

Roj: **STS 1793/2017 - ECLI:ES:TS:2017:1793**Id Cendoj: **28079130022017100173**Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**Sede: **Madrid**Sección: **2**Fecha: **10/05/2017**Nº de Recurso: **891/2016**Nº de Resolución: **811/2017**Procedimiento: **CONTENCIOSO**Ponente: **JUAN GONZALO MARTINEZ MICO**Tipo de Resolución: **Sentencia**Resoluciones del caso: **SAN 4129/2015,**
STS 1793/2017

SENTENCIA

En Madrid, a 10 de mayo de 2017

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación para la unificación de doctrina num. 891/2016, promovido por la MANCOMUNIDAD DE AGUA DE TENTUDIA, representada por la procuradora de los tribunales D^a María Jesús González Díez y bajo la dirección técnico-jurídica del letrado D. José M^a Aguado Serrano, contra la sentencia num. 75/2015, de 16 de noviembre, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso contencioso-administrativo num. 240/2014, en materia de liquidación de canon de regulación. Ha comparecido como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martinez Mico

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Confederación Hidrográfica del Guadiana practicó a la Mancomunidad de Aguas del Tentudia liquidación del canon de regulación de la Zona Occidental de la Cuenca del Guadiana para el año 2010, por importe de 160.981, 96 euros. La *liquidación del canon de regulación* del ejercicio 2010 se produjo el 28 de noviembre de 2011 y la notificación se realizó el 12 de diciembre de 2011.

La Mancomunidad de Aguas, frente a dicha liquidación, presentó reclamación ante el Tribunal Regional de Extremadura.

SEGUNDO.- Contra la desestimación presunta se interpuso el 9/07/2013 *recurso de alzada*, en el que, en esencia, la recurrente alegaba que las tarifas deben estar aprobadas y publicadas antes de su entrada en vigor y antes del comienzo de cada campaña, puesto que en caso contrario se estarían aplicando con eficacia retroactiva no permitida por el ordenamiento jurídico. En este sentido cita la Sentencia del Tribunal Supremo de 19/10/2005.

El Tribunal Económico-Administrativo Central acordó, en *resolución de 12 de marzo de 2015*, desestimar el recurso de alzada y confirmar la resolución impugnada.

El *artículo 114.7* del texto refundido de la Ley de Aguas, aprobado por el *Real Decreto Legislativo .1/2001, de 20 de julio*, en su redacción vigente en la fecha de devengo del *canon de regulación para el ejercicio 2010*, disponía: "*7. El Organismo de cuenca aprobará y emitirá las liquidaciones reguladas en este artículo en el ejercicio al que correspondan.*" Está permitiendo -decía la resolución del TEAC- que tanto el canon de regulación como la tarifa de utilización de agua tramiten su expediente y se aprueban y notifiquen dentro del mismo ejercicio al que se aplican.



En el presente caso, el Canon de Regulación para el año 2010 en la Zona Occidental de la Cuenca Hidrográfica del Guadiana fue aprobado el 5 de noviembre del 2010 y publicado en el B.O.P. de Badajoz el 15 de noviembre de 2010.

TERCERO.- Por LA MANCOMUNIDAD DE AGUAS DE TENTUDIA, se formuló recurso contencioso administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 12 marzo 2015.

La Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en sentencia num. 75/2015, de 16 de noviembre, acordó: " Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la Mancomunidad de Aguas de Tentudia contra la Resolución expresa del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 marzo 2015. Y, en consecuencia, declaramos la conformidad a derecho de la liquidación impugnada nº NUM000 correspondiente al canon de regulación impugnado 2010 que se revoca exclusivamente en cuanto repercute a través del mencionado canon sobre la referida Comunidad de Regantes la inversión financiada con fondos procedentes del Fondo Europeo de Desarrollo Regional.

Sin imposición de costas procesales causadas en esta instancia."

CUARTO.- Disconforme con dicha sentencia la representación procesal de la " Mancomunidad de Aguas de Tentudia", en escrito presentado el 21 de diciembre de 2015, interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina directamente ante la Sala sentenciadora, la cual, una vez que admitió el recurso, dio traslado al Abogado del Estado para que pudiera formalizar su oposición al recurso. Formalizado que fue el escrito de oposición al recurso, solicitando la desestimación del mismo, se señaló la audiencia del día 4 de abril de 2017 para la votación y fallo de este recurso, día en el que efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna mediante este recurso de casación para la unificación de doctrina la sentencia dictada el 16 de noviembre de 2015 por la Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección Séptima, de la Audiencia Nacional, que estimó en parte el recurso contencioso-administrativo num. 240/2014, interpuesto contra la resolución del TEAC de 12 de marzo de 2015, declarando la conformidad a Derecho de la liquidación girada por la Confederación Hidrográfica del Guadiana en concepto de canon de regulación de la zona occidental de la Cuenca del Guadiana para el año 2010, que se revoca exclusivamente en cuanto repercute a través del mencionado canon sobre la Comunidad de Regantes de DIRECCION000 la inversión financiada con fondos procedentes del Fondo Europeo de Desarrollo Regional (FEDER).

SEGUNDO.- 1. Alega la Mancomunidad recurrente, respecto de la retroactividad de la liquidación impugnada (que fue una de las alegaciones formuladas por la recurrente en su demanda), que en el Fundamento de Derecho Cuarto de la sentencia impugnada se establece que no existen efectos retroactivos en la aprobación de las tarifas aplicadas a la liquidación impugnada por cuanto se habían aprobado las tarifas dentro de la anualidad.

Decía el citado Fundamento: " Respecto a la extemporaneidad del canon 2010 que se aduce en la demanda, baste señalar que, como tiene dicho esta Sala y Sección [sentencias de 28 de junio de 2010, Recurso 111/2009 ; y 24 de septiembre de 2012, Rec. 152/2011, entre otras], " el R.D. Leg. 1/2001, publicado en el Boletín Oficial del Estado en fecha 24 de julio de 2001 y que entró en vigor al día siguiente de su publicación, establece en el apartado 7º de su artículo 114; El Organismo de cuenca aprobará y emitirá las liquidaciones reguladas en este artículo en el ejercicio al que correspondan, por lo que está permitiendo que tanto el canon de regulación como la tarifa de utilización de agua tramiten su expediente y se aprueben y notifiquen dentro del mismo ejercicio al que se aplican, y eso es lo que ha sucedido en el presente caso, por lo que debe entenderse que su aprobación y liquidación es ajustada a derecho".

No se produce tampoco caducidad del expediente por cuanto, como reconoce el propio recurrente en la demanda, conforme al art. 114 el organismo de la cuenca aprobará y emitirá las liquidaciones en el ejercicio que corresponda, en este caso es el ejercicio 2010 y han sido aprobadas y publicadas en el. año 2010.

Por lo expuesto, se rechaza esta alegación".

2. Dice la recurrente que para conseguir la unificación de la doctrina pretendida respecto de la prohibición de efectos retroactivos en la aprobación de las tarifas que se aplican a las liquidaciones impugnadas, cuando aquellas se hubieran aprobado dentro de la anualidad, invoca seis sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, dictadas con anterioridad a la sentencia aquí impugnada, que contienen unos pronunciamientos en contradicción con el que contiene la sentencia objeto de recurso.

Las sentencias que invoca son las siguientes:



- Sentencia nº 904 de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 16 de octubre de 2014 . Recurso contencioso-administrativo nº 132/2013 .

Recurrente: Agropecuaria municipal de Guareña SA

Objeto recurso: liquidación por el Canon de Regulación del año 2010.

- Sentencia nº 1106 de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 11 de diciembre de 2014. Recurso contencioso-administrativo nº 58/2014 . Recurrente:

Recurrente: Agropecuaria municipal de Guareña SA

Objeto recurso: liquidación por el Canon de Regulación del año 2011.

- Sentencia nº 1109 de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 11 de diciembre de 2014. Recurso contencioso-administrativo nº 133/2014 . Recurrente:

Recurrente: Ayuntamiento de Villar de Pela

Objeto recurso: liquidación por el Canon de Regulación del año 2011.

- Sentencia nº 53 de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 28 de enero de 2015 . Recurso contencioso-administrativo nº 57/2014 .

Recurrente: Mancomunidad de Aguas de Tentudia

Objeto recurso: liquidación por el Canon de Regulación del año 2011.

- Sentencia nº 408 de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 28 de mayo de 2015. Recurso contencioso-administrativo nº 2/2015 .

Recurrente: Mancomunidad de Aguas de Tentudia.

Objeto recurso: liquidación por el Canon de Regulación del año 2012.

- Sentencia nº 458 de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 30 de junio de 2015. Recurso contencioso-administrativo nº 6/2015 .

Recurrente: Agropecuaria municipal de Guardia SA

Objeto recurso: liquidación por el Canon de Regulación del año 2012.

3. Sostiene la recurrente que en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales se han dictado sentencias contradictorias.

Los *Hechos* son sustancialmente iguales, tanto en la sentencia aportada como en la sentencia recurrida. En todas ellas los hechos son idénticos: La Confederación Hidrográfica del Guadiana aprueba las tarifas dentro del ejercicio económico en el que se van aplicar, correspondiendo en todos los casos al Canon de Regulación y las aplica con efectos retroactivos después del devengo del tributo (dentro de la anualidad exigida), por lo cual se están aplicando dichas tarifas infringiendo el principio de irretroactividad de los actos administrativos contenidos en el art. 9 de la Constitución en relación con el art. 57 de la Ley 30/1992, de RJAP y PAC y art. 114.7 del Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas.

En todos los casos, por tanto, se están recurriendo tasas por el Canon de Regulación practicadas por la Confederación Hidrográfica del Guadiana, a las que se le están aplicando unas tarifas que no se aprobaron con anterioridad a su anualidad o devengo.

Los *Fundamentos* sostenidos, tanto en las sentencias aportadas como en la demanda interpuesta en la sentencia recurrida, son idénticos, cuales son la prohibición de la eficacia retroactiva de los actos administrativos de acuerdo con el **art. 9** de la Constitución en relación con el art. 57 de la Ley 30/1992 , de RJAP y PAC y art. 114.7 del Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas.

Las *Pretensiones* planteadas, tanto en las sentencias aportadas como en la demanda interpuesta en la sentencia recurrida son, igualmente, idénticas, por cuanto se solicita la anulabilidad del acto de acuerdo con el art. 63 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre , de RJAP y PAC.

Concurren, en el presente caso, todos los requisitos exigidos, puesto que incluso algunos de los recursos citados son litigios que afectan a los mismos litigantes(Mancomunidad de Aguas de Tentudia), así como se refieren, en todos los casos, al mismo tributo (como es la tasa regulada en la Ley de Aguas, denominado Canon de Regulación) así como, incluso, en algunos casos, se refieren a la misma anualidad (2010).



La infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida consiste en que la sentencia recurrida de la Audiencia Nacional, establece que no se producen efectos retroactivos en la aplicación de los actos administrativos cuando las tarifas sobre las que se aplican las tasas recurridas se aprueban dentro de la anualidad a las que va a afectar y su única fundamentación es que lo permite el art. 114.7 de la Ley de Agua .

Sin embargo, las sentencias del Tribunal Superior de Justicia, tras una detallada exposición de la problemática debatida, establecen de forma reiterada, y fundamentada en repetida jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional, que las tarifas deben aprobarse antes de la anualidad o devengo, pues, en caso contrario, incurre en retroactividad.

La disputa jurídica se centra, en todos los casos, en que la Confederación Hidrográfica del Guadiana, al practicar las liquidaciones por el canon de regulación, utiliza unas tarifas aprobadas dentro del ejercicio económico del año en el que se devengan dichas tasas, de tal forma que mientras la Audiencia Nacional considera que dicha actuación no tiene efectos retroactivos porque está permitida por el art. 114.7 de la Ley de Aguas , sin embargo las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura consideran que dicha actuación realizada por la Administración tiene efectos retroactivos, que no está permitida ni amparada por el art. 114.7 de la Ley de Aguas , de acuerdo con la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional, puesto que deben aprobarse las tarifas antes del devengo del tributo.

Los pronunciamientos distintos de las sentencias indicadas se circunscriben a que mientras la Sentencia de la Audiencia Nacional impugnada, en su Fundamento de Derecho Cuatro, interpreta que el art. 114.7 de la Ley de Aguas permite aprobar las tarifas en el ejercicio en el que se van a aplicar y por tanto no existe la retroactividad alegada, sin embargo las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura interpretan todo lo contrario, considerando que el art. 114.7 citado "no permite la autorización retroactiva que señala la Administración".

Son, por tanto, sentencias que contienen pronunciamientos distintos sobre el art. 114.7 de la Ley de Aguas , puesto que la Sentencia de la Audiencia Nacional interpreta que dicho precepto habilita a la Administración para la aprobación con efectos retroactivos de las tarifas, mientras que las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura interpretan que dicho precepto no lo permite.

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 en que el canon de regularización para el año 2010, en la zona occidental de la Cuenca del Guadiana, fue aprobado el 5 de noviembre de 2010 y publicado en el BOP de Badajoz el 15 de noviembre de 2010.

La Confederación Hidrográfica del Guadiana practicó liquidación a la Mancomunidad de Aguas de Tentudia por el canon de regulación del ejercicio 2010 el 28 de noviembre de 2011 y la notificación se realizó el 12 de diciembre de 2011.

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:



1°. **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».

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

3°. 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 Quipiar, al no poder atribuir al Canon de Regulación un efecto retroactivo contrario al principio general de nuestro ordenamiento jurídico ni faltar al respeto a la seguridad jurídica que prescribe el art. 9.3 de la Constitución. La Administración no puede aplicar retroactivamente la eficacia del Canon de Regulación a un período anterior a su fecha de aprobación.

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

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

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

4. La **sentencia de 2 de julio de 2009** (casación 9634/2003) confirmó la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 17 de octubre de 2003 (Recurso 349/2002) que estimó el recurso interpuesto por la Comunidad de Regantes DIRECCION001 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 proscribe el art. 9.3 de la Constitución », agregando que, en cualquier caso, las reglas para la determinación de la base imponible han de existir al tiempo del devengo aunque aquella -la determinación de la base se entiende- se haga posteriormente, pues no se trata de que el procedimiento de gestión se inicie con posterioridad al devengo o a la realización del hecho imponible -supuesto que había de considerarse correcto- sino de que el procedimiento de gestión se inicie en virtud de una norma que no estaba vigente -que ni siquiera existía- cuando se produjo el devengo.

Finalmente, la sentencia de 2 de julio de 2009 se refería a la sentencia de esta Sala de 26 de enero de 2004 que reconocía que los cánones han de estar aprobados antes de su aplicación al ejercicio correspondiente. Ninguna dificultad puede existir para que los canones 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 DIRECCION001 con motivo de la liquidación girada por la Confederación Hidrográfica del Sur por el concepto de canon de regulación aprobado el 10 de octubre de 1990 para los ejercicios 1988 y 1989, habiéndose practicado la liquidación el 1 de agosto de 1991.



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

QUINTO.- Estimándose el recurso por considerar que las sentencias invocadas de contraste asumen la doctrina mantenida por esta Sala, no ha lugar a hacer pronunciamiento sobre costas causadas en la instancia, debiendo cada parte pagar las suyas, en lo que se refiere a las de este recurso.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido estimar el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por la Mancomunidad de Aguas de Tentudia contra la sentencia 75/2015, de 16 de noviembre de la Sala de la Jurisdicción, Sección Séptima, de la Audiencia Nacional dictada en el recurso contencioso-administrativo 240/2014 que casamos y anulamos



y en su lugar, estimando la demanda en su día interpuesta, anulamos el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de marzo de 2015. Sin costas.

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

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen, Presidente Emilio Frias Ponce Angel Aguallo Aviles Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Juan Gonzalo Martinez Mico, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ