

## COMENTARIOS A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SOBRE EL CANON DEL AGUA

JOSÉ LUIS ESPAÑA GUZMÁN (\*)

La pasada primavera se conocía la Sentencia del Tribunal Constitucional 85/2013, de 11 de abril de 2013, en relación con la Ley 1/2006, de 23 de junio, de Aguas, y el canon del agua, fallando a favor de la iniciativa legislativa promovida en su día por el Gobierno Vasco.

El Tribunal Constitucional ha desestimado el recurso interpuesto, al entender que no se produce doble imposición ni se invaden competencias municipales ni forales, salvo en lo relativo al artículo 41.4 de la Ley de Aguas, referido a la tarificación del uso del agua, y haciendo también un apunte respecto a la interpretación del artículo 9.e), relacionado con los ingresos de la Agencia Vasca del Agua-Uraren Euskal Agentzia (URA).

En la sentencia se contiene una peculiaridad en cuanto a la consideración de las competencias armonizadoras que en el ámbito tributario le atribuye al Parlamento Vasco el Estatuto de Autonomía y la Ley de Territorios Históricos. Argumento que es objeto de voto particular por una magistrada del Tribunal.

--- o 0 o ---

Sin duda, el canon del agua, que se liquida en el País Vasco desde 2009, no ocupa un lugar relevante en un panorama tributario protagonizado por otras figuras y procedimientos de mayor alcance recaudatorio y repercusión en la actividad económica. Apenas son casi 3 millones de euros anuales, obtenidos gravando a 0,06 euros el m<sup>3</sup> de agua, con lo que se estima que cerca de 100 millones de m<sup>3</sup> de agua cada año tributan por la afección al medio que su utilización pudiera producir (sin considerar las exenciones). Excepto hogares y actividades agrícolas, en términos genéricos, el resto de sujetos pasivos

(\*) Jefe del servicio de Administración Tributaria. Gobierno Vasco.

(usuarios del agua en baja, bien la reciban de una entidad suministradora o la capten por medios propios) están soportando este tributo indirecto de carácter medioambiental.

No obstante, este no tan nuevo impuesto es uno de los pocos ejemplos de imposición propia de la Comunidad Autónoma del País Vasco, junto al que grava el juego del bingo y el recargo sobre las "máquinas tragaperras".<sup>1</sup>

Estas peculiaridades y el hecho de ser objeto de atención por los recurrentes y el Tribunal Constitucional le han otorgado un fugaz protagonismo, al menos para la redacción de este artículo, que permitirá recordar, también, las varias sentencias en las que desde 2012 se han resuelto recursos de inconstitucionalidad contra impuestos autonómicos.

A pesar de la poca notoriedad del canon del agua, el 8 de noviembre de 2006 el Tribunal Constitucional admitió a trámite el recurso nº 9451/2006, promovido por más de 50 Diputados del Grupo Parlamentario Popular del Congreso, alcanzando relevancia en el ámbito competencial y jurisdiccional.

<sup>1</sup> Ley 6/1992, de 16 de octubre, del Impuesto sobre el Juego del Bingo y del recargo de la tasa sobre el juego que se desarrolla mediante máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de juegos de azar.

Ley 1/2006, de 23 de junio, de Aguas, luego desarrollada por el Decreto 181/2008, de 4 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Régimen Económico-Financiero del Canon del Agua.

Aunque no son propiamente impuestos sino tributos, también están las tasas reguladas en el Decreto Legislativo 1/2007, de 11 de septiembre, de aprobación del texto refundido de la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Otra experiencia en el ámbito legislativo tributario fue el recargo transitorio en el IRPF del ejercicio 1983, establecido mediante la Ley 23/1983, de 27 de octubre, a consecuencia de las inundaciones.

Los recurrentes entendían que distintos preceptos legales contenidos en la Ley de Aguas<sup>2</sup> transgredían los límites a las potestades tributarias de las comunidades autónomas, previstos en los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA); invadían las competencias forales y locales, infringiendo con ello los artículos 140, 142 y la disposición adicional primera de la Constitución y desconocían el principio de capacidad económica. Asimismo, en lo relativo a las posibles bonificaciones del canon se contravenía el principio de legalidad en materia tributaria.

A lo largo de este artículo, al igual que en la resolución que sirve para su comentario, después de marcar los contornos de la competencia autonómica para establecer tributos, se repasa la Sentencia del Tribunal Constitucional 85/2013 sobre el canon del agua, respecto de los motivos de fondo en los que se sustenta la impugnación, es decir, en relación a la existencia de doble imposición, la invasión de competencias municipales y forales, y la extralimitación en el ejercicio de las competencias autonómicas. De la sentencia se entresacan los párrafos más interesantes y se incluyen comentarios propios del autor.

--- o o ---

Han sido varias, desde 2012, las controversias competenciales resueltas por el Tribunal Constitucional que han versado sobre el alcance de las potestades tributarias de las comunidades autónomas (anexo) para generar ingresos propios o gravar hechos imponiblees específicos con fines medioambientales o de otro tipo. Entre ellos los recursos contra impuestos de Cataluña, Asturias, Navarra y Aragón sobre grandes establecimientos comerciales, el impuesto sobre determinadas actividades que incidan en el medio ambiente de Castilla-La Mancha, el impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito de Extremadura y el canon del agua del País Vasco.

<sup>2</sup> Artículos 1 c); 9 e); 41 a 52 en su totalidad, donde se contiene el régimen jurídico del canon del agua; 55 n), o) y p); 56.3 y las disposiciones adicional sexta y transitoria tercera de la Ley 1/2006, de 23 de junio, de Aguas.

Ya no causa extrañeza la diferencia de tiempo que separa las resoluciones de la interposición de los recursos de inconstitucionalidad, más de 10 años en algunos casos, más de 6 para el canon del agua, pues el retraso de la jurisdicción constitucional está resultando crónico.

Entre los impuestos señalados destaca la declaración de constitucionalidad del impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito regulado en la Ley de la Asamblea de Extremadura 14/2001, de 29 de noviembre, (STC 210/2012, de 14 de noviembre) y su reconocimiento, por tanto, como vía para generar nuevos ingresos autonómicos.

Sin embargo, pronto el Estado creó el impuesto sobre los depósitos a las entidades de crédito (Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la cual se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica), que obstaculiza a las comunidades autónomas aprobar impuestos que tengan por objeto este hecho imponible. El tipo de gravamen previsto es del 0%, con lo que no generará ningún nuevo ingreso al Estado.

Por proximidad con el Concierto Económico del País Vasco, necesariamente ha de anotarse que en la STC 208/2012, de 14 de noviembre, en relación a la creación del impuesto navarro sobre grandes establecimientos comerciales, el Tribunal considera que los límites contenidos en la LOFCA resultan también de aplicación a los tributos propios establecidos por la Comunidad Foral de Navarra que no hayan sido acordados, convenidos, con el Estado.

Se dice en la STC 208/2012 que *“la naturaleza acordada, o «paccionada», del sistema de Convenio funciona en ambas direcciones. De esta manera, el régimen jurídico se bifurca parcialmente en función de que los tributos propios forales sean o no tributos convenidos. Los convenidos están sujetos a reglas específicas de coordinación, contenidas en los arts. 2 y 7 de la Ley del convenio y que son, como ha quedado expuesto, norma especial con respecto de las re-*

glas generales contenidas en los arts. 6 y 9 LOFCA, que sí son, en cambio, de aplicación a los tributos propios autonómicos. En suma, los tributos propios que no hayan sido previamente acordados entre el Estado y la Comunidad Foral, no son entonces por definición tributos convenidos, ni forman parte del contenido esencial de la foralidad o ámbito propio de poder a que nos hemos referido anteriormente. Y puesto que hemos afirmado que no existe en el sistema constitucional descrito una tercera categoría, además de los «tributos convenidos» y los «tributos propios autonómicos», a estos tributos que el propio art. 2.2 de la Ley del convenio denomina «distintos de los convenidos» les son plenamente aplicables los límites contenidos en los arts. 6 y 9 LOFCA, además de los específicamente contenidos en el art. 7 de la Ley del Convenio tal y como establece el citado art. 2.2. La anterior interpretación se deriva además del propio sistema de Convenio, que como se ha expuesto descansa en la idea de poder tributario pactado y coordinado.”

— — — o 0 o — — —

Volviendo al canon del agua, destaca su carácter medioambiental. Su hecho imponible lo constituye “el consumo real o potencial del agua por la afección al medio que su utilización pudiera producir”. En el canon se regulan exenciones y bonificaciones relacionadas con la utilización eficiente y sostenible de este recurso natural, y su recaudación queda afectada al logro de objetivos de planificación hidrológica relativos al medio ambiente, las infraestructuras declaradas de interés general y el ahorro de agua.

La gestión, liquidación, recaudación e inspección del canon del agua son funciones atribuidas a URA, y que ejerce en colaboración con más de 340 entidades suministradoras ubicadas en el País Vasco.<sup>3</sup>

<sup>3</sup> La Agencia Vasca del Agua-Uraren Euskal Agentzia (URA) se creó mediante la Ley 1/2006, de 23 de junio, de Aguas, y con el Decreto 240/2007, de 18 de diciembre, se aprobaron sus estatutos. Tiene personalidad jurídica propia y naturaleza de ente público del Derecho privado. Está adscrita al departamento del Gobierno

### Competencia para establecer tributos

El ejercicio de la competencia para establecer tributos que se reconoce a las comunidades autónomas, deriva del juego de los artículos 133 y 157 de la Constitución, donde también, en este último precepto, se alude a los límites en la adopción de medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios, así como se remite a los límites que pudieran figurar en una ley orgánica, en referencia a lo que posteriormente sería la LOFCA. Por tanto, el poder tributario propio reconocido a las comunidades autónomas está, también, constitucionalmente condicionado en su ejercicio.

En el caso del País Vasco, además, en el artículo 42.b) del Estatuto de Autonomía se citan entre los ingresos de la hacienda general del País Vasco “los rendimientos de los impuestos propios de la Comunidad Autónoma que establezca el Parlamento Vasco, de acuerdo con lo establecido en el artículo 157 de la Constitución y en la Ley Orgánica sobre financiación de las Comunidades Autónomas”.

Los límites de este poder tributario de las comunidades autónomas, en relación con hechos imponibles gravados por el Estado o por los tributos locales, se recogen en los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la LOFCA.

Vasco competente en materia de medio ambiente.

Esquemáticamente, los elementos que configuran el canon del agua son los siguientes:

- Hecho imponible: consumo real o potencial del agua por la afección al medio que su utilización pudiera producir.
- Sujetos pasivos: usuarios del agua en baja, bien la reciban de una entidad suministradora o la capten por medios propios.
- Devengo: momento del consumo real o potencial del agua (exigible al mismo tiempo que las cuotas de suministro de entidades).
- Base imponible: volumen de agua consumido o utilizado (o estimado), en m<sup>3</sup>.
- Tipo de gravamen: 0,06 euros por m<sup>3</sup> de agua.
- Exenciones 100% y bonificaciones entre 70%-95% de la base imponible.
- Recaudación destinada a la consecución de objetivos de planificación hidrológica relativos al medio ambiente, las infraestructuras declaradas de interés general y el ahorro de agua.

A este respecto, el Tribunal Constitucional, en la Sentencia 85/2013 que aquí se comenta, recuerda en su fundamento jurídico 3 (FJ 3) lo ya manifestado en la STC 210/2012:<sup>4</sup>

- *"la potestad autonómica para establecer tributos ex novo «se encuentra sujeta a los límites establecidos en las leyes del Estado a las que se refieren los artículos 133.2 y 157.3 CE (por todas, STC 49/1995, de 16 de febrero, FJ 4)»; de modo que «el poder tributario de las Comunidades Autónomas puede ... ser delimitado por el Estado, salvaguardando en todo caso su propia existencia de manera que no se produzca un vaciamiento de la competencia, pues como afirmamos tempranamente "ninguno de los límites constitucionales que condicionan dicho poder tributario puede ser interpretado de tal manera que haga inviable el ejercicio de aquella potestad tributaria" (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 3, y 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3)» (FJ 4)."*<sup>5</sup>
- *"lo que se pretende evitar es, en suma, que se produzcan dobles imposiciones no coordinadas, garantizando de esta manera que el ejercicio de poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de "un sistema" tributario en los términos exigidos por el artículo 31.1 CE [SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4, y 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 b)]» (STC 120/2012, FJ 4)."*

<sup>4</sup> STC 210/2012, de 14 de noviembre de 2012, sobre la Ley de la Asamblea de Extremadura 14/2001, reguladora del impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito.

<sup>5</sup> STC 49/1995, de 16 de febrero, sobre la Ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1990, de 28 de noviembre, de Impuesto sobre las Loterías, y el Decreto que desarrolla la Ley.

STC 150/1990, de 4 de octubre, sobre la Ley de la Asamblea de la Comunidad Autónoma de Madrid 15/1984, de 19 de diciembre, del Fondo de Solidaridad Municipal de Madrid (3% de recargo en el IRPF).

STC 289/2000, de 30 de noviembre, sobre la Ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1991, de 20 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente.

- *«el examen de los tributos que se reputan coincidentes no puede ceñirse a la mera comparación de la definición legal de sus hechos imponible, de manera que "no es posible afirmar si existe una coincidencia de hechos imponibles de dos impuestos tan sólo porque su definición sea o no gramaticalmente idéntica, ya que será preciso atender a las circunstancias que ha seleccionado el legislador para dar lugar a los hechos imponibles de ambos impuestos" (STC 122/2012, FJ 4)."*

- *"Por tanto, el método de comparación deberá tomar el examen del hecho imponible como punto de partida, pero abarcando también "los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con el hecho imponible, es decir, los sujetos pasivos, que constituyen el aspecto subjetivo del tributo, la base imponible, que representa la cuantificación del hecho imponible, la capacidad económica gravada... o los supuestos de no sujeción y exención", extendiéndose lógicamente también a los elementos de cuantificación del hecho imponible (STC 122/2012, FJ 7). Entre los elementos a comparar se encuentra lógicamente la posible concurrencia de fines extrafiscales en el tributo o, en alguno de sus elementos (STC 122/2012, FJ 4), si bien teniendo en cuenta, como también hemos reiterado, que para que la finalidad extrafiscal tenga consecuencias en la comparación no bastará con que el correspondiente preámbulo de la norma declare dicho objetivo, sino que es preciso que dicha finalidad encuentre reflejo en los elementos centrales de la estructura del tributo (por todas, STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 5)."*

El Tribunal Constitucional concluye en la citada Sentencia 210/2012 (FJ 3) que *"En definitiva, para apreciar la coincidencia o no entre hechos imponibles, que es lo prohibido en el artículo 6 LOFCA, se hace preciso atender a los elementos esenciales de los tributos que se comparan, al objeto de determinar no sólo la riqueza gravada o materia imponible, que es el punto de partida de toda norma tributaria, sino la manera en que*

dicha riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen en la estructura del tributo.”<sup>6</sup>

### Doble imposición

En el recurso de inconstitucionalidad se argumenta que el canon del agua incurre en doble imposición al contravenir los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la LOFCA, gravando el consumo de agua, hecho imponible ya gravado por las tasas municipales por la prestación del servicio de suministro de agua.<sup>7</sup>

En la Sentencia se descarta que se infrinja el artículo 6.2 de la LOFCA, dado que no se explicita en el recurso ningún tributo estatal que grave el

<sup>6</sup> Otros análisis doctrinales relacionados se extienden también a la diferencia entre los conceptos “hecho imponible” y “objeto o materia imponible”; al alcance del término hecho imponible “gravado”, respecto de la inclusión o no en el mismo de los hechos imponibles no sujetos o exentos, o a los principios de neutralidad y territorialidad, respecto a la unidad de mercado y la adopción de medidas tributarias que obstaculicen la libre circulación de mercancías y servicios o sobre bienes situados en otro territorio.

<sup>7</sup> En las normas fiscales aprobadas al respecto en los Territorios Históricos:

- artículo 20.3.t) de la Norma Foral de las Juntas Generales de Gipuzkoa 11/1989, de 5 de julio, de haciendas locales,
- artículo 21.4.t) de la Norma Foral 9/2005, de 16 de diciembre, de las Juntas Generales de Bizkaia,
- artículo 20.3.t) de la Norma Foral de las Juntas Generales de Álava 41/1989, de 19 de julio, de Haciendas Locales,

se reproduce el contenido del artículo 20.4.t) del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, de forma que las entidades locales podrán establecer tasas por la prestación del servicio de “distribución de agua, gas, electricidad y otros abastecimientos públicos incluidos los derechos de enganche de líneas y colocación y utilización de contadores e instalaciones análogas, cuando tales servicios o suministros sean prestados por entidades locales.”

También, en la Ley 7/1985, de 2 de abril, de bases de régimen local, se recoge que los municipios ejercerán en todo caso competencias, en los términos de la legislación del Estado y de las CC.AA., en materia, entre otras, de suministro de agua, alcantarillado y tratamiento de aguas residuales (artículo 25) y que por sí o asociados deberán prestar, en todo caso, entre otros, los servicios de abastecimiento domiciliario de agua potable y alcantarillado (artículo 26).

mismo hecho imponible sobre el que recae el canon del agua.

Respecto al artículo 6.3 de la LOFCA, el Tribunal entiende (FJ 4) que “examinada la estructura del denominado «canon del agua», se comprueba que en su hecho imponible no aparece ningún servicio administrativo u ocupación del dominio público con carácter principal, sino que lo que se grava, primordialmente, es la capacidad económica puesta de manifiesto por el uso del agua, junto al daño ambiental. Se trata, como ya hemos advertido, de un impuesto ambiental de naturaleza extrafiscal con el que se persigue incentivar el uso eficiente del agua. A diferencia de la tasa municipal ofrecida como contraste, en el canon del agua no media actividad administrativa de carácter prestacional, en este caso habría de realizar la Agencia Vasca del Agua, entidad a la que corresponde la gestión del tributo de acuerdo con lo establecido en el artículo 51.1 de la Ley de aguas del País Vasco, sino que se grava la afección que el uso consuntivo del agua ocasiona en el medio ambiente.”

Para subrayar esta conclusión el Tribunal abunda en distintas menciones contenidas en la Ley 1/2006, de 23 de junio, de Aguas, tanto de la exposición de motivos como de distintos artículos de la misma (43, 46.a), 46.e), 46.f), 47.b) y c)). En ellas se remarca el doble propósito del canon del agua, reconocido en la Sentencia, para:

- servir de incentivo a un uso eficiente del agua, que se concreta, prioritariamente, en la regulación de exenciones y bonificaciones, y
- allegar recursos con los que preservar, proteger, mejorar y restaurar el medio hídrico, especialmente, mediante el destino de la recaudación del canon, que queda afectado a la consecución de distintos objetivos de planificación hidrológica.

Lo expuesto por el Tribunal conduce a la desestimación de los argumentos de inconstitucionalidad basados en la doble imposición que pretendidamente supondría la concurrencia de

la tasa por suministro de aguas y el canon del agua, “*pues entre una y otra existen diferencias notables en punto a su naturaleza tributaria y al hecho imponible que gravan.*”

En el canon ha de entenderse que el consumo de agua no constituye por sí solo el hecho imponible, sino que, además y específicamente, es su afección (contaminante, degradante, no sostenible,...) al medio acuático la que califica y delimita la definición del hecho imponible. El elemento clave en la formulación del hecho imponible del canon está en la afección al agua y no en el consumo. Aunque se vinculan en la redacción afección y consumo, esta adición poco aporta a la definición del hecho imponible, dado que para que las aguas sean afectadas necesariamente han de ser consumidas o utilizadas. El consumo de agua ha de considerarse, por tanto, como un medio presuntivo para determinar la afección al medio ambiente (base imponible).

Los beneficios fiscales, exenciones y bonificaciones, regulados en el canon del agua se orientan también a potenciar el propósito medioambiental del canon, fomentando el uso sostenible de los recursos hídricos, más allá, por tanto, del interés recaudador o compensador por pretendidos servicios prestados por URA.

De modo que están exentos del canon, por ejemplo, los usos domésticos del agua (hasta 130 litros por persona y día, cubriéndose las necesidades primarias), las operaciones de investigación y control y la extinción de incendios, extrema necesidad o catástrofe, así como la reutilización del agua y utilización no consumitiva para obtener energía u otros usos industriales (si no supone alteración de la cantidad y la calidad del agua).

En el canon del agua también se prevén bonificaciones entre el 70% y 95% para fuentes, limpieza de calles, riego de parques e instalaciones deportivas públicas, o el uso de aguas pluviales o de escorrentía, así como para usos agropecuarios e industriales.

En el caso de los usos agropecuarios, las bonificaciones se condicionan al cumplimiento del Có-

digo de Buenas Prácticas Agrarias, cuaderno de explotación, Contrato Ambiental u otras acreditaciones similares. Y para los usos industriales se requiere utilizar las mejores técnicas o disponer de una certificación de gestión ambiental (de acuerdo con las previsiones del Reglamento EMAS de la Unión Europea o con el sistema ISO 14001) o del EKOSCAN. Bonificación que alcanza el 95% si se dispone de un plan de reducción de los consumos certificado por URA.

Por otra parte, el canon queda afectado (artículo 43 de la Ley de Aguas) a la consecución de los objetivos de planificación hidrológica en los siguientes ámbitos:

- a) La prevención en origen de la contaminación y la preservación, protección, mejora y restauración del medio hídrico y de los ecosistemas vinculados a él, incluyendo el mantenimiento de los caudales ecológicos.
- b) La consecución de un buen estado ecológico de las masas de agua, según lo establecido en la Directiva Marco del Agua (Directiva 2000/60/CE).
- c) Las infraestructuras declaradas de interés general en la planificación hidrológica.
- d) Ayudas a corporaciones locales, otras entidades y particulares para el cumplimiento de los objetivos de la planificación hidrológica, e inversiones en ahorro agua, con especial incidencia en la minimización de las pérdidas en las redes de distribución.

Todo ello (hecho imponible, exenciones, bonificaciones y destino) diferencia y distingue al canon de las cuotas/tasas por el suministro de agua que son la contraprestación por esos servicios de suministro y por el volumen de caudal consumido (instalación de la acometida, abastecimiento, saneamiento, alcantarillado, depuración y m<sup>3</sup> consumidos), evitándose de este modo la existencia de doble imposición.

Nuestro ordenamiento jurídico hace posible el establecimiento de un impuesto, como el canon

del agua, que responda a la necesidad de proteger el derecho de las personas a disfrutar de un medio ambiente adecuado para su desarrollo y que se configure sobre la obligación de los poderes públicos de velar por la utilización racional de los recursos naturales (artículo 45 de la Constitución).

Con el canon del agua, junto a otras medidas y actuaciones, se trata de garantizar en el tiempo la sostenibilidad medioambiental, promoviendo el cambio de comportamientos y penalizando conductas no deseables o ineficientes en el uso del agua.

### Invasión de competencias municipales y forales

La invasión por el canon del agua de competencias municipales y forales se fundamenta en que la Ley de Aguas se sumerge en una materia de competencia municipal (distribución de agua), como ya se ha expuesto en el apartado anterior, cuya financiación por vía tributaria, por otra parte, corresponde regular a los Territorios Históricos, conforme a lo dispuesto en el artículo 42 del Concierto Económico aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo.

En el Concierto, después de concertarse el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (artículos 39, 40 y 41), en el artículo 42, otros tributos locales, se dispone que *“los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario de otros tributos propios de las entidades locales”*.<sup>8</sup>

Se denuncia tanto la infracción de la autonomía local de los municipios, reconocida en los artículos 137 y 140 de la Constitución, cuanto la inde-

<sup>8</sup> Atendiendo a la estructura general establecida para el sistema tributario local de régimen común y a los principios que la inspiran, respetando las normas de armonización previstas en el artículo 3 que sean de aplicación en esta materia, así como no estableciendo figuras impositivas de naturaleza indirecta distintas a las de régimen común cuyo rendimiento pueda ser objeto de traslación o repercusión fuera del territorio del País Vasco.

bida limitación del poder normativo de los Territorios Históricos en materia tributaria.

En ambos casos el Tribunal (FJ 5.a)) evoca su doctrina<sup>9</sup> para reafirmarse en que:

- La Constitución no asegura a los entes locales un determinado ámbito competencial. Más allá del derecho de intervención en los asuntos de su competencia (contenido mínimo), la autonomía local es un concepto que permite configuraciones legales diversas, correspondiendo a la ley la determinación concreta de su contenido.
- Es al proceso de actualización previsto en la disposición adicional primera de la Constitución al que corresponde, en el nuevo marco constitucional y estatutario, precisar el contenido del régimen foral (garantizado por la Constitución) de cada uno de los Territorios Históricos, siendo el Estatuto de Autonomía el elemento más decisivo de ese proceso de actualización.

De esta forma, el Tribunal entiende que, conforme a las disposiciones estatutarias relativas al régimen financiero, *“no son los territorios históricos las únicas instancias públicas a las que se reconoce potestad tributaria en el ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco”*. Así, el Parlamento Vasco tiene capacidad para establecer los impuestos propios de la Comunidad Autónoma (artículo 42.b) del Estatuto de Autonomía ya citado).

Por otra parte, *“las instituciones comunes del País Vasco han sido estatutariamente habilitadas para intervenir en las materias relacionadas con la potestad tributaria de los territorios históricos”*. En el artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía se *“menciona, entre las bases o principios a los*

<sup>9</sup> Entre otras, STC 252/2005, de 11 de octubre, sobre la Ley del Parlamento Vasco 2/1993, de 19 de febrero, de cuerpos docentes, y STC 76/1988, de 26 de abril, sobre la Ley del Parlamento Vasco 27/1983, de 25 de noviembre, de relaciones entre las instituciones comunes de la Comunidad Autónoma y los órganos forales de sus territorios históricos (Ley de Territorios Históricos).

que debe acomodarse el régimen de concierto, la atención por las instituciones competentes de los territorios históricos «de las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración ... dicte el Parlamento Vasco»." Previsión estatutaria desarrolla -se cita en la Sentencia- en el artículo 14.3 de la Ley de Territorios Históricos y en la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal.

*"De modo que el Estatuto de Autonomía del País Vasco no contempla la existencia de instituciones comunes de la Comunidad Autónoma y de los territorios históricos que la integran como compartimentos estancos sino como dos ámbitos institucionales en permanente relación. En lo que ahora estrictamente interesa, esto se traduce en que el legislador autonómico puede hacer uso de la potestad tributaria tanto para la creación de nuevas figuras impositivas, cuanto para la "coordinación, armonización fiscal y colaboración" de los tributos cuya regulación corresponde privativamente a los territorios históricos. La Ley de aguas del País Vasco actúa en ambos sentidos, al establecer un nuevo impuesto ambiental -denominado canon del agua- y definir los "principios ordenadores" del régimen económico-financiero del agua en su art. 41."*

Más adelante prosigue el Tribunal afirmando que *"debemos poner de relieve que la ley que aquí se controvierte no tiene por objeto la regulación de la prestación de un servicio por los entes locales ni, en su consecuencia, incide de manera directa sobre el principio de suficiencia financiera de los mismos"*, más bien se procede al desarrollo de competencias ambientales. *"Esa regulación incide sobre el ejercicio de algunas competencias locales"*, pero *"esa incidencia no es motivo de por sí suficiente para tachar la norma legal de inconstitucional por invasión de la autonomía local"*. En modo alguno, se afirma en la Sentencia, se ha desapoderado a los municipios de las competencias atribuidas (artículos 25.2.1) y 26.1.a) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de bases de régimen local), ni se les ha privado de las fuentes de financiación establecidas en las Normas Forales de Haciendas Locales.

Por tanto, concluye el Tribunal Constitucional, *"la creación del canon del agua no ha supuesto una vulneración de la autonomía local de los municipios del País Vasco ni una limitación de las potestades tributarias de los territorios históricos."*

### **Armonización fiscal y voto particular**

En la Sentencia del Tribunal Constitucional sobre el canon del agua también se hace una consideración respecto de las competencias armonizadoras que en el ámbito tributario el Estatuto de Autonomía y la Ley de Territorios Históricos le atribuyen al Parlamento Vasco. Consideración que motiva el voto particular de una magistrada del Tribunal.

En el artículo 41.4 de la Ley de Aguas, se dice, en relación con las tasas que puedan establecer los entes locales, que *"el Gobierno aprobará mediante decreto, previo informe de la Agencia Vasca del Agua, los conceptos que deben incluirse en la tarificación del uso del agua"*, señalando el Tribunal (FJ 5.c)) que *"este precepto legal confiere al Gobierno Vasco una función que trasciende con creces el ámbito de competencias que el Ejecutivo autonómico ostenta en relación con las potestades tributarias de los entes locales, desplazando indebidamente a los territorios históricos, a quienes corresponde la regulación de los tributos locales"*.

*"El desapoderamiento de los territorios históricos no resulta, en este caso, conforme con las previsiones estatutarias ni puede reputarse acorde con las normas dictadas para armonizar el ejercicio de las potestades tributarias por los distintos sujetos titulares de las mismas."*

*"De acuerdo con lo establecido en la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal -dice el Tribunal- uno de los «elementos sustanciales» de los tributos locales susceptibles de armonización es el «tipo de gravamen o cuota de tarifa» [art. 7.a).5]. Pero no es menos cierto que no podemos entender acreditada la equivalencia plena de los términos empleados por las leyes de 1989 y 2006 («tipo de gravamen o cuota de tarifa» y «conceptos»), res-*

pectivamente); como tampoco resulta lícito olvidar que, en la arquitectura de la Ley 3/1989, quien está llamado a completar la labor armonizadora es el propio Parlamento Vasco y no el Ejecutivo autonómico."<sup>10</sup>

Para concluir, el Tribunal establece que "En la medida en que el artículo 41.4 confiere al Gobierno Vasco, previo informe de la Agencia Vasca del Agua, el ejercicio de una función armonizadora, debemos concluir que rebasa los límites de las competencias que ostenta el Ejecutivo autonómico y resulta, por ello, inconstitucional y nulo". Por tanto, el Tribunal Constitucional entiende que no se respeta la reserva de ley establecida en el artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía del País Vasco para la armonización fiscal dentro de la Comunidad Autónoma, ni las normas de armonización del ejercicio de las potestades tributarias de los Territorios Históricos.

Es en este punto, artículo 41.4 de la Ley de Aguas, donde se formula el voto particular. En él se cuestiona su declaración de inconstitucionalidad, al entender que la vulneración de la Ley 3/1989 no puede fundamentar la inconstitucionalidad de la Ley de Aguas. Asimismo, se discrepa en el entendimiento de que la Ley de Aguas, en el precepto declarado inconstitucional, prevea una función de armonización fiscal, sosteniendo, por el contrario, que se actúa en la competencia material sobre recursos hidráulicos y medio ambiente.

<sup>10</sup> Artículo 7 de la Ley 3/1989, de 30 de Mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal:

"La normativa referente a los tributos locales que se hallen contemplados en la ley del Concierto Económico se armonizarán cuando proceda en los siguientes aspectos:

- a) La determinación de los siguientes aspectos sustantivos:
  1. El ámbito de aplicación.
  2. El hecho imponible.
  3. El sujeto pasivo.
  4. La base imponible.
  5. El tipo de gravamen o cuotas de tarifa.
  6. El devengo.
- b) El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias."

En el voto particular se argumentan y defienden ambas tesis de forma consistente, para concluir que "la determinación de «los conceptos que deben incluirse en la tarificación del uso del agua» no es ejercicio de la competencia de las instituciones comunes en materia de armonización fiscal, sino de sus competencias para la ordenación de los servicios relacionados con el agua, competencias prevalentes sobre las que se asienta la norma legal". "La finalidad de armonización fiscal es ajena a la Ley de aguas y al concreto precepto que se declara inconstitucional. La regulación contenida en la Ley de aguas se establece para cumplir con las obligaciones derivadas de la Directiva marco del agua, cuyo encuadramiento material es claramente el medio ambiente, no la tributación o la armonización fiscal."

Para contrastar la afirmación de que "El precepto impugnado no atribuye al Gobierno Vasco el ejercicio de una función de armonización fiscal", se replica que el artículo 41.4 impugnado "no se refiere en ningún momento al «tipo de gravamen o cuota de tarifa»", que constituye uno de los aspectos sustantivos de los tributos locales susceptibles de armonización recogidos expresamente en el artículo 7.a).5 de la Ley de armonización, coordinación y colaboración fiscal, debiéndose considerar que el Gobierno Vasco es el único ente que puede, dadas sus competencias, establecer "el elenco de «conceptos» que intervienen en el ciclo completo del agua". "Por esta razón, el Gobierno Vasco, para poder aprobar el decreto de los conceptos de tarificación, ha de recabar el informe de la Agencia Vasca del Agua, y no por ejemplo el del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (creado en el marco de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal)."

Considera insuficientemente justificada la atribución al Gobierno Vasco del ejercicio de una función de armonización fiscal, partiéndose de la premisa de falta de acreditación de la plena equivalencia entre los "conceptos" del precepto impugnado y "tipo de gravamen o cuota de tarifa" del artículo 7.a).5 de la Ley 3/1989.

también, se argumenta que apartado 4 controvertido no puede leerse aislado del resto del artículo 41, en particular del apartado 2, donde se alude al artículo 9 de la Directiva marco del agua y se establecen diversos criterios para determinar las tarifas por suministro (recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua -inversión, amortización y mantenimiento y explotación-, incluidos los costes medioambientales y los relativos a los recursos, así como el principio de que quien contamina paga). Por lo que el apartado 4 del artículo 41 declarado inconstitucional, se considera en el voto particular, “no contiene una remisión «en blanco», sino que abre paso a una regulación reglamentaria subordinada y dependiente del marco legal y europeo indicado.”

Por otra parte, en el voto particular se introduce una última consideración, de orden institucional, relativa a que la Ley impugnada fue objeto de una resolución previa de la Comisión Arbitral<sup>11</sup>, circunstancia esta –se dice– que, si bien no puede prejuzgar la decisión del Tribunal, pero que constituye un dato que no debe ignorarse, toda vez que quienes impugnaron ante la Comisión Arbitral no fundamentaron su reclamación en una posible incidencia del proyecto en la materia de armonización fiscal.

### Otras cuestiones específicas

En el recurso de inconstitucionalidad se pone también la atención en cuestiones específicas, sobre las que el Tribunal Constitucional se pronuncia de distinto modo:

- En relación al artículo 9.e) de la Ley de Aguas, conforme al cual URA contará con “los ingresos procedentes de la recaudación de los tributos en materia de agua”, el Tribunal entiende que este precepto debe interpretarse “sin comprender aquellos tributos

en materia de aguas de los que sean sujetos activos los entes locales”. (FJ 5.b))

- Respecto a la disposición adicional sexta de la Ley de Agua, el Tribunal (FJ 5.c)) entiende que en este precepto “el Parlamento Vasco ha ejercido una función armonizadora al establecer que «las entidades suministradoras deberán imputar, en sus tarifas, como mínimo los costes de inversión, mantenimiento y explotación de su red de abastecimiento y saneamiento en alta a más tardar el 31 de diciembre de 2007»”.
- Se impugnan, también, los artículos 48.3 y 52 y 56.3 de la Ley porque se obliga a las entidades suministradoras de agua a cobrar el canon por cuenta de URA, desestimando el Tribunal Constitucional las pretensiones de los recurrentes por tratarse de “de un típico instrumento de colaboración en la gestión tributaria que no merece, de suyo, tacha alguna de inconstitucionalidad”. (FJ 5.d))
- Igualmente se desestima la impugnación del artículo 49.2.a) “La obligación de instalación y mantenimiento de los contadores es instrumental, tanto respecto a la tasa por el consumo de agua correspondiente del Ayuntamiento respectivo, como en relación con un impuesto propio de la Comunidad Autónoma del País Vasco, de modo que no quedan afectadas las competencias locales en materia de aguas”. (FJ 5.d))

### Vulneración del principio de capacidad económica

En la Sentencia el Tribunal, respecto a la eventual vulneración del principio de capacidad económica esgrimida por los recurrentes (FJ 6.a)), identificada únicamente con el artículo 9.1 de la Directiva marco del agua, manifiesta que “el principio «quien contamina paga» no es el único que informa las normas relativas al régimen tributario integrante del Derecho ambiental de aguas de la Unión Europea, existiendo otros principios, como el de sostenibilidad y eficiencia de uso, a los que están llamados a atender los legisladores

<sup>11</sup> La Comisión Arbitral, institución contemplada en el artículo 39 del Estatuto de Autonomía del País Vasco, tiene atribuida la decisión sobre «los conflictos de competencia que se puedan suscitar entre las instituciones de la Comunidad Autónoma y las de cada una de sus Territorios Históricos”.

*nacionales al actuar en este sector del ordenamiento jurídico.”*

También descarta el argumento, como ya lo hizo en el FJ 4, de que el canon sea un tributo equivalente a la tasa municipal por suministro de agua, considerando simplemente una expresión de una crítica legítima a la Ley de Aguas el diferente tratamiento dado al suministro mediante fuentes públicas en la normativa foral de haciendas locales (no sujeción) y en el artículo 47 de la Ley de Aguas (bonificación hasta el 95%), que pondría con ello de manifiesto la finalidad recaudatoria del canon del agua, según los recurrentes. El Tribunal considera que *“el suministro a través de fuentes públicas es otra forma de uso consuntivo del recurso”*.

Por otra parte y abundando, además de en la STC 85/2013 que aquí se comenta, en la doctrina en relación con la realización del hecho imponible y la manifestación de capacidad económica, cabe mencionar como el Tribunal Constitucional en sus Sentencias 37/1987 y 186/1993 ha manifestado que *“es constitucionalmente admisible que el Estado y las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus competencias establezcan impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza”*. También en la Sentencia 221/1992 se establece que *“es constitucionalmente posible que el legislador tributario al regular cada figura impositiva, otorgue preeminencia a otros valores o principios respetando, en todo caso, los límites establecidos por la Constitución”*.<sup>12</sup>

<sup>12</sup> STC 37/1987, de 26 de marzo, sobre determinados artículos de la Ley del Parlamento de Andalucía 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria.

STC 186/1993, de 7 de junio, sobre determinados artículos de la Ley de la Asamblea de Extremadura 1/1986, de 2 de mayo, sobre la Dehesa en Extremadura.

STC 221/1992, de 11 de diciembre, sobre el artículo 4 del Real Decreto-ley 15/1978, de 7 de junio, y el artículo 355, apartado 5, del Texto Refundido del Régimen Local aprobado por Real Decreto 781/1986, de 18 de abril.

Estos fines extrafiscales han de apoyarse, por tanto, en algún valor constitucional digno de protección, como sería en el caso del canon del agua, el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona y la utilización racional de todos los recursos naturales, recogidos en el artículo 45 de la Constitución. En este sentido, la doctrina afirma que los principios del Estado Social de Derecho justifican un vínculo entre el objeto fiscal del tributo y la orientación intervencionista de la política tributaria, que abarcaría el uso del tributo con fines medioambientales.

Asimismo, en la Ley General Tributaria, artículo 1 párrafo 2º, se ha venido a corroborar esta idea al establecer que *“los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”*.

Por tanto, es posible el establecimiento de un impuesto, como el canon del agua, que responda a la necesidad de proteger el derecho de las personas a disfrutar de un medio ambiente adecuado para su desarrollo y que se configure sobre la obligación de los poderes públicos de velar por la utilización racional de los recursos naturales. La razón de ser del canon no es una actividad administrativa ni la eventual ocupación del dominio público ni la contraprestación por los servicios de suministro ni gravar el consumo de agua ni coincidir con el volumen de ventas, sino la perturbación o daño que la utilización del agua pudiera producir al medio.

La intencionalidad medioambiental del canon del agua, por tanto, aleja su mera concepción o interpretación compensatoria o retributiva por los servicios que presta URA, destacando en su configuración el carácter instrumental, más allá de su consideración tributaria, para la consecución de objetivos medioambientales. En el canon del agua concurren exigencias de interés público y de protección de derechos constitucionales, al tratar, mediante el establecimiento de un impuesto, de garantizar la mejora de la calidad am-

biental de las aguas que pudiera verse quebrantada por su mala utilización.

En definitiva, se trata de garantizar en el tiempo la sostenibilidad medioambiental, respetando la calidad ambiental y evitando su degradación. Ello supone superar la idea de que el agua es un bien libre e internalizar los comportamientos no deseables o ineficientes del uso de este recurso natural.

### Falta de concreción del régimen de bonificaciones

Los recurrentes denuncian la falta de concreción del artículo 47 de la Ley de Aguas, que regula el régimen de bonificaciones, un elemento que consideran esencial del impuesto, no respetando, en consecuencia, las exigencias del principio de legalidad tributaria (artículos 31.3 y 133.3 de la Constitución) y desconociendo la proscripción de interdicción del artículo 9.3 de la Constitución.

*“Este último motivo del recurso -resuelve el Tribunal (FJ 6.b))- tampoco puede prosperar. De acuerdo con la doctrina recogida en la STC 121/2005, de 10 de mayo, la reserva de ley tributaria no opera con igual intensidad en relación con cada uno de los elementos esenciales del tributo (SSTC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 9, y 150/2003, de 15 de julio, FJ 3). Como se recuerda en la mencionada Sentencia, «hemos señalado que “la reserva de ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo”, sino que “[e]l grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible” y es menor “cuando se trata de regular otros elementos”, como el tipo de gravamen y la base imponible (STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 7)» (FJ 5). Esa menor intensidad es igualmente predicable de un elemento, como las bonificaciones, que se aplica sobre la cuota líquida del tributo. De modo que no puede reputarse contrario a la reserva constitucional de ley en materia tributaria un precepto legal que no se limita a remitir al reglamento la regulación de las bonificaciones aplicables al canon del agua sino que condiciona el ejercicio de la potestad regla-*

*mentaria al identificar los requisitos que deban cumplirse para que quepa la previsión normativa de bonificaciones y el reconocimiento singularizado del derecho a obtenerlas. Por otro lado, la remisión al reglamento se justifica en este caso por el carácter marcadamente técnico de la regulación de que se trata.”*

### Conclusiones

El Tribunal Constitucional ha decidido mediante la Sentencia 85/2013, de 11 de abril, estimar parcialmente el recurso de inconstitucionalidad nº 9451/2006 contra distintos preceptos legales contenidos en la Ley 1/2006, de 23 de junio, de Aguas.

De forma que se declara inconstitucional y nulo el artículo 41.4 de la Ley de Aguas, referido a la tarificación del uso del agua, y que el artículo 9.e) ha de interpretarse en los términos fijados en el fundamento jurídico 5.b), con lo que URA contará con los ingresos procedentes de la recaudación de los tributos en materia de agua, sin comprender aquellos tributos en materia de aguas de los que sean sujetos activos los entes locales.

El Tribunal desestima, en consecuencia, el resto de las pretensiones de los recurrentes, siendo rechazados los argumentos sobre la existencia de doble imposición, por transgredirse los límites a las potestades tributarias de las comunidades autónomas previstos en los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la LOFCA, o aquellos otros que subrayaban la supuesta invasión las competencias forales y locales, por infringir los artículos 140, 142 y la disposición adicional primera de la Constitución, así como otros que ponían el acento en los principios de capacidad económica o de legalidad en materia tributaria.

### Anexo

Sentencias del Tribunal Constitucional desde 2012 sobre impuestos autonómicos:

- Sentencia 122/2012, de 5 de junio de 2012, sobre la Ley del Parlamento de Cataluña 16/2000, de 29 de diciembre, del impuesto

- sobre grandes establecimientos comerciales. Límites de la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas: impuesto autonómico con finalidad extrafiscal y cuyo hecho imponible no coincide con el gravado por el impuesto sobre actividades económicas (STC 289/2000).
- Sentencia 196/2012, de 31 de octubre, sobre la Ley de las Cortes de Castilla-la Mancha 11/2000, de 26 de diciembre, del impuesto sobre determinadas actividades que incidan en el medio ambiente. Límites de la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas, prohibición de doble imposición: nulidad de la ley autonómica en cuanto grava la producción termonuclear de energía eléctrica y el almacenamiento de residuos radiactivos (STC 289/2000).
  - Sentencia 197/2012, de 6 de noviembre, sobre la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de medidas presupuestarias, administrativas y fiscales, que regula el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales. Nulidad de los preceptos legales autonómicos que regulan sendas deducciones en la cuota autonómica del impuesto sobre la renta de las personas físicas (STC 161/2012) y constitucionalidad del impuesto autonómico sobre grandes establecimientos comerciales.
  - Sentencia 208/2012, de 14 de noviembre, sobre la Ley Foral del Parlamento de Navarra 23/2001, de 27 de noviembre, para la creación de un impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales. Límites de la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas; competencias tributarias de la Comunidad Foral de Navarra: impuesto autonómico cuyo hecho imponible no coincide con el gravado por el impuesto sobre actividades económicas (STC 122/2012). Votos particulares.
  - Sentencia 210/2012, de 14 de noviembre, sobre la Ley de la Asamblea de Extremadura 14/2001, de 29 de noviembre, reguladora del impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito. Límites de la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas: impuesto autonómico cuyo hecho imponible no coincide con el gravado por el impuesto sobre el valor añadido ni por el impuesto sobre actividades económicas y que no vulnera el principio de libertad de circulación de personas y bienes (STC 168/2004).
  - Sentencia 60/2013, de 13 de marzo de 2013, sobre diversos preceptos de la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 16/2005, de 29 de diciembre, del impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos. Límites de la potestad tributaria de las comunidades autónomas, prohibición de doble imposición: nulidad de la ley autonómica en cuanto grava la producción termonuclear de energía eléctrica y el almacenamiento de residuos radiactivos (STC 196/2012).
  - Sentencia 85/2013, de 11 de abril de 2013, sobre la Ley del Parlamento Vasco 1/2006, de 23 de junio, de aguas. Límites de la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas: constitucionalidad del canon autonómico del agua, nulidad del precepto legal que atribuye al Gobierno Vasco la determinación de los conceptos que deban incluirse en la tarificación del uso del agua, interpretación conforme del precepto relativo a los ingresos de la Agencia Vasca del Agua. Voto particular.
  - Sentencia 96/2013, de 23 de abril de 2013, sobre diversos preceptos de la Ley de las Cortes de Aragón 13/2005, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas en materia de tributos cedidos y tributos propios de la Comunidad Autónoma de Aragón. Límites de la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas: constitucionalidad del impuesto autonómico sobre daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta (STC 122/2012).

El Tribunal también ha tenido ocasión de pronunciarse sobre el ejercicio de potestades normativas autonómicas vinculadas a tributos cedidos, resolviendo los recursos de inconstitucionalidad formulados contra diversas deducciones establecidas por Andalucía y Asturias en la cuota del IRPF, que son declaradas inconstitucionales (STC 161/2012, de 20 de septiembre, y 197/2012, de 6 de noviembre). Se trata de deducciones de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el fomento del autoempleo de los jóvenes emprendedores y de las mujeres emprendedoras (STC 161/2012, de 20 de septiembre) y de la Comunidad Autónoma de Asturias para parados menores de 30 años y paradas que se establezcan como trabajadores por cuenta propia o autónomos, y para trabajadores autónomos o por cuenta propia (STC 197/2012, de 6 de noviembre).

También, el Tribunal ha resuelto en sentido desestimatorio (STC 162/2012, de 20 de septiembre, y 172/2012, de 4 de octubre) diversas impugnaciones autonómicas contra normas del Estado de carácter tributario o relacionadas con la financiación autonómica, reguladas en la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social; en concreto, se trata de dos tasas estatales –para la celebración de loterías y juegos de ámbito estatal o superior a una comunidad autónoma y para el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil y contencioso-administrativo– y de la modificación de determinados aspectos vinculados a la financiación de la sanidad.