

## EL NUEVO RÉGIMEN DE IMPOSICIÓN Y ORDENACIÓN DEL CANON DE MEJORA DE LAS ENTIDADES LOCALES ANDALUZAS: NUEVO ARTÍCULO 91 DE LA LEY 9/2010, DE AGUAS DE ANDALUCÍA.

Emiliano SANZ RUBIO

*Interventor-Tesorero.*

### SUMARIO

1. Introducción.
2. Contenido general del Decreto-Ley 2/2020, de 9 de marzo, de mejora y simplificación de la regulación para el fomento de la actividad productiva de Andalucía.
3. Canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de competencia municipal.
  - 3.1. Contenido de la modificación normativa.
    - 3.1.1. Nuevo artículo 91 LAA.
    - 3.1.2. Regulación Precedente.
    - 3.1.3. Ratio Legis.
  - 3.2. Régimen jurídico del canon de mejora local.
    - 3.2.1. Elementos de configuración normativa.
    - 3.2.2. Elementos de determinación cuantitativa.
  - 3.3. Configuración financiera como ingreso afectado.
  - 3.4. Ordenación del tributo.
  - 3.5. Gestión del tributo.
  - 3.6. Naturaleza jurídica del canon de mejora local. Compatibilidad o duplicidad con la tasa o precio por prestación de servicios vinculados al ciclo del agua.
  - 3.7. Análisis de la constitucionalidad de la regulación del canon de mejora de las entidades locales de Andalucía por la Ley 9/2010, de 30 de julio, de aguas de Andalucía.
    - 3.7.1. Dictamen 760/2010 del Consejo Consultivo de Andalucía.
    - 3.7.2. Sentencia del Tribunal Constitucional 152/2016, de 22 de septiembre.
  - 3.8. Régimen transitorio: implantación de una nueva obligación financiera al órgano interventor.
4. Propuesta de publicidad activa de la gestión del canon de mejora local.
5. Conclusiones.
- Anexo normativo

## 1. INTRODUCCION.

Hace apenas un año desde la publicación del Decreto-ley 2/2020, de 9 de Marzo, de Mejora y Simplificación de Regulación para el Fomento de la Actividad Productiva de Andalucía, pero el contexto socio-sanitario y económico en el que fue promulgado no solo no ha facilitado su estudio, sino que se ha visto desplazado por una continua batería durante meses, con una periodicidad casi semanal, de normas de emergencia y gestión sobre las nuevas necesidades/realidades que la pandemia imponía.

El citado Decreto-ley, como en este trabajo y otro<sup>1</sup> hemos abordado, supone una norma con trascendencia no menor en el ámbito financiero de las entidades locales andaluzas.

Dicha norma, desde el punto de fiscal, supone dos contenidos relevantes:

1. La necesidad de modificación del hecho imponible y cuotas de las Ordenanzas Fiscales reguladoras de las tasas por prestación de servicios o realización de actuaciones urbanísticas, como consecuencia del nuevo régimen de declaración responsable y comunicaciones previas que se implementa en el ámbito del control de la edificación, en el que el ámbito de las licencias urbanísticas se minora en favor de las primeras.

2. La posibilidad de establecer el ingreso denominado Canon de mejora, directamente por la propia entidad local, derogando el sistema precedente de aprobación por la Administración Autonómica a solicitud de la entidad local.

La citada norma con rango de Ley, aprobada con fecha 12 de marzo de 2020, y que expresamente se califica de **reforma estructural** en su Exposición de Motivos, contiene las modificaciones indicadas -con repercusión respecto a las competencias fiscales de los Ayuntamientos fundamentalmente, aunque también pueden afectar a mancomunidades, consorcios, incluso Diputaciones como delegados de encomiendas de gestión-; que se concreta en los siguientes preceptos:

1º. El artículo 6 por el que se modifica el régimen de los procedimientos de intervención administrativa en los actos de edificación que corresponde a los Ayuntamientos.

2º. El artículo 14 por el que se da nueva redacción al artículo 91 de la Ley 9/2010, de 30 de julio, de aguas de Andalucía habilitando a las entidades locales a imponer y ordenar el canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de su competencia, a través de la aprobación de la correspondiente ordenanza fiscal.

La repercusión financiera que supone la modificación de la regulación del canon de mejora de infraestructuras hidráulicas resulta evidente -dado que la norma lo calificaba de tributo<sup>2</sup> también en su modalidad de canon exigible por las entidades locales- al

<sup>1</sup> Repercusiones de carácter financiero del decreto-ley 2/2020, de 9 de marzo, de mejora y simplificación de la regulación para el fomento de la actividad productiva de Andalucía, en el ámbito de las entidades locales. CUNAL, Septiembre-Octubre 2021.

<sup>2</sup> Artículo 72. *Ámbito de Aplicación y Modalidades*

1. El canon de mejora es un tributo aplicable en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

2. Este canon se exaccionará bajo dos modalidades, reguladas en las secciones 2ª y 3ª de este capítulo.

modificar el régimen de imposición y ordenación de dicho ingreso afectado; pero también ha de indicarse la trascendencia de la modificación que implica la implantación del régimen de declaración responsable y comunicación previa, por la dimensión fiscal que supone, en la medida que afecta al ámbito material y cuantitativo de uno de los recursos significativos de los presupuestos municipales, la tasa por prestación de servicios urbanísticos.

Si bien en el presente trabajo, se pretende realizar un análisis del contenido que afecta a la primera reforma, en este apartado introductorio debemos remitirnos a otro análisis diferenciado que también hemos realizado sobre el otro contenido relevante, y en el que realizamos una exposición de determinadas problemáticas a considerar a efectos de una mejor implementación de la acción normativa y de gestión, del nuevo hecho imponible y/o cuota de la tasa por prestación de servicios urbanísticos.

## 2. CONTENIDO GENERAL DEL DECRETO-LEY 2/2020, DE 9 DE MARZO, DE MEJORA Y SIMPLIFICACIÓN DE LA REGULACIÓN PARA EL FOMENTO DE LA ACTIVIDAD PRODUCTIVA DE ANDALUCÍA.

Antes de realizar el análisis del canon, consideramos por relevancia que resulta obligado dedicar un breve apartado al significado general que el Decreto-ley plantea.

En este objetivo, como punto de partida debemos comenzar resaltando el esfuerzo que la norma ha realizado en trasladar su significado y fundamentación. En este sentido, resulta relevante que 30 páginas de las 86 (no incluyendo las 8 correspondientes al Anexo 1) se dedican a la Exposición de Motivos.

Si bien dicha motivación resulta obligada dada la tipología del instrumento normativo aplicado, el Decreto-Ley, y sus consiguientes limitaciones constitucionales y estatutarias, resulta muy esclarecedor respecto a los elementos contextuales e interpretativos que manifiesta el Gobierno de la Junta de Andalucía como soporte de la innovación legislativa. Su interés resulta inmediatamente palmario al incluir la calificación de su contenido como de “**reforma estructural**”, por lo que pese al carácter eminentemente especializado de este trabajo, merece un mínimo análisis resaltando el adecuado esfuerzo de motivación de las medidas que implementa desde el punto de vista normativo, y ello al margen de la evaluación que de la misma se haga desde el punto de visto ideológico.

De forma esquemática, pasamos a detallar los elementos que la identificaban fundamentalmente y, que en dicho apartado de la norma expresamente se indican:

1. Dicha medida normativa pretende anticiparse a un contexto económico caracterizado por una fase de ciclo decreciente, según la “evolución previsible de la economía mundial y española”,.../... “en el marco de un proceso global de desaceleración económica confirmado en 2019”, y ello sin considerar aun los efectos de “la crisis sanitaria provocada por el virus COVID-19”.

El contexto temporal de la promulgación de la norma, en las primeras semanas de la primera ola en Europa de la pandemia Covid-19, justifica el menor acento que a la misma dedica en cuanto a su evaluación macroeconómica y los factores que relevan un ciclo de decrecimiento económico e incluso la errónea denominación del virus. En todo caso pese a la fecha de publicación de la norma, por el contenido de la misma, debemos concluir que no puede calificarse con una medida COVID-19.

Literalmente se indica que “Aunque estas cifras no aseguran la concurrencia a corto plazo de una recesión, el cambio de expectativas a nivel internacional y la ralentización económica, intensificada en las últimas semanas, obligan a tomar decisiones de política económica para evitar una mayor desaceleración”.

“La consecuencia más inmediata, además de una reducción en el crecimiento económico sería, sin duda alguna, una menor creación de empleo” .../.. “supondría al menos 35 mil empleos menos creados en el escenario más probable, pudiéndose elevar esta cifra incluso a niveles de destrucción neta de ocupación”.

.... “la materialización de una coyuntura económica problemática que todo responsable político tiene la obligación de combatir con las herramientas disponibles”.../.. “Las herramientas de que dispone la Administración de la Junta de Andalucía para luchar contra los envites de un ciclo económico adverso son limitadas.

2. Se trata de un conjunto de modificaciones en la regulación de determinados ámbitos normativos que como reforma estructural se configuran como una medida de política económica de oferta.

“La capacidad para enarbolar una política fiscal, lo suficientemente discrecional como para poder corregir el ciclo económico andaluz, es limitada, prácticamente nula, tanto por las competencias que el Gobierno andaluz posee como por el marco de restricciones fiscales en el que se mueven los presupuestos públicos desde el inicio de la pasada crisis, hace ya más de una década. Es por ello por lo que la Administración autonómica ha de poner el acento en las políticas económicas de oferta, esto es, tratar de elevar mediante reformas estructurales la eficiencia y competitividad del tejido productivo andaluz. Así, vinculando las características estructurales del tejido productivo andaluz con la amplitud del ciclo económico a corto plazo, se propone llevar a cabo, con respeto al marco constitucional y estatutario vigente, una batería de reformas estructurales que permitan contrarrestar del mejor modo posible la evolución cíclica más cercana”.

3. La calidad institucional de las entidades políticas (estatales o regionales) y de la que forma parte la calidad regulatoria, incide –citando informes de la OCDE- de forma positiva en el nivel y capacidad productiva. En la medida que se informa de una negativa evaluación del nivel de desempeño institucional que correspondería a su capacidad productiva, al Gobierno le corresponde la obligación de revisar el “exceso de regulación y sus costes para las empresas, la facilidad para emprender negocios, los controles de precios y las barreras a la libre competencia”.

“El crecimiento económico a largo plazo de las economías responde principalmente a factores estructurales. Dichos factores son de muy diversa naturaleza, sin que sea posible identificar al detalle el conjunto de éstos. Sin embargo, parte de ellos sí pueden ser señalados, como son la capacidad inversora, la estructura sectorial de la actividad productiva, el nivel y diversidad de cualificación de los trabajadores, así como la calidad de las instituciones públicas”.

“aquellos países o regiones que muestran mejores puntuaciones en indicadores de calidad institucional suelen mostrar un crecimiento potencial a largo plazo más elevado y sólido y una mayor resistencia durante las crisis económicas. Asimismo, dichos países también muestran mayores tasas de productividad y, por ello, mejores niveles de bienestar para sus ciudadanos”.

“la calidad regulatoria representa una de las debilidades de las economías española y andaluza”.

“Andalucía no goza de una buena posición una vez es comparada a nivel nacional e internacional”.

“En este sentido, la mejora de la regulación económica, que consiste en el conjunto de actuaciones de los poderes públicos mediante las cuales se generan normas eficientes, trámites simplificados e instituciones eficaces, se convierte, en consecuencia, en un factor central del buen funcionamiento de las actividades productivas y, por tanto, del crecimiento y del desarrollo económico”.

“en un mundo interrelacionado y globalizado, las diferencias en costes regulatorios son penalizadas con menor inversión y menor empleo, afectando a las ventajas competitivas y por ello al bienestar de la ciudadanía”.

“Es indudable que una mejor regulación y facilidad para hacer negocios en la industria mejorará el comportamiento de la región ante los envites de una supuesta crisis”.

“reformas estructurales basadas en la mejora de la regulación y en la eliminación de trabas procedimentales .../... implica una eliminación de barreras, una reducción de costes tanto para las empresas como para las personas consumidoras, o la eliminación o simplificación de trámites que penalizan la creación de valor”.

Específicamente se hace referencia al sector industrial – “uno de los pilares del nuevo modelo de crecimiento de la economía andaluza” y “uno de los principales objetivos del Gobierno”- que por su mayor carácter exportador y competitivo en un mercado global manifiesta que “la viabilidad de los proyectos de inversión dependa estrechamente de las barreras a la actividad que se puedan imponer con la regulación. Es por ello, que esta iniciativa supone, ante todo, un impulso a la inversión industrial que es la que más sufre, sin ningún género de dudas, las brechas regulatorias entre países y regiones”.

4. Desde el punto vista institucional, y en cuanto al contenido que la norma supone, se indica que es el resultado de las propuestas surgidas de los grupos de trabajo y de expertos, que previamente llevaron a cabo la identificación de “estas

barreras a la actividad contempladas en los articulados de numerosas normas que componen el cuerpo legislativo andaluz”.

La Comisión Interdepartamental para la Promoción de la Industria de Andalucía, creada por el Decreto 367/2019, de 19 de febrero, indica que “puso de manifiesto la necesidad de agilizar y simplificar determinados procedimientos administrativos en materia energética, medioambiental, de salud y de ordenación del territorio y urbanismo, incidiendo de manera positiva en el desarrollo de la actividad económica y en particular en la industria”.

En el marco del Plan para la Mejora de la Regulación Económica de Andalucía, impulsado por el Acuerdo de 26 de marzo de 2019, del Consejo de Gobierno, “la Comisión Delegada para Asuntos Económicos aprobó un documento de trabajo en el que se establecían las actuaciones, la metodología a desarrollar, así como la creación de tres equipos de trabajo, de cuyas propuestas de simplificación y racionalización de procedimientos administrativos este Decreto-ley es en parte resultado .../... documento de propuestas en el que se identifican con claridad las normas en las que se concentran gran parte de estas barreras y trabas administrativas y las razones para su remoción”.

5. El contenido del Decreto-ley supone la reforma de aquellas normas que contienen preceptos que se han concluido por el Gobierno de la Junta de Andalucía que dificultan el acceso a una actividad productiva a emprendedores y empresas, simplificando trámites y reduciendo los requisitos administrativos que se han evaluado como injustificados o desproporcionados.

“Es por ello por lo que se propone llevar a cabo una batería de reformas normativas que, como se ha explicado, sumadas sean capaces de mejorar los fundamentos de la economía andaluza y que le permitan en definitiva contrarrestar la desaceleración económica que ya se experimenta.”

6. Finalmente, se declara que con dicha norma se pretende iniciar la implementación de una nueva cultura regulatoria de la Administración tendente no solo a la eliminación de barreras y trabas regulatorias sino a evitar su “resurrección” posterior, como resultado una dirección alineada con la reorientación de un modelo productivo más competitivo y sostenible

“no solo la reforma normativa que aquí se incluye, sino además debe concretar en la práctica la necesidad de adoptar todas aquellas medidas que implementen unas bases con vocación de permanencia en el tiempo, facilitando en el futuro el camino para quienes quieran emprender y desarrollar el ejercicio de actividades económicas, profundizando de manera continua en el tiempo en la eliminación de barreras y trabas regulatorias y estableciendo los mecanismos necesarios para evitar que se levanten de nuevo. En definitiva, se trata de sentar unas bases que permitan reorientar nuestro modelo productivo para hacerlo más competitivo y sostenible mientras se adopta por parte de la Administración andaluza una nueva cultura regulatoria.”

Otros elementos generales contenidos en la exposición de motivos que podemos calificar de formales son los relativos a la justificación del marco competencial y procedimental de la norma. En este sentido, solo nos permitimos resaltar por su interés: la construcción intelectual que se realiza para conciliar el carácter de reforma estructural con el requisito de la excepcionalidad material del Decreto-ley que impone tanto el artículo 110 del Estatuto de Autonomía para Andalucía, así como la jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto a la interpretación de las exigencias previstas por el artículo 86.1 de la Constitución.

### 3. CANON DE MEJORA DE INFRAESTRUCTURAS HIDRÁULICAS DE COMPETENCIA MUNICIPAL.

La polémica que ha perseguido a la Ley 9/2010, de 30 de julio, de Aguas de Andalucía, prácticamente desde su entrada en vigor el 10 de agosto de 2010 (salvo lo dispuesto en el art.42.2 cuya aplicación se aplazó dieciocho meses desde su entrada en vigor, y los cánones y la tarifa que entraron en vigor a partir del 1 de enero de 2011), se ha centrado en elementos ajenos al ingreso objeto de este estudio, que como con detalle se expondrá ya existía con anterioridad, con la establecida en la disposición adicional decimoséptima de la Ley 7/1996, de 31 de julio, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para 1996.

La conflictividad que ha trascendido a la opinión pública y que jurisdiccionalmente se concretó en el planteamiento de un conflicto constitucional en defensa de la autonomía local ante el TC, se circunscribieron a la modalidad autonómica del canon de mejora, salvo la sobrevenida alegación que fue inadmitida finalmente por el TC sobre la modalidad local, y a la que nos dedicáramos en el apartado 3.7 con detalle.

#### 3.1. Contenido de la modificación introducida.

##### 3.1.1. Nuevo artículo 91 LAA.

De la innovación que supuso la Ley 9/2010, de 30 de julio, de Aguas de Andalucía (en adelante, LAA), el aspecto más conflictivo ha resultado ser, la regulación que se contenía en el TÍTULO VIII respecto al RÉGIMEN ECONÓMICO-FINANCIERO tanto respecto al canon de mejora en su modalidad autonómica - de infraestructuras hidráulicas de interés de la comunidad autónoma- como al canon de servicios generales.

El Decreto-Ley 2/2020 sin embargo no modifica ninguno de estos cánones - configurados como recursos de carácter autonómico, aunque el primero exaccionado por la entidades locales, en su consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, y respecto a los que cuenta con competencia constitucional y estatutaria indubitada-, sino que por el contrario, modifica el denominado canon de mejora **local**, dando una nueva redacción al artículo 91 de la Ley 9/2010, de 30 de julio, de Aguas de Andalucía, que se refiere al establecimiento del canon de mejora de infraestructuras hidráulicas competencia de las entidades locales; una materia sobre la que vuela la sombra de la más que

controvertida competencia autonómica para la regulación de los ingresos tributarios o no del sector local, singularmente el municipio, como con detalle vamos a abordar.

Específicamente el artículo 14.6 del Decreto-Ley 2/2020 modifica el artículo 91 de la Ley 9/2010, de 30 de julio, de Aguas de Andalucía, conforme a la siguiente redacción:

1. Las entidades locales titulares de las competencias de infraestructuras hidráulicas para el suministro de agua potable, redes de abastecimiento y, en su caso, depuración podrán establecer y exigir con carácter temporal la modalidad del canon de mejora regulado en esta Sección y en la Sección 1.ª de este Capítulo, de acuerdo con esta Ley, las disposiciones que la desarrollen y las respectivas ordenanzas fiscales.

2. A estos efectos, las entidades locales que decidan hacer uso de las facultades que les confiere esta Ley, previa comunicación a la Consejería competente en materia de Hacienda, deberán acordar la imposición del canon y aprobar las oportunas ordenanzas fiscales reguladoras de éste en orden a la fijación de los elementos necesarios para la determinación de las respectivas cuotas tributarias conforme a las determinaciones contenidas en el artículo 94, de su régimen de aplicación y de la vigencia por el tiempo necesario para lograr con su rendimiento el fin al que va dirigido.»

### ***3.1.2. Regulación Precedente.***

Como antecedente normativo resulta de interés conocer tanto la redacción previa del citado artículo 91 de la Ley 9/2020, como la que se contenía en la por la disposición adicional decimoséptima de la Ley 7/1996, de 31 de julio, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para 1996.

La citada Da 17ª LPG 1996, literalmente establecía:

“Uno. Las Entidades Locales titulares de las competencias de suministro domiciliario del agua potable, saneamiento y depuración, podrán solicitar a la Comunidad Autónoma el establecimiento de un canon de carácter transitorio e integrado dentro del precio del agua, que se denominará «canon de mejora».

Dos. El canon de mejora tendrá como finalidad la financiación de las inversiones en infraestructuras hidráulicas a cargo de las Entidades Locales correspondientes.

Tres. Estarán obligados al pago del canon de mejora los usuarios de los servicios de agua potable, saneamiento y depuración, constituyendo su hecho imponible el uso de dichos servicios y asimilándose su devengo al determinado en el sistema tarifario vigente en la Entidad Local de que se trate.

Cuatro. El canon de mejora podrá constar de una parte fija por usuario y/o de una parte variable en función de los metros cúbicos de agua facturados, dentro del período de liquidación que se considere, fijándose, en cada supuesto, en las cuantías necesarias para que la suma de los ingresos obtenidos durante la vigencia del mismo, sean los suficientes para cubrir las inversiones a



realizar, y, en su caso, los costes financieros que generen las mismas, y sin que su importe total pueda superar el de las tarifas vigentes de abastecimiento y saneamiento del agua.

Cinco. La gestión del canon de mejora corresponderá a la respectiva Entidad Local, debiendo las entidades que presten los servicios facturarlos, como concepto diferenciado de las tarifas, en los términos y condiciones establecidos.

Seis. Se faculta a la Consejería de Obras Públicas y Transportes de la Junta de Andalucía para establecer los cánones de mejora, a solicitud de la correspondiente Entidad Local, fijando su concreta cuantía, su régimen de aplicación y su vigencia por el tiempo necesario para lograr con su rendimiento el fin al que van dirigidos.

En términos análogos, el artículo 91 de la Ley 9/2010 en su redacción original, y solo como mínimas modificaciones no trascendentes a los efectos del presente análisis, determinaba que:

1. Las entidades locales titulares de las competencias de infraestructuras hidráulicas para el suministro de agua potable, redes de abastecimiento y, en su caso, depuración podrán solicitar a la Comunidad Autónoma el establecimiento con carácter temporal de la modalidad del canon de mejora regulado en esta Sección y en la Sección 1ª de este Capítulo.

2. A estos efectos se faculta a la Consejería competente en materia de agua para establecer el canon a que se refiere el apartado anterior, fijando su cuantía conforme a las determinaciones contenidas en el art. 94, su régimen de aplicación y la vigencia por el tiempo necesario para lograr con su rendimiento el fin al que va dirigido.

Por tanto, desde hace 24 años hasta el Decreto-Ley 2/2020, el modelo que ha resultado de la normativa vigente ha sido el siguiente:

1. Las entidades locales andaluzas contaban con un recurso de naturaleza pública y exacción no obligatoria, que si bien antes de la Ley de Aguas podría calificarse como de prestación patrimonial de carácter público (artículo 31 de la Constitución), no obstante a partir de la misma se califica de tributo, aunque no se determina su tipología como impuesto, tasa o contribución especial.

2. Dicho “tributo” según la calificación de la LAA no requiere ni se regula por una ordenanza fiscal, y ello, pese al régimen previsto en el Real Decreto Legislativo 2/2004 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, y por tanto podría ser solicitado por el Alcalde como competencia residual del artículo 21.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local (LBL).

3. La potestad tributaria de ordenación se residenciaba en la propia Administración autonómica - ni siquiera en el Órgano de representación popular de carácter regional- al determinarse directamente que es la Consejería competente en materia de agua a la que corresponde “establecer el canon”, fijando tanto su cuantía como su régimen de aplicación y la vigencia.

¿Dicho régimen resulta respetuoso con la garantía institucional de la autonomía local, en su acepción de potestad tributaria? Aun no responderemos a esta pregunta, pero si adelantamos que de los 113 municipios que aprobaron mociones para la presentación del conflicto de competencia en defensa de la autonomía local ante el Tribunal Constitucional, no debieron apreciarlo así, al menos en ese momento, puesto que no fue objeto de la moción aprobada al efecto.

### **3.1.3. Ratio Legis.**

Para concluir este apartado debemos indicar dos notas respecto a la exposición de motivos de las dos normas que ha regulado esta materia:

1º. El apartado VII de la LAA se limita a justificar su regulación en un único apartado, al indicar que: “la Ley recoge en su articulado los cánones de mejora de infraestructuras hidráulicas de competencia de las entidades locales, que ya estaban regulados por la disposición adicional decimoséptima de la Ley 7/1996, de 31 de julio, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para 1996. Con esta regulación legal se evita cualquier duplicidad en los gravámenes que los usuarios soportan como consecuencia de la ejecución y explotación de las instalaciones de depuración.

2º. Conforme hemos indicado en el apartado Segundo de este trabajo, el Preámbulo del Decreto-ley configura dicha norma como una medida de reforma estructural, vinculada a las políticas públicas sobre la oferta en su contenido de calidad institucional, y ello en la medida que existen importantes limitaciones financieras respecto a la posibilidad de actuar con políticas de demandas; sin embargo, la modificación que en este ámbito se implementa contradice dicha declaración, al contar con una motivación específica que se manifiesta dentro del apartado XVI, y literalmente señala:

“Así mismo, se pretende devolver al ámbito de las entidades locales la capacidad de financiar las infraestructuras hidráulicas del ciclo integral de agua de uso urbano de su competencia sin que sea precisa para ello la intervención de la Comunidad Autónoma. Para ello, se modifica el artículo 91 de la Ley 9/2010, de 30 de julio, habilitando a las entidades locales a establecer y exigir el canon de mejora de infraestructuras hidráulicas competencia de las mismas.

.../...

Finalmente, también se recoge un régimen transitorio, de manera que los cánones de mejora local aprobados hasta la fecha seguirán vigentes acorde a su normativa de creación. No obstante, se suprime la obligación que hasta ahora tenían las entidades locales de presentar documentación justificativa y de seguimiento a la Administración de la Junta de Andalucía, dejándose este control en manos de los propios órganos interventores de las entidades locales. También se permitirá que sean las entidades locales las que modifiquen los programas de infraestructuras hidráulicas

de los cánones de mejora en vigor, siempre que no suponga la alteración de las cuotas del canon ni un aumento de la duración del mismo.

De esta forma, se avanza de manera significativa en el objetivo de contrarrestar la desaceleración económica y de favorecer la actividad empresarial, ya que la modificación del régimen de los cánones de mejora de infraestructuras hidráulicas competencia de las entidades locales contribuirá a una significativa agilización de los trámites procedimentales, acortando el plazo medio de aprobación de los mismos en más de un año. Todo ello permitirá que las entidades locales puedan licitar de manera inmediata las infraestructuras hidráulicas necesarias para ofrecer los servicios que componen el ciclo integral del agua de uso urbano, otorgando de esta forma un rápido impulso a la actividad del sector de la construcción”.

Por tanto, la problemática que se pretende corregir respecto al canon de mejora en su modalidad local, no parece responder al fundamento de una medida de carácter estructural en el ámbito de la calidad en el desempeño institucional tendente a la eliminación de barreras y trabas administrativas, al menos en la configuración establecida con carácter general por el Gobierno en su apartados iniciales del Decreto Ley; sino más bien, supone una eliminación de la intervención que expresamente exigía la normativa anterior, sobre la que existían fundados argumentos de inconstitucionalidad por vulnerar el contenido institucional del principio de autonomía local consagrado en el artículo 137 CE. Pero además se considera que con esta nueva configuración en la que desaparece tanto la tutela como la competencia fiscal autonómica por encima de la local, la imposición generalizada de estos cánones por las entidades locales puede coadyugar a favorecer la actividad empresarial vinculada a la construcción de infraestructuras hidráulicas (política pública de demanda).

### **3.2. Régimen jurídico del canon de mejora local.**

La regulación del canon local en su definición funcional u operativa, al margen del tema de la ordenación regulada en el artículo 91, ha permanecido invariable a lo largo de las tres normas indicadas. A continuación pasamos a exponer la ordenación fiscal de cada uno de sus elementos según la clasificación doctrinal en materia de tributos, incluyendo algunos comentarios en algunos de los apartados respecto a la relevante problemática de su naturaleza jurídica, que será objeto de exposición como un apartado independiente.

Desde el punto de vista didáctico ha de indicarse que la regulación se realiza de forma compleja – en el sentido de dual- al configurarse el canon local como una modalidad de los cánones de mejora que puede ser implementado tanto por la Junta de Andalucía como por los municipios en sus respectivos ámbitos de actuación. Así existen disposiciones comunes para las dos modalidades (SECCIÓN PRIMERA. Normas comunes, artículos 72 a 78) y disposiciones específicas para cada modalidad (las específicas del canon de mejora local se contienen en la SECCIÓN TERCERA, artículos 91 a 96).

### **3.2.1. Elementos de configuración normativa.**

#### **i. Hecho imponible.**

Dentro de las disposiciones comunes el artículo 73 se refiere al Objeto y Finalidad, determinando que el citado canon “grava la utilización del agua de uso urbano con el fin de posibilitar la financiación de las infraestructuras hidráulicas de cualquier naturaleza correspondientes al ciclo integral del agua de uso urbano, tanto en el ámbito de actuación de la Junta de Andalucía como en el de las entidades locales”.

En correlación con dicho objeto imponible, el Artículo 74.1 determina el Hecho Imponible como “*la disponibilidad y el uso urbano del agua potable suministrada por redes de abastecimiento públicas o privadas*”.

Uno de las cuestiones más complejas es la precisión que incluye dicho apartado al indicar que “*Se asimilan a uso urbano las pérdidas de agua en las redes de abastecimiento en los términos que disponga esta ley*”. Baste en este momento solo indicar que dicha cuestión por estar directamente vinculada a la naturaleza del tributo y su determinación cuantitativa en la cuota.

#### **ii. Sujeto Pasivo**

Específicamente respecto al canon de mejora local, el artículo 93 se refiere a los Obligados Tributarios, determinando los sujetos pasivos contribuyentes y los sujetos pasivos sustitutos.

- Son sujetos pasivos a título de contribuyentes: los usuarios de los servicios de agua potable y saneamiento.
- Son sujetos pasivos como sustitutos del contribuyente: las entidades suministradoras, entendidas como “aquellas entidades públicas o privadas prestadoras de servicios de agua que gestionan el suministro del agua a los usuarios finales, incluidas las comunidades de usuarios previstas en el art. 81 del Texto Refundido de la Ley de Aguas”. Dichos supuestos se reconducen al actual contrato de concesión -o alguna de las modalidades del anterior contrato de gestión de servicios públicos-, o encomiendas de gestión, como supuestos más frecuentes.

Como ordenación complementaria a la figura del sustituto del contribuyente, el artículo 78 se refiere a la obligación de la entidad suministradora de repercutir íntegramente el importe del canon sobre el contribuyente, que queda obligado a soportarlo.

#### **iii. Devengo y periodo impositivo.**

La gestión conjunta de varias figuras tributarias en un mismo recibo/liquidación es una práctica común en el ámbito local, y ha de ser valorada positivamente por la simplificación y ahorro de costes que el sistema supone. En este sentido, el legislador autonómico, ya en la redacción de la disposición adicional **decimoséptima** de la Ley 7/1996, de 31 de julio, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para

1996, en su apartado Cinco, indicaba respecto a la gestión debía ser facturarlo como concepto diferenciado de las tarifas.

Pese a la mejorable redacción, la intención se concluía indubitada, en el sentido de un modelo gestión conjunta en un único recibo/liquidación/factura, lo que condiciona la determinación normativa del elemento temporal concordante con la tasa o precio por la prestación de servicios del ciclo del agua, y así el artículo 95 regula el Período Impositivo y el Devengo, determinando que “El período impositivo coincidirá con el período de facturación de la entidad suministradora, devengándose el canon el último día de ese período impositivo”.

### *3.2.2. Elementos de determinación cuantitativa.*

#### **i. Base Imponible. Tributo de cupo.**

De forma común a ambas modalidades de canon de mejora el artículo 75.1 determina la Base Imponible como el volumen de agua consumido o estimado durante el período impositivo, expresado en metros cúbicos; sin embargo el artículo 76.1 respecto al régimen de estimación directa de la base imponible la reconduce al volumen de agua facturado por la entidad suministradora.

No obstante, y fundamentado por algunas posiciones en el carácter medioambiental que también que se atribuye al canon, dicha concepción de la base imponible es objeto de corrección con el elemento “pérdidas de agua en las redes de abastecimiento”, al señalar tanto el 75.2 como el 76.2 que “en el caso de pérdidas de agua en las redes de abastecimiento, la determinación de la base imponible se realizará en función del volumen de agua suministrado en alta y el volumen de agua facturado”.

Si bien este ajuste puede tener alguna justificación en el caso del canon autonómico, dicha argumentación resulta difícil de mantener en el caso de la modalidad local del canon de mejora, en el que la imputación de la responsabilidad de dichas pérdidas corresponde a la misma entidad local que opera como sujeto activo del ingreso presupuestario.

En este ámbito cuantitativo, también de hacerse mención al artículo 94, que si bien referido a la cuota, determina que los ingresos obtenidos durante la vigencia de la misma, sean los suficientes para cubrir las inversiones a realizar y, en su caso, los costes financieros que generen las mismas.

Esta configuración del tributo se asemeja a la naturaleza de las contribuciones especiales como tipología tributaria, de escasa aplicación y tortuosa interpretación jurisprudencial que sin desconocer la deficiente regulación en el TRLHL, ha supuesto un campo minado para aquellas entidades que han aprobado su imposición. Esta semejanza que deriva de la estructura como tributo de cupo, la diferencia de los impuestos, y también, aunque en menor medida, de la tasa, puesto que el importe total a recaudar viene determinado ex ante a través de la aprobación de un proyecto de inversión y una estimación de los sujetos pasivos ponderada por el elemento cuantitativo correspondiente (superficie, prima de seguro, etc.).

En este apartado debemos indicar que confrontada la regulación que define este tributo con el régimen de las contribuciones especiales en el ámbito local -artículos 28<sup>3</sup> y ss. del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL, en adelante)-, y condicionado además por la que se ha llegado a calificar, de interpretación integrista que determinados órganos jurisdiccionales -en relación a la identificación del interés que fundamenta la exacción mediante contribuciones especiales- cabe manifestar que el canon de mejora hidráulico, sea autonómico o local, no pueden integrarse dentro de la tipología de contribución especial. Y ello, porque en el canon de mejora concurre un ámbito municipal/general en la imposición de la medida, en cuanto que afecta a la generalidad de la vecindad; mientras que en el caso de la contribución especial se requiere que la actuación pública se refiera/afecte/beneficie a determinados sujetos especialmente frente al resto de la comunidad municipal, y ello debería determinarse de forma diferenciada, cuantificable e identificable frente a esos otros vecinos del municipio – según la posición mayoritaria aunque no unánime de la jurisprudencia contenciosa-administrativa-. Entendemos que para su integración dentro del concepto de beneficio especial, se requería de una precisión normativa, a modo de regla interpretativa, en términos similares a como se realiza en la determinación de las tasas como se analizará, respecto a este tipo de servicio en el que el número de usuarios es tal que se asemeja a un beneficio general de toda la comunidad.

Por tanto, pese a que desde el punto de vista cuantitativo comparten el modelo de tributo “de cupo”, en cuanto a la fijación del importe total e individual de los ingresos presupuestarios a percibir por la entidad local con su imposición; se diferencia del tributo contribución especial en que no concurre un beneficio especial del usuario sino que afecta a la totalidad del servicio universal que definen el ciclo integral del agua de uso urbano. Por el contrario, si se mantuviera que concurre ese beneficio especial en tanto que usuario de un servicio, se debería concluir que no existirá ninguna diferencia entre la contribución especial y el canon de mejora. Quizás por tanto, una modificación de la Ley de Haciendas Locales, corrigiendo la doctrina jurisprudencial sobre la determinación del interés general o una definición legal que incluyera la financiación de estos servicios de una forma más reforzada, haría innecesaria la regulación sectorial de este ingreso, o al menos contaría con el amparo de la norma básica en materia de financiación de las entidades locales.

## **ii. Cuota.**

Como precepto específico del canon local, el artículo 94 LAA regula la cuota íntegra determinando que esta podrá consistir en una cantidad fija por usuario y/o una cantidad variable, que deberá establecerse de forma progresiva y por tramos, en función de los metros cúbicos de agua facturados. En todo caso, impone como limitación que el

<sup>3</sup> Artículo 28. Hecho imponible

*Constituye el hecho imponible de las contribuciones especiales la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, de carácter local, por las entidades respectivas.*

importe total no deberá superar el importe de las tarifas vigentes de abastecimiento y saneamiento del agua.

Respecto a esta limitación comparativa respecto a las tarifas de abastecimiento y saneamiento, lo primero que cabe precisar es que no resulta clara la redacción del precepto, en la medida que puede ser interpretada individualmente respecto al importe del recibo/factura o también respecto al importe total a exaccionar durante el periodo temporal de vigencia del acuerdo de imposición.

En el primero de los casos, la regulación de la ley se vincularía a una política de intervención de precios al limitar las cuotas, mientras que en la segunda se condicionaría la política presupuestaria de inversión, en ambos casos, con una incidencia en la potestad tributaria local constitucionalmente garantizada, y respecto a la que su tutela o minusvaloración no se realiza con una justificación expresa por el legislador autonómico. Es más podría conculcar otros principios de obligada aplicación como los contenidos ambientales presentes en la legislación estatal de aguas y, en la Directiva 2000/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2000, por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas. En este caso, piénsese en el municipio que sin haber impuesto la tasa municipal por prestación de servicios vinculados al ciclo integral del agua de uso urbano o que sus tarifas son de escasa cuantía bien por la estructura de costes de los gastos de gestión que el servicio implica o por propia voluntad política vinculada a la existencia de otras fuentes de financiación, y la consecuencia de que no se podría llevar a cabo la financiación de las infraestructuras hidráulicas con el canon de mejora o debería implementarse con un plazo de duración que quizás resultaría antieconómico por los costes financieros que se derivaban de la operación de deuda bancaria que debería concurrir.

Un ámbito que no se regula respecto al canon de mejora local pero que se ordena para el autonómico, es el correspondiente a la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas.

Esta omisión en la anterior regulación tenía mayor significación en la medida que la entidad local, carecían de poder normativo para regulación de su canon, situación que ha girado con el Decreto Ley 2/2000, pudiéndose ya regular este apartado de la regularización de cuotas en la propia ordenanza fiscal.

El artículo 89 bis LAA aplicable al canon autonómico y que puede servir de modelo, determina respecto a la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas que estas se llevarán a cabo por el entidad gestora como sustituto del contribuyente, cuando se hubiese determinado incorrectamente, no se haya repercutido o cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado.

El plazo de rectificación, que ha de entenderse de prescripción del derecho de la administración para exigir su ingreso, se fija en cuatro años a partir del devengo o, en su caso, desde que se comunicó la firmeza de la resolución.

Respecto a la aplicación del régimen general de ingresos extemporáneos de carácter tributario según concurra o no requerimiento por la Administración de gestión,

el precepto se remite a la regulación prevista en los artículos 26 y 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, precisando como supuestos en los que no procede dicho régimen de recargos extemporáneos, los siguientes:

- error fundado de derecho
- resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio deban quedar sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado.
- no sea posible conocer los consumos realmente realizados en el momento del devengo del canon y el prestador del servicio/sustituto del contribuyente lo hubiera fijado provisionalmente y que, posteriormente se procede a su rectificación cuando dicho consumo es conocido.

Por el contrario, cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sustituto del contribuyente podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

- a) Iniciar procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- b) Regularizar la situación tributaria en la autoliquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este supuesto, el sustituto del contribuyente estará obligado a reintegrar al contribuyente las cuotas repercutidas en exceso.

Finalmente, y a efectos del control/verificación, se regula una declaración anual en la que se han de declarar todos los hechos imponible realizados en el año anterior, precisando el apartado 4º del artículo 89 bis.4 que las cuotas rectificativas se incluirán en la declaración anual del ejercicio en el que se efectúe la rectificación; no obstante, en el supuesto de que se haya optado por autoliquidación complementaria correspondiente al semestre de un ejercicio con posterioridad a la presentación de la declaración anual de dicho ejercicio, deberá presentar también una declaración anual sustitutiva.

### **3.3. Configuración financiera como ingreso afectado.**

Como ya hemos indicado anteriormente la figura fiscal ha de conceptuarse como un tributo de cupo, en cuanto que la determinación de la recaudación total por la gestión del mismo queda fijada con ocasión de su acuerdo de imposición.

Corolario de esta determinación vicaria, es la necesidad de la implementación del correspondiente instrumento financiero que permita garantizar dicha limitación fiscal. Esta afectación legal es la que se contiene de forma específica para el canon de mejora local en el apartado primero del artículo 92 que literalmente establece que “los ingresos procedentes del canon de mejora quedan afectados a la financiación de las infraestructuras



hidráulicas de suministro de agua potable, redes de saneamiento y, en su caso, depuración”.

Si bien en esta regulación no se circunscribe a un proyecto aprobado con una redacción expresa, entendemos que esta se infiere tanto de la reiterada afirmación que mantenemos de su configuración como tributo de cupo, como de la interpretación integrada de este precepto con lo indicado en el propio artículo 91 que impone un carácter temporal al tributo y en el artículo 94 respecto a la cuota que se refiere a que “los ingresos obtenidos durante la vigencia de la misma, sean los suficientes para cubrir las inversiones a realizar”.

No desconocemos que el carácter temporal no se exige respecto al canon de mejora autonómico y que en el artículo 80, que es el que se dedica a la afectación de los ingresos procedentes del canon autonómico, se refiere a una financiación dinámica respecto las infraestructuras hidráulicas declaradas de interés de la Comunidad Autónoma.

Dichos argumentos también abundan en una interpretación conforme a la mantenida respecto a canon local, dado que la regulación en este apartado no son iguales, permitiéndose en el caso de la Comunidad Autónoma una desvinculación inicial de las infraestructuras que lo motivan y que podrán ser identificadas posteriormente mediante una declaración de interés y, requiriéndose por el contrario en el caso de la entidad local: una identificación y concreción cuantitativa de las obras a financiar con carácter previo.

Finalmente en este apartado de gestión presupuestaria de los ingresos, debemos indicar que el artículo 92.2 declara dichos ingresos como medio de garantía del pago de intereses y de la amortización de créditos para la financiación de las infraestructuras. Sobre esta regulación dado el carácter del trabajo no podemos profundar más allá de indicar la dificultad de considerar como garantía ejecutable de unos fondos que tienen la consideración de bienes de dominio público, y que por tanto gozan del privilegio de la inembargabilidad prevista en el artículo 178 Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL, en adelante) y que ha sido asumida por el propio tribunal constitucional.

Finalmente en este apartado y desde el punto de visto técnico, respecto a la verificación del cumplimiento del carácter afectado nos remitimos al análisis que posteriormente realizaremos de la Subestructura/área de especial trascendencia contable de los Gastos con Financiación afectada y la propuesta de publicidad activa en materia tributaria.

### **3.4. Ordenación del tributo.**

Como hemos ya advertido el Decreto-Ley 2/2020, de una forma más respetuosa con la configuración constitucional del principio de autonomía local, suprime la tutela o competencia de exacción que asignaba a la Administración Autonómica hasta el 12 de marzo de 2020. No procediendo mayor profundización sobre el contenido normativo que correspondía interpretar respecto a la potestad que se asignaba a un órgano de la Junta de

Andalucía en la redacción anterior – ni siquiera al Parlamento de Andalucía-, o los argumentos que hacían dudar de la constitucionalidad de dicho modelo legislativo según la doctrina del Tribunal constitucional – y que se contienen tanto en su pronunciamiento sobre la inconstitucionalidad tanto de determinados preceptos de la Ley 57/2011 de racionalización de la administración local<sup>4</sup>, como sobre el Estatuto de Autonomía de Cataluña-; el sistema de imposición y ordenación del canon mediante ordenanza fiscal, se reconduce al régimen previsto en el artículo 17 y ss. del TRLHL y Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local<sup>5</sup> (en adelante LBRL).

Dicho régimen se corresponde al menos parcialmente con el nuevo apartado 6 al artículo 20 TRLHL respecto a la regulación en el sector local de las contraprestaciones económicas no tributarias que son las que se establezcan de forma coactiva por la prestación de los servicios públicos mediante personificación privada o mediante gestión indirecta (concesión, sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado). Y afirmamos que parcialmente porque el artículo 91 Ley 9/2010 según la redacción de 12 de marzo de 2020 se refiere a ordenanza fiscal, mientras que el citado artículo 20.6 se remite a la ordenanza sin su consideración de fiscal y por tanto directamente vincula a la ordenación de los artículos 17 y ss. TRLHL.

Sin duda una contradicción palmaria que hubiese requerido de una rectificación o al menos de un mayor rigor técnico, regulando o remitiéndose a lo previsto en el citado artículo 20.6 TRLHL, que ya contaba con casi 3 años de vigencia al Decreto-ley 2/2020.

No nos detenemos en otros temas dado el carácter del trabajo como artículo y ya suficientemente extenso para una primera aproximación a la novedad normativa, pero anticipamos que el tema de la exigibilidad del estudio económico técnico y el contenido de vinculante o no del Plan de Inversiones, entre otros, se configuran como aspectos problemáticos, que recomendarían de una modificación legislativa con mayor rigor, en la medida que dichos contenidos exceden de la posibilidad de desarrollo reglamentario en aplicación del principio de reserva de ley tributaria.

### 3.5. Gestión del tributo.

#### **i. Gestión conjunta junto al recibo de la tasa o prestación patrimonial de carácter público del canon.**

<sup>4</sup>

Análisis de la STC 125/2013. De los concejales no alcaldables. Revista de Derecho Local, 1 de junio de 2013, nº 9.

<sup>5</sup> Artículo 106 LBRL

1. Las Entidades locales tendrán autonomía para establecer y exigir tributos de acuerdo con lo previsto en la legislación del Estado reguladora de las Haciendas locales y en las leyes que dicten las comunidades autónomas en los supuestos expresamente previstos en aquélla.
2. La potestad reglamentaria de las Entidades locales en materia tributaria se ejercerá **a través de ordenanzas fiscales** reguladoras de sus tributos propios y de ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección. Las Corporaciones locales podrán emanar disposiciones interpretativas y aclaratorias de las mismas.

Como una determinación normativa que afecta directamente a la simplificación de la exacción, el apartado segundo del artículo 78 LAA determina que la cuota del canon de mejora “deberá hacerse constar de forma diferenciada en la factura o recibo que emita la entidad suministradora, en los que, como mínimo, deberá indicarse la base imponible, los tipos y el porcentaje que resulten de aplicación, así como la cuota tributaria del canon, quedando prohibida tanto su facturación como su abono de forma separada”.

## ii. Régimen de gestión del canon.

La Ley 9/2010, de Aguas de Andalucía (LAA) no regula el régimen de gestión en la modalidad local, limitándose a declarar en su artículo 96 que corresponderá su determinación a la entidad local, lo que resulta al menos llamativo puesto que desde el punto de vista operativo, en el caso de la gestión indirecta del servicio en la tortuosa tradición de la gestión del ingreso por las empresas privadas “concesionarias”<sup>6</sup>, bien hubiese merecido incluir alguna regulación que facilitara la aplicación técnica.

En el caso, poco común, de gestión directa por el propio Ayuntamiento del Canon de mejora con recaudación en su propio presupuesto, dicho ingreso no presenta ninguna singularidad técnica más allá del requerimiento lógico y obligado de la información detallada y diferenciada en el mismo recibo/factura y de su registro presupuestario en un concepto o subconcepto específico que deberá tener el carácter afectado.

Para los casos de recaudación por concesionarios, proponemos la regulación del régimen de autoliquidación con los términos que para el canon de mejora autonómico establece el artículo 89<sup>7</sup>.

En este ámbito, la problemática que procede dilucidar es si la autoliquidación se ha de calcular por el importe facturado o recaudado. El legislador de 2010 para el canon modalidad autonómica y sin que nos conste que haya existido modificación en esta década pese a la polémica que suscitó – si han sido modificados los apartados 1 y 3 del precepto,

<sup>6</sup> No procede en este trabajo extendernos más sobre la compleja y esquizofrénica problemática de la tarifa vs tasa en las últimas dos décadas, para volver terminar en la misma línea de salida histórica, con una poco elegante y fragante cambiada por el legislador estatal con la modificación de la LGT por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público.

<sup>7</sup> Artículo 89 LAA

1. *Los sustitutos del contribuyente estarán obligados a presentar una **autoliquidación semestral**, dentro del plazo de los primeros veinte días naturales de los meses de abril y octubre siguientes a la conclusión de cada semestre. Dicha autoliquidación comprenderá, en los términos que se establezcan por Orden de la Consejería competente en materia de Hacienda, la totalidad de los hechos imponibles devengados en el período a que la misma se refiera así como los datos necesarios para la determinación de las cuotas tributarias correspondientes.*
2. *El importe de las **cuotas facturadas**, de las que no hayan sido repercutidas en factura y de las que correspondan al consumo de la propia entidad suministradora **se ingresará** en el plazo señalado en el apartado 1 y en el lugar y forma establecido por Orden de la Consejería competente en materia de hacienda.  
Del importe que resulte a ingresar, correspondiente a la autoliquidación de cada semestre, las entidades suministradoras **deducirán**, en su caso, los importes correspondientes a las obras de depuración financiadas a cargo de entidades locales, a que hace referencia el apartado 1 de la disposición transitoria séptima.*
3. *Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados anteriores, dentro del plazo de los veinte primeros días del mes de junio siguiente a la conclusión del período impositivo, los sustitutos del contribuyente deberán presentar, en el lugar y forma establecido por Orden de la Consejería competente en materia de Hacienda, una **declaración anual** comprensiva de todos los hechos imponibles realizados en el año anterior.  
Asimismo, en su caso, los sustitutos consignarán la cuantía correspondiente a la anualidad de las obras de depuración financiadas a cargo de las Entidades Locales.*
4. *En el supuesto de pérdidas de agua en redes de abastecimiento, los contribuyentes estarán obligados a presentar una **declaración anual** dentro de los veinte primeros días del mes de marzo siguiente a la conclusión del período impositivo, determinar la cuota e ingresar su importe en el plazo indicado, en el lugar y forma establecido por la Consejería competente en materia de hacienda.*

por la Disposición final 7.3 de Ley Andalucía 5/2017 de 5 diciembre de 2017-, ha simplificado la gestión con la determinación de importe facturado. Recomendamos aprovechar este antecedente para regular el canon de mejora modalidad local con el mismo criterio, puesto que residenciar el control del pendiente de cobro, supone implementar un mayor grado de complejidad para la entidad local, y ello aunque se ha de reconocer que en el caso de los incobrados (fallidos, insolventes, antieconómicos) supone un coste para el gestor del servicio que si bien es de difícil justificación, no dudamos que operará como un incentivo de gestión eficiente de valor no menor. En todo caso, puede articularse igualmente algún régimen de recuperación de este importe previa justificación con carácter anual.

La conflictividad que la cuantificación de las pérdidas de agua suministradas en alta supone en el canon autonómico, no se debe de producir en el caso del canon local si se opta por configurarla “en función de los metros cúbicos de agua facturados” como determina el artículo 94 al regular la cuota íntegra.

### **iii. Régimen de sujeción e integración en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido del canon de mejora.**

En relación a la gestión del tributo y la imposición legal de liquidarse como cuota diferencia pero en el mismo recibo/factura, ha de hacerse un mínimo análisis de la problemática que se ha planteado sobre la repercusión o no dentro de la cuota de IVA por la prestación de los servicios vinculados al ciclo integral del agua a la vista de la regulación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido,

En este apartado, y por orden cronológico ha de analizarse la desafortunada Sentencia 453/2010, de 5 Jul. 2010, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Granada), Rec. 855/2003, que por algunos ámbitos no ha llegado a ser calificada de negligente pero si con un importante componente de crítica - pese a lo cual no consta que haya sido recurrida en casación-, y que contradice la propia doctrina de la Dirección General de Tributos que si bien es posterior a la actuación de la administración fiscal impugnada es anterior al citado pronunciamiento jurisdiccional. No minimizamos tampoco que dicho pronunciamiento tiene su origen en el previo criterio de la propia Administración Fiscal, tanto la AEAT como el TEAR, si sobre todo, los argumentos que contiene la sentencia tienen su origen en los utilizados en vía administrativa.

En dicha Sentencia del TSJ de Andalucía se dirimía -casi 8 años después- el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Diputación Provincial de Jaén (Consortio de Aguas del Rumbalar) contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Granada) de 25 de noviembre de 2002, que desestima la reclamación planteada frente a liquidación provisional dictada por la Inspección de los Tributos de la Delegación de Jaén de la Agencia Tributaria correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, años 1997 a 2000, y en la que concurría acta de disconformidad.

En concreto, el origen de la cuestión conflictiva se sitúa en que por el Consorcio de Aguas del Rumbalar de la Provincia de Jaén se presentó autoliquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los años 1997 a 2000, consignando

en cada uno de los trimestres cantidades a compensar, debido a que las cuotas a deducir excedían en su importe de las cuotas devengadas; y ello tenía su origen en que en los períodos referidos, se declaraba como IVA soportado, el correspondiente a las obras de saneamiento y abastecimiento de aguas, y como IVA repercutido, el correspondiente al canon de mejora sobre las tarifas de abastecimiento y saneamiento de agua de los municipios que conformaban dicho Consorcio.

Por parte de la Administración tributaria tanto en procedimiento de inspección como en vía de revisión económico-administrativa no consideraron que el canon de mejora por la financiación de las obras de abastecimiento de agua, formaran parte del servicio sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido, y por tanto no podría ser objeto de repercusión entre “quienes están obligados al pago del referido canon”.

La argumentación de la Sala se reconduce a indicar que el canon – cuya regulación se contenía en la Disposición Adicional Decimoséptima de la Ley de Presupuestos de Andalucía para 1996, Ley 17/1996, de 31 de julio, pero que como hemos indicado no presenta modificación esencial en este apartado en la Ley 9/2010 vigente- “no se han devengado con causa estricta en la prestación de unos servicios de saneamiento y abastecimiento de aguas entre los Municipios integrados en el Consorcio, sino .../... con la finalidad de amortizar los empréstitos contraídos por el Consorcio para la financiación de un programa de obras de saneamiento relativo a la red de abastecimiento y saneamiento de agua”.

Este argumento nuclear se traslada a la operatoria del tributo, precisando que “teniendo en cuenta todas estas circunstancias parece lógico entender que sobre la contraprestación que por los usuarios se hace del referido canon no es posible girar el Impuesto sobre el Valor Añadido por tratarse de un presupuesto fáctico no sujeto a su ámbito de aplicación, dado que el devengo del canon de mejora ni supone la entrega de bien alguno, ni tampoco, la prestación de ningún servicio, ejercidos en el ámbito de una actividad empresarial, porque, si lo que se enjuicia es el recargo sobre el canon de mejora, su causa radica en la amortización de un empréstito pedido por el Consorcio, y si se analiza la propia naturaleza del canon de mejora, tratándose como lo es, de una prestación patrimonial de carácter público y naturaleza coactiva, pese a su naturaleza no tributaria, no es posible que devengue el IVA por no estar en presencia de entrega de bienes alguno, ni tampoco de ninguna prestación de servicios, además, de que su prestación, debido a su componente coactivo, no es posible asimilarla a la que deriva del ejercicio de una actividad empresarial “.

Y, por tanto concluye que “En consecuencia, si conforme a lo establecido en el artículo 94.Uno, 1º de la Ley IVA (Ley 37/1992) para que los sujetos pasivos puedan deducir este tributo es preciso que los bienes o servicios que determinen el derecho a la deducción se utilicen por los sujetos pasivos en la realización de entrega de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto, debe concluirse que la prestación patrimonial derivada del canon de mejora no tiene causa en ninguna prestación de servicios o entrega de bienes previamente realizada, de donde, la imposibilidad de integrar el IVA en su cuantía al objeto de su repercusión a quienes queden obligados por su pago, de donde, la liquidación practicada y confirmada por la resolución del TEARA

que se impugna aquí, es conforme a derecho y debe desestimarse, por ello, el presente recurso contencioso-administrativo” .

Sin duda consideramos que se trata de una interpretación cuando menos muy forzada, considerar y declarar como hecho gravado: la operación de endeudamiento, y no la ejecución de gastos de inversión de los activos que determinan la infraestructura hidráulica del Balance del negocio, elemento financiero que recibe el nombre de capex<sup>8</sup>; pero sobre todo, económicamente grosera respecto a la determinación de la estructura de costes de la que resulta el precio mínimo de los bienes y servicios en la configuración clásica de carácter financiero.

Frente a esta insólita por original visión -que quizás pudiera tener su origen en la argumentación planteada por la defensa, la inspección o el propio Tribunal económico-administrativo del Estado (cuestión que desconocemos), lo que no rebaja su crítica fundamental-, la doctrina de la Dirección General de Tributos, con pronunciamientos posteriores al caso – Resolución TEARA de 2002- pero anteriores a la sentencia que comentamos, venía manteniendo de forma reiterada y con carácter vinculante que tanto, lo que la Resolución judicial sorpresivamente denomina “recargo sobre el canon de mejora”, se considera inherente a la prestación del servicio, como que su cuantía se integra dentro de la base imponible a efectos del cálculo del importe a repercutir, surgiendo por tanto, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

Los pronunciamientos que citamos si bien se refieren al canon de mejora para la financiación de infraestructuras hidráulicas de interés de la Comunidad Autónoma (modalidad autonómica), en la medida que el canon de mejora se configura de forma unitaria en el artículo 72 LAA -con dos modalidades autonómica y local-, su análisis fiscal en este apartado no presente ninguna diferencia. El primer pronunciamiento que comentamos por su adecuado análisis y ámbito general, es la Consulta vinculante V939/2011 de 7 abril 2011 formulada por una asociación de empresarios de abastecimiento de agua y saneamiento.

El apartado Cuarto de dicha Resolución parte de que el artículo 78.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone respecto a la base imponible del Impuesto que la misma estará constituida "por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas", precisándose en el apartado segundo de ese mismo artículo, que "en particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

.../...

8

<https://es.wikipedia.org/wiki/Capex>

Las inversiones en bienes de capital, gastos en capital, capex (contracción del inglés capital expenditure) o CAPEX son inversiones de capital que crean beneficios. Un CAPEX se ejecuta cuando un negocio invierte en la compra de un activo fijo o para añadir valor a un activo existente con una vida útil que se extiende más allá del año imponible. Los capex son utilizados por una compañía para adquirir o mejorar los activos fijos tales como equipamientos, propiedades o edificios industriales. En contabilidad, los CAPEX se incluyen en una cuenta de activos (capitalización) incrementando el valor base del activo (el costo o valor de un activo ajustado por motivos impositivos). A fines impositivos, los CAPEX son costos que no pueden ser deducidos en el año en el cual son efectuados y deben ser capitalizados.

4º. Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido.(.)".

En base a dicha regulación, declara que la doctrina de la Dirección General como Centro Directivo y con carácter vinculante se contiene “entre otras, en las contestaciones vinculantes V1654-06 y núm.V0335-11, de 1 de agosto de 2006 y 14 de febrero de 2011, respectivamente, en el sentido de considerar el CANON DEL AGUA como contraprestación de los servicios prestados por sus entidades suministradoras y sujetos al Impuesto”.

Por ello pues concluye, la citada Resolución, que en aplicación de la citada doctrina, el canon de mejora regulado en la Ley 9/2010, de 30 de julio, de Aguas de Andalucía - aunque sin citarla- “forma parte de la contraprestación del servicio de suministro de agua, debiendo ser repercutido por las empresas suministradoras de aguas consultantes a los usuarios de los referidos suministros”.

En el mismo sentido, con un análisis específico de los artículos que regulan el canon de mejora autonómica, cabe cita la más reciente Resolución de la DGT, Consulta nº V4808-16 de 10 Noviembre 2016 (“En el caso de la Comunidad Autónoma de Andalucía, el canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés se encuentra regulado en la Sección 2ª del Capítulo II del Título VIII de la Ley 9/2010, de 30 de julio, de Aguas de Andalucía), concluye que:

“En virtud de lo anterior (la exposición de los artículos 74,78, 82 y 89 Ley 9/2010), en la medida en que existe la obligación de repercusión a los usuarios del canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma Andaluza, éste forma parte de la contraprestación y ha de incluirse dentro de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido del suministro de agua potable”.

Por tanto en este apartado debemos concluir indicando que no existe en la actualidad ningún riesgo fiscal respecto a que las entidades locales deban soportar sin posibilidad de repercutir la cuota de IVA en relación a la ejecución de infraestructuras vinculadas al ciclo del agua, tanto si su financiación se realiza vía tasa o mediante canon de mejora. En ambos supuestos, las cuotas de IVA soportadas podrán ser objeto de repercusión en los clientes finales del servicio.

Una matización se podría plantear sobre esta afirmación en lo que los consumos municipales se refieren, puesto que en el caso de estas cuantías no existe repercusión, y stricto sensu, en el caso de prestación directa debería plantearse la regla del autoconsumo; y en el caso de prestación por gestión indirecta, encomienda vertical o empresa 100% sería de aplicación la regla de la prorrata, salvo que se mantenga que dichos consumos no forman parte de la prestación que el servicio supone.

### ***3.2.6. Naturaleza jurídica del canon de mejora local. Compatibilidad o duplicidad con la tasa o precio por prestación de servicios vinculados al ciclo del agua.***

La cuestión de la naturaleza jurídica de este “tributo” -como expresamente es calificado por el artículo 72.1 al declarar que “El canon de mejora es un tributo”- no es una cuestión pacífica y ello al margen de que dicha manifestación normativa no se

concreta en la tipología de tributo de los previstos en el artículo 2.2<sup>9</sup> de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: impuesto, tasa o contribución especial.

En este sentido, se ha denunciado por algún autor que “el legislador no especifica a qué tipo de tributo se refiere, a diferencia de las leyes de Aguas de otras CCAA. Así, en la ley de aguas de Galicia y en la de Extremadura al tributo de idéntico contenido lo califican abiertamente de **impuesto**”<sup>10</sup>.

Coincidimos con la acertada advertencia de la compañera ROLDÁN BAYON de que no se trata de una cuestión teórica sino de especial relevancia por las reglas distintas que ordena cada tipo de tributo.

Prueba de los posicionamientos sobre la naturaleza jurídica y los efectos que de ellos se pueden derivar, es la citada Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 5 Jul. 2010, (nº 453/2010), que en este apartado si nos parece acertada su argumentación.

En su fundamento jurídico TERCERO, manifiesta que el canon de mejora se crea por la Disposición Adicional Decimoséptima de la Ley de Presupuestos de Andalucía para 1996, Ley 17/1996, de 31 de julio, se configura como “un recargo transitorio de mejora de infraestructuras de abastecimiento y saneamiento de aguas, cuyo presupuesto de hecho lo constituye “el uso de dichos servicios a los de agua potable, saneamiento y depuración, asimilándose su devengo determinado en el sistema tarifario vigente en la entidad local de que se trate”, facturándose de forma diferenciada de las tarifas”. Expresamente, se cita la Orden de 22 de julio de 1997 de la Consejería de Obras Públicas y Transportes por el que autoriza la implantación del recargo y cuyo artículo 4 determina que “este canon posee naturaleza económico-financiera distinta del de la explotación del Servicio de Aguas, por lo que su régimen contable es independiente y separado de ese Servicio”.

Y en base a dicha regulación el TSJ, deduce que dicho canon de mejora local es un ingreso público de naturaleza no tributaria pero de carácter coactivo en cuanto que, los beneficiarios del servicio de saneamiento y abastecimiento de aguas a cargo del Consorcio no pueden eludir el cumplimiento de su pago y sólo es el Consorcio el que, por ministerio de la ley, está facultado para suministrar los servicios que implican el abono del canon de mejora, de modo que, nos hallamos ante una modalidad, entre otras más, de lo que el artículo 31.3 de la Constitución califica como prestaciones patrimoniales de carácter público, cuya característica esencial, según se ha dicho, es la de constituir ingresos públicos para el Ente que los recibe -en este caso una entidad local, a través del Consorcio- sin que quepa deducir de ellos su asimilación a la naturaleza de los tributos, por no venir fundamentado en la capacidad económica de quien satisface el canon”.

La interesante argumentación sobre todo en lo que a la no concurrencia del “fundamento de la capacidad económica”, resulta de especial utilidad dada la nueva y

<sup>9</sup> Art. 2.2. de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

“los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos”.

<sup>10</sup> TRIBUTACIÓN Y LEY DE AGUAS DE ANDALUCÍA. Gloria Aurora ROLDÁN BAYÓN, El Consultor Agosto. 2014.



primera regulación general sobre las denominadas prestaciones patrimoniales de carácter público que introduce la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público con la nueva redacción de la Disposición Adicional Primera<sup>11</sup> de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el nuevo apartado 6<sup>12</sup> al artículo 20 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 2/2004.

Por tanto en la actualidad, pese a la vigente regulación que declara su carácter tributario del canon de mejora, esta calificación ha de ser considerada corregida por la de prestaciones patrimoniales de carácter público **no tributario**, habiendo perdido el Legislador Gubernamental de Andalucía una ocasión para corregir esta manifestación legal superada y que además ya se había anticipado por la adecuada argumentación expuesta por el Tribunal Superior de Justicia.

Antes de la nueva regulación general de las prestaciones patrimoniales de carácter público, ROLDÁN BAYÓN, atendiendo a los elementos esenciales que configuran normativamente el canon de mejora como tributo, deducía su calificación como impuesto, con la siguiente argumentación: “Como quiera que según su normativa reguladora, constituye el hecho imponible del canon la disponibilidad y el uso urbano del agua de cualquier procedencia, suministrada por redes de abastecimiento públicas o privadas, resulta obligado concluir que el canon de mejora del agua debe necesariamente calificarse pues como **impuesto** y no como tasa o contribución especial porque su hecho imponible así lo determina al no exigir contraprestación y no depender para su perfección de ninguna actividad administrativa, y precisamente esta calificación del canon de mejora como impuesto es el elemento diferenciador con los tributos locales sobre los servicios prestados del agua que son tasas y solo se pueden exigir al que usa el servicio”.

<sup>11</sup> LGT. **Disposición Adicional Primera. Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público.**

1. Son prestaciones patrimoniales de carácter público aquellas a las que se refiere el artículo 31.3 de la Constitución que se exigen con carácter coactivo.
2. Las prestaciones patrimoniales de carácter público citadas en el apartado anterior podrán tener carácter **tributario o no tributario**.

Tendrán la consideración de **tributarias** las prestaciones mencionadas en el apartado 1 que tengan la consideración de tasas, contribuciones especiales e impuestos a las que se refiere el artículo 2 de esta Ley.

Serán prestaciones patrimoniales de carácter público **no tributario** las demás prestaciones que exigidas coactivamente respondan a fines de interés general. En particular, se considerarán prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias aquellas que teniendo tal consideración se exijan por **prestación de un servicio** gestionado de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta.

En concreto, tendrán tal consideración aquellas exigidas por la **explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión o sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado.**»

<sup>12</sup> TRLHL. Nuevo apartado 6 al artículo 20

6. Las contraprestaciones económicas establecidas coactivamente que se perciban por la prestación de los servicios públicos a que se refiere el apartado 4 de este artículo, realizada de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta, tendrán la condición de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario conforme a lo previsto en el artículo 31.3 de la Constitución.

En concreto, tendrán tal consideración aquellas exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión, sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado.

Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 103 de la Ley de Contratos del Sector Público, las contraprestaciones económicas a que se refiere este apartado **se regularán mediante ordenanza**. Durante el procedimiento de aprobación de dicha ordenanza las entidades locales solicitarán informe preceptivo de aquellas Administraciones Públicas a las que el ordenamiento jurídico les atribuyera alguna facultad de intervención sobre las mismas.

Como vemos el fundamento expuesto -como el indicado en este trabajo para las contribuciones especiales-, es un argumento de exclusión, esto es no se considera que no se cumple alguno de los elementos materiales de la definición del concepto de tasa o contribución especial en la ordenación del canon; pero como expresamente reconoce la autora, entre otros y también ha sido advertido por la jurisprudencia, la debilidad de esta calificación gira en torno a la ausencia del principio de capacidad económica, presupuesto esencial en el caso del impuesto.

En mi opinión, la calificación del canon de mejora como impuesto hubiese requerido de una reconsideración del legislador tributario estatal de los elementos configuradores de los impuestos medioambientales, situación que no aún no se refleja en las categorías del artículo 2.2 LGT y, ello pese a que se cuenta con algunos elementos de maduración institucional tanto en normas sectoriales como en la doctrina constitucional. En todo caso, y en este contexto, hemos deducido la razón del silencio que el legislador andaluz ha llevado a cabo en la regulación del canon, pero que no debe mantenerse una vez entró en vigor la modificación operada por las citadas Disposición Adicional Primera LGT y artículo 20.6 TRLHL.

No obstante lo afirmado y desde un punto de vista práctico desde la óptica del sector local, resultaba muy adecuado, dado el contexto de campo minado en el que se ha convertido la actuación jurisdiccional en materia de ordenación tributaria local, la calificación como impuesto, al reducirse los estándares de imposición vinculados al estudio técnico económico o determinación del interés particular que respecto a las tasas y contribuciones especiales respectivamente se viene requiriendo por los tribunales con unos perfiles jurisprudenciales no caracterizados precisamente por la seguridad jurídica. Confiemos que esta situación se vaya corrigiendo, como así estamos comprobando en determinados ámbitos, con las resoluciones en recursos de casación que el Tribunal Supremo está dictando en los últimos años en materia tributaria local.

Para concluir el estudio de este apartado consideramos obligado abordar la compatibilidad con la tasa por prestación de servicios vinculados al ciclo del agua, desde el análisis de la regulación prevista en el TRLHL.

El artículo 20 TRLHL define el hecho imponible de las tasas que pueden exaccionar las entidades locales como la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos, precisando en lo que a este se refiere que la prestación de un servicio público que en todo caso, tendrán la consideración de tasas las prestaciones patrimoniales realizadas en régimen de derecho público de competencia local que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes:

a) Que no sean de solicitud o recepción voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud o la recepción por parte de los administrados:

- Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.

- Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.

b) Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

Cierra la definición del elemento material del hecho imponible de la tasa, el apartado 20.2 al determinar que “se entenderá que el “servicio afecta o se refiere al sujeto pasivo cuando haya sido motivado directa o indirectamente por este en razón de que sus actuaciones u omisiones obliguen a las entidades locales a realizar de oficio actividades o a prestar servicios por razones de seguridad, salubridad, de abastecimiento de la población o de orden urbanístico, o cualesquiera otras”.

El artículo 24 -denominado Cuota tributaria-, en su apartado segundo señala que “En general, y con arreglo a lo previsto en el párrafo siguiente, el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida. Para la determinación de dicho importe se tomarán en consideración los costes directos e indirectos, inclusive los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa, todo ello con independencia del presupuesto u organismo que lo satisfaga. El mantenimiento y desarrollo razonable del servicio o actividad de que se trate se calculará con arreglo al presupuesto y proyecto aprobados por el órgano competente”.

De dicha ordenación especial en materia de tasas locales, nuestra tesis, en lo que al canon de mejora local se refiere, es la siguiente:

1. Los costes tanto de la construcción, renovación, mejora o mantenimiento de las infraestructuras hidráulicas de cualquier naturaleza correspondientes al ciclo integral del agua de uso urbano, pueden ser financiados dentro de la cuota de tasa que la entidad local apruebe.

2. Las infraestructuras hidráulicas del ciclo integral del agua de uso urbano, constituyen un coste directo y de una relevancia de primer orden en la determinación del coste del servicio y por tanto de la cuota de la tasa.

3. La planificación presupuestaria que supone la ejecución temporal de un gasto de una cuantía relevante y en la que su financiación en forma de contraprestación de servicios cobrados no se corresponde con la misma periodificación, se reconduce, en la normativa financiera, a la utilización de recursos procedentes del ahorro pasado o presente – remanente de tesorería para gastos generales o desviación de financiación afectada- o al ahorro futuro – operaciones de endeudamiento a largo plazo de los artículo 48 y siguientes TRLHL-.

4. El único valor añadido que el recurso al canon de mejora supone es la regla de la afectación ex lege de los ingresos – liquidados o recaudados – a las infraestructuras identificadas, “a realizar” en términos normativos y con la

interpretación ya expuesta de este tema, si bien esta también se garantiza con la afectación prevista ex lege en el artículo 49 TRLHL respecto a la operación de crédito.

5. En la medida que el canon viene determinado por una operación aritmética de ingresos igual a gastos de inversión, y que los ingresos se deben determinar según una estructura de cuota atendiendo a los elementos de demanda y de configuración normativa: de forma progresiva y por tramos -con la pretensión de “desincentivar y penalizar los usos que no responden al principio de utilización racional y solidaria, fomentándose así el ahorro del agua”( apartado Séptimo de la exposición de motivos Ley 9/2010)-; el proceso económico-financiero a implementar es el mismo que se ha de realizar para motivar la cuantificación de la tasa municipal correspondiente.

Por tanto, la conclusión que expongo es que concurriendo la regulación indicada en la normativa tributaria local, no se considera necesario ni obligatoria la imposición del canon de mejora local para financiar las obras de infraestructura hidráulica, en la medida que además puede concluir un acuerdo expreso del Pleno de la Entidad Local, en los términos previstos en el artículo 165.2 TRLHL, determinando la afectación de la cuota diferencia de la tasa municipal, y que permitirá garantizar el mismo resultado financiero.

Procede resaltar que la Exposición de Motivos en su apartado Segundo señala literalmente “Igualmente, la Ley configura el régimen económico-financiero destinado a financiar las infraestructuras y los servicios en la gestión del agua. En tal sentido, llega a la normativa autonómica a través de esta Ley una figura tributaria con tradición en el mundo de la financiación de inversiones locales, como es el canon de mejora que ahora se generaliza también para la financiación de las inversiones de competencia autonómica en el ciclo integral del agua de uso urbano”. En dicho contexto temporal la normativa vigente en materia financiera del sector local, era y es el TRLHL cuya regulación en materia de financiación de infraestructuras que soportan las prestaciones de servicios se reconduce a las tasas y las contribuciones especiales en los términos expuestos en este trabajo.

Un último argumento en favor de esta duplicidad en la posibilidad de financiación es la que se obtiene del reconocimiento expreso de la compatibilidad de las tasas por prestación de servicios y con las contribuciones especiales que financian el establecimiento o ampliación de aquéllos, que se declara expresamente en el artículo 22 TRLHL.

Para concluir, consideramos que la única razón expresa que justifica la regulación en el ámbito de la comunidad autónoma de Andalucía es que establece la exposición de motivos de la Ley en 2010 al indicar que “con esta regulación legal se evita cualquier duplicidad en los gravámenes que los usuarios soportan como consecuencia de la ejecución y explotación de las instalaciones de depuración”. Esta motivación se traslada con una mínima modificación del artículo 91 respecto DA 17ª y es que indica que las entidades locales titulares de las competencias de infraestructuras hidráulicas para “**en su caso**, depuración”. El que sea una justificación expresa no significa que sea acertada, dado que dada la configuración afectada del recurso, el gasto de inversión solo puede ser financiado una vez y por la administración que lo ejecuta en el presupuesto –directa o indirectamente- y por tanto lo integra en el activo de su balance.

### **3.7. Análisis de la constitucionalidad de la regulación del canon de mejora de las entidades locales de Andalucía por la Ley 9/2010, de 30 de julio, de aguas de Andalucía.**

#### **3.7.1. Dictamen 760/2010 del Consejo Consultivo de Andalucía.**

Como algún autor<sup>13</sup> ha manifestado, la polémica ha perseguido a la Ley 9/2010, de 30 de julio, de Aguas de Andalucía, prácticamente desde su nacimiento tanto desde el punto político como jurídico, si bien exclusivamente “en lo tocante al canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma Andaluza”.

No obstante en lo que al canon de mejora local se refiere, dicha polémica se circunscribe al plano jurídico, tanto con el voto particular que acompañó al Dictamen 760/2010 de la Comisión Permanente del Consejo Consultivo de Andalucía de 20 de diciembre de 2010, como por la interposición ante el Tribunal constitucional de conflicto en defensa de la autonomía local frente a la Ley del Parlamento de Andalucía 9/2010, de 30 de julio, de Aguas de Andalucía.

Nos referimos al voto particular en lo que al Dictamen del Órgano consultivo se refiere, porque el cuestionamiento por los Grupos Municipales primero y por los Plenos de los Ayuntamientos después, no se dirigió en ningún momento expresamente contra la modalidad local del canon de mejora para la financiación de infraestructuras hidráulicas municipales o supramunicipales.

En este sentido, el citado Dictamen en su fundamento jurídico Segundo concreta el objeto de análisis, indicando expresamente que “el problema de fondo que se plantea es el de si la Ley de la Comunidad Autónoma de Andalucía 9/2010, de 30 de julio, de Aguas de Andalucía, y, en concreto, la creación de un canon para financiar las obras de depuración de competencia autonómica, lesiona la autonomía local de los Municipios cuyos Ayuntamientos han suscitado el conflicto”.

El Órgano Consultivo sin embargo afirma que debe “construir” esta interpretación del objeto del debate puesto que “ha de destacarse que el escrito en el que se plantea el conflicto carece de la claridad exigible en estos supuestos, pues si bien parece centrar el reproche en la creación del canon al que se ha aludido (aunque en la Ley se crean hasta cuatro modalidades de canon), a lo largo del escrito, sin orden ni sistematización de ningún tipo, se alude al canon, sin especificar de cuál se trata y, de forma tangencial, se hace referencia a otros aspectos de la Ley que, a su parecer, también podrían lesionar la autonomía local. De la misma forma, tampoco se cita ningún artículo en concreto que lesione dicha autonomía local. Todo ello dificulta sobremanera la labor de este Consejo que, no obstante, tratará de pronunciarse sobre los distintos aspectos planteados en el escrito de interposición”.

---

<sup>13</sup> MORENO ALBARRACÍN Pedro, *Polémica en torno al canon de mejoras de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma Andaluza*. El Consultor Dic. 2017.

Y en su fundamento jurídico Cuarto, identifica el “fondo de la cuestión” con el siguiente planteamiento literal por los Ayuntamientos: "la Ley 9/2010, de 30 de julio, de Aguas para Andalucía, lesiona el principio de autonomía local consagrado en la CE y en la Carta Europea de Autonomía Local, al afectar a una competencia propia y servicio mínimo obligatorio atribuido a los municipios en los artículos 25 y 26 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local y artículo 9 de la Ley 5/2010, de 11 de junio, de Autonomía Local de Andalucía, debido a la aplicación de un canon a que obliga la Junta de Andalucía para financiar obras de depuración de competencia autonómica"; añadiendo que "este nuevo sistema de facturación dependerá del consumo y del número de miembros censados en cada vivienda, lo que requerirá una gran carga de trabajo administrativo por parte de los ayuntamientos y de las empresas suministradoras que incluso tendrán que modificar los actuales programas informáticos de facturación"; y concluyendo que "el canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma es un tributo autonómico que, sin embargo a partir de ahora, van a exigir y recaudar los Ayuntamientos andaluces, sin que tengan ningún margen de decisión sobre el mismo y sin que tampoco se prevea simultáneamente la dotación de recursos económicos para hacer frente a las nuevas cargas financieras que han de asumir tal y como prevé el artículo 25 de la LAULA".

No obstante lo indicado en el Apartado 4 del Fundamento Jurídico Cuarto, el Dictamen se refiere a la modalidad del canon de mejora de infraestructuras hidráulicas competencia de las entidades locales, manifestando las siguientes consideraciones:

1. Sobre la evaluación del canon de mejora local el Consejo no tiene nada que decir sobre la concurrencia en su regulación de lesión de la autonomía local, puesto que en el escrito de formalización formulado ante el Consejo Consultivo, no se cuestiona que la creación de dicho tributo límite de forma inconstitucional la autonomía local.
2. Sobre la naturaleza de dicho ingreso, el canon de mejora de infraestructuras hidráulicas competencia de las entidades locales, afirma que “se configura como un tributo local”.
3. La creación de un tributo no puede lesionar la autonomía local, pues no es susceptible de restringir el ejercicio de competencias por parte de los Municipios.
4. El Tribunal Constitucional “no se ha pronunciado expresamente en este concreto tema precisamente porque la única demanda de conflicto en defensa de la autonomía local en este sentido se resolvió por la inadmisión del conflicto en el auto 363/2005 por cuestiones formales incumbentes al cómputo del quórum preciso para la legitimación activa del ejercicio de la acción”, pero el Tribunal Constitucional, en su sentencia 31/2010, de 28 de junio, ha manifestado que "no hay razón alguna para entender que la hipotética atribución de potestad legislativa a la Comunidad Autónoma sobre los tributos locales, en sí misma considerada, produzca la privación de recursos suficientes a los entes locales" (FJ 140).

Y en base a dicha argumentación, y pese a la afirmación que “nada tiene que decir este Consejo sobre el asunto” dice que “En definitiva hemos de concluir que no existen fundamentos jurídicos suficientes para que los Ayuntamientos consultantes planteen conflicto por la creación del canon de mejora, en sus dos modalidades de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma o de mejora de infraestructuras hidráulicas competencia de las entidades locales”.

Por el contrario, el voto particular suscrito por dos consejeros disidentes del análisis y conclusión, manifiestan específicamente que “la regulación del canon de mejora de infraestructuras hidráulicas competencia de las entidades locales es claramente inconstitucional, al no respetar la distribución competencial establecida en el bloque constitucional, y atentando claramente a la autonomía tributaria local constitucionalmente garantizada”.

La razón del desacuerdo no es material sino exclusivamente formal, y contrapuesta a la expresada de forma manifiesta por la mayoría de la Comisión Permanente sobre la no existencia de jurisprudencia constitucional en la materia y además cita el propio Dictamen del Consejo Consultivo 556/2009, sobre el Anteproyecto de Ley de Aguas de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

a. Jurisprudencia constitucional sobre la competencia autonómica en materia de sistema financiero de las Entidades Locales.

Sobre este relevante apartado, el voto particular argumenta:

1. El Fundamento Jurídico 22º de la STC 233/1999, justifica la reserva de ley a favor del Estado para la configuración de los recursos propios de las Corporaciones Locales.

"En el caso de que se trate de tributos que constituyan recursos propios de las Corporaciones locales -carentes de potestad legislativa, aunque habilitadas por el artículo 133.2 CE para establecerlos y exigirlos- aquella reserva habrá de operarse necesariamente a través del legislador estatal, "cuya intervención retoman los apartados 1 y 2 del artículo 133 de la Constitución", en tanto en cuanto la misma "existe también al servicio de otros principios -la preservación de la unidad del ordenamiento y de una básica igualdad de posición de los contribuyentes- (STC 19/1987, F. J. 4º), principios que sólo puede satisfacer la ley del Estado. Además, y desde el momento en que esta concreta potestad normativa del Estado tiene como inmediata finalidad garantizar la suficiencia financiera de tales Corporaciones -suficiencia financiera que es en última instancia responsabilidad de aquél-, su ejercicio encuentra anclaje constitucional en la competencia exclusiva sobre Hacienda General (art. 149.1.14 CE) debiendo entenderse vedada, por ello, la intervención de las Comunidades Autónomas en este concreto ámbito normativo".

2. La STC 104/2000 de 13 de abril, determina que la Ley Reguladora de las Haciendas Locales constituye el marco legal dirigido a dotar a las Entidades Locales de autonomía, puesto que "si el soporte material de la autonomía financiera son los ingresos, el marco legal del ejercicio de la autonomía financiera, en lo que a los entes locales se refiere, es la LHL, como ámbito de actuación en el desarrollo y consecución de la autonomía local". Y añade que tanto "la Ley 7/1985, de 2 de abril (...) como la

Ley 39/1988, de 28 de diciembre (...) configuraron un marco legal dirigido a dotar a las entidades locales, no sólo de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses (art. 137 CE), sino también de un sistema de recursos dirigidos a la consecución de su suficiencia financiera (art. 142 CE), integrado, fundamentalmente, por la existencia de una serie de tributos propios y por la participación en los del Estado (art. 2 LRHL)".

3. Más recientemente, la STC 31/2010 de 28 de junio, sobre el Estatuto de Cataluña, declara la inconstitucionalidad del artículo 218, apartado 2 segundo inciso de dicho Estatuto, que recogía la posibilidad de que la competencia autonómica en materia de financiación local incluya la capacidad para establecer y regular los tributos propios de las entidades locales.

Como argumentación el Tribunal Constitucional afirma que "según resulta de los artículos 31.3 y 133.1 y 2 CE, la creación de los tributos locales ha de operarse a través del legislador estatal, "cuya intervención reclaman los apartados 1 y 2 del artículo 133 de la Constitución", potestad normativa que tiene su anclaje constitucional "en la competencia exclusiva sobre Hacienda General (art. 149.1.14 CE), debiendo entenderse vedada, por ello, la intervención de las Comunidades Autónomas en este concreto ámbito normativo" ( STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 22). Se trata, en suma, de una potestad exclusiva y excluyente del Estado que no permite intervención autonómica en la creación y regulación de los tributos propios de las entidades locales"

Así pues, concluye el voto particular con total contundencia:

√ sólo corresponde al Estado establecer la creación y regulación de los elementos esenciales de los tributos locales, no pudiendo la Comunidad Autónoma interferir en el ejercicio del poder tributario local, que tan sólo ha de ajustarse al Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

√ como punto final de la evolución de la doctrina constitucional en la materia de competencia de las comunidades autonómicas para regular el sistema de financiación local, tras la Sentencia del Tribunal Constitucional sobre el Estatuto de Cataluña, no cabe duda de que el establecimiento y regulación del canon local en la Ley de Aguas de Andalucía, es inconstitucional, por vulnerar no sólo el principio de legalidad, sino también el de autonomía local.

√ Resulta incontestable, a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional, que el establecimiento y regulación, en los artículos 91 a 96 de la Ley de Aguas para Andalucía, de un tributo local como es el canon de mejora de infraestructuras hidráulicas competencia de las Entidades locales, y a pesar de que tenga carácter potestativo, resulta inconstitucional.

√ Ello en la medida que el canon de mejora es un tributo -según se desprende, entre otros, de los artículos 72 y siguientes de la Ley, y en concreto, el canon regulado en la Sección 3ª del Capítulo II- (con independencia de su naturaleza de "tasa" o "contribución especial", y de su carácter potestativo) que como tal, sólo puede estar sometido a la reserva de ley plasmada en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, sin que pueda interponerse, en relación a su establecimiento y regulación, ninguna normativa autonómica.



b. Anteproyecto de Ley de Aguas de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Sobre el análisis previo del canon de mejora local en el Anteproyecto de Ley de Aguas de la Comunidad Autónoma de Andalucía, el voto particular cita el contenido del Dictamen 556/2009 de la Comisión Permanente sobre la existencia de jurisprudencia constitucional en la materia y además citando el propio Dictamen del Consejo Consultivo 556/2009, en el que se indica que puso de manifiesto que los artículos reguladores del canon local: “podrían considerarse, si no eran modificados, como inconstitucionales; pero lo cierto es que ni el texto del citado Dictamen ni el voto particular que constan en el texto consultado realizan un manifestación expresa de un análisis de inconstitucionales de la regulación por la comunidad autónoma de un tributo local, si bien se realizan numerosas observaciones en términos de seguridad jurídica y precisión de la técnica legislativa como contenido del principio de legalidad tributaria citando expresamente, los contenidos que se indican en el artículo 8 de la Ley General Tributaria y su fundamentación en la reserva de Ley, tal y como se deriva de la aplicación de los artículos 31.3 y 133.1 de la Constitución”.

Sin suficiente desarrollo en el argumentación del voto particular en este apartado, si debemos indicar un párrafo literal que si podría además abrir otro elemento nuclear en la posible inconstitucionalidad de la regulación en base a contenido de carácter material de la autonomía local constitucionalmente garantizada, y que es: residenciar en otra administración la potestad tributaria de forma esencial, y que es el déficit que el Decreto-Ley que modifica en el artículo 91, con la redacción expuesta. En esta dirección señala que: “Serán las Corporaciones locales las que, con claro sometimiento a la LRHL, y como tributo potestativo, puedan libremente, y haciendo efectivo el principio de autonomía, establecer y regular el canon de mejora de infraestructuras hidráulicas competencia de las Entidades locales, como cualquier otra tasa o contribución especial”.

### ***3.7.2. Sentencia del Tribunal Constitucional 152/2016, de 22 de septiembre.***

El interesante y meritorio ámbito que enfocó el voto particular de los dos Consejeros sobre el canon de mejora local, no ha encontrado continuidad en el posterior enjuiciamiento constitucional, pese a haberse planteado en la interposición al Tribunal constitucional como alegación expresa, al concluir el fallo la inadmisión del conflicto constitucional en defensa de la autonomía local en este aspecto.

La STC 152/2016, cuya ponente es Roca Trías, Encarnación, si bien reconoce que en el escrito que formalizó el conflicto en defensa de la autonomía local se citaban los arts. 91, 92, 93, 94, 95 y 96 de la Ley 9/2010, de 30 de julio, de aguas de Andalucía entre otros, fundamenta la inadmisión o la exclusión de análisis de la vulneración o no de la autonomía local en la aplicación de la regla procesal de la necesaria correlación entre los preceptos que se someten a dictamen del Consejo Consultivo de Andalucía y aquellos sobre los que se plantea finalmente el conflicto en defensa de la autonomía local.

Así en su fundamento jurídico Tercero, literalmente establece:

“Por esta razón no es posible incluir en el escrito de promoción del conflicto pretensiones sobre las que, por tanto, no pudo pronunciarse el dictamen del

correspondiente órgano consultivo en cumplimiento del art. 75 ter.3 LOTC (así, en el ATC 9/2013, de 15 de enero, FJ 3). En ese sentido se aprecia que en el escrito que los municipios promotores del conflicto dirigen al Consejo Consultivo de Andalucía, recogido en el propio dictamen, no se formula queja alguna sobre el denominado canon de mejora de las infraestructuras hidráulicas de competencia de los entes locales, mientras que la demanda, siguiendo en este punto el voto particular que se formula al citado dictamen, lo impugna en la totalidad de su regulación contenida en los arts. 91 a 96 de la Ley 9/2010.

Consecuentemente, se debe excluir de nuestro examen la eventual vulneración de la autonomía local constitucionalmente garantizada que en el escrito promotor se vincula a los arts. 91 a 96 de la Ley 9/2010”.

Como indicaba la Letrada del Parlamento de Andalucía en su escrito de oposición al reclamar la inadmisión del conflicto en lo que respecta a los arts. 91 a 96 y que la STC aprecia, “estos preceptos y los motivos de su impugnación se citan por primera vez en el Voto particular formulado al dictamen del Consejo Consultivo por dos de sus miembros, y cuyo contenido literal es el que se reproduce en las alegaciones del escrito de formalización del conflicto ante el Tribunal Constitucional, sin que en los acuerdos de los Ayuntamientos ni en el dictamen del Consejo Consultivo se aluda a estas cuestiones”.

En este sentido, en el Antecedente Primero, apartado b) de la STC se indica que como contenido de las alegaciones del escrito de demanda del conflicto constitucional se hacía referencia a que los arts. 91 a 96, reguladores del canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de competencia de las entidades locales, conculcan la autonomía constitucionalmente garantizada, dado que sólo al Estado le corresponde establecer y regular los elementos esenciales de los tributos locales, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional (STC 233/1999, FJ 22), entre otras), doctrina confirmada por la STC 31/2010 al enjuiciar el art. 218.2, segundo inciso; y que la Comunidad Autónoma no puede establecer ni regular, un tributo local, cualquiera que sea su naturaleza o su carácter”

Por tanto, el Tribunal constitucional en esta ocasión no aporta ni suma ningún análisis sobre este tema de manera específica, si bien coincidimos con la argumentación expuesta por el voto particular sobre la doctrina vigente por su detallado trabajo de exposición y análisis.

Para concluir este apartado ha de citarse un precepto de carácter básico, que no consta que fuera alegado en ninguno de los documentos analizados pero que consideramos de valor esencial, y es el artículo 106 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.

El apartado primero de dicho precepto circunscribe la competencia de las comunidades autónomas a “los supuestos expresamente previstos en aquélla”, refiriéndose a la legislación del Estado reguladora de las Haciendas locales. Se colige pues un ámbito autonómico de competencia respecto al sistema financiero y la potestad reglamentaria de las Entidades locales en materia tributaria, supeditado a lo que de forma expresa el actual Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba

el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales determine, y que respecto a este tipo de recursos no encontramos habilitación en precepto alguno.

Por tanto, configurándose la LBL dentro del bloque constitucional de definición de la autonomía local, la regulación previa pero también la actual, presenta un vicio de competencia material que afecta a su evaluación de constitucionalidad.

### **3.8. Régimen transitorio: implantación de una nueva obligación financiera al órgano interventor.**

Para concluir el tratamiento que en este trabajo se realiza de la normativa reguladora del canon de mejora local con especial referencia a la modificación del artículo 91 LAA, es obligado hacer referencia al régimen transitorio que se contiene en la Disposición transitoria quinta del Decreto-ley, y que señala que:

“1. Los cánones de mejora vigentes se seguirán rigiendo por la Ley 9/2010, de 30 de julio, de Aguas de Andalucía, y por las normas que los establecieron.

2. No obstante, a partir de la entrada en vigor del presente Decreto-ley, las entidades locales no tendrán que presentar periódicamente la documentación de seguimiento del canon ante la Consejería competente en materia de agua.

3. Corresponderá al órgano interventor de las entidades locales, conforme a lo dispuesto en el artículo 96 de la Ley 9/2010, de 30 de julio, el control de que los ingresos procedentes del canon de mejora se destinen a los fines para los que éste fue aprobado.

Si dicho órgano administrativo tuviese constancia de que no se están cumpliendo los fines para los que estuviese destinado el canon, procederá a comunicarlo a la Consejería competente en materia de agua en el plazo de un mes, la cual podrá acordar la suspensión temporal o el cese definitivo de la vigencia del mismo.

4. El órgano competente de la entidad local podrá acordar la modificación del programa de infraestructuras hidráulicas para cuya financiación se aprobó el canon de mejora vigente. No obstante, dicha modificación no podrá suponer un incremento de las cuotas del canon aplicables a los sujetos pasivos contribuyentes ni un aumento del período de vigencia del mismo. Los acuerdos de modificación serán comunicados a la Consejería competente en materia de agua en el plazo de un mes desde su adopción.

5. La vigencia del canon de mejora finalizará de manera anticipada en el mismo momento en el que los ingresos recaudados por el mismo superen a las necesidades de financiación del programa de infraestructuras hidráulicas aprobado.

El órgano competente de la entidad local acordará si el posible exceso de ingresos recaudados que se haya producido en el momento de la finalización de la vigencia del canon de mejora se destina a nuevas infraestructuras hidráulicas competencia de la entidad local o si, por el contrario, se lleva a cabo la devolución de dicho exceso de ingresos a los sujetos pasivos contribuyentes. El citado acuerdo se adoptará en el plazo de seis meses desde la finalización de la vigencia del canon y será comunicado a la Consejería competente en materia de agua, en el plazo de un mes desde su adopción.

6. Los cánones que a partir de la entrada en vigor del presente Decreto-ley sean establecidos por las entidades locales serán compatibles con la existencia de los cánones de mejora aprobados con anterioridad, siempre que los ingresos recaudados por los nuevos cánones vayan a sufragar infraestructuras hidráulicas distintas de aquéllas que están siendo financiadas por los cánones de mejora en vigor”.

Sobre esta disposición procede, con carácter esquemático y resumido, realizar las siguientes consideraciones:

i. Cuando se informe por el órgano interventor de la entidad local que existe constancia de que no cumpliendo de los fines para los que estuviese destinado el canon se asigna a la Consejería competente en materia de agua, la potestad de suspender o acordar su extinción - potestad de tutela con contenido máximo, que no se mantiene respecto a otras vicisitudes que en los apartados 4 y 5 se residencian en la propia entidad local, y por lo tanto mantiene la configuración institucional de superioridad de la Administración autonómica sobre la Local-.

ii. Corresponde a la entidad local acordar la modificación del programa de infraestructuras hidráulicas como elemento material pero sin que pueda suponer ni un aumento del período de vigencia ni de las cuotas de canon.

iii. Corresponde a la entidad local, si concurre un exceso de ingresos recaudados – una vez finalizado el plazo de exacción- acordar si se destina a nuevas infraestructuras hidráulicas locales o a la devolución del exceso recaudado.

iv. En la mejor tradición normativa patria, tanto estatal, autonómica y provincial, se residencia en el órgano interventor de las entidades locales, “el control” de que los ingresos procedentes del canon de mejora se destinen a los fines para los que éste fue aprobado”, precisando que corresponde a dicho órgano administrativo la comunicación a la Consejería si se concluye constancia de que no están cumpliendo.

Consideramos de interés dedicar algunas reflexiones a este último apartado en el esperanzado propósito de que pueda ser de utilidad para no descartables futuras medidas normativas de carácter institucional tanto por la legislación estatal o autonómica, consistentes también en atribuir la obligación de control de una actuación pública en el ámbito del sector local, exclusivamente o sin mayor desarrollo, el órgano interventor.

a. Como de forma reiterada se ha indicado por los órganos de control externo y por la doctrina financiera, el control interno, -configurado como un conjunto de medidas tendentes a verificar el cumplimiento efectivo de la normativa, fines, objetivos y directrices aprobadas,- no constituye una función exclusiva del órgano interventor sino que se trata de un principio horizontal y vertical que corresponde a todos los órganos y puestos que realizan funciones públicas. Pero además, todo órgano con funciones de responsabilidad de gestión y de forma reforzada, los órganos directivos, que como un contenido indisoluble a su contenido, deben llevar a cabo procesos, medidas y tareas de control de interno en el ámbito de sus competencias

(citamos por ejemplo los Órganos de Supervisión e Inspección y todo el desarrollo actual de Compliance en la administración pública<sup>14</sup>).

b. El control interno que corresponde al Órgano interventor es el que normativamente se determina en los términos establecidos en los arts. 194 a 203 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, y que se refieren a la de función interventora, función de control financiero y función de control de eficacia. Dicho régimen de control interno, ha sido desarrollado por el Real Decreto 424/2017 por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local.

c. La afectación de los ingresos se ordena con carácter general en la normativa financiera, tanto el artículo 165.2 TRLHL<sup>15</sup> como en la Orden EHA/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que aprueba la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local (ICAL, en adelante), como desarrollo de carácter contable.

La regulación del seguimiento y control presupuestario y contable es tan relevante que el artículo 182.3 TRLHL establece que “los créditos que amparen proyectos financiados con ingresos afectados deberán incorporarse obligatoriamente”, salvo que se desista total o parcialmente de iniciar o continuar la ejecución del gasto, y el 191.2 TRLHL determina que “la cuantificación del remanente de tesorería deberá realizarse teniendo en cuenta los posibles ingresos afectados”.

En el mismo sentido, el reglamento de desarrollo en materia presupuestaria de la Ley de Haciendas Local, el Real Decreto 500/1990, de 20 de Abril, en su artículo 102 establece:

“1.En los supuestos de gastos con financiación afectada en los que los derechos afectados reconocidos superen a las obligaciones por aquéllos financiadas, el remanente de Tesorería disponible para la financiación de gastos generales de la Entidad deberá minorarse en el exceso de financiación producido.

2.El citado exceso podrá financiar la incorporación de los remanentes de crédito correspondientes a los gastos con financiación afectada a que se imputan y, en su caso, las obligaciones devenidas a causa de la renuncia o imposibilidad de realizar total o parcialmente el gasto proyectado”.

<sup>14</sup> Compliance en la administración pública: dificultades y propuestas, Concepción Campos Acuña. Revista Digital CEMCI, nº 36 2017

El refuerzo de las políticas de integridad institucional constituye, en el contexto actual, una exigencia altamente demandada por la sociedad para superar la grave crisis de legitimidad que experimentan las instituciones públicas y la actividad de gestión asociadas a las mismas. Por ello, resulta necesario recurrir a nuevos mecanismos que tengan capacidad de adaptarse a las demandas que se formulan por los ciudadanos, exentos de la rigidez y falta de flexibilidad que ofrece el ordenamiento jurídico.

<https://www.lajuridica.es/indicespdf/9788416219209.pdf>

<sup>15</sup> Artículo 165.2 TRLHL.

Los recursos de la entidad local y de cada uno de sus organismos autónomos y sociedades mercantiles se destinarán a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones, **salvo en el caso de ingresos específicos afectados a fines determinados.**

En este ámbito, la gestión y control que dicha normativa establece, es el previsto en las Reglas 25 a 29 ICAL respecto a los Gastos con financiación afectada – dentro del Capítulo II del Título II como Áreas Contables de Especial Trascendencia del Sistema de Información Contable - y su tratamiento como magnitud a ajustar en el cálculo del Estado del Remanente de Tesorería; finamente en cuanto a la formalización de esta información sobre su gestión y resultado financiero contable, debemos remitirnos al Anexo de la ICAL por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local, en el que su Parte TERCERA respecto a las Cuentas Anuales regulan determinados aspectos pero sobre todo se establece en su apartado II, los Estados que reflejan el resultado financiero de dicho seguimiento.

Específicamente, el Estado 24.5 denominado Gastos con financiación afectada, es el que informa para cada gasto con financiación afectada de las desviaciones de financiación por agente, tanto del ejercicio como acumuladas, de acuerdo con el detalle del cuadro que se define.

CÓDIGO	DESCRIPCIÓN	AGENTE FINANCIADOR		COEFICIENTE DE FINANCIACIÓN	DESVIACIONES DEL EJERCICIO		DESVIACIONES ACUMULADAS	
		TERCERO	APLICACIÓN PRESUPUESTARIA		POSITIVAS	NEGATIVAS	POSITIVAS	NEGATIVAS

Otra vez procede indicar que por la configuración del presente análisis como un trabajo generalista, no nos extendemos en más desarrollo de detalle del ámbito contable en lo que a la gestión directa del canon de mejora local se refiere y tampoco nos detenemos en exponer el tratamiento contable para otras entidades sujetas al Plan de Contabilidad de las sociedades españolas, y la normativa especial o criterios del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, remitiéndonos a lo que más adelante se indicará sobre las limitaciones del modelo de control en el siguiente apartado.

d. Si bien el registro y control de la gestión contable en muchos municipios también corresponde al órgano Interventor, y que el aspecto contable puede/debe ser objeto del ámbito de control interno que corresponde al órgano Interventor, a través de las modalidades de función interventora y control financiero; resulta relevante advertir que no en todas las Entidades Locales, a diferencia que en el Estado, la función contable corresponde al Órgano interventor.

Así, ha de estarse a lo previsto en la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, en su Título X, artículos 121 y siguientes, que introduce el régimen de Organización de los municipios de gran población aplicable:

- de forma directa: a los municipios cuya población supere los 250.000 habitantes (letra a)), capitales de provincia cuya población sea superior a los 175.000 habitantes (letra b)),

- y a petición de los Ayuntamientos y aprobación por Asambleas Legislativas autonómicas: a los municipios capitales de provincia, autonómicas o sedes de las instituciones autonómicas (letra c)) y los de población superior a 75.000 habitantes, que presenten circunstancias económicas, sociales, históricas o culturales especiales.

Dicho régimen de organización diferenciado del común, se ordena, en lo que a la gestión económico-financiera se refiere y en el que se inserta este ámbito de seguimiento y control del destino efectivo del canon de mejora local, en un criterio imperativo, cual es la “separación de las funciones de contabilidad y de fiscalización de la gestión económico-financiera” según determina el artículo 133.b) LBL.

Por tanto, si bien la LBL, en su artículo 130.1.B) califica al órgano Interventor como órgano Directivo, el artículo 134 inscribe la función de contabilidad dentro de los Órganos de Gestión Económico-Financiera y Presupuestaria -si bien su titularidad continúa asignada a la escala de habilitación de carácter nacional<sup>16</sup>-; frente al artículo 136 que es el que regula el Órgano Responsable del Control y de la Fiscalización Interna<sup>17</sup>.

e. Respecto al contenido de la forma de implementar el control al que se refiere la norma: no se determina ningún procedimiento o protocolo de actuación mínimamente detallado, que pudiera incluir una periodificación temporal, pero sobre todo la concreción de instrumentos o modelos.

f. No se respeta la determinación prevista en el Real Decreto 2568/1986, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Entidades Locales, cuyo artículo 192.2 obliga a que “las comunicaciones que se dirijan a las autoridades serán firmadas por los Presidentes de las Corporaciones”.

Para concluir este apartado, no obstante debemos incidir en la generalidad del precepto cuando no en su deficiente regulación, en la medida que no se sostiene sin un obligado desarrollo reglamentario o modificación, la determinación de cómo llevar a cabo la función de control que se asigna al órgano interventor.

El ámbito del control interno que corresponde a la intervención de las entidades locales ha de realizar conforme a las reglas previstas en los arts. 194 a 203 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, desarrollado desde el punto de vista reglamentario por el Real Decreto 424/2017 por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local (RCI, en adelante).

<sup>16</sup> Artículo 134. Órgano u Órganos de Gestión Económico-Financiera y Presupuestaria

1. Las funciones de presupuestario, contabilidad, tesorería y recaudación serán ejercidas por el órgano u órganos que se determinen en el Reglamento orgánico municipal.
2. El titular o titulares de dicho órgano u órganos deberá ser un funcionario de Administración local con habilitación de carácter nacional, salvo el del órgano que desarrolle las funciones de presupuestación.

<sup>17</sup> Artículo 136. Órgano Responsable del Control y de la Fiscalización Interna

1. La función pública de control y fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria, en su triple acepción de función interventora, función de control financiero y función de control de eficacia, corresponderá a un órgano administrativo, con la denominación de Intervención general municipal.

En aplicación de dicho régimen, si la prestación de los servicios del ciclo del agua se realiza por la propia entidad local u organismo autónomo, la intensidad del control nace con el ejercicio de la función interventora, con la extensión que respecto a las fases de ejecución presupuestaria ahora establece de forma detallada el Real Decreto 424/2017 (por ejemplo Fase AD adecuación del crédito) pero en el caso de la prestación por entidades diferenciadas (concesionario, empresa pública, Diputación Provincial, Consorcio, Mancomunidad), la simplicidad del precepto concluye importantes problemas de interpretación.

Así, si bien el artículo 2 RCI respecto a su ámbito de aplicación determina que el control interno que corresponde a los órganos de intervención -al que se refiere el Título VI del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales- será ejercido sobre la totalidad de entidades que conforman el sector público local<sup>18</sup>; resulta fundamental la manifestación limitante que in fine se realiza: “con la extensión y los efectos que se determinan en los artículos siguientes”.

Por tanto, el ámbito del control interno solo procede respecto cada “ente” según la modalidad de control. Así la función interventora-fiscalización previa solo se realiza respecto al Ayuntamiento y organismos autónomos (artículo 3.2), pero no en los demás entes; el control interno no se realiza sobre una empresa mixta si no tiene la consideración de dependiente, o un consorcio no adscrito (artículo 1.2); el control financiero de la actividad económico-financiera del sector público local se ejercerá mediante el ejercicio del control permanente y la auditoría pública, limitándose el control permanente también al Ayuntamiento y organismos autónomos (artículo 29.2); por tanto, en el caso de empresas públicas dependientes solo podrá llevarse a cabo la auditoría pública (artículo 29.3) como una verificación, que se ha de realizar a posteriori, mediante la aplicación de los procedimientos de revisión selectivos contenidos en las normas de auditoría e instrucciones que dicte la Intervención General de la Administración del Estado, que pueden concurrir que se realice una vez concluida la exacción del canon de mejora desde el punto de vista temporal, con lo que el modelo de la Disposición Transitoria carecería de sentido.

Desde el punto de vista operativo, debemos referirnos a las dos modalidades de auditoría pública que procede:

- La auditoría de cuentas, que procede anualmente sobre los siguientes entes:

---

<sup>18</sup> Artículo 1.2. RCI

A los efectos de este Reglamento forman parte del sector público local:

- a) La propia Entidad Local.
- b) Los organismos autónomos locales.
- c) Las entidades públicas empresariales locales.
- d) Las sociedades mercantiles dependientes de la Entidad Local.
- e) Las fundaciones del sector público dependientes de la Entidad Local.
- f) Los fondos carentes de personalidad jurídica cuya dotación se efectúe mayoritariamente desde los Presupuestos Generales de la Entidad Local.
- g) Los consorcios dotados de personalidad jurídica propia **adscritos** a la Entidad Local de conformidad con la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.
- h) Las entidades con o sin personalidad jurídica distintas a las mencionadas en los apartados anteriores con **participación total o mayoritaria** de la Entidad Local.



- a) Los organismos autónomos locales.
- b) Las entidades públicas empresariales locales.
- c) Las fundaciones del sector público local obligadas a auditarse por su normativa específica.
- d) Los fondos y los consorcios a los que se refiere el artículo 2.2 de este Reglamento.
- e) Las sociedades mercantiles y las fundaciones del sector público local no sometidas a la obligación de auditarse que se hubieran incluido en el plan anual de auditorías.

Dicho control tiene por objeto verificar si las cuentas anuales representan en todos los aspectos significativos de la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de la entidad y, en su caso, la ejecución del presupuesto de acuerdo con las normas y principios contables y presupuestarios que le son de aplicación y contienen la información necesaria para su interpretación y comprensión adecuada.

- La auditoría de cumplimiento y la auditoría operativa, que no se determina que deba ser anual que se refiere a las entidades sector público local no sometidas a control permanente, con el fin último de mejorar la gestión del sector público local en su aspecto económico, financiero, patrimonial, presupuestario, contable, organizativo y procedimental, teniendo como objeto verificar que los actos, operaciones y procedimientos de gestión económico-financiera se han desarrollado de conformidad con las normas que les son de aplicación, para concluir en una valoración sobre su racionalidad económico-financiera y su adecuación a los principios de la buena gestión, con especial atención a detectar posibles deficiencias y proponer las recomendaciones oportunas en orden a la corrección de aquéllas.

En base al análisis expuesto, en el caso de empresas públicas no dependientes – contrato de empresa de economía mixta, en la regulación de la ley de contratos anterior- o en el caso de prestación por entes públicos de cooperación asociativa o cooperativa (Consortios, Mancomunidades o Diputaciones) si bien el ingreso del canon de mejora local se configura como un tributo – ya hemos expuesto nuestra opinión sobre esta calificación-, ni su ordenación, ni su gestión corresponde a la Entidad Local a la que se ha aprobado su exacción, por lo que residenciar en el órgano interventor de dichas entidades el modelo de control en los abreviados términos que se realiza, supone desconocer la falta de competencia - al margen de los recursos personales, materiales y tecnológicos- para llevar a cabo esa nueva función.

Reiteramos, una vez más y solo dejamos apuntado que por el objeto de este trabajo no consideramos procedente realizar un análisis detallado además del relevante tema de la competencia del legislador autonómico, y singularmente del legislador gubernativo autonómico, para regular las funciones de puestos de trabajos de otras administraciones públicas en el ámbito bien de la legislación no básica en materia de función pública, régimen local y más singularmente en lo que a la escala de habilitación de carácter nacional, respecto al ámbito de las funciones de control interno, se refiere.

#### **4. PROPUESTA DE PUBLICIDAD ACTIVA DE LA GESTION DEL CANON DE MEJORA LOCAL.**

Como una medida complementaria a la analizada en el apartado anterior, y enfocada según el concepto actual de gobernanza y de participación ciudadana a través del establecimiento de un sistema de información de datos de relevancia pública de una forma lo más transparente y actualizada posible, planteamos un régimen de publicidad activa sobre la ejecución del canon de mejora local.

Dicho régimen que se inscribe en el contexto normativo constituido a nivel estatal por la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, y a nivel autonómico, por la Ley 1/2014, de 24 de junio, de Transparencia Pública de Andalucía.

El artículo 5 de la Ley Estatal citada, regula los principios generales PUBLICIDAD ACTIVA, dentro del Título Primero denominado Transparencia de la Actividad Pública, indicado que se deberá publicar “de forma periódica y actualizada la información cuyo conocimiento sea relevante para garantizar la transparencia de su actividad relacionada con el funcionamiento y control de la actuación pública”, si bien precisa que las obligaciones de transparencia son las “contenidas en este capítulo” añade que “sin perjuicio de la aplicación de la normativa autonómica correspondiente o de otras disposiciones específicas que prevean un régimen más amplio en materia de publicidad”.

La información sujeta a las obligaciones de transparencia será publicada en las correspondientes sedes electrónicas o páginas web y de una manera clara, estructurada y entendible para los interesados.

Como vemos expresamente la norma interrelaciona publicidad, transparencia y control, por lo que en el caso del canon de mejora local configurado como un recurso de carácter finalista y afectado a determinadas obras de inversión en infraestructura hidráulica, se considera muy recomendable aprobar con ocasión del acuerdo de imposición y ordenación un modelo de publicidad activa como el previsto en el artículo 8 de la Ley Estatal que sin embargo no da cobertura a la información tributaria, más allá de la ejecución presupuestaria y cuenta general que, desde nuestro punto de vista, resultan inadecuadas en este ámbito, al no dar cumplimiento a la determinación del artículo 5.3 de que sea “entendible para los interesados”.

En este sentido, el artículo 8 se refiere a la información económica, presupuestaria y estadística, estableciendo que:

“1. Los sujetos incluidos en el ámbito de aplicación de este título deberán hacer pública, como mínimo, la información relativa a los actos de gestión administrativa con repercusión económica o presupuestaria que se indican a continuación:

.../...

d) Los presupuestos, con descripción de las principales partidas presupuestarias e información actualizada y comprensible sobre su estado de

ejecución y sobre el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera de las Administraciones Públicas.

e) Las cuentas anuales que deban rendirse y los informes de auditoría de cuentas y de fiscalización por parte de los órganos de control externo que sobre ellos se emitan.

..../....

i) La información estadística necesaria para valorar el grado de cumplimiento y calidad de los servicios públicos que sean de su competencia, en los términos que defina cada administración competente”.

En el ámbito de la Comunidad Autónoma de Andalucía, el artículo 16.c) de la Ley 1/2014 solo amplía este contenido obligatorio “con la información básica sobre la financiación con la indicación de los diferentes instrumentos de financiación” pero respecto a la Comunidad Autónoma; no obstante, el artículo 12.1 se refiere a la información sobre planificación y evaluación, obligando a la publicación de los planes y programas anuales y plurianuales en los que se fijen objetivos concretos, así como las actividades, medios y tiempo previsto para su consecución. Su grado de cumplimiento y resultados deberán ser objeto de evaluación y publicación periódica junto con los indicadores de medida y valoración.

Al margen de trabajar sobre una interpretación sobre del último apartado o el citado de la Ley estatal – sobre la estadística necesaria para valorar el grado de calidad de los servicios públicos-, proponemos o bien una determinación expresa en la Ley 9/2010, de Aguas de Andalucía o bien un acuerdo local en la forma indicada.

El artículo 1 de la Ley Andaluza de Transparencia, la configura - en sus dos instrumentaciones: publicidad activa y de derecho de acceso a la información pública-, como un medio para facilitar el conocimiento por la ciudadanía de la actividad de los poderes públicos y de las entidades con financiación pública, promoviendo el ejercicio responsable de dicha actividad y el desarrollo de una conciencia ciudadana y democrática plena.

Relevante es el artículo 12.1 cuando se refiere a la evaluación de políticas públicas como proceso sistemático de generación de conocimiento encaminado a la comprensión integral de una intervención pública para alcanzar un juicio valorativo basado en evidencias respecto de su diseño, puesta en práctica, resultados e impactos, siendo su finalidad “contribuir a la mejora de las intervenciones públicas e impulsar la transparencia y la rendición de cuentas”.

La información pública se refiere a los “contenidos o documentos, cualquiera que sea su formato o soporte, que obren en poder de alguna de las entidades y que hayan sido elaborados o adquiridos en el ejercicio de sus funciones” (artículo 2.a); y así, con esta definición amplia, la publicidad activa, se declara como la obligación para las entidades de hacer pública, en los términos previstos en la presente ley, la información pública de relevancia que garantice la transparencia de su actividad relacionada con el funcionamiento y **control** de su actuación pública( artículo 2.b) pero también como un derecho de cualquier interesado (artículo 7.a); pero además, el acceso a la información

pública, se define como la posibilidad de acceder a la información pública que obre en poder de las entidades con seguridad sobre su veracidad y sin más requisitos que los establecidos en la misma y en la normativa básica estatal (artículo 2.c).

El principio de transparencia, como principio básico, requiere que “toda la información pública es en principio accesible y sólo puede ser retenida para proteger otros derechos e intereses legítimos de acuerdo con la Ley” (artículo 6.a).

La propuesta de esta ampliación, como obligación de publicidad activa, también deriva de lo previsto en el artículo 17 de la Ley Andalucía que literalmente establece:

“1. En aras de una mayor transparencia en la actividad del sector público andaluz, se fomentará la inclusión de cualquier otra información pública que se considere de interés para la ciudadanía. En este sentido, deberá incluirse aquella información cuyo acceso se solicite con mayor frecuencia.

.../...

3. El Consejo de Gobierno y las entidades locales, en su ámbito competencial y de autonomía, podrán ampliar reglamentariamente las obligaciones de publicación contempladas en el presente título”.

Por tanto, al margen de que se configure como una obligación si la petición de información sobre el resultado de la ejecución del canon de mejora local a los fines aprobados es una ciudadana, además el precepto rebaja los requisitos de aprobación al poder ser aprobado por el Gobierno de las entidades locales, sin necesidad de acuerdo de Pleno, en una interpretación integradora de la laguna que el apartado tercero contiene.

En definitiva, si bien se ha eliminado el control previo y desproporcionado de la Administración autonómica tanto en la aprobación y control del canon de mejora local, dada su configuración finalista se ha perdido una ocasión, aunque es muy dudoso que el instrumento fuera un Decreto Ley, para avanzar en una transparencia financiera de esta exacción; todo ello, sin dejar de advertir que si bien se determina una función de control al órgano interventor respecto al actualmente vigente, nada se regula sobre las nuevas imposiciones que se acuerden, desapareciendo toda función de control por parte de la Administración autonómica y ni siquiera residenciando un modelo de control específico o remitiendo al general que corresponde a la Cámara de Cuentas de Andalucía, al que corresponde la fiscalización externa de la gestión económica, financiera y contable de los fondos públicos de la Comunidad Autónoma de Andalucía y dependiente del Parlamento de Andalucía<sup>19</sup>.

---

19

Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo, de reforma del Estatuto de Autonomía para Andalucía. Artículo 130. Cámara de Cuentas.

1. La Cámara de Cuentas es el órgano de control externo de la actividad económica y presupuestaria de la Junta de Andalucía, de los entes locales y del resto del sector público de Andalucía.
2. La Cámara de Cuentas depende orgánicamente del Parlamento de Andalucía. Su composición, organización y funciones se regulará mediante ley.

## 5. CONCLUSIONES.

En base al análisis realizado, concluimos exponiendo las siguientes conclusiones:

**PRIMERO:** El que la modificación del canon de mejora en su modalidad local se ha realizado con una norma excepcional, el Decreto-Ley 2/2020, quizá haya condicionado una ordenación con mayor profundidad pero que resulta obligada por la nueva regulación general de las prestaciones patrimoniales de carácter público.

**SEGUNDO:** Si bien la creación normativa del canon de mejora local, como un ingreso específico, puede tener una justificación de política legislativa en materia medioambiental vinculada al ciclo del agua, desde el punto de vista fiscal, no compartimos dicha opción en la medida que concluimos que dicha financiación ya se subsume en la determinación tanto del hecho imponible como la cuantificación de la tasa por prestación de servicios vinculados al ciclo del agua prevista en la normativa fiscal de las entidades locales.

Esta postura de carácter exclusivamente técnico, se ve reforzada con las fundadas dudas de constitucionalidad de la competencia del legislador autonómico para la regulación de tributos municipales expuestas en los votos particulares al Dictamen de la Comisión Permanente del Consejo Consultivo de Andalucía, de 20 de diciembre de 2010 relativo al conflicto en defensa de la autonomía local frente a la Ley del Parlamento de Andalucía 9/2010, de 30 de julio, de Aguas de Andalucía.

**TERCERO:** La innovación que supone el Decreto-ley 2/2020, al modificar el artículo 91 de la Ley 9/2010, de 30 de julio, de Aguas de Andalucía, resulta adecuada con el modelo de autonomía local constitucionalmente garantizada, además de otros como el de reversa de Ley en materia tributaria.

**CUARTO:** El régimen transitorio que el Decreto-ley 2/2020, en lo que al control del carácter afectado del recurso de carácter público se refiere, presenta lagunas técnicas que deberán ser subsanadas y, en todo caso, dejan traslucir un general desconocimiento, por otra parte complejo, del régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local; y ello tanto desde el punto de vista institucional (Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, no solo el artículo 92 y siguientes sino también su Título X, artículos 121 y siguientes), como desde el punto de vista funcional (arts. 194 a 203 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, desarrollado desde el punto de vista reglamentario por el Real Decreto 424/2017 por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local).

**QUINTO:** En todo caso, y respecto al carácter afectado del recurso que supone del canon de mejora local, se realiza una propuesta de publicidad activa sobre la ejecución efectiva del mismo, alineada con el concepto actual de gobernanza, y de participación ciudadana a través del establecimiento de un sistema de información de datos con relevancia pública de una forma lo más transparente y actualizada posible. Dicho régimen que se inscribe, además, en el contexto normativo de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, a nivel estatal, y por la Ley 1/2014, de 24 de junio, de Transparencia Pública de Andalucía.

## ANEXO NORMATIVO

DA 7ª LPGA 1997	Ley 9/2010
<p>Uno. Las Entidades Locales titulares de las competencias de suministro domiciliario del agua potable, saneamiento y depuración, podrán solicitar a la Comunidad Autónoma el establecimiento de un canon de carácter transitorio e integrado dentro del precio del agua, que se denominará «canon de mejora».</p> <p>Dos. El canon de mejora tendrá como finalidad la financiación de las inversiones en infraestructuras hidráulicas a cargo de las Entidades Locales correspondientes.</p> <p>Tres. Estarán obligados al pago del canon de mejora los usuarios de los servicios de agua potable, saneamiento y depuración, constituyendo su hecho imponible el uso de dichos servicios y asimilándose su devengo al determinado en el sistema tarifario vigente en la Entidad Local de que se trate.</p> <p>Cuatro. El canon de mejora podrá constar de una parte fija por usuario y/o de una parte variable en función de los metros cúbicos de agua facturados, dentro del período de liquidación que se considere, fijándose, en cada supuesto, en las cuantías necesarias para que la suma de los ingresos obtenidos durante la vigencia del mismo, sean los suficientes para cubrir las inversiones a realizar, y, en su caso, los costes financieros que generen las mismas, y sin que su importe total pueda superar el de las tarifas vigentes de abastecimiento y saneamiento del agua.</p> <p>Cinco. La gestión del canon de mejora corresponderá a la respectiva Entidad Local, debiendo las entidades que presten los servicios facturarlo, como concepto diferenciado de las tarifas, en los términos y condiciones establecidos.</p> <p>Seis. Se faculta a la Consejería de Obras Públicas y Transportes de la Junta de Andalucía para establecer los cánones de mejora, a solicitud de la correspondiente Entidad Local, fijando su concreta cuantía, su régimen de aplicación y su vigencia por el tiempo necesario para lograr con su rendimiento el fin al que van dirigidos.</p>	<p>1. Las entidades locales titulares de las competencias de infraestructuras hidráulicas para el suministro de agua potable, redes de abastecimiento y, en su caso, depuración podrán solicitar a la Comunidad Autónoma el establecimiento con carácter temporal de la modalidad del canon de mejora regulado en esta Sección y en la Sección 1ª de este Capítulo.</p> <p>2. A estos efectos se faculta a la Consejería competente en materia de agua para establecer el canon a que se refiere el apartado anterior, fijando su cuantía conforme a las determinaciones contenidas en el art. 94, su régimen de aplicación y la vigencia por el tiempo necesario para lograr con su rendimiento el fin al que va dirigido.</p>

Ley 9/2010	DL 2/2020
<p>1. Las entidades locales titulares de las competencias de infraestructuras hidráulicas para el suministro de agua potable, redes de abastecimiento y, en su caso, depuración <b>podrán solicitar a la Comunidad Autónoma el establecimiento</b> con carácter temporal de la modalidad del <b>canon de mejora</b> regulado en esta Sección y en la Sección 1ª de este Capítulo.</p> <p>2. A estos efectos <b>se faculta</b> a la Consejería competente en materia de agua <b>para establecer el canon</b> a que se refiere el apartado anterior, <b>fijando su cuantía</b> conforme a las determinaciones contenidas en el art. 94, su régimen de aplicación y la vigencia por el tiempo necesario para lograr con su rendimiento el fin al que va dirigido.</p>	<p>1. Las <b>entidades locales titulares</b> de las competencias de infraestructuras hidráulicas para el <u>suministro de agua potable, redes de abastecimiento y, en su caso, depuración</u> <b>podrán establecer y exigir</b> con carácter temporal la modalidad del <b>canon de mejora</b> regulado en esta <u>Sección y en la Sección 1.ª de este Capítulo</u>, de acuerdo con esta Ley, las disposiciones que la desarrollen y las <b>respectivas ordenanzas fiscales</b>.</p> <p>2. A estos efectos, las entidades locales que decidan hacer uso de las facultades que les confiere esta Ley, <u>previa comunicación</u> a la Consejería competente en materia de <u>Hacienda</u>, deberán acordar la <b>imposición del canon</b> y aprobar las oportunas <b>ordenanzas fiscales reguladoras</b> de éste en orden a la <u>fijación de los elementos necesarios para la determinación de las respectivas cuotas tributarias</u> conforme a las determinaciones contenidas en el artículo 94, de su régimen de aplicación y de la vigencia por el tiempo necesario para lograr con su rendimiento el fin al que va dirigido.»</p>

