa social surtirá efectos para las liquidaciones que se practiquen con posterioridad a la fecha de presentación de la solicitud y mantendrá su vigencia mientras permanezca la situación que la justifica, sin perjuicio de su revisión periódica.

En cuanto a los contribuyentes en situación de vulnerabilidad social a los que se aplica el régimen transitorio se prevé que los procedimientos sobre reconocimiento de beneficios fiscales por motivos sociales que no hayan concluido en la fecha de entrada en vigor de la Ley 8/2021, se resolverán de acuerdo con lo previsto en el artículo 82.1 letra e), y disposición transitoria quinta de la Ley 10/2014, de 27 de noviembre, de Aguas y Ríos de Aragón⁴⁶.

.....

ganaderas y regadío agrícola reconocidas con base en la Ley 10/2014, de 27 de noviembre, de Aguas y Ríos de Aragón. Las exenciones reconocidas con base en dicha ley en relación con actividades ganaderas mantendrán sus efectos durante el plazo de dos años desde la entrada en vigor de la presente ley. Durante dicho plazo, el órgano gestor del impuesto las revisará y actualizará de oficio para adecuarlas a la nueva regulación. Lo mismo sucede con las exenciones reconocidas con base en la misma ley en relación con el uso de agua para regadío agrícola mantendrán sus efectos durante dos años. Transcurrido dicho plazo, tributarán según la regla especial de determinación del consumo establecido en el artículo 18 de la Ley 8/2021, en caso de que cumplan con los requisitos establecidos en el mismo. Por lo demás, se regula el tratamiento de los procedimientos sobre reconocimiento de exención por utilización de agua en actividades ganaderas y de regadío no concluidos a la fecha de entrada en vigor de la nueva ley.

45 Junto con la solicitud deberá aportarse la siguiente documentación: a) Copia del Documento Nacional de Identidad o del documento acreditativo de la identidad o tarjeta equivalente expedida por las autoridades españolas en el caso de personas extranjeras residentes en España. b) Informe de la Administración competente en materia de servicios sociales acreditativo de la situación de vulnerabilidad, expedido conforme al artículo 3.4 de la Ley 9/2016, de 3 de noviembre, de reducción de la pobreza energética de Aragón. c) Certificado de empadronamiento. En el caso de entidades suministradoras de agua que exijan tener la condición de propietario del inmueble para concertar el contrato o póliza de suministro, deberá aportarse, además, la siguiente documentación: a) Acreditación de que la entidad suministradora solo autoriza la prestación del servicio a las personas que tengan la condición de titular de la propiedad del inmueble. b) Contrato de arrendamiento en el que conste el visado justificativo del depósito de la fianza correspondiente o, si la utilización de la vivienda no resultase de un contrato de arrendamiento, documento acreditativo del derecho al uso de la vivienda.

46 Se fija el plazo de resolución y su cómputo, así como la extinción de sus efectos, que se producirá el 31 de diciembre de 2022, salvo que en la resolución de reconocimiento se hubiese previsto un plazo inferior.

Finalmente, en relación con los coeficientes previstos en el apartado 2 del artículo 32 del texto legal (depuración privada) –que a efectos prácticos generan una bonificación impropia– se establece que su aplicación se acordará por el órgano gestor del impuesto, a solicitud del obligado tributario, que acreditará las circunstancias que den derecho a la misma⁴⁷.

3. COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN

Aunque en lo más relevante habría una simple remisión a la legislación tributaria general, hay ciertas menciones específicas relativas a la verificación de los elementos del tributo que merece la pena señalar

Siguiendo el orden del propio texto legal, comenzaríamos refiriéndonos a la llamada medición directa de la carga contaminante.

La medición directa de la carga contaminante producida por un usuario no doméstico podrá ser realizada por el órgano gestor del impuesto cuando, vencidos los plazos establecidos en la ley, no haya formulado la declaración de carga contaminante o actualizado la declarada inicialmente como consecuencia de modificaciones en el proceso productivo, régimen de vertidos o de cualquiera de las circunstancias que incidan en la misma.

La medición comenzará con la visita de las instalaciones y la redacción de un informe técnico que analice las circunstancias que puedan incidir en la generación de contaminación⁴⁸. El tiempo de muestreo para la obtención de la medición inicial será continuado y se corresponderá con un turno laboral completo. No obstante lo anterior, el tiempo de muestreo podrá ser ampliado, reducido o fraccionado, de oficio o a instancia de quien sea contribuyente siempre que existan razones técnicas que así lo justifiquen o cuando la contaminación producida por el uso no doméstico del agua estuviera afectada por una gran variedad de procesos industriales o por puntas de estacionalidad que alteren sustancialmente la cantidad o la calidad de los vertidos.

.....

47 Añade lo siguiente: Surtirá efectos desde su presentación, y podrá ser revisada por el órgano gestor del impuesto de oficio o a instancia de las personas interesadas. La solicitud se entenderá desestimada si se produce el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado la resolución expresa.

48 Se trata de circunstancias como los usos del agua; los tipos de procesos; los productos utilizados; las pérdidas de agua por evaporación o incorporación, así como posibles incrementos de agua; los tipos de dispositivos de tratamiento de las aguas residuales o de regulación de la contaminación; la contaminación existente previamente en el agua de aporte y los tipos de dispositivos de tratamiento de las aguas residuales o de regulación de la contaminación.

En todo caso, el tiempo de muestreo será el necesario para asegurar una adecuada representatividad de las muestras obtenidas.

Las muestras servirán de base para fijar la tarifa del impuesto, ponderándose en su análisis la cantidad de contaminación producida en los diversos periodos de producción industrial, el volumen del agua y la concentración de la carga contaminante en cada caso.

Durante la medición y toma de muestras, la persona contribuyente o representante que designe puede acompañar al personal técnico del órgano gestor del impuesto o de las entidades colaboradoras, obtener muestras gemelas y hacer constar en la diligencia que se levante todas las observaciones que considere oportunas. Finalizada la medición, se le entregará un duplicado de las muestras obtenidas y una copia de la diligencia practicada, que deberán firmar ambas partes.

Los gastos derivados de las operaciones de medida, con independencia del resultado o duración de dichas operaciones, serán de cuenta del sujeto pasivo, salvo aquellas que se efectúen por iniciativa del órgano gestor del impuesto para la revisión de los datos existentes.

Una segunda especialidad que podemos advertir se produce alrededor de la obligación de presentar declaraciones periódicas de consumo de agua, en el caso de captaciones propias, a las que antes nos hemos referido. Dice la ley que en caso de falta de presentación de la declaración periódica de consumo, el órgano gestor del impuesto procederá a practicar y notificar, previo trámite de audiencia, la liquidación provisional con base en el consumo del último trimestre declarado o, cuando los consumos trimestrales no fuesen homogéneos en su volumen, en el promedio de los cuatro últimos trimestres declarados. Añade que podrá prescindirse del trámite de audiencia cuando en la resolución sobre fijación de la tarifa del impuesto se haya procedido al establecimiento del volumen consumido para los supuestos de omisión de las declaraciones trimestrales de consumo.

Finalmente, un capítulo entero de la Ley 8/2021 se refiere precisamente a los procedimientos de regularización y revisión de datos.

El artículo 40 lleva por rúbrica regularización de los elementos del impuesto y dice que cuando de los datos que consten en la información transferida por las entidades suministradoras de agua, la declaración aportada por el contribuyente, la medición de la carga contaminante, la aplicación de otros métodos de determinación de la base, el resultado de actuaciones inspectoras o de cualesquiera otros datos o antecedentes que obren en poder de la Administración, se constate una divergencia entre las circunstancias reales del hecho imponible determinante del impuesto y lo declarado por el mismo, el órgano competente procederá a la regularización de la situación tributaria de la persona obligada, practicando, en su caso,

una liquidación, previa tramitación del procedimiento de aplicación de los tributos que corresponda.

Viene a continuación el artículo 41, que trata de la revisión de los datos iniciales. Dice el texto legal que en el caso de variaciones de los procesos productivos, del régimen de vertidos o por cualquier otra causa que modifique substancialmente las condiciones en que se llevó a cabo la medición inicial, la declaración de carga contaminante o la estimación global, el órgano gestor del impuesto podrá realizar una nueva medición o requerir la presentación de una declaración actualizada. Añade que el contribuyente podrá efectuar una nueva declaración de carga contaminante que sustituya a la anterior siempre que la justifique en una modificación de los parámetros que determinaron dicha declaración, sin perjuicio de las facultades de dicho órgano para su verificación y comprobación ulterior. Finalmente, los controles puntuales o continuados que se realicen para comprobar la vigencia de los datos disponibles fundamentarán la eventual modificación de los valores de las unidades de contaminación para adecuarlos a la situación real del establecimiento.

El artículo 42 del texto legal regula de manera específica el procedimiento para la revisión de la carga contaminante, ya sea para determinar la nueva carga resultante de variaciones producidas en las condiciones en que se procedió a la fijación de la inicial o para comprobar la vigencia de los datos obrantes en el órgano gestor del impuesto. Se articula la toma de muestras⁴⁹ y la revisión de los datos de carga contaminante⁵⁰.

.....

49 Como norma general, se aplicará el sistema que haya sido utilizado por el sujeto pasivo en su declaración. No obstante, podrá utilizarse otro sistema de muestreo si se considera que va a ofrecer mayor representatividad en la determinación de la carga contaminante, ya sea mediante la instalación de una toma de muestras automática que permita la obtención de muestras integradas o mediante la toma de varias muestras puntuales a lo largo de la jornada con las que se obtenga una muestra compuesta.

50 Se considerará que las divergencias entre los resultados analíticos iniciales y los obtenidos en la revisión no son significativas cuando no superen 15 % del tipo aplicable vigente en el momento de la revisión. El cálculo de este porcentaje se realizará sobre los datos de tipo aplicable sin modular con el coeficiente corrector de volumen. En tal caso, se entenderá que los resultados iniciales mantienen su vigencia y se archivarán las actuaciones, sin perjuicio de posteriores revisiones. Cuando las diferencias entre ambos resultados superen el 15 % se procederá a una nueva analítica, con base en una muestra que se tomará en condiciones similares a las de la primera toma de la actuación de revisión y dentro de los 45 días siguientes a la misma. A la vista de los resultados analíticos de esta muestra: a) En caso de que se confirme la existencia de diferencias superiores al 15 % se revisarán los datos vigentes, considerando como carga contaminante para cada parámetro de contaminación el valor medio de las dos analíticas realizadas en la actuación de revisión. Los nuevos valores revisados surtirán efectos desde la fecha de la primera toma de muestras realizada en el procedimiento de revisión, momento en que la

Para acabar, el artículo 43 de la Ley 8/2021 (resolución) dispone, entre otras cuestiones, que el órgano gestor del impuesto aprobará la revisión mediante una resolución en la que se identifiquen los elementos concretos de la base imponible y tarifa singularizadas que son objeto de modificación.

4. LA POTESTAD SANCIONADORA

La legislación aragonesa introduce tres tipos infractores específicos, mediante el capítulo VI de la Ley 8/2021. En lo no dispuesto se remite a la LGT. Estos tres tipos están relacionados con las obligaciones informativas propias de las entidades suministradoras a las que nos hemos referido más arriba.

Se trata de dos infracciones leves, por incumplimiento de la obligación de suministro de información (art. 45 del texto legal) y por presentación incorrecta, incompleta o inexacta de los datos objeto de la obligación de suministro de información (art. 46 del texto legal), que serían compatibles con la llamada infracción tributaria por la no atención de algún requerimiento debidamente notificado (art. 47 del texto legal), calificada de grave.

La sanción prevista para la infracción genérica por incumplimiento de la obligación de suministro de información es una multa pecuniaria de 10 euros por habitante del municipio, según la última revisión del padrón municipal de habitantes aprobada, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 150.000 euros⁵¹.

La sanción prevista por la presentación incorrecta, incompleta o inexacta de los datos objeto de la obligación de suministro de información es una multa pe-

.....

pérdida de vigencia de los datos iniciales ya se había producido. b) Si, aplicando los anteriores criterios de desviación, no se confirman los valores de la primera muestra, se archivarán las actuaciones, sin perjuicio de posteriores revisiones.

En las instalaciones cuya actividad conlleve varias campañas sucesivas a lo largo del año o una pluralidad de procesos productivos simultáneos, los efectos de la revisión se circunscribirán únicamente a la campaña o proceso a que se refieran las nuevas analíticas, manteniéndose la vigencia de los restantes, sin perjuicio de que la tarifa final única pueda verse alterada en caso de que sea calculada por ponderación de tipos aplicables parciales.

51 A efectos de la aplicación de la sanción en los municipios en que exista una pluralidad de entidades de población se tendrán en cuenta las siguientes reglas: a) La infracción será única aunque el incumplimiento de la obligación de suministro afecte a varias entidades de población. b) La infracción se entenderá producida aunque afecte solo a alguna de las entidades de población existentes en el municipio. Si bien en la cuantificación de la sanción se atenderá únicamente al número de habitantes de las entidades de población respecto de las que se ha producido el incumplimiento. c) Cuando el ámbito de actuación de la entidad suministradora sea inferior al municipio, los datos de población vendrán referidos al ámbito territorial en que opere la entidad.

cuniaria de 10 euros por cada registro del fichero de intercambio afectado por la deficiencia, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 150.000 euros.

En cuanto a la infracción tributaria por la no atención de algún requerimiento debidamente notificado, se impondrán multas crecientes en función de que se trate de la primera, segunda o tercera desatención⁵².

El artículo 48 se refiere al procedimiento sancionador y órganos competentes⁵³.

X. REVISIÓN, RECLAMACIONES Y RECURSOS

De acuerdo con la disposición adicional primera del texto legal los actos dictados en relación con la exacción del impuesto podrán ser impugnados por medio de los recursos regulados en la Ley 1/1998, de 16 de febrero, de Revisión administrativa en materia de Tributos propios y otros Recursos de Derecho público de la Comunidad Autónoma de Aragón.

Agotada la vía económico-administrativa, queda abierta la judicial.

.....

52 Si se ha desatendido por primera vez lo exigido en un requerimiento, multa pecuniaria fija de 200 euros; la segunda vez será de 1.100 euros; la tercera vez se impondrá multa pecuniaria de 5 euros por habitante del municipio, según la última revisión del padrón municipal de habitantes aprobada, con un mínimo de 1.500 euros y un máximo de 10.000 euros.

53 Dice lo siguiente: “En defecto de atribución normativa expresa a los órganos con competencia sancionadora, será órgano competente para iniciar el procedimiento sancionador el que tenga atribuida la competencia para su resolución: a) Si el procedimiento sancionador se inicia como consecuencia de un procedimiento de gestión tributaria, será competente para resolver el órgano que lo sea para liquidar o el órgano superior inmediato de la unidad administrativa que haya propuesto el inicio del procedimiento sancionador. b) Si el procedimiento sancionador se inicia como consecuencia de un procedimiento de inspección tributaria, será competente para resolver el órgano de la Dirección General de Tributos que tenga atribuida la función inspectora por sus normas de organización. A estos efectos, el órgano gestor del impuesto deberá poner en conocimiento de la Dirección General de Tributos aquellos hechos, datos o documentos de los que puedan derivarse actuaciones inspectoras.”

NOTA DE BIBLIOGRAFÍA

AA.VV. (EMBED IRUJO, Antonio, Dir.) (2009), *Régimen Económico-Financiero del Agua. Los precios del agua*, Civitas.

EMBED IRUJO, Antonio (2020), “La evolución normativa del saneamiento y depuración de aguas residuales en Aragón. Una pequeña crónica (1997-2020)”, en *Retos actuales del saneamiento de aguas residuales. Derivadas jurídicas, económicas y territoriales*, Aranzadi, págs. 33-71.

JIMÉNEZ COMPAIRED, Ismael (2011), Una perspectiva financiera y tributaria de la calidad de las aguas, en *La calidad de las aguas y su regulación jurídica (un estudio comparado de la situación en España y México)*, Iustel, págs. 165-204.

JIMÉNEZ COMPAIRED, Ismael (2016), *Los impuestos sobre la producción de aguas residuales*, Aranzadi.

JIMÉNEZ COMPAIRED, Ismael (2020), “El impuesto sobre la contaminación de las aguas de Aragón en la encrucijada”, en *Retos actuales del saneamiento de aguas residuales. Derivadas jurídicas, económicas y territoriales*, Aranzadi, págs. 157-213.

LIENDO LUDUEÑA, Marcelo (2009), “El coste de la calidad del agua en los impuestos medioambientales: el canon de saneamiento de Aragón”, *Noticias UE*, núm. 289, págs. 29-38.

MOLINOS RUBIO, Lucía M.^a (2012), “Modificaciones económico-financieras en el ámbito del saneamiento”, *Justicia Administrativa*, núm. Extra, págs. 127-145.

MOLINOS RUBIO, Lucía M.^a (2020), “El saneamiento de las aguas residuales: atención especial a la fiscalidad en el ciclo urbano del agua”, en *Retos actuales del saneamiento de aguas residuales. Derivadas jurídicas, económicas y territoriales*, Aranzadi, págs. 215-235.

MONTOYA HIDALGO, José (2009), “El canon de saneamiento propio de la Comunidad Autónoma de Aragón. Ensayo de superación de las limitaciones existentes: hacia una nueva generación del impuesto”, *Noticias UE*, núm. 289, págs. 39-50.

SETUÁIN MENDÍA, Beatriz (2020), *Retos actuales del saneamiento de aguas residuales. Derivadas jurídicas, económicas y territoriales*, Aranzadi.