



Roj: **STS 3335/2017** - ECLI: **ES:TS:2017:3335**

Id Cendoj: **28079130022017100326**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **19/09/2017**

Nº de Recurso: **2929/2016**

Nº de Resolución: **1395/2017**

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## SENTENCIA

En Madrid, a 19 de septiembre de 2017

Esta Sala ha visto el recurso de casación para unificación de doctrina nº **2929/2016**, interpuesto por la procuradora doña María Jesús González Díez, en nombre y representación del **AYUNTAMIENTO DE ZAFRA**, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional de 26 de mayo de 2016, dictada en el recurso nº 82/2015. Ha sido parte recurrida el Abogado del Estado en nombre y representación de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO** .- Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional se siguió recurso de este orden jurisdiccional nº 82/2015, promovido por el Ayuntamiento de Zafra contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central -TEAC- de 12 de febrero de 2015, que desestimó el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura de 30 de octubre de 2013, desestimatoria a su vez de la reclamación ejercitada frente al acuerdo de la Confederación Hidrográfica del Guadiana de 22 de noviembre de 2012, que declaró al Ayuntamiento mencionado responsable solidario de la deuda pendiente de la Mancomunidad de Aguas Los Molinos, relativa a la liquidación del canon de regulación del ejercicio 2005, por un importe de 172.551,65 euros.

**SEGUNDO** .- El 26 de mayo de 2016, la mencionada Sala de instancia dictó sentencia en el mencionado recurso contencioso administrativo, cuyo fallo acuerda lo siguiente, literalmente transcrito:

"...Que ESTIMAMOS EN PARTE el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal del AYUNTAMIENTO DE ZAFRA, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central desestimatoria presunta, después recaída de forma expresa en fecha 12 de febrero de 2.015, R.G. 1762/2014, a que la demanda se contrae, la cual se anula parcialmente en los términos indicados en el fundamento de derecho sexto de la presente Sentencia, sin efectuar expresa imposición de costas...".

**TERCERO** .- La procuradora doña María Jesús González Díez, en nombre y representación del Ayuntamiento de Zafra, mediante escrito presentado ante la Sala sentenciadora el 8 de junio de 2016, interpuso contra la expresada sentencia este recurso de casación para unificación de doctrina, solicitando en él de este Tribunal Supremo: "...case la sentencia, de fecha 26.05.2016, dictada por la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Séptima), fijando como doctrina unificada que la interpretación correcta del art. 114.7 de la Ley de Aguas implica que las liquidaciones por el canon de regulación no se podrá aplicar las tarifas que se aprueben en la misma anualidad al devengo, sino en la anualidad anterior al devengo, por ir en contra del principio de prohibición de eficacia retroactiva de los actos administrativos, así como se pronuncie sobre la condena en costas...".



Con fines de contraste, la parte recurrente invoca varias sentencias, todas ellas dictadas por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura: la sentencia nº 1039/2014 de 26 de noviembre de 2014 (recurso ordinario nº 75/2014); la sentencia nº 48/2015, de 27 de enero de 2015 (recurso ordinario nº 60/2014); la sentencia nº 83/2015, de 29 de enero de 2015 (recurso ordinario 65/2014); la sentencia nº 1126/2014, de 17 de diciembre de 2014 (recurso ordinario 54/2014); la sentencia nº 904/2014, de 16 de octubre de 2014 (recurso ordinario 132/2013); la nº 53/2015, de 28 de enero de 2015 (recurso ordinario 57/2014); la sentencia nº 1106/2014, de 11 de diciembre de 2014 (recurso ordinario 58/2014); la nº 1109/2014, de 11 de diciembre de 2014 (recurso ordinario 133/2014); la nº 458/2015 (recurso nº 6/2015); y la sentencia nº 408/2015, dictada en el recurso nº 2/2015.

**CUARTO** .- La Sala de instancia dictó resolución de 21 de junio de 2016, que acordó tener por interpuesto el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto, disponiendo el traslado con entrega de copia a la representación procesal de la parte recurrida, para la formalización del escrito de oposición, por plazo de 30 días.

**QUINTO** .- El Abogado del Estado, en la representación que por Ley ostenta, formuló su oposición en escrito de 22 de septiembre de 2016, en que solicitó tener por formalizada oposición al recurso, así como que se dicte resolución en la cual se declare no haber lugar al presente recurso, con imposición de las costas procesales.

**SEXTO** .- La Sala de instancia dictó resolución de 26 de septiembre de 2016, en que se acordó la remisión de los autos y el expediente administrativo a esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, una vez practicados los emplazamientos de las partes.

**SÉPTIMO** .- Recibidas las actuaciones en la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo y turnadas a esta **Sección Segunda**, quedaron pendientes de señalamiento y luego, por providencia de 8 de mayo de 2017, fue señalado el recurso para votación y fallo el día 12 de septiembre de 2017, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que a continuación se expresa.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO** .- Se impugna en éste recurso de casación para la unificación de doctrina la sentencia que la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional dictó el 26 de mayo de 2016, en su recurso de esta jurisdicción nº 82/2015, deducido por el Ayuntamiento de Zafra contra la resolución del TEAC de 12 de febrero de 2015, a cuyo contenido se ha hecho suficiente mención más arriba.

La sentencia impugnada declaró la conformidad a Derecho, en lo sustancial, del acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria al Ayuntamiento recurrente, en relación con la deuda surgida originariamente de la liquidación por la Confederación Hidrográfica del Guadiana a la Mancomunidad de Aguas Los Molinos, en concepto de canon de regulación del ejercicio 2005, ascendente a 172.551,65 euros, la cual se anula exclusivamente en cuanto repercute a través del mencionado canon la inversión financiada con fondos procedentes del Fondo Europeo de Desarrollo Regional ( FEDER).

**SEGUNDO** .- Para una mejor comprensión de las cuestiones jurídicas suscitadas y resueltas en el proceso de instancia, en lo que a este recurso de casación para unificación de doctrina interesa -a partir de los hechos y circunstancias concurrentes debidamente valoradas por el Tribunal sentenciador-, se hace necesario reproducir los pasajes de la sentencia *a quo* en que tales hechos se hacen explícitos y se aplican las normas jurídicas que sobre ellos recaen -en relación, tan sólo, con la aplicación retroactiva de las tarifas, con posterioridad al devengo del canon-, lo que haremos de forma literal, con reproducción parcial de su fundamento primero:

"[...] 2. *En cuanto a la retroactividad de la liquidación, que se considera contraria al art. 114.7 de la LA (RDL 1/2001) en la redacción aplicable a la fecha del acto impugnado, también debe ser desestimada, constando que fue aprobado el canon en el mismo ejercicio, aunque resulte a finales del mismo, según acuerdo de 5 de noviembre de 2010 y aunque la liquidación fuese en fecha 12 de enero de 2012, tal como ha declarado esta Sala (SAN de 24.9.2012, recurso 152/2011 y 14.11.2011, recurso 403/2010), y siendo ello posible sobre la base de la nueva normativa de aplicación al caso, sin que vincule a esta Sala el criterio del TSJ de Extremadura, y así ha de entenderse la referencia del art. 114.7 in fine cuando indica "en el ejercicio que corresponda".*

**TERCERO** .- Este Tribunal Supremo ha puesto de relieve de forma constante y reiterada la naturaleza excepcional del recurso de casación para la unificación de doctrina y su carácter subsidiario respecto de la casación común [véanse las sentencias de 24 de mayo de 1999 (casación para la unificación de doctrina nº 2725/94, FJ 2º), 26 de mayo de 1999 (casación para la unificación de doctrina nº 4379/94, FJ 2º), 26 de julio de 1999 (casación para la unificación de doctrina nº 6329/93 FJ 2º), 1 de abril de 2008 (casación nº 200/07, FJ 1º), 15 de febrero de 2010 (casación nº 496/04, FJ 1º), 20 de marzo de 2012 (casación para la unificación



de doctrina nº 178/10 , FJ 2º), 28 de abril de 2014 (casación para la unificación de doctrina nº 461/13 , FJ 2º), 14 de julio de 2014 (casación para la unificación de doctrina nº 395/13, FJ 2 º) y 16 de marzo de 2015 (casación para la unificación de doctrina nº 2644/13 , FJ 1º), entre otras muchas].

Se trata del control casacional que, a través del indicado cauce procesal, este Tribunal Supremo puede efectuar sobre determinadas sentencias, que por razón de la cuantía tienen vedado el acceso a la casación común, que pueden revisarse -cuando supere el interés económico del litigio la suma de 30.000 euros ( artículo 96.3 de la Ley 29/1998 , redacción de la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal)-, en caso de contradicción con otros pronunciamientos, a efectos de unificar criterios y de declarar la doctrina correcta.

El designio procesal inspirador de esta modalidad impugnatoria radica, por tanto, en potenciar la seguridad jurídica, pero no en cualquier circunstancia, como sucede en la modalidad general de la casación, sino sólo cuando la inseguridad haya surgido de la disparidad en que incurran las sentencias en presencia de litigantes en la misma situación procesal y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales ( artículo 96.1 LJCA ). En consecuencia, la finalidad esencial de esta modalidad de casación no es tanto la de corregir la eventual infracción legal en que haya podido incurrir la sentencia impugnada, cuanto reducir a la unidad los criterios judiciales diseminados y discrepantes.

Siendo tal el objetivo, es imprescindible que en el escrito de interposición se explicita, junto a la infracción legal que se impute a la sentencia impugnada, la relación precisa y circunstanciada de las identidades determinantes de la contradicción alegada (artículo 97.1), «precisa» en el lenguaje y «circunstanciada» en su objeto y contenido, en alusión a las identidades subjetiva, objetiva y causal determinantes del juicio de contradicción. A tal fin, se debe acompañar certificación de la sentencia o sentencias alegadas con mención de su firmeza o, en su defecto, copia simple de su texto y justificación documental de haber solicitado aquélla.

Sólo cuando los pronunciamientos alegados como incompatibles sean contradictorios con el recurrido puede declararse la doctrina correcta y, de proceder por exigencias de tal declaración, invalidar este último. Tal contradicción ha de ser ontológica, es decir, surgida de dos proposiciones que no pueden reunirse, al tiempo, la condición de verdaderas o correctas jurídicamente y falsas o contrarias a derecho.

No cabe, pues, apreciar aquella triple identidad de sujetos, objeto y pretensiones en presencia de supuestos de hecho diversos, entre sujetos en diferente situación o en aplicación de normas distintas. Si se bajara la guardia en la exigencia estricta de esta tríada, el recurso de casación para la unificación de doctrina no se distinguiría del recurso de casación común en que se suscitase la infracción de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, por lo que se convertiría en un instrumento espurio para eludir la prohibición de impugnar las sentencias que, pudiendo estimarse contrarias a derecho, no alcanzan la cuantía que la ley fija para acceder al recurso de casación común.

Además, hemos afirmado con reiteración (véase, por todas, la sentencia de 26 de septiembre de 2007, dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina número 280/2004 ) que *"...la contradicción que abre el acceso al recurso de casación para la unificación de doctrina no es cualquiera; ni tan siquiera aquella que implique un entendimiento distinto de una institución o de una norma jurídica, por importante que ésta sea. La contradicción requerida es la que precisa aquel artículo 96.1, es decir, la que surge con pronunciamientos distintos para litigios en los que, y esto es lo importante, concurre la triple identidad [...]"* .

**CUARTO .-** A la vista de tales presupuestos estructurales del recurso de casación para unificación de doctrina y proyectados sobre el caso que nos ocupa, resulta evidente que concurre la identidad subjetiva (no se trata de los mismos litigantes, pero sí están en similar situación), así como la objetiva; y también se da la identidad causal, ya que los hechos y, de modo especial, los fundamentos de derecho en mérito a los cuales se suscitaron ambos litigios son *sustancialmente iguales* .

A tal efecto, sostiene la Corporación local recurrente que para conseguir la unificación de la doctrina pretendida respecto de la prohibición de efectos retroactivos en la aprobación de las tarifas que se aplican a las liquidaciones impugnadas, cuando aquellas se hubieran aprobado dentro de la anualidad, invoca las antes citadas sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura -hasta un total de diez-, dictadas con anterioridad a la sentencia aquí impugnada, que contienen unos pronunciamientos en contradicción con el que contiene la sentencia objeto de recurso.

También considera el Ayuntamiento de Zafra que en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales se han dictado sentencias contradictorias. Así, afirma que los hechos no sólo son sustancialmente iguales, sino que son idénticos, tanto en las sentencias aportadas de contraste como en la sentencia recurrida. En todas las sentencias se examina la legalidad de los acuerdos de la Confederación Hidrográfica del Guadiana que aprobó las tarifas dentro del mismo ejercicio económico en el que se iban a aplicar, correspondiendo en todos los casos al canon de regulación ( artículo 114 del Real Decreto Legislativo



1/2001, de 20 de julio , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas) y las aplicó con efectos retroactivos después de que acaeciese en cada caso el devengo del tributo (dentro de la anualidad exigida), por lo cual se están aplicando dichas tarifas infringiendo el principio de irretroactividad de los actos administrativos contenido en el art. 9 de la Constitución Española , en relación con el art. 57 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común -LRJyPAC - y 114.7 del Real Decreto Legislativo 1/2001 que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas. En todos los casos, por tanto, se recurre el canon de regulación objeto de liquidación por la Confederación Hidrográfica del Guadiana, al que se están aplicando unas tarifas que no se aprobaron con anterioridad a su anualidad o devengo.

Los fundamentos jurídicos, tanto en las sentencias aportadas para contraste como en la sentencia objeto de impugnación, son también idénticos, ya que residen en la prohibición de la eficacia retroactiva de los actos administrativos de acuerdo con el artículo 9 de la Constitución en relación con el art. 57 de la Ley 30/1992 , de RJAP y PAC y art. 114.7 del Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas, normas antes citadas.

En fin, las pretensiones planteadas, tanto en las sentencias aportadas como en la sentencia recurrida son también idénticas, al solicitarse la anulación de las liquidaciones conforme al artículo 63 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre , de RJAP y PAC.

Concurren, pues, a juicio de la Administración recurrente, todos los requisitos exigidos, puesto que unos y otros recursos se refieren, en todos los casos, al mismo tributo (como es la tasa regulada en la Ley de Aguas, denominado canon de regulación).

La infracción legal que se imputa a la sentencia de la Audiencia Nacional objeto de impugnación es que establece que no se producen efectos retroactivos en la aplicación de los actos administrativos cuando las tarifas sobre las que se aplican las tasas recurridas se aprueban dentro de la misma anualidad a las que va a afectar y su única fundamentación es que lo permite el art. 114.7 de la Ley de Agua . Sin embargo, las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, tras una detallada exposición de la cuestión debatida, expresan de forma detallada y fundamentada la repetida jurisprudencia de este Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional, conforme al cual las tarifas deben aprobarse antes de la anualidad o devengo, pues, en caso contrario, incurre en retroactividad.

**QUINTO** .- Para dar adecuada respuesta al recurso de casación, que suscita una cuestión que ya ha sido abordada por este Tribunal Supremo, se hace necesario, por su virtual identidad, que nos remitamos a lo que hemos declarado en nuestra reciente sentencia de 10 de mayo de 2017, por la que fue estimado el recurso de casación para la unificación de doctrina nº 891/2016 , que aborda *in extenso* el problema suscitado:

*"[...] TERCERO.- 1. Esta Sala tiene su propia doctrina respecto de lo que se considera aprobación retroactiva del canon de regulación incluso cuando se aprueba al final del año en curso como ha ocurrido en el caso que nos ocupa...*

*... 2. Sobre esta materia de los Cánones de Regulación de los aprovechamientos hidráulicos se ha ocupado ya esta Sección. Así, en su sentencia de 28 de noviembre de 1992 (Recurso num. 1834/1999 ), a propósito del Canon de Regulación de los aprovechamientos agrícolas, industriales e hidroeléctricos de diversos embalses de la Confederación Hidrográfica del Guadalquivir, conoció de un supuesto de exigencia retroactiva del nuevo canon, pues la Dirección General de Obras Hidráulicas aprobó, con fecha 2 de octubre de 1985, el Canon de Regulación para el año 1982. La Sala de la Jurisdicción de la entonces Audiencia Territorial de Sevilla, en sentencia de fecha 1 de abril de 1989, confirmada en apelación por esta Sección, estimó el recurso interpuesto contra liquidaciones giradas en virtud del Canon de Regulación fijado con carácter retroactivo. Dijo entonces este Tribunal que era evidente que al estar abonándose por los usuarios un Canon, dicho Canon, anterior al año 1982, continuaba vigente hasta que fuera aprobado el que lo sustituiría, lo que no significaba que la Administración pudiese aprobar, en el año 1985, el Canon aplicable al año 1982, y ello por una serie de razones, una de las cuales es que los actos administrativos no pueden tener eficacia retroactiva, cuyo razonamiento se completa con otros dos: el primero, que tratándose de unas Tasas, cuyo importe ha de repercutir en bienes y servicios, elevando su coste, la tardanza en la fijación del Canon durante más de tres años haría imposible esa repercusión, agravando la situación de unos pocos, en vez de diluir entre un gran número de consumidores o usuarios esa repercusión. La norma de cobertura de las liquidaciones giradas era el Decreto de 4 de febrero de 1960, que en ningún caso permitía que el nuevo Canon tuviese eficacia retroactiva, por lo que solamente podía producir efectos desde su aprobación, esto es, a partir del día 2 de octubre de 1985 en que se aprobó el Canon de Regulación, sin que pudiera aplicarse desde el año 1982 como se pretendía.*



Más extensamente, la Sentencia de 28 de octubre de 1995 sentó la doctrina, que modificó en parte la sostenida en la de 18 de junio de 1984 y que recogida en la **sentencia de 22 de abril de 2004** (casa. 928/1999 ), puede resumirse en los siguientes puntos:

**1º. En el año en que deba aplicarse la tasa** (en este caso el canon de regulación), **es decir, en el ejercicio del devengo de la misma, deberán estar ya aprobadas las tarifas reguladoras**, antes del presupuesto, **aunque se hubiera de liquidar y notificar en el año siguiente**, lo que no sería posible si el elemento cuantitativo del hecho imponible se pudiera definir por la Administración «post facto» o «post devengo».

**2º. Las tarifas deben aprobarse ante de su entrada en vigor y del comienzo de cada campaña y no después de finalizado el ejercicio.**

**3º. No es admisible la tesis del Abogado del Estado de que no cabría elaborar un presupuesto de ingresos hasta tanto no se supiese lo que se ha gastado; por el contrario, la aplicación y liquidación de la Tasa requiere, como exigencia «sine qua non», que las tarifas estén previamente informadas y aprobadas y hayan quedado expresamente objetivadas en el presupuesto de ingresos y gastos que ha de presidir la campaña anual correspondiente.**

En esos mismos argumentos se ha apoyado nuestra sentencia de 1 de diciembre de 2003 para desestimar el recurso de casación que interpuso el Abogado del Estado contra la sentencia de la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional de 14 de mayo de 1998, dictada en el recurso núm. 372/1995, que había anulado la resolución dictada por el TEAC de fecha 22 de marzo de 1995 sobre Canon de Regulación de los Ríos Segura, Mundo y Quípar, al no poder atribuir al Canon de Regulación un efecto retroactivo contrario al principio general de nuestro ordenamiento jurídico ni faltar al respeto a la seguridad jurídica que prescribe el art. 9.3 de la Constitución . La Administración no puede aplicar retroactivamente la eficacia del Canon de Regulación a un período anterior a su fecha de aprobación.

3. La **sentencia de este Tribunal Supremo de 19 de octubre de 2005** (casa. 156272000) reitera la doctrina sentada en la sentencia de 22 de abril de 2004 .

Esta Sala recordaba que la sentencia de instancia decía que aunque sea cierto que la elaboración y aprobación del canon de regulación y tarifas del caso son conformes a lo dispuesto en la Ley 29/1985, de 2 de agosto, de Aguas y al Reglamento del Dominio Público Hidráulico de 11 de abril de 1986, aquellos actos deben producirse con anterioridad al ejercicio en que se produce su devengo. Así se deduce de los arts. 296 , 300 y 303 del Reglamento citado. Por ello, y en aplicación del principio general de irretroactividad de los actos administrativos establecido en el art. 57 de la Ley 30/1992 , las liquidaciones impugnadas deben anularse, no por inadecuación a las normas que les sirvieron de base, sino porque la Administración ha aplicado retroactivamente su eficacia a un período anterior a su fecha de aprobación. Como consta en el expediente la liquidación por el canon por obras de regulación del agua fue aprobada en 1992 y el canon fue aprobado para el ejercicio 1989.

Partiendo de ese hecho indubitado esta Sala entendió que si el canon de regulación se aprobó para el ejercicio de 1989 no podía aplicarse una liquidación aprobada el 17 de enero de 1992, porque supondría atribuirle una eficacia retroactiva no permitida por la Ley. La obligación de satisfacer el Canon de regulación nace con carácter periódico y anual. Cuando comience cada ejercicio el usuario debe conocer el montante económico que le va a suponer la utilización de las aguas; si no es posible determinar las Tarifas, deben perpetuarse las tarifas vigentes hasta la aprobación de las que hayan de sustituirles, que es la conclusión a la que llegaron las sentencias de esta Sala de 17 y 19 de febrero de 1990 y 28 de noviembre de 1992 . Si los gastos para cada año son los que se hayan deducido como necesarios en el año anterior, la Administración tiene en sus manos todos los elementos de juicio necesarios -gastos de explotación de las obras, conservación de las mismas, administración y generales producidos en el año precedente- que van a componer el elemento cuantitativo de la exacción -como decía la sentencia de 21 de febrero de 1996 (Rec. num. 685/1993 )-.

4. La **sentencia de 2 de julio de 2009** (casación 9634/2003 ) confirmó la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 17 de octubre de 2003 (Recurso 349/2002 ) que estimó el recurso interpuesto por la Comunidad de Regantes DIRECCION000 contra liquidación practicada por la Confederación Hidrográfica del Sur que, el 28 de septiembre de 1995, notificó a la Comunidad de Regantes liquidación por el concepto de canon de regulación del ejercicio 1990.

La sentencia de instancia razonaba su fallo estimatorio del siguiente modo:

... aunque sea cierto que la elaboración y aprobación del canon de regulación es conforme a lo dispuesto en la Ley 29/1985, de 2 de agosto, de Aguas y al Reglamento del Dominio Público Hidráulico de 11 de abril de 1986, no lo es menos que aquellos actos deben producirse con anterioridad al ejercicio en que se produce su devengo. Así se deduce de la adecuada conjugación de las previsiones y determinaciones contenidas en el Capítulo III del Título IV de la norma reglamentaria y, en particular, de sus artículos 296 , 300 y 303, al referirse a las especiales



relaciones con su aplicación presupuestaria al ejercicio correspondiente. Por ello y en aplicación del principio general de irretroactividad de los actos administrativos, establecido en el art. 57 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, al que podría añadirse en el supuesto el propio contenido del art. 10 de la Ley General Tributaria, la resolución impugnada debe anularse, no por inadecuación a las normas que le sirvieron de sustento, sino porque la Administración ha aprobado los cánones retroactivamente defiriendo su eficacia a un período anterior a su fecha de aprobación 15 julio 1991, y la liquidación objeto de recurso es de fecha 5 mayo 1995.

Así lo tiene establecido la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, (S. de la Sala 3ª de 28 de noviembre de 1992, entre otras), en cuya aplicación, en definitiva, la fecha desde la que despliega sus efectos el acto administrativo de fijación del nuevo canon, ha de ser la de su "aprobación", sin que pueda exigirse retroactivamente, pues como se señala en la Sentencia de 19 de Febrero de 1990, "...las reglas para la determinación de la base imponible han de existir al tiempo del devengo aunque aquella -la determinación de la base imponible, se entiende- se haga posteriormente", pues "no se trata... de que el procedimiento de gestión se inicie con posterioridad al devengo o a la realización del hecho imponible -supuesto que habría de considerarse correcto- sino de que el procedimiento de gestión se inicia en virtud de una norma que no estaba vigente -que ni siquiera existía- cuando se produjo el devengo."

Consideró el Abogado del Estado que la sentencia recurrida desconocía que dadas las especiales características del Canon de regulación y Tarifa de utilización del agua, si bien los parámetros para la determinación de los tributos deben estar fijados antes del devengo, la determinación de la cuantía concreta del pago de cada contribuyente puede ser realizada después del devengo e incluso después de la terminación del ejercicio correspondiente. "En definitiva -se añade en el recurso del Abogado del Estado-, lo esencial es que, antes de que se haya podido producir el devengo del tributo estén vigentes las normas que determinan la cuantía del tributo, aunque el acto de liquidación del tributo y los demás actos de gestión se hayan producido, como sucede en el caso de autos, después del momento del devengo".

Esta Sala, antes de resolver sobre el motivo de casación alegado por el Abogado del Estado, quiso dejar sentado que tratándose de liquidación por Canon de Regulación y Tarifa de agua del ejercicio de 1990, la sentencia de instancia señala que la aprobación de los cánones tuvo lugar en 15 de julio de 1991 y la liquidación girada es de fecha 5 de mayo de 1995.

Pues bien, la cuestión que planteaba el recurso de casación había sido objeto diversas sentencias por esta Sala y siempre en sentido contrario al que propugnaba el Abogado del Estado.

Así, en el Fundamento de Derecho Tercero de la Sentencia de 22 de febrero de 2005 se dijo:

"Sobre la cuestión de fondo a que se refiere el motivo de casación, es decir, la posibilidad de practicar liquidaciones por las tasas y cánones controvertidos, aplicando tarifas aprobadas con posterioridad al período a que se refieren, se ha pronunciado esta Sala en reiteradas ocasiones; así en Sentencias de 21 de febrero de 1996, dictada en recurso de apelación núm. 685/1993; de 25 de febrero de 1998, dictada en recurso de apelación núm. 208/1991; de 2 de marzo de 2000, dictada en recurso de casación núm. 3859/1995; 2 de febrero de 2004, rec. cas. 4220/1998; y 10 de marzo de 2003, rec. cas. 2963/1998.

Y la doctrina sentada en dichas Sentencias rechaza la tesis sostenida por el Abogado del Estado, por cuanto lo determinante -según Sentencia de 19 de febrero de 1990 -es que la aprobación de las tarifas se realizó después del devengo, de forma que cuando se produjo no existía la norma a cuyo amparo se practicaron las liquidaciones «lo que claramente significa atribuirle un efecto retroactivo contrario al principio general de nuestro ordenamiento jurídico que proscribe el art. 9.3 de la Constitución «agregando que, en cualquier caso, las reglas para la determinación de la base imponible han de existir al tiempo del devengo aunque aquella -la determinación de la base se entiende- se haga posteriormente, pues no se trata de que el procedimiento de gestión se inicie con posterioridad al devengo o a la realización del hecho imponible -supuesto que había de considerarse correcto- sino de que el procedimiento de gestión se inicie en virtud de una norma que no estaba vigente -que ni siquiera existía- cuando se produjo el devengo.

Finalmente, la sentencia de 2 de julio de 2009 se refería a la sentencia de esta Sala de 26 de enero de 2004 que reconocía que los cánones han de estar aprobados antes de su aplicación al ejercicio correspondiente. Ninguna dificultad puede existir para que los cánones se confeccionen al mismo tiempo que los presupuestos y, consecuentemente, puedan ser aplicados en el ejercicio pertinente.

En análogos términos se pronunció este Tribunal en la **sentencia de 9 de julio de 2009** (casación 2930/2003) a propósito del recurso interpuesto por la misma Comunidad de Regantes DIRECCION000 con motivo de la liquidación girada por la Confederación Hidrográfica del Sur por el concepto de canon de regulación aprobado



el 10 de octubre de 1990 para los ejercicios 1988 y 1989, habiéndose practicado la liquidación el 1 de agosto de 1991.

**CUARTO.-** De lo expuesto en la jurisprudencia citada se deduce que en el año en que se va a aplicar la tasa debe estar ya aprobada, antes del presupuesto, aunque se pague al año siguiente. **La tasa de una ejercicio no puede aprobarse en ese mismo ejercicio, sino antes de que se haya producido el devengo.**

No es fácil la **determinación del devengo** en la tasa de que nos ocupamos. Inicialmente el devengo del canon no se produce hasta que no haya una efectiva puesta en funcionamiento de las obras hidráulicas a cuya financiación se destina el canon de regulación.

La obra hidráulica ha de estar puesta en explotación. La inclusión dentro de la cuantía total de esta exacción de los gastos de explotación y conservación da a entender que el devengo no se produce hasta que no hay una efectiva puesta en funcionamiento de la obra. En este sentido la sentencia de esta Sala de 25 de julio de 2001 establecía con nitidez que en la medida en que el beneficio especial tiene consideración constitutiva del devengo del canon de regulación, la existencia y operatividad de las obras es indispensable para que se entienda devengado.

En lo sucesivo, salvado el periodo inicial, la obligación de satisfacer el canon tiene carácter periódico y anual. En consonancia con este carácter de tributo periódico de carácter anual, y como ocurre con cualesquiera tributos periódicos, **el devengo**, como momento en el que se entiende realizado anualmente el hecho imponible, **debe entenderse** y es lo habitual, **que se produce en el primer día del año natural**, salvo que se haya fijado en una fecha significativa del período, que en este caso no nos consta que haya sido señalada al tiempo de determinar la cuota.

Para considerar que los cánones que nos ocupan deben aprobarse antes de cada ejercicio, no consideramos que la redacción del art. 114.7 de la Ley de Aguas de 2001 permita la autorización retroactiva que señala la Administración.

Es cierto que en tal precepto se señalaba que el organismo de cuenca aprobará y emitirá las liquidaciones reguladas en este artículo en el ejercicio al que correspondan, lo cual puede interpretarse en el sentido de que aprobada la ordenanza se determinarán individualmente los cánones correspondientes, pero si leemos tal precepto a la luz de lo que dispone el art. 114.3 de este texto legal de la Ley de Aguas de 2001 la aprobación debe ser previa, como se recalca en todas las sentencias de este Tribunal que hemos citado, que reiteran que no es admisible la retroactividad y que la Ley de Aguas no da cobertura para la misma. El art. 114.3 señalado por la jurisprudencia citada se refiere a la aprobación de la tasa en el correspondiente presupuesto, que por naturaleza es previo.

La reforma que se opera en el art. 114.7 de la Ley de Aguas a través de la Ley de Presupuestos para 2013 aclara que las liquidaciones correspondientes al canon de regulación y de la tarifa de utilización del agua del año en curso deberán emitirse antes del último día del mismo año.

Difícilmente se puede permitir la aprobación de la ordenanza de 2010 a finales de ese año, si las liquidaciones se han de emitir dentro de ese año 2010; lo lógico es que la ordenanza se apruebe antes, como el presupuesto, y a lo largo del año al que se refiere la ordenanza aprobada en el año anterior se giren los recibos.

Lo que pretende atajar la ley es el fenómeno que vemos en la jurisprudencia de recibos de los cánones de referencia girados fuera del año que en se ha disfrutado de los bienes del dominio público.

Es decir, que se exijan en el propio año, para lo que también es lógico que se aprueben antes, en debido cumplimiento de otros fines, como el de la previsibilidad y conocimiento de costes.

Todo lo expuesto ratifica que aunque se aprueben las tasas de referencia en el ejercicio por el que se exigen, si el pago de las liquidaciones se pide en los años siguientes, nos encontramos en el ámbito de una retroactividad, que va en contra de lo que señala la Administración pues no esté habilitada por una ley.

En el presente caso, se pretende el cobro en 2011 de un canon de regulación aprobado en Noviembre de 2010 y por tanto con una retroactividad no permitida por el ordenamiento jurídico".

**SEXTO .-** Estimándose el recurso de casación para unificación de doctrina por considerar que las sentencias de contraste asumen la doctrina mantenida por esta Sala, no ha lugar a hacer pronunciamiento sobre costas causadas en este recurso, debiendo seguirse, por razones de coherencia y unidad, el criterio seguido en la instancia de esta Sala de precedente cita, en cuanto a las causadas en la instancia, en que no procede condena.

## FALLO



Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido declarar haber lugar al recurso de casación para unificación de doctrina nº **2929/2016**, interpuesto por la Procuradora Sra. González Díez, en nombre y representación del **AYUNTAMIENTO DE ZAFRA**, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional de 26 de mayo de 2016, dictada en su recurso nº 82/2015, sin que proceda pronunciamiento respecto a las costas devengadas en este recurso de casación ni sobre las de instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Jose Diaz Delgado Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Jesus Cudero Blas PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco Jose Navarro Sanchis, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOT