



Roj: **STS 4408/2018** - ECLI: **ES:TS:2018:4408**

Id Cendoj: **28079130022018100300**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **19/12/2018**

Nº de Recurso: **3425/2017**

Nº de Resolución: **1831/2018**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 4077/2017,**
ATS 4949/2018,
STS 4408/2018

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.831/2018

Fecha de sentencia: 19/12/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3425/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 18/12/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: MMS

Nota:

R. CASACION núm.: 3425/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1831/2018

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado



D. Angel Aguallo Aviles
D. Francisco Jose Navarro Sanchis
D. Jesus Cudero Blas
D. Rafael Toledano Cantero
D. Dimitry Berberoff Ayuda
D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 19 de diciembre de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso de casación número 3425/2017, interpuesto por la procuradora doña Silvia Virto Bermejo en nombre y representación de don Marcos , contra la sentencia de 24 de abril de 2017, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, pronunciada en el recurso número 949/2015, sobre tarifa de utilización del agua y canon de regulación ejercicio 2014, zona a la zona La Sagra-Torrijos, sector 03, campaña 2014. Ha comparecido como parte recurrida la Administración General del Estado representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Sentencia recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 24 de abril de 2017 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que desestimó en el recurso número 949/2015 interpuesto por don Marcos contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el 9 de julio de 2015, en la que acuerda desestimar la reclamación económico administrativa número NUM000 , interpuesta contra acuerdo de la Confederación Hidrográfica del Tajo de liquidación de la Tarifa de Utilización del Agua y Canon de Regulación del Agua de la Zona La Sagra-Torrijos, campaña 2014.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio son los siguientes:

2.1) En fecha 26 de noviembre de 2014 se aprobó la tarifa de utilización del agua, campaña 2014 y el 3 de julio de 2014 se aprobó el canon de regulación, ejercicio 2014. Con fecha 2 de diciembre de 2014 se emitieron las liquidaciones correspondientes, que fueron impugnadas ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid y que fueron desestimadas mediante resolución de 9 de julio de 2015.

2.2) Frente a la resolución de 9 de julio de 2015 se interpuso por don Marcos recurso contencioso-administrativo, que dio lugar al procedimiento ordinario 949/2015, tramitado ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

2.3) El recurso contencioso-administrativo fue desestimado por sentencia de 24 de abril de 2017 rechazando la argumentación de la recurrente relativa a una retroactividad proscrita por el ordenamiento jurídico, sobre la base de entender que, tras la modificación introducida por la Ley 11/2012, de 19 de diciembre sobre el artículo 114.7 del Texto Refundido de la Ley de Aguas, resultaba posible aprobar la tarifa y canon y girar la liquidación antes del último día del mismo año que coincide con el ejercicio correspondiente.

SEGUNDO.- La sentencia de instancia.

La sentencia ahora impugnada en esta casación desestimó el recurso judicial ,al entender que no hubo retroactividad alguna sobre la base de la modificación introducida por la Ley 11/2012, de 19 de diciembre sobre el artículo 114.7 del Texto Refundido de la Ley de Aguas.

A estos efectos la argumentación de la sala de instancia que entronca con el interés casacional objetivo que se apreció en el auto de admisión del presente recurso, se desarrolla en el fundamento de derecho 4º de la sentencia impugnada:

"CUARTO.- Planteados así los términos del debate, procede indicar que esta misma Sala ha resuelto recientemente, en virtud de Sentencia de 29 de marzo de 2017 - Ponente Sr. Gallego Laguna-, el recurso número 945/2015 interpuesto por la hoy actora frente a la Resolución del TEAR de Madrid el 9 de julio de 2015, que desestima la reclamación económico administrativa número NUM001 , interpuesta contra acuerdo de la Confederación Hidrográfica del Tajo de liquidación de la Tarifa de Utilización del Agua y Canon de Regulación del Agua de la Zona La Sagra-Torrijos, campaña 2014, expediente NUM002 .



En dicha sentencia decíamos lo siguiente:

<< En cuanto a la alegación de retroactividad de la liquidación, procede examinarla con carácter previo, pues caso de ser estimada impediría entrar a valorar el resto de las alegaciones formuladas por las partes.

En primer lugar se debe precisar, frente a las alegaciones de la recurrente, que para la Campaña de 2014, de la que es objeto la liquidación impugnada, que es de fecha 2 de diciembre de 2014, siendo la fecha de aprobación de la Tarifa de Utilización del Agua fue la de 26 de noviembre de 2014 y la fecha de aprobación del Canon de Regulación fue la de 27 de agosto de 2014, como consta en el expediente administrativo.

Sobre dicha cuestión, esta Sala ya ha declarado en otros litigios análogos, pero en relación con otras campañas anteriores a 2013, en el sentido de que el canon por obras de regulación de aguas superficiales o subterráneas y la exacción por la disponibilidad o uso de tales aguas aparecen previstos, respectivamente, en los apartados 1) y 2) del artículo 106 de la Ley 29/1985, de 2 de agosto, de Aguas, actualmente, con la misma redacción, art. 114 del Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas. El apartado 3) de dicho artículo enumera las cantidades o partidas cuya suma determinará la cuantía total de aquellas exacciones para cada ejercicio presupuestario, y el apartado 4) del citado artículo determina que "la distribución individual de dicho importe global, entre todos los beneficiados por las obras, se realizará con arreglo a criterios de racionalización del uso del agua, equidad en el reparto de las obligaciones y autofinanciación del servicio, en la forma que reglamentariamente se determine".

El Reglamento del Dominio Público Hidráulico aprobado por Real Decreto 849/1986, de 11 de abril, vino a desarrollar en sus artículos 296 y siguientes aquellas previsiones legales. Pero además de pormenorizar el método de cálculo del canon de regulación y de las tarifas para cada ejercicio de acuerdo con los criterios marcados en la Ley el citado Reglamento contiene otras disposiciones que carecen de cobertura en la norma de rango legal.

En concreto, el artículo 310 del Reglamento establece en su párrafo segundo que "...En el caso de que la tarifa no pudiera ser puesta al cobro en el ejercicio corriente debido a retrasos motivados por tramitación de impugnaciones o recursos o por otras causas, el Organismo gestor podrá aplicar provisionalmente y a buena cuenta la última aprobada que haya devenido firme", añadiendo luego el artículo 311 que "una vez aprobados los cánones de regulación y las tarifas de utilización del agua, el Organismo de Cuenca formulará las correspondientes liquidaciones y las notificará a los interesados...".

De los preceptos reglamentarios transcritos se desprende que en caso de que las tarifas no estuvieran aprobadas a la entrada en vigor del presupuesto de cada ejercicio el Organismo gestor "tiene la opción" de practicar liquidaciones a cuenta aplicando provisionalmente la última tarifa aprobada que hubiere devenido firme, pero, en todo caso, cuando finalmente se apruebe la tarifa correspondiente al ejercicio "deberá" practicar y notificar las oportunas liquidaciones.

En los casos examinados en sentencias anteriores el Organismo gestor no hizo uso de la facultad que le confiere el artículo 310 del Reglamento, que la Confederación Hidrográfica del Tajo no practicó "liquidación a cuenta" aplicando provisionalmente la última tarifa aprobada con carácter firme, sino que practica la liquidación correspondiente a una campaña aplicando la Tarifa de Utilización del Agua que para dicha campaña había sido aprobada una vez iniciada la campaña. Es decir, sin haber ejercitado previamente la opción prevista en el artículo 310 del Reglamento, se atuvo a lo dispuesto en el artículo 311 y practicó la liquidación referida una vez que estuvo aprobada la tarifa correspondiente.

Ciertamente, el modo en que ha procedido en esos casos la Confederación Hidrográfica se acomoda a lo previsto en los citados artículos 310 y 311 del Reglamento; pero sucede que lo dispuesto concordadamente en ambos preceptos reglamentarios conlleva a la aplicación retroactiva de tarifas que hemos de considerar contraria a derecho. Desde el punto de vista material, porque tales disposiciones sobrepasan con mucho los límites dentro de los cuales la jurisprudencia constitucional circunscribe la posible retroactividad de normas tributarias o de gravamen (cfr. sentencias del Tribunal Constitucional de 31 de octubre de 1996, 21 de mayo de 1997 y 28 de octubre de 1997, entre otras). Y desde el punto de vista formal o del rango normativo, porque aquellos preceptos reglamentarios carecen de toda cobertura legal, ya que la simple remisión que hace el artículo 106.4 de la Ley de Aguas (actual art. 114.4 del Real Decreto Legislativo 1/2001) a un ulterior desarrollo reglamentario resulta a tal efecto insuficiente, incurriendo por ello los citados artículos 310 y 311 del Reglamento en una exlimitación que esta Sala considera contraria a derecho.

Sobre dicha cuestión ya se ha pronunciado el Tribunal Supremo confirmando la expresada interpretación en la sentencia de su Sala Tercera, Sección Segunda de 19 de diciembre de 2003 (rec. 7069/1998), y las que en ella se citan.



Posteriormente en sentencias de dicho Tribunal Supremo de 26 de enero de 2004 y de 25 de enero de 2005 estima en parte la cuestión de ilegalidad planteada por esta Sala, declarando nula la frase "provisionalmente y a cuenta" que figura en el párrafo 2º de los arts. 303 y 310 del Reglamento de Dominio Público Hidráulico, aprobado por Real Decreto 849/1986, de 11 de abril.

En la citada sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2004 se argumenta, en lo que aquí interesa, que *"Es sólo cuando la retroactividad entra en colisión con otros principios constitucionales, singularmente el de seguridad jurídica, cuando puede afectar a la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos no razonablemente previsibles, y cuando puede significar, por consiguiente, una vulneración de la Constitución"*. Y añade que *"En el supuesto aquí examinado, nada de esto se produciría si fuera la propia Ley de Aguas la que hubiera previsto esa aplicación de cánones y tarifas aprobados posteriormente a la realización de los correspondientes hechos imponderables o al transcurso o agotamiento de los ejercicios a que vinieran referidos. Pero no ha sido así... Resulta claro, pues, que la remisión al Reglamento no comprende más que la distribución individual del importe global de las exacciones y el desarrollo de los criterios a que ha de sujetarse la distribución. Nunca la aplicación de cánones y tarifas aprobados con posterioridad al ejercicio al que correspondan... Ninguna dificultad puede existir para que cánones y tarifas se confeccionen al mismo tiempo que lo los presupuestos y, consecuentemente, sean aplicados en el ejercicio pertinente"*

Pero concretamente, sobre una cuestión análoga a la aquí discutida, el Tribunal Supremo se ha pronunciado en la sentencia de 25 de octubre de 2005 (recurso 3727/2000) en la que expresa: *"Sobre la cuestión de fondo a que se refiere el motivo de casación, es decir, la posibilidad de practicar liquidaciones, 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 2 de marzo de 2000, dictada en recurso de casación núm. 3859/1995; de 2 de febrero de 2004, dictada en rec. de cas. núm. 4220/1998; y 10 de marzo de 2003, rec. cas. 2963/1998; 1 de diciembre de 2003, rec. cas. 6.125/1998; 19 de diciembre de 2003, rec. cas. 7069/1998; 22 de febrero de 2005, rec. cas. 7933/1999"*.

Y la doctrina sentada en dichas Sentencias rechaza la tesis sostenida por el Abogado del Estado, y en base a las siguientes razones:

1ª.- En el año en que deba aplicarse la tasa, 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".

2ª.- Las tarifas deben aprobarse antes de su entrada en vigor y del comienzo de cada campaña y no después de finalizado el ejercicio.

3ª.- 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.

Además, la Sentencia de esta Sala de 26-1-2004, al resolver la cuestión de ilegalidad planteada por la Sala de instancia en recurso similar, declaró nula la frase "provisionalmente y a buena cuenta" que figura en los artículos 303 y 310, antes citados, del Reglamento de Dominio Público Hidráulico, y que impide girar liquidaciones referidas a ejercicios consumidos y ajustadas a cánones y tarifas aprobadas con posterioridad a esa consunción."

Siguiendo el criterio de esta sentencia esta Sala ya se ha pronunciado en la sentencia de 24 de abril de 2008 dictada en el recurso nº 955/2004, por los magistrados integrantes del Programa de Actuación por Objetivos en Apoyo a esta Sección Quinta y posteriormente en las sentencias de esta Sección Quinta de 1 de diciembre de 2008 (recurso número 1086/2006), de 3 de Diciembre de 2008 (recurso número 1085/2006) y 25 de mayo de 2011 (recurso número 44/2009) entre otras.

Por tanto, si las tarifas deben aprobarse antes de su entrada en vigor y del comienzo de cada campaña, como señala el Tribunal Supremo en la sentencia referida, se deben anular las liquidaciones impugnadas. Los mismos argumentos deben aplicarse respecto del Canon de Regulación.

Sin embargo en el presente caso la liquidación impugnada se refiere a la Campaña de 2014 y hay que tener en cuenta que el 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, fue modificado por la Ley 11/2012, de 19 de diciembre, de medidas urgentes en materia de medio ambiente, modificación que entró en vigor el 21 de diciembre de 2012 y en su redacción vigente en el ejercicio que nos ocupa (2013), establece que *"El organismo de cuenca, de acuerdo con*



lo establecido en este artículo, determinará las cuantías del canon de regulación y de la tarifa de utilización del agua del año en curso, emitiendo las liquidaciones correspondientes antes del último día del mismo año." ..

Por tanto, de acuerdo con el precepto citado no puede considerarse que se produzca una retroactividad, pues como señala el Tribunal Supremo en una de las sentencias anteriormente citadas "... *En el supuesto aquí examinado, nada de esto se produciría si fuera la propia Ley de Aguas la que hubiera previsto esa aplicación de cánones y tarifas aprobados posteriormente a la realización de los correspondientes hechos impositivos o al transcurso o agotamiento de los ejercicios a que vinieran referidos...*". Lo que ocurre es que precisamente a partir de la modificación operada por la Ley 11/2012, es la propia Ley de Aguas la que establece que la liquidación se ha girar antes del último día del mismo año.

Por ello, deben desestimarse las alegaciones de la recurrente sobre la retroactividad de la liquidación."

TERCERO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La representación procesal de don Marcos preparó recurso de casación mediante escrito fecha el 12 de junio de 2017.

2. Tras justificar la concurrencia en su escrito procesal de los requisitos de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identificó como normas infringidas el artículo 114 del Real Decreto Legislativo 17/2001 (Texto Refundido de la Ley de Aguas), particularmente su epígrafe 7, en conexión con la vulneración del artículo 9.3 de la Constitución Española.

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto del mismo día 21 de junio de 2017.

4. La Sección de Admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por auto de 9 de mayo de 2018, en que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, en estos términos:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en dilucidar si a la luz de la nueva redacción del artículo 114.7 del texto refundido de la Ley de Aguas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, dada por la Ley 11/2012, resulta posible aprobar el canon de regulación y la tarifa de utilización del agua una vez iniciado el periodo impositivo o, si por el contrario, dicha posibilidad no existe, porque se incurriría en un supuesto de retroactividad proscrita por el artículo 9.3 de la Constitución Española.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: el artículo 9 de la Constitución Española y el artículo 114 del texto refundido de la Ley de Aguas, aprobado por Real Decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio, particularmente sus apartados 1, 2, 3, 4 y 7, en conexión con los artículos 303, 310, 311 y concordantes, del Reglamento del Dominio Público Hidráulico, aprobado por Real Decreto 849/1986, de 11 de abril. "

CUARTO.- Interposición del recurso de casación.

La representación procesal de don Marcos, interpuso el recurso de casación mediante escrito en fecha 2 de julio de 2018, que observa los requisitos legales.

En el escrito de interposición combate la apreciación de la sala de instancia relativa a que no se ha producido efecto retroactivo por el hecho de que la tarifa y el canon de regulación de 2014 se aprobase en el mismo año de 2014.

A estos efectos, para la recurrente la modificación introducida por la Ley 11/2012, de 19 de diciembre, no impide la aplicación de la solución contenida en la STS de 3 de abril de 2018 (RCA. 876/2017), a la que se remite.

QUINTO.- Escrito de oposición del recurso de casación.

La Administración General del Estado presentó escrito de oposición en fecha 26 de septiembre de 2018 considerando que "no hay razón para que la sala dicte una sentencia de signo diferente al recogido en la sentencia testigo de referencia y que entendemos que es la de 3 de abril de 2018 de la misma sección en el RCA 876/2017"

SEXTO.- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

En virtud de la facultad conferida en el artículo 92.6 LJCA, la Sala no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que el recurso quedó pendiente de señalamiento para votación y fallo, lo que se hizo constar en providencia de 27 de septiembre de 2018, fijándose al efecto el 18 de diciembre de 2018, día en el que efectivamente se deliberó, votó y falló el asunto, con el resultado que seguidamente se expresa.



FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de esta sentencia consiste en precisar si la sentencia de instancia es o no conforme con el ordenamiento jurídico en su labor interpretativa del artículo 114.7 TRLA, en relación con los artículos 303, 310 y 311 del RDPH. La cuestión planteada es la de los límites cronológicos para la aprobación de las tarifas de utilización del agua y, en concreto, si cabe tal aprobación una vez iniciado el periodo anual a que afectan o, si por el contrario, dicha posibilidad no existe, porque se incurriría en un supuesto de retroactividad proscrita por el artículo 9.3 de la Constitución Española, de suerte que la aprobación ha de efectuarse antes del primer día de tal año.

SEGUNDO.- La interpretación acerca del canon de regulación y la tarifa de utilización del agua en el artículo 114.7 TRLA y artículos 303, 310 y 311 del RDPH.

El principio de seguridad jurídica reclama estar, como coincidentemente señalan ambas partes, al criterio establecido en nuestra sentencia de 3 de abril de 2018 (RCA 876/2017).

Asimismo, debe significarse que en el proceso de instancia se impugna una liquidación de la tarifa de utilización del agua, correspondiente a la campaña 2014. Tal periodo está afectado por la reforma del artículo 114.7 del TRLA operada por el artículo 1.7 de la Ley 11/2012, de 19 de diciembre, de medidas urgentes en materia de medio ambiente.

Debemos anticipar que dicha circunstancia no obsta a la apreciación de retroactividad que justifica, en sintonía con nuestra sentencia de 3 de abril de 2018, la reproducción de sus fundamentos jurídicos y, en consecuencia, la estimación del presente recurso de casación. A mayor abundamiento, se sigue íntegramente dicha doctrina en nuestra sentencia de 12 de junio de 2018 (rca 1677/2017) en la que subyacía la misma problemática que la aquí analizada, coincidiendo también el ejercicio con el año 2014.

A estos efectos conviene tener en consideración:

1. No es la primera vez que esta Sala afronta la interpretación del régimen jurídico del canon de regulación y la tarifa de utilización del agua (ésta última es la aquí afectada, pero el criterio es idéntico en ambas figuras tributarias), precisamente en lo que respecta al momento en que deben quedar aprobados tanto el canon como la tarifa, habiendo llegado reiteradamente a la conclusión de que tal aprobación ha de acaecer con anterioridad a la fecha del devengo. Tal cuestión, además, ha dado lugar a dos recientes sentencias de esta misma Sala y Sección de 19 de septiembre de 2017 (recurso de casación para unificación de doctrina nº 2929/2016 (ES:TS:2017:3335), remitida a la de 10 de mayo de 2017, que estimó el recurso de casación para la unificación de doctrina nº 891/2016 (ES:TS:2017:1793)), las cuales abordan *in extenso* el problema suscitado, por referencia a otras varias anteriores que en ellas se citan. En ambas sentencias se afirma con rotundidad que la aprobación del canon o de la tarifa, según cada caso, ha de ser anterior al devengo de ambas figuras, calificadas como tasas.

Tal doctrina jurisprudencial ha sido formalmente ratificada en la ya referida sentencia de 3 de abril de 2018 (recurso de casación nº 876/2017), dictada además con el designio explícito, auspiciado por la nueva versión del recurso de casación en la LJCA, de formar jurisprudencia en un asunto que presenta interés casacional objetivo.

2. Sería suficiente, pues, con remitirnos *in toto* al criterio establecido en tales sentencias y a aquéllas otras de las que derivan para decidir esta casación. Estimamos, sin embargo, que el nuevo régimen del recurso de casación, con su designio capital de formar jurisprudencia en cuestiones que susciten interés casacional, nos conduce a ofrecer algunas explicaciones complementarias sobre el porqué de la solución a que hemos llegado en nuestra doctrina histórica.

3. Tampoco es una afirmación estrictamente nueva la de que el régimen tributario establecido en el repetido artículo 114 TRLA es poco sistemático y riguroso, así como confuso, probablemente porque inserta normas fiscales en una ley sectorial concebida con un propósito más amplio y comprensivo de otras materias y regulaciones.

4. El complemento reglamentario no mejora excesivamente la comprensión de los elementos esenciales del tributo, máxime cuando las escasas habilitaciones al reglamento que la ley contiene no son específicas y claras. Baste, como botón de muestra -de innegable importancia en nuestro caso porque hablamos del devengo como momento antes del cual han de aprobarse el canon y la tarifa-, con considerar que la Ley no define el devengo de ambas figuras, como sería preceptivo (artículo 8 LGT, bajo la rúbrica de *reserva de ley tributaria*), según el cual "*se regularán en todo caso por ley... a) La delimitación del hecho imponible, del devengo...*". Es el artículo 298 del reglamento el que dispone que "*...la obligación de satisfacer el canon*



tendrá carácter periódico y anual y nace en el momento en que se produzca la mejora o beneficio de los usos o bienes afectados, bien sea directa o indirectamente, como se especifica en este Reglamento". Para la tarifa, paralelamente, el artículo 305 RDPH dispone que "...la obligación de satisfacer la tarifa tendrá carácter periódico y anual y nace en el momento en que puedan utilizarse las instalaciones de las obras hidráulicas específicas, conducirse el agua y suministrarse a los terrenos o usuarios afectados". Sin embargo, tales previsiones, abstracción hecha de su insuficiente rango, no resuelven la cuestión del momento del devengo de ambas exacciones periódicas en las campañas posteriores a aquélla en que se produzca la mejora o beneficio (para el canon) o puedan utilizarse las instalaciones de las obras hidráulicas (para la tarifa). En particular, no se especifica si en los años sucesivos el devengo acontece el primero o el último día del año natural, que queda así huérfano de regulación formal en un aspecto tan esencial como el devengo, si bien este Tribunal Supremo lo ha situado sistemáticamente en el primer día del año natural -excepción hecha del año en que se produzca el hecho desencadenante de la obligación-, tesis que mantenemos dada la naturaleza del tributo examinado.

5. Una vez constatadas tales dificultades de comprensión de la ley y del reglamento en lo que respecta al momento en que ha de aprobarse el canon o la tarifa, hemos de resaltar que, en este asunto, fue aprobada la tarifa de utilización del agua de la campaña 2014, el 26 de noviembre de 2014 y la aprobación del canon de regulación tuvo lugar el 3 de julio de 2014, ambos, por tanto, con posterioridad al inicio del ejercicio.

6. Considera la Sala, a la vista de tales hechos probados -y no controvertidos- y de nuestra doctrina constante y reiterada, que los actos administrativos enjuiciados en la instancia eran nulos por una razón jurídica que no se observa por la sentencia de instancia, como es la aprobación de la tarifa en un momento posterior al devengo. A este respecto, es de advertir que el artículo 21 LGT, relativo al devengo y exigibilidad, define el primero como "...e l momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal". No cabe, pues, en ningún caso, que surja una obligación tributaria *ex lege* antes de que se apruebe la norma que le da fundamento y concreción, por lo que se trataría de una obligación sin contenido, regulación ni cuantía, lo que sólo puede ser establecido por la ordenación de aquéllas mediante la aprobación del canon y la tarifa. Pese a la indefinición legal y reglamentaria en el TRLA y RDPH, tales acuerdos de aprobación deben ser considerados o equiparados a los reglamentos u ordenanzas, con todos los efectos inherentes a tal carácter, en especial la nulidad de pleno derecho de que adolecerían en caso de infracción normativa; la necesidad de publicación a efectos de eficacia *erga omnes*; y la posibilidad procesal de su impugnación indirecta con ocasión de la efectuada frente a sus actos de aplicación, esto es, de las liquidaciones.

7. La otra razón de posible nulidad de las liquidaciones practicadas es su extemporaneidad, en presencia de las exigencias temporales establecidas en el artículo 114.7 TRLA, en relación con la campaña 2014, en que ya rige la reforma del precepto establecida en 2012 del mencionado artículo 114.7 del Texto Refundido de la Ley de Aguas. La versión anterior del precepto era: "7. El Organismo de cuenca aprobará y emitirá las liquidaciones reguladas en este artículo en el ejercicio al que correspondan".

8. Por su parte, la versión del art. 1.7 de la Ley 11/2012, de 19 de diciembre, de medidas urgentes en materia de medio ambiente, dice así: "7. El organismo de cuenca, de acuerdo con lo establecido en este artículo, determinará las cuantías del canon de regulación y de la tarifa de utilización del agua del año en curso, emitiendo las liquidaciones correspondientes antes del último día del mismo año".

Ambas redacciones del precepto se refieren a los actos de singularización o concreción última del canon o tarifa, fruto de la distribución individual de su importe global (artículo 114.4 TRLA), constituido por los conceptos enunciados en el apartado 3 del mismo precepto, entre todos los beneficiados por las obras, que debe realizarse con arreglo a criterios de racionalización del uso del agua, equidad en el reparto de las obligaciones y autofinanciación del servicio, en la forma que reglamentariamente se determine. La liquidación es, pues, el acto de singularización del canon o la tarifa entre los contribuyentes con arreglo a tales criterios. Ordena la ley que se aprueben y emitan las liquidaciones en el ejercicio a que correspondan (hasta 2012) o, con mayor especificación, antes del último día del año (versión aplicable a partir de 2013).

9. Tales plazos, en uno y otro caso, no han sido aquí rebasados, pues como hemos indicado, la liquidación se giró el 2 de diciembre de 2014. El plazo, ha señalado esta Sala, es decisivo y su infracción conllevaría la nulidad, puesto que conforme a la ley, la liquidación singular no es un mero acto automático de individualización del canon o la tarifa a partir de elementos reglados y conocidos *a priori*, sino que por el contrario es el resultado de verificar el uso racional del agua, y demás criterios de distribución que el artículo 114.4 TRLA establece, incluido el de aplicación del principio con arreglo al cual *quien contamina paga*, también susceptible de materialización en las obligaciones fiscales.

10. Por otra parte a juicio de la Sala, manifestado particularmente en la sentencia de 3 de abril de 2018, ya citada, el citado apartado 7, en sus dos fórmulas, se refiere sólo a la fecha límite en que deberán emitirse las



liquidaciones derivadas del canon y de la tarifa, pero no predetermina ni regula el momento de aprobación de estas exacciones, salvo que deberá ser anterior en el tiempo a la emisión de aquéllas, pero no ya por expresa dicción legal, sino por la pura secuencia lógica de que las liquidaciones tengan un sustento previo en la aprobación del canon o la tarifa.

Una abundante jurisprudencia de esta Sala ha declarado nulas, sistemáticamente, las liquidaciones derivadas de tarifas o cánones que se hubieran aprobado en ejercicios posteriores a aquéllos a que viniera referida la obligación. Además, de ello, como ya hemos señalado más arriba, las recientes sentencias de esta misma Sección de 19 de septiembre de 2017 (recurso de casación para unificación de doctrina nº 2929/2016), remitida a la de 10 de mayo de 2017, que estimó el recurso de casación para la unificación de doctrina nº 891/2016, abordan *in extenso* el problema suscitado, por referencia a otras anteriores. En ellas se dice que el devengo del canon, calificado como tasa, ha de ser posterior a la aprobación del canon o de la tarifa, según cada caso. No es superfluo reproducir cuanto en las dos primeras se afirma, fundamento también de esta sentencia:

"[...] 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. 1562/2000) 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 el 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 proscribiera 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 aquélla -la determinación de la base se entienda- 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 un 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".

En definitiva, tal doctrina, reiterada a lo largo de los años y concretada, en suma, en las tres sentencias mencionadas, permite resolver el recurso de casación por remisión a lo declarado en ellas, rechazando la tesis mantenida en la sentencia de instancia.

CUARTO.- Contenido interpretativo de esta sentencia.

Según el mandato que impone el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado, responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión, manteniendo y reiterando la doctrina contenida en nuestra reciente sentencia de 3 de abril de 2018, que desestimó el recurso de casación nº 876/2017, en asunto coincidente en lo sustancial con éste. Tal cuestión consiste en "...dilucidar si a la luz de la nueva redacción del artículo 114.7 del texto refundido de la Ley de Aguas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, dada por la Ley 11/2012, resulta posible aprobar el canon de regulación y la tarifa de utilización del agua una vez iniciado el periodo impositivo o, si por el contrario, dicha posibilidad no existe, porque se incurriría en un supuesto de retroactividad proscrita por el artículo 9.3 de la Constitución Española".

A tales efectos se identifica como norma jurídica que, en principio, serían objeto de interpretación, el artículo 114 TRLA -en particular su apartado 7-, en conexión con el artículo 9.3 CE, en su manifestación de seguridad jurídica.

1. En cuanto al momento en que debe quedar aprobado el canon o la tarifa, según los casos, ya hemos indicado que no es posible su aprobación una vez iniciado el periodo impositivo que, para los años siguientes a aquél en que se produzca la mejora o beneficio de los usos o bienes afectados (caso del canon) o en el momento en que puedan utilizarse las instalaciones de las obras hidráulicas (supuesto de la tarifa), debe entenderse que es el primer día del año natural, de suerte que la aprobación posterior a dicho día incurriría en una retroactividad proscrita por el artículo 9.3 de la Constitución.

Debe aclararse que no es de suyo, inexorablemente, inconstitucional la posibilidad de una retroactividad de grado débil, en caso de normas legales que introdujeran previsiones *in malam partem* antes de la finalización del periodo impositivo, porque tal proceder no vulneraría *per se* el límite constitucional del artículo 9.3 CE, que consagra el principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, entre las que no se encuentran las normas tributarias, a menos que la retroactividad afectase a otros principios constitucionales, significadamente la seguridad jurídica. Así lo asevera una conocida doctrina constitucional - SSTC 116/2009 de 18 de mayo (ES:TC:2009:116) y 176/11 de 8 de noviembre (ES:TC:2011:176)- que cita en su recurso el abogado del Estado.



2. No es, estrictamente, el dilema planteado en este asunto, pues las leyes, según dispone el artículo 2.3 del Código Civil "no tendrán efecto retroactivo si no dispusieren lo contrario" y en la regulación legal de la Ley de Aguas no hay previsión alguna a ese respecto, fuera conforme o disconforme con la Constitución. El problema verdadero anudado a la extemporaneidad acaecida en este caso enjuiciado es el de observancia del principio de legalidad, uno de cuyas vertientes, el de la *lex previa*, obliga al poder público a dar a conocer los elementos esenciales de las obligaciones, cuando surjan de la ley, como las tributarias, antes de que tales obligaciones nazcan.

QUINTO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La anterior interpretación sobre los artículos 114.7 del TRLA, en conexión con el artículo 9.3 de la Constitución, en cuanto a la prohibida retroactividad operada y su vulneración del principio de seguridad jurídica, conduce a la declaración de haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación de don Marcos contra la sentencia del TSJ de Madrid de fecha 24 de abril de 2017 que debe ser casada y anulada, en tanto contiene un criterio contrario al que hemos establecido, en nuestras sentencias de 3 de abril (RCA 876/2017) y de 12 de junio de 2018 (RCA 1677/2017).

Consecuentemente, al haber sido aprobados la tarifa y el canon de regulación una vez iniciado el periodo impositivo, procede la estimación del recurso contencioso-administrativo de instancia y la consiguiente anulación de las liquidaciones impugnadas.

SEXTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas de la casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

No se hace declaración de condena en cuanto a las costas de la instancia, a tenor del artículo 139.1 LJCA.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo. Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de don Marcos, contra la sentencia dictada el 24 de abril de 2017 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso contencioso-administrativo num. 949/2015

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Marcos contra la resolución de 9 de julio de 2015 del Tribunal Administrativo Regional de Madrid, anulando las liquidaciones impugnadas.

Cuarto. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

Quinto. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso contencioso-administrativo.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado D. Angel Aguallo Aviles

D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico