



Roj: **STS 543/2020 - ECLI:ES:TS:2020:543**

Id Cendoj: **28079130022020100075**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **21/02/2020**

Nº de Recurso: **4162/2017**

Nº de Resolución: **259/2020**

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

Ponente: **ANGEL AGUALLO AVILÉS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 6154/2017,**  
**ATS 12278/2017,**  
**STS 543/2020**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 259/2020**

Fecha de sentencia: 21/02/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4162/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 11/02/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

Procedencia: T.S.J. MADRID CON/AD SEC. 5

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4162/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 259/2020**

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 21 de febrero de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **4162/2017** interpuesto por la procuradora de los tribunales doña María José Orbe Zalba, en nombre y representación de doña Zaira, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid núm. 573/2017, de 7 de junio, dictada en el procedimiento ordinario núm. 1216/2015, sobre liquidaciones giradas por la Confederación Hidrográfica del Tajo en concepto de Tarifa de Utilización y Canon de Regulación del Agua de la zona La Sagra-Torrijos, campaña 2014. Ha sido parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 7 de junio de 2017 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, desestimatoria del recurso núm. 1216/2015.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

2.1. Se notificó a la recurrente liquidaciones en concepto de Tarifa de Utilización y Canon de Regulación del Agua de la zona La Sagra-Torrijos, campaña 2014 (las Tarifas de Utilización publicadas en el BOPT de 30 de agosto de 2014), practicadas por la Confederación Hidrográfica del Tajo el 21 de agosto de 2014, expedientes 2038, 2042, 2051, 2127, 2348, 2349, 2350, 2382, 2387, 2388, 2396, 2405, 2435 y 2436, por importes de 1.548,70 euros, 351,00 euros, 1.931,28 euros, 6.958,66 euros, 708,54 euros, 1.050,83 euros, 531,54 euros, 812,61 euros, 1.403,06 euros, 1.355,36 euros, 1.868,53 euros, 2.951,75 euros, 6.518,70 euros y 2.380,94 euros. En las liquidaciones figura que la Tarifa de Utilización del Agua se aprobó el 26 de noviembre de 2014, y el Canon de Regulación el 27 de agosto de 2014.

Contra aquellas liquidaciones se interpuso reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, cuyo acuerdo de 28 de octubre de 2015 la estimó parcialmente, señalando, por lo que se refiere a la alegación sobre la aplicación retroactiva de las tarifas, lo que a continuación transcribimos:

"[D]ebe tenerse en cuenta que el Tribunal Económico Administrativo Central en resolución de fecha 11-04-2013 (RG 3592/2011), establece el siguiente criterio:

*"No hay retroactividad si la Tarifa o el Canon es aprobado en el mismo ejercicio en el que se va a aplicar según sentencias del TS 26 de enero de 2004 y 25 de enero de 2005 que determinan que el Canon de Regulación y la Tarifa de Utilización del Agua no pueden aprobarse con posterioridad al año en que van a ser efectivas. Así lo han considerado varias sentencias de la AN como las de 9 de mayo de 2011 (Recurso 771/2009) y 28 de junio de 2010 (Recurso 111/2009).*

*Por otra parte, el artículo 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, en la redacción dada por la Ley 11/2012, establece: "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".*

En aplicación de dicho criterio, que constituye doctrina, y, por lo tanto, es vinculante para este Tribunal, conforme establece el artículo 239.7 de la Ley General Tributaria, y teniendo en cuenta, además, lo establecido en el citado artículo 114.7 del Texto Refundido de la Ley de Aguas, en la redacción aplicable al presente caso por razón de las fechas, procede rechazar lo alegado en este punto, pues las tarifas fueron aprobadas en el mismo ejercicio 2014 a que corresponden las liquidaciones impugnadas" (FD 3º).



2.2. Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución del TEAR, la Sala de Madrid, mediante la sentencia de 7 de junio de 2017, lo desestimó.

### SEGUNDO.- La sentencia de instancia.

1. La sentencia ahora impugnada en esta casación desestimó el mencionado recurso judicial.

En relación con el momento en que debe ser aprobado la tarifa de utilización del agua y el canon de regulación (que es lo relevante en el asunto que nos ocupa a tenor de lo recogido en el auto de admisión y en los correspondientes escritos de interposición y oposición de las partes), la Sala sentenciadora razona de este modo en el FJ 4º, con remisión a pronunciamientos anteriores:

*" CUARTO: En cuanto a la alegación de retroactividad de las liquidaciones, que es propiamente el único motivo que formula en la demanda frente a las liquidaciones impugnadas, se debe precisar, que para la Campaña de 2014, de la que son objeto las liquidaciones impugnadas, que son 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 estuvieren 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 extralimitación 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 imponible 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 debían aprobarse antes de su entrada en vigor y del comienzo de cada campaña, como señala el Tribunal Supremo en la sentencia referida, se debían anular las liquidaciones impugnadas y los mismos argumentos eran aplicables 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 (2014), 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.

La sentencia de esta Sala que la recurrente invoca en la demanda se refiere a la campaña de 2010, por lo que conforme a los argumentos anteriormente expuestos, no resulta aplicable al presente caso en el que la campaña a la que se refieren las liquidaciones es la del 2014, es decir, posterior a la reforma operada en el art. 114.7 del R.D.L. 1/2001.

Por ello, debe considerarse que las liquidaciones se han practicado de conformidad con lo dispuesto en el citado precepto en la redacción vigente en la campaña de 2014, no pudiendo esta Sala dejar de aplicar lo dispuesto en la citada norma, lo que conduce a la desestimación de las alegaciones de la recurrente, debiendo declarar conforme a Derecho la resolución recurrida".

### **TERCERO.- Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. La representación procesal de doña Zaira preparó recurso de casación mediante escrito fechado el 12 de julio de 2017, en el que consideró como infringidos el artículo 114, apartados 1, 2, 3, 4 y 7, del texto refundido de la Ley de Aguas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio (BOE de 24 de julio) ["TRLA"], en conexión con los artículos 303, 310, 311 y concordantes del Reglamento del Dominio Público Hidráulico, aprobado por el Real Decreto 849/1986, de 11 de abril (BOE de 30 de abril) ["RDPH"], así como el artículo 10.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT 2003"].

2. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 19 de julio de 2017, y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió por auto de 30 de octubre de 2017 en el que se apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en la siguiente:

" [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 ]."

### **CUARTO.- Interposición del recurso de casación y oposición al mismo.**

1. La representación procesal de doña Zaira interpuso el recurso de casación mediante escrito de 14 de diciembre de 2017, que observa los requisitos legales.

2. En dicho escrito, considera el demandante que la sentencia recurrida infringe el artículo 114, apartados 1, 2, 3, 4 y 7, del TRLA, en conexión con los artículos 303, 310, 311 y concordantes del RDPH, "al hacerse una aplicación de los mismos de forma contraria a como la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (especialmente STC 182/1997 de 28 de octubre) que establece los criterios que deben seguirse para la aplicación el principio constitucional de irretroactividad de las normas tributarias" (pág. 2), así como el artículo 10.2 LGT, que establece que las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo. Dicha jurisprudencia -se dice- "imposibilita que la Confederación Hidrográfica del Tajo pueda aprobar, una vez iniciado el periodo impositivo, el importe del Canon y la Tarifa de Utilización de Agua" (pág. 4). "En consecuencia, tanto la tarifa de utilización de agua como el canon regulador debe aprobarse antes del comienzo de cada campaña, situación ésta que no se ha dado en el presente caso, puesto que como consta en el expediente administrativo, la aprobación de



la Tarifa de Utilización del Agua el Canon de Regulación del Agua de la Zona La Sagra-Torrijos correspondiente a la campaña 2014, fueron aprobadas el 26-11-2014 y el 27-08-2014, ya casi al final de esa campaña" (pág. 5).

3. Por su parte, el abogado del Estado, en escrito de 5 de febrero de 2018, manifiesta que asume los argumentos de la Sala de instancia en su integridad, lo que le lleva a mantener que "en este caso y por más que el importe a abonar no se haya fijado y comunicado el 1 de enero del ejercicio liquidado (en el que de haberse hecho así ello habría perjudicado económicamente al actor al liquidarse por adelantado un potencial beneficio del resto del ejercicio) habiéndose fijado el importe y su liquidación para pago meses antes de la finalización del ejercicio no cabe alegar concurrencia de aplicación retroactiva de norma tributaria pues el importe de la tasa se fija, conforme la norma legal transcrita [artículo 114.7 TRLA], en el ejercicio del devengo, en curso (y no en el posterior)" (pág. 20); y a solicitar de esta Sala que "declare no haber lugar al recurso de casación formulado con expresa imposición de costas a la parte recurrente" (pág. 24).

#### **QUINTO.- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.**

Por providencia de 14 de febrero de 2018, en virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección acordó que no ha lugar a la celebración de vista pública, al considerarla innecesaria atendiendo a la indole del asunto.

Mediante providencia de 28 de octubre de 2019, se designó como ponente al Excmo. Sr. don Ángel Aguallo Avilés, fijándose como fecha para la deliberación, votación y fallo de este recurso el día 11 de febrero de 2020, en el que efectivamente se deliberó, votó y falló el asunto, con el resultado que seguidamente se expresa.

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

##### **PRIMERO.- Necesaria remisión a la sentencia núm. 533/2018, de 3 de abril, dictada en el recurso de casación núm. 876/2017 .**

La totalidad de las cuestiones que el recurso plantea ha sido abordada y resuelta por esta Sección en la sentencia núm. 533/2018, a la que hemos de remitirnos por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica.

Afirmamos entonces sobre 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, y reiteramos ahora, lo siguiente:

" 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, 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 , remitida a la de 10 de mayo de 2017, que estimó el recurso de casación para la unificación de doctrina nº 891/2016), las cuales abordan in extenso el problema suscitado, por referencia a otras varias anteriores que en ellas se citan. En ambas 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 (...).

6. (...) En lo que respecta al momento en que ha de aprobarse el canon o la tarifa, hemos de resaltar que, en este asunto, fueron aprobados tanto el canon de regulación como la tarifa de utilización del agua de la campaña 2010 con posterioridad al inicio del ejercicio, en concreto los días 22 de octubre de 2010 (tarifa) y 24 de noviembre de 2010 (canon). En relación a las campañas de 2011, 2012 y 2013 la aprobación se produjo, respectivamente, el 15 de noviembre de 2011 (tarifa) y 26 de septiembre de 2011 (canon); de 10 de septiembre 2012 (tarifa) y de 10 de septiembre de 2012 (canon); y de 19 de diciembre de 2013 (tarifa) y de 30 de octubre de 2013 (canon).

Al margen de tales circunstancias cronológicas, peculiares de este asunto, pues la aprobación de ambas exacciones tuvo lugar antes de la finalización de cada periodo, pero después de sucedido el devengo de la tasa, es preciso añadir que todas las liquidaciones -de los cuatro periodos- fueron giradas el 31 de enero de 2014 y notificadas el 17 de febrero siguiente, rebasando con creces el límite temporal fijado en el artículo 114.7 TRLA, en cualquiera de sus dos versiones sucesivas.

7. 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 dos razones distintas, una de ellas hecha explícita en la sentencia, como es la aprobación de las tarifas y cánones 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 "... el 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.

8. La otra razón determinante de la nulidad de las liquidaciones practicadas es su extemporaneidad, en presencia de las exigencias temporales establecidas en el artículo 114.7 TRLA, tanto en los periodos 2010 a 2012 como en el 2013 en que ya rige la reforma del precepto establecida en 2012. En este caso, se recurren liquidaciones de cuatro ejercicios, el último de ellos afectado por la reforma del mencionado artículo 114.7 del Texto Refundido de la Ley de Aguas . La versión anterior de dicho precepto, válida para 2010, 2011 y 2012, es la siguiente: "7. El Organismo de cuenca aprobará y emitirá las liquidaciones reguladas en este artículo en el ejercicio al que correspondan".

9. 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 -para 2013-, 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).

10. Tales plazos, en uno y otro caso, han sido excedidos con creces, pues como hemos indicado, las liquidaciones se giraron el 31 de enero de 2014 y notificaron el 17 de febrero posterior, no dentro del año a que se refieren. El plazo es decisivo y su infracción conlleva 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.

11. Por otra parte a juicio de la Sala, 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 (...).

En definitiva, tal doctrina, reiterada a lo largo de los años y concretada en las dos sentencias mencionadas, no sólo permite resolver el recurso de casación por remisión a lo declarado en ellas, sino que impide toda consideración, como la sustentada en el escrito de interposición, a propósito de la pretendida ausencia de jurisprudencia de este Tribunal Supremo en la exégesis de tales preceptos".

#### **SEGUNDO.- Contenido interpretativo de esta sentencia.**

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA y siguiendo idéntico hilo argumental al de nuestra sentencia de 3 de abril de 2018, procede responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión (por referencia a otros anteriores), consistente 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 identificaban como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación, el artículo 114 TRLA -en particular sus apartados 1, 2, 3, 4 y 7-, en conexión con los artículos 303, 310, 311 y concordantes, del RDPH; y el artículo 10.2 LGT.

Y nuestra respuesta -coincidente con la expresada en la repetida sentencia a la primera de las cuestiones que allí se planteaban- es la que a continuación reproducimos.

En cuanto al momento en que debe quedar aprobado el canon o la tarifa, según los casos, 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 y 176/11 de 8 de noviembre).

Pero tal 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.

### **TERCERO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

1. La anterior interpretación sobre el artículo 114 del TRLA, en conexión con el artículo 303 del RDPH, conduce a la declaración de haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de don Simón .

2. Y es que, en efecto, resulta incontrovertido que el canon de regulación y la tarifa de utilización del agua fueron aprobados con posterioridad al inicio del ejercicio al que se imputa el devengo y pago de las liquidaciones -ya iniciada la campaña correspondiente-, vulnerando de ese modo y en los términos que hemos razonado las exigencias legales, que demandaban en el caso que el órgano competente diera a conocer los elementos esenciales de las obligaciones, cuando surjan de la ley, como las tributarias, antes de que tales obligaciones nazcan.

3. Y ello conduce a la estimación del recurso contencioso-administrativo al ser contrarias a Derecho las liquidaciones recurridas en la instancia, si bien con la salvedad de que el precepto reglamentario indicado más arriba, puesto en tela de juicio, se ajusta a la Constitución y a la Ley, lo que no afecta al sentido del fallo, toda vez que la infracción determinante de la nulidad de las liquidaciones no reside en tal norma, sino en la liquidación misma y en el acto de aprobación del canon de que dimana.

### **CUARTO.- Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Y respecto de las causadas en el procedimiento seguido en la Sala de Madrid, dado el contenido de esta sentencia, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

## **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 segundo de esta sentencia.





**Segundo.** Estimar el recurso de casación interpuesto por la procuradora de los tribunales doña María José Orbe Zalba, en nombre y representación de doña Zaira , contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid núm. 573/2017, de 7 de junio, dictada en el procedimiento ordinario núm. 1216/2015, sobre Tarifa de Utilización y Canon de Regulación del Agua, sentencia que se casa y anula.

**Tercero.** Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de doña Zaira contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el 28 de octubre de 2015, en la que acordó estimar en parte la reclamación económico administrativa interpuesta contra las liquidaciones en concepto de Tarifa de Utilización y Canon de Regulación del Agua de la zona La Sagra-Torrijos, campaña 2014 (las Tarifas de Utilización publicadas en el BOPT de 30 de agosto de 2014), practicadas por la Confederación Hidrográfica del Tajo el 21 de agosto de 2014, expedientes 2038, 2042, 2051, 2127, 2348, 2349, 2350, 2382, 2387, 2388, 2396, 2405, 2435 y 2436, por importes de 1.548,70 euros, 351,00 euros, 1.931,28 euros, 6.958,66 euros, 708,54 euros, 1.050,83 euros, 531,54 euros, 812,61 euros, 1.403,06 euros, 1.355,36 euros, 1.868,53 euros, 2.951,75 euros, 6.518,70 euros y 2.380,94 euros, declarando la expresada resolución disconforme con el ordenamiento jurídico, anulándola y dejando sin efecto, en consecuencia, las liquidaciones indicadas.

**Cuarto.** No hacer imposición de las costas procesales de la presente casación; ni de las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero D. Isaac Merino Jara

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Ángel Aguallo Avilés, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.