



Roj: **STS 1276/2018 - ECLI:ES:TS:2018:1276**

Id Cendoj: **28079130022018100111**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **03/04/2018**

Nº de Recurso: **876/2017**

Nº de Resolución: **533/2018**

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

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 13363/2016,**
ATS 4200/2017,
STS 1276/2018

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 533/2018

Fecha de sentencia: 03/04/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 876/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 20/03/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

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.: 876/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 533/2018

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente



D. Jose Diaz Delgado
D. Angel Aguallo Aviles
D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco
D. Francisco Jose Navarro Sanchis
D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 3 de abril de 2018.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación nº **876/2017**, interpuesto por el Abogado del Estado, en nombre y representación de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia de 20 de diciembre de 2016, de la Sala de lo Contencioso- Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, pronunciada en el recurso nº 290/2015 (ES:TSJM:2016:13363), sobre tarifa de utilización del agua y canon de regulación correspondiente a la zona La Sagra--Torrijos, campañas 2010, 2011, 2012 y 2013. Ha comparecido como parte recurrida la procuradora doña **MARÍA TERESA RODRÍGUEZ PECHÍN**, en su propio nombre y derecho, y en representación de **doña Luz**, **don Carlos Alberto**, **doña Pura**, **don Pedro Antonio**, **don Alvaro**, **don Bienvenido** y **doña Visitacion**.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

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

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 20 de diciembre de 2016 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso 290/2015 (ES:TSJM:2016:13363).

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

2.1) El 17 de febrero de 2014 se notificaron a los recurrentes las liquidaciones de la tarifa de utilización del agua y el canon de regulación de las campañas 2010, 2011, 2012 y 2013. Contra aquellas se interpusieron reclamaciones ante el Tribunal Económico- Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, por escritos de 10 de marzo de 2014. Transcurrido un año para dictar resolución expresa, se entendieron desestimadas por silencio administrativo (artículo 240.1 de la Ley General Tributaria (LGT)).

Frente a tales actos presuntos se interpuso recurso contencioso-administrativo, ampliado luego a las resoluciones expresas tardías de dichas reclamaciones.

2.2) El recurso contencioso-administrativo fue estimado por sentencia de 20 de diciembre de 2016, dictada por el Tribunal de instancia.

2.3) La Administración formuló escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente citada, atendido a las exigencias procesales.

SEGUNDO .- La sentencia de instancia.

1. La sentencia ahora impugnada en esta casación estimó el mencionado recurso judicial. En relación con el momento en que deben ser aprobados el canon de regulación y la tarifa de utilización del agua, la Sala sentenciadora razona de este modo, en sus fundamentos 3º a 5º, con abundante cita de doctrina jurisprudencial:

"[...] TERCERO.- Sobre la cuestión que se debate en este proceso ya se ha pronunciado esta Sala y Sección en anteriores sentencias como las recaídas en los recursos números 108 y 123/11, referidas tanto a la Ley 29/1985, de Aguas, como al Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, que aprobó el Texto Refundido de la Ley de Aguas, aquí aplicable, textos legales que regulan la materia que nos ocupa de forma sustancialmente idéntica. Así, el canon por obras de regulación de aguas superficiales o subterráneas y la exacción por la disponibilidad o uso de tales aguas (tarifa de utilización del agua) aparecen previstos, respectivamente, en los apartados 1 y 2 del art. 114 del texto refundido de la Ley de Aguas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio. El apartado 3 de dicho artículo enumera las cantidades o partidas cuya suma determinará la cuantía total de aquellas exacciones para cada ejercicio presupuestario, mientras que el apartado 4 del reseñado artículo dispone 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, desarrolló 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, contiene otras disposiciones que carecen de cobertura legal. En concreto, el art. 310 del Reglamento establece, en el caso de la tarifa de utilización del agua, que si 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 tarifa aprobada que haya devenido firme, añadiendo seguidamente el art. 311 que una vez aprobadas las tarifas de utilización del agua, el Organismo de cuenca formulará las correspondientes liquidaciones y las notificará a los interesados.

Así, de los preceptos reglamentarios transcritos se infiere que si 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 hubiera devenido firme, pero, en todo caso, cuando finalmente se apruebe la tarifa correspondiente al ejercicio deberá practicar y notificar las oportunas liquidaciones.

En el presente caso la Confederación Hidrográfica del Tajo no hizo uso de la facultad conferida por el art. 310 del Reglamento, ya que no practicó "liquidación a cuenta" aplicando la última tarifa aprobada con carácter firme, sino que practicó las liquidaciones relativas a la campaña 2010 aplicando la tarifa de utilización del agua aprobada el día 22 de octubre de 2010 y el canon de regulación aprobado el 24 de noviembre de 2010. Por tanto, sin haber hecho uso previamente de la opción prevista en el art. 310 del Reglamento, aplicó el art. 311 y practicó las liquidaciones del ejercicio 2010 una vez aprobados el canon y la tarifa correspondientes, lo que supone una aplicación retroactiva por haber sido aprobados cuando la indicada campaña ya se había iniciado.

Ciertamente, la actuación de la Confederación Hidrográfica del Tajo se acomoda a lo previsto en los mencionados arts. 310 y 311 del Real Decreto 849/1986, pero lo establecido en ambos preceptos reglamentarios conduce a una aplicación retroactiva de tarifas que la Sala estima contraria a Derecho. En efecto, desde el punto de vista material, 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). Y desde la perspectiva formal o de rango normativo, aquellos preceptos reglamentarios carecen de cobertura legal, ya que la simple remisión que hace el art. 114.4 del texto refundido de la Ley de Aguas a un ulterior desarrollo reglamentario resulta insuficiente a tal fin, incurriendo por ello el citado art. 310 del Reglamento en una extralimitación que la Sala considera contraria al ordenamiento jurídico y que determina su inaplicación a tenor del art. 6º de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

CUARTO.- Esta cuestión también ha sido abordada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sentencia de fecha 19 de diciembre de 2003 (que a su vez cita las de 28 de octubre de 1995 y 1 de abril de 2002), que desestimó el recurso de casación planteado por el Abogado del Estado contra sentencia de esta Sección y en cuyo segundo fundamento jurídico se afirma:

"Finalmente y ello es definitivo para rechazar el motivo casacional, la retroactividad, en cualquier caso, solo puede ser establecida de manera expresa por una Ley y no por una norma -como lo es un Reglamento- de rango inferior; así lo estableció desde antiguo el viejo art. 3º del Código Civil (incluido en su Título Preliminar, al que la doctrina concedió valor cuasi constitucional), lo ha venido a consagrar el art. 9º.3 de la Constitución Española de 1978 y lo reconoce una constante y reiterada doctrina de esta Sala..."

Posteriormente, la sentencia de la misma Sala Tercera del Tribunal Supremo de fecha 26 de enero de 2004 estimó en parte la cuestión de ilegalidad planteada por esta Sección en relación con los arts. 303 y 310 del Real Decreto 849/1986, declarando nula la frase "provisionalmente y a cuenta" que figura en el párrafo 2º de los aludidos preceptos reglamentarios. En dicha sentencia se argumenta, en lo que aquí interesa:

"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: "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 los presupuestos y, consecuentemente, sean aplicados en el ejercicio pertinente".



Estos argumentos se han reiterado por la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de enero de 2005 , que volvió a declarar nula la frase "provisionalmente y a cuenta" que figura en el párrafo 2º de los artículos 303 y 310 del Real Decreto 849/1986 . En consecuencia, ya no procede plantear respecto de esos preceptos reglamentarios la cuestión de ilegalidad prevista en los arts. 27 y 123 de la Ley de esta Jurisdicción .

Además, el Tribunal Supremo ha analizado la concreta cuestión que aquí se discute en la sentencia de 25 de octubre de 2005 , en cuyo fundamento jurídico segundo proclama:

"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. 6125/1998; 19 de diciembre de 2003, rec. cas. 7068/1998; 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, 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 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."

En consecuencia, tanto la tarifa de utilización del agua como el canon de regulación deben aprobarse antes del comienzo de cada campaña.

QUINTO.- En el escrito de contestación a la demanda el Abogado del Estado invoca las sentencias de la Audiencia Nacional de fechas 14 y 21 de noviembre de 2011 (recursos 403/2010 y 358/2010), que consideran correcta la liquidación cuando la tarifa ha sido aprobada antes de finalizar el ejercicio en el que va a ser aplicada, resoluciones que a su vez aluden a las sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de fechas 29 de septiembre de 2004 y 26 de enero de 2004 .

Sin embargo, a pesar de que esas sentencias de la Audiencia Nacional afirman que el Tribunal Supremo sólo considera retroactiva la tarifa y el canon cuando se aprueban con posterioridad al año del devengo a que corresponde la liquidación recurrida, esta Sección no comparte ese criterio a la vista del tenor literal de los pronunciamientos de nuestro Alto Tribunal.

En efecto, la sentencia TS de fecha 28 de septiembre de 2004, dictada en la cuestión de ilegalidad nº 16/2003 , planteada en relación con los arts. 310 y 311 del Real Decreto 849/1986 , declara en su tercer fundamento jurídico:

"En tal sentido: El procedimiento previsto en el artículo 309 deberá ser iniciado y terminado antes del comienzo del ejercicio en que las tarifas hayan de ser aplicadas.

Si en el transcurso del procedimiento no hay reclamaciones y el procedimiento termina antes del comienzo del ejercicio al que corresponden las tarifas aprobadas se opera del modo previsto en el artículo 311.

Si el procedimiento no termina antes de que comience el ejercicio en que la tarifa ha de ser aplicada podrá cobrarse provisionalmente y a buena cuenta la última aprobada que haya devenido firme (previsión del artículo 310.2). Posteriormente, cuando la tarifa aprobada devenga firme, cobrar la diferencia entre lo cobrado provisionalmente y lo que resulte definitivo.



Lo que no puede hacerse es aprobar la tarifa con posterioridad al comienzo del ejercicio en que aquélla haya de ser aplicada sin hacer uso de la opción del artículo 310.2".

Y el mismo Tribunal Supremo, en la sentencia de fecha 26 de enero de 2004 (cuestión de ilegalidad nº 6/2002, referida a los arts. 303 y 310 del Real Decreto 849/1986), ya transcrita parcialmente, declara en su segundo fundamento jurídico:

"(...) Es solo cuando esos arts. 303 y 310 se refieren a la posibilidad de que, por las razones que expresan, la aprobación de las referidas exacciones se produzca después del inicio del ejercicio al que se refieran y a la de que, en tal hipótesis, el Organismo gestor pueda aplicar "provisionalmente y a buena cuenta" los últimos cánones y tarifas que hubieren devenido firmes, cuando se está admitiendo que puedan girarse liquidaciones definitivas de cánones y tarifas aprobadas, incluso, con posterioridad a la finalización del ejercicio corriente, como ocurrió en el caso considerado por la sentencia de instancia".

Y la STS de fecha 25 de octubre de 2005 es terminante al afirmar que *"las tarifas deben aprobarse antes de su entrada en vigor y del comienzo de cada campaña y no después de finalizado el ejercicio"*.

En consecuencia, lo que exigen estas sentencias, así como las que en ellas se citan, es que tanto la tarifa de utilización del agua como el canon de regulación estén aprobados en la fecha de su devengo, ya que "ninguna dificultad puede existir para que cánones y tarifas se confeccionen al mismo tiempo que los presupuestos".

Aunque es cierto que en algunas sentencias del TS se afirma que no cabe aprobar las tarifas y cánones con posterioridad a la finalización del ejercicio al que corresponda la liquidación, ello es así porque en los supuestos analizados en esas sentencias tal aprobación se produjo en ese ejercicio posterior, lo que no implica que sea admisible la aprobación en cualquier momento a lo largo del ejercicio en cuestión.

Por otra parte, es un principio jurídico básico que las tarifas fiscales deben estar aprobadas antes de que se haya realizado el hecho imponible y antes, por tanto, de que se haya producido el devengo, pues lo contrario supone infringir el principio de seguridad jurídica que garantiza el art. 9.3 CE.

El art. 114.7 del Real Decreto Legislativo 1/2001 (texto refundido de la Ley de Aguas) no tiene el alcance que le atribuye la parte demandada. En efecto, ese precepto legal se refiere al canon de regulación y a la tarifa de utilización del agua y, en su redacción vigente en el ejercicio que nos ocupa (2010), establece que "el organismo de cuenca aprobará y emitirá las liquidaciones reguladas en este artículo en el ejercicio al que correspondan", es decir, se refiere únicamente a los actos de liquidación y no a la aprobación de tarifas y cánones, que obviamente tiene que ser anterior y debe llevarse a cabo antes de la fecha de su devengo, como ya se ha señalado.

En este sentido, el apartado 3 del citado art. 114 dispone que la cuantía de cada una de las exacciones se fijará, para cada ejercicio presupuestario, sumando las siguientes cantidades: a) el total previsto de gastos de funcionamiento y conservación de las obras realizadas; b) los gastos de administración del organismo gestor imputables a dichas obras; c) el 4% del valor de las inversiones realizadas por el Estado, debidamente actualizado. Y esto significa que la cuantía de cada exacción debe figurar en el presupuesto de cada ejercicio en función de los importes previstos para esos gastos y valores, de modo que lo único que cabe determinar dentro del propio ejercicio es la distribución individual del importe global entre todos los beneficiados por las obras, lo que se lleva a cabo a través de las pertinentes liquidaciones individuales.

En definitiva, puesto que la tarifa y canon controvertidos deben aprobarse antes de su entrada en vigor y del comienzo de cada campaña, como afirma la Sala Tercera del Tribunal Supremo, es procedente -sin necesidad de analizar los restantes motivos de impugnación invocados en el escrito la demanda- anular las liquidaciones recurridas por haber aplicado retroactivamente dichas exacciones... [...].

En particular, La Sala de instancia considera que la regulación de los artículos 310 y 311 del RDPH -la mención debe entenderse que incluye también, por conexión, el artículo 303- conduce a una aplicación retroactiva de las tarifas (y canon), con infracción del principio prohibitivo de la retroactividad (art. 9.3 CE) y con falta de cobertura legal, cuestión sobre la que, como veremos, nos interroga el auto de admisión:

"[...] En el presente caso la Confederación Hidrográfica del Tajo no hizo uso de la facultad conferida por el art. 310 del Reglamento, ya que no practicó "liquidación a cuenta" aplicando la última tarifa aprobada con carácter firme, sino que practicó las liquidaciones relativas a la campaña 2010 aplicando la tarifa de utilización del agua aprobada el día 22 de octubre de 2010 y el canon de regulación aprobado el 24 de noviembre de 2010. Por tanto, sin haber hecho uso previamente de la opción prevista en el art. 310 del Reglamento, aplicó el art. 311 y practicó las liquidaciones del ejercicio 2010 una vez aprobados el canon y la tarifa correspondientes, lo que supone una aplicación retroactiva por haber sido aprobados cuando la indicada campaña ya se había iniciado.



Ciertamente, la actuación de la Confederación Hidrográfica del Tajo se acomoda a lo previsto en los mencionados arts. 310 y 311 del Real Decreto 849/1986 , pero lo establecido en ambos preceptos reglamentarios conduce a una aplicación retroactiva de tarifas que la Sala estima contraria a Derecho. En efecto, desde el punto de vista material, 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). Y desde la perspectiva formal o de rango normativo, aquellos preceptos reglamentarios carecen de cobertura legal, ya que la simple remisión que hace el art. 114.4 del texto refundido de la Ley de Aguas a un ulterior desarrollo reglamentario resulta insuficiente a tal fin, incurriendo por ello el citado art. 310 del Reglamento en una extralimitación que la Sala considera contraria al ordenamiento jurídico y que determina su inaplicación a tenor del art. 6º de la Ley Orgánica del Poder Judicial [...]" .

TERCERO .- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, preparó recurso de casación mediante escrito presentado el 8 de febrero de 2017.

2. En dicho escrito, el Abogado del Estado identificó como infringidos el artículo 114 del Real Decreto Legislativo 1/2001 , que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas -TRLA- y particularmente sus apartados 1, 2, 3, 4 y 7, en conexión con los arts. 303 , 310 , 311 y concordantes del Reglamento del Dominio Público Hidráulico (RDPH), y también por la vulneración consiguiente del art. 9.3 de la Constitución Española .

3 .La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 14 de febrero de 2017 y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 10 de mayo de 2017, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistentes en determinar si, a la luz del artículo 114 del TRLA y de los artículos 303, 310 y 311 del RDPH, 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 . Además, se debe discernir si, aun cuando no se incurriera en una irretroactividad prohibida por el artículo 9.3 de la Constitución Española , dichos preceptos reglamentarios cuentan con cobertura legal o se extralimitan de lo dispuesto en el texto refundido de la Ley de Aguas, particularmente en su artículo 114.4 .

CUARTO .-Interposición del recurso de casación.

1. El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, interpuso el recurso de casación mediante escrito de 28 de junio de 2017, que observa los requisitos legales.

2. La Administración General del Estado considera que la sentencia recurrida infringe el artículo 114 TRLA, particularmente sus apartados 1, 2, 3, 4 y 7, en conexión con los artículos 303, 310, 311 y concordantes del RDPH, así como la jurisprudencia al respecto de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, mencionada por la Audiencia Nacional al resolver casos análogos.

QUINTO .- Escrito de oposición del recurso de casación.

La procuradora doña María Teresa Rodríguez Pechín, en su propio nombre y derecho, y en el de los demás recurridos arriba reseñados, presentó escrito de oposición al recurso de casación el 2 de octubre de 2017, en el que solicita se dicte sentencia por la que desestime el recurso de casación interpuesto, manteniéndose en su integridad los pronunciamientos de la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid el 20 de diciembre de 2016, en el recurso 290/2016 , o con carácter subsidiario, si fueran estimadas las pretensiones formuladas por la Administración, se declare que sólo son aplicables a partir de 2013, no afectando al resto de campañas, y con ello la revocación parcial de la sentencia en lo que afecta sólo a tal anualidad.

SEXTO .- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA , la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en providencia de 4 de diciembre de 2017, fijándose al efecto el día 20 de marzo de 2018, 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 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 los cánones de regulación y 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. Asimismo se incorpora al objeto del recurso de casación la cuestión atinente a determinar si, al margen de que se hubiera incurrido o no, con tal aprobación, en una irretroactividad prohibida por el artículo 9.3 de la Constitución Española, dichos preceptos reglamentarios cuentan con cobertura legal o se extralimitan de lo dispuesto en el texto refundido de la Ley de Aguas, particularmente en su artículo 114.4.

SEGUNDO .- Algunas consideraciones previas al enjuiciamiento del recurso.

Se hace preciso, a fin de centrar adecuadamente las cuestiones objeto de debate, efectuar algunas precisiones:

a) En el proceso de instancia se impugnaron liquidaciones relativas tanto al canon de regulación como a la tarifa de utilización del agua, en relación con los periodos 2010 a 2013, ambos inclusive. El último de ellos -no así los anteriores- 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. La transcendencia de tal modificación para la resolución del litigio la examinaremos más adelante.

b) El recurso formalizado por el Abogado del Estado rebasa el límite establecido en el Acuerdo de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2016, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación ante la Sala Tercera, en cuanto a que *"los escritos de interposición y contestación tendrán una extensión máxima de 50.000 caracteres con espacio", equivalente a 25 folios*, pues en él se certifica y reconoce que son rebasados ambos parámetros, pues tiene 57.286 caracteres con espacio, superando también el máximo de folios a que dicha cifra máxima equivale.

Obviamente, tal circunstancia es ahora intrascendente a los eventuales efectos de exigir a la parte recurrente una subsanación que no le fue interesada al ser tenido por interpuesto el recurso de casación. Sin embargo, no es ocioso considerar que buena parte del exceso en la extensión de su escrito casacional viene motivada por la cita incesante de pasajes de diversas sentencias de la Audiencia Nacional y de Tribunales Superiores de Justicia, que se dicen contradictorias con la ahora impugnada, a los efectos de sustentar la contradicción habilitante del interés casacional (artículo 88.2.a) LJCA). Pues bien, tal disparidad sólo tendría significación ante la ausencia de doctrina jurisprudencial sobre los preceptos controvertidos, que es lo que sostiene el Abogado del Estado con error de apreciación. Es claro y patente que hay una jurisprudencia muy reiterada de este Tribunal Supremo sobre la interpretación de los preceptos legales y reglamentarios mencionados en el auto de admisión -con algunos matices y necesarios complementos a que más adelante aludiremos-, lo que relativiza hasta la práctica irrelevancia lo que hubieran declarado al respecto los órganos colegiados de esta jurisdicción procesalmente subordinados a este Tribunal, máxime cuando se invoca, al unísono, para justificar la existencia de interés casacional objetivo, que en la sentencia impugnada se aplican normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo que resuelva terminantemente la cuestión (artículo 88.3.a) LJCA). Tal cuestión es decisiva y será desarrollada a la hora de interpretar los preceptos cuyo esclarecimiento requiere el auto de admisión.

TERCERO .- 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.

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.

2. Es notorio que la primera de tales sentencias, dada su fecha, antecede en más de un mes a la fecha de registro del escrito de interposición del recurso de casación -al margen de que en tal sentencia se citan otras diversas, desde 2003-, lo que hace difícil de entender la tesis principal del recurso sobre la ausencia de doctrina al respecto.



3. 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. Además, otra razón se añade a las anteriores: que el auto de admisión nos interpela sobre la conformidad de las normas del RDPH con las fuentes normativas superiores a que deben atemperarse, la Constitución y la Ley de Aguas, lo que impone un razonamiento añadido.

4. 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.

5. 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.

6. 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, 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 "*... 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.



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. No es superfluo reproducir cuanto en ellas se afirma, fundamento 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 Sol y Arena contra liquidación practicada por la Confederación Hidrográfica del Sur que, el 28 de septiembre de 1995, notificó a la Comunidad de Regantes liquidación por el concepto de canon de regulación del ejercicio 1990.

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



... aunque sea cierto que la elaboración y aprobación del canon de regulación es conforme a lo dispuesto en la Ley 29/1985, de 2 de agosto, de Aguas y al Reglamento del Dominio Público Hidráulico de 11 de abril de 1986, no lo es menos que aquellos actos deben producirse con anterioridad al ejercicio en que se produce su devengo. Así se deduce de la adecuada conjugación de las previsiones y determinaciones contenidas en el Capítulo III del Título IV de la norma reglamentaria y, en particular, de sus artículos 296, 300 y 303, al referirse a las especiales relaciones con su aplicación presupuestaria al ejercicio correspondiente. Por ello y en aplicación del principio general de irretroactividad de los actos administrativos, establecido en el art. 57 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, al que podría añadirse en el supuesto el propio contenido del art. 10 de la Ley General Tributaria, la resolución impugnada debe anularse, no por inadecuación a las normas que le sirvieron de sustento, sino porque la Administración ha aprobado los cánones retroactivamente defiriendo su eficacia a un período anterior a su fecha de aprobación 15 julio 1991, y la liquidación objeto de recurso es de fecha 5 mayo 1995.

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

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

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

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

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

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

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

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



En análogos términos se pronunció este Tribunal en la sentencia de 9 de julio de 2009 (casación 2930/2003) a propósito del recurso interpuesto por la misma Comunidad de Regantes Sol y Arena 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 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.

CUARTO .- Contenido interpretativo de esta sentencia.

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado hasta ahora, responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión, consistente en "a) Determinar si, a la luz del artículo



114 del texto refundido de la Ley de Aguas , aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, y de los artículos 303, 310 y 311 del Reglamento del Dominio Público Hidráulico , aprobado por el Real Decreto 849/1986, de 11 de abril, 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 .

b) Dilucidar si, aun cuando no se incurra en una irretroactividad prohibida por el artículo 9.3 de la Constitución Española , dichos preceptos reglamentarios cuentan con cobertura legal o se extralimitan de lo dispuesto en el texto refundido de la Ley de Aguas, particularmente en su artículo 114.4 " .

A tales efectos se identifican 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 y 311 del RDPH.

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 y 176/11 de 8 de noviembre - que cita en su recurso el abogado del Estado.

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.

2. La segunda de las cuestiones sobre que nos interroga el auto de admisión, relativa a "*...si, aun cuando no se incurra en una irretroactividad prohibida por el artículo 9.3 de la Constitución Española , dichos preceptos reglamentarios cuentan con cobertura legal o se extralimitan de lo dispuesto en el texto refundido de la Ley de Aguas, particularmente en su artículo 114.4 "*, debe recibir una respuesta negativa.

En efecto, sobre la cuestión referida a la eventual infracción legal de los preceptos reglamentarios, artículos 310 y 311 RDPH -al que habría que añadir, por coherencia, el artículo 303-, esto es, si cuentan o no con cobertura legal o se extralimitan de lo dispuesto en el texto refundido de la Ley de Aguas , particularmente en su artículo 114.4, hay que decir lo siguiente: a) tales preceptos no han sido aplicados por la Administración en la emisión de las liquidaciones, por lo que no habría lugar a su inaplicación por ilegalidad, como hace la sentencia de instancia, con fundamento en el artículo 6 LOPJ , por falta de relevancia a la hora de resolver. En este asunto, ni se efectuó una liquidación provisional ni una definitiva fundamentada en el presupuesto último aprobado -que es el ámbito material en que juegan tales preceptos-, sino que, por el contrario, se han exigido liquidaciones nuevas, aplicación de tarifas -y cánones- también nuevas, pero tardíamente aprobadas y emitidas; b) en todo caso, ambos preceptos han sido declarados conformes al ordenamiento jurídico en las sentencias de 26 de enero de 2004 (cuestión de ilegalidad nº 6/2002) y de 28 de septiembre de 2004 (cuestión de ilegalidad nº 16/2003). En la primera de ellas se suprimió un inciso referido a la posibilidad de practicar liquidaciones provisionales o a cuenta "*...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*". Tras la anulación judicial, el precepto quedó así: "*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 la última aprobada que haya devenido firme*".

Por consiguiente, los preceptos han sido ya juzgados, de forma directa, por este Tribunal Supremo, en que se mantiene la conformidad a Derecho de tales artículos, excepción hecha del inciso anulado, los cuales, por lo demás, conservan su redacción originaria, por lo que no es pertinente analizar su disconformidad con la



Constitución o con la Ley de Aguas, máxime cuando las sentencias que decidieron las cuestiones de ilegalidad examinaron explícita y pormenorizadamente la cuestión relativa a la retroactividad denunciada, justamente para negar su concurrencia. Por lo demás, el artículo 114.4 TRLA se refiere a la distribución o reparto, entre los beneficiarios, del importe global constituido por la suma de los conceptos enumerados en el apartado 3 del mismo artículo, norma en todo caso extraña a cualquier previsión temporal, fuera en la aprobación del canon o la tarifa, fuera para la emisión de las liquidaciones.

En definitiva, ni hay retroactividad prohibida, ni son disconformes a Derecho ambos preceptos reglamentarios ni el artículo 303 -relativo al canon- también enjuiciado en las cuestiones de ilegalidad, ni habría juicio de relevancia de tales preceptos.

Por ello debe decirse, para dar respuesta a la segunda cuestión suscitada en el auto de admisión, que tales preceptos reglamentarios no contravienen la Constitución ni la Ley de Aguas, tal como esta misma Sala ya ha declarado con valor de cosa juzgada y, en particular, no incurren en clase alguna de retroactividad.

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

La anterior interpretación sobre los artículos 114 del TRLA, en conexión con los artículos 303, 310 y 311 del RDPH, conduce a la declaración de no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado, por ser conforme la sentencia impugnada con el ordenamiento jurídico en la exégesis de esos mismos preceptos, lo que comporta como resultado necesario la desestimación del recurso contencioso-administrativo, si bien con la salvedad de que los preceptos reglamentarios indicados, puestos en tela de juicio, se ajustan 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 tales normas, sino en las liquidaciones mismas y en los actos de aprobación del canon y la tarifa de que dimanen.

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.

FALLO

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

- 1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.
- 2º) Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que por ley ostenta, contra la sentencia dictada el 20 de diciembre de 2016 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso contencioso-administrativo nº 290/2015.
- 3º) No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

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

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Jose Diaz Delgado

Angel Aguallo Aviles Joaquin Huelin Martinez de Velasco

Francisco Jose Navarro Sanchis Jesus Cudero Blas

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco Jose Navarro Sanchis, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.