



Roj: **STS 1938/2020** - ECLI: **ES:TS:2020:1938**

Id Cendoj: **28079130022020100327**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **18/06/2020**

Nº de Recurso: **2655/2017**

Nº de Resolución: **818/2020**

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

Ponente: **JOSE DIAZ DELGADO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 2684/2017,**
ATS 12218/2017,
STS 1938/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 818/2020

Fecha de sentencia: 18/06/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **2655/2017**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 28/04/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

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.: **2655/2017**

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 818/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 18 de junio de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación número 2665/2017, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, interpuesto por la procuradora doña Silvia Virto Bermejo, en representación de Don Eutimio y Don José, que presentó el 20 de abril de 2017 escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 8 de marzo de 2017 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso 787/2015, relativo a liquidaciones giradas por la Confederación Hidrográfica del Tajo ("CHT") en concepto de Tarifa de Utilización y Canon de Regulación del Agua, ejercicio 2013.

Ha comparecido como parte recurrida la Administración del Estado, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado.

ANTECEDENTES DE HECHO

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

El recurso tiene por objeto la impugnación de la sentencia dictada el 8 de marzo de 2017 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso 787/2015, relativo a liquidaciones giradas por la Confederación Hidrográfica del Tajo ("CHT") en concepto de Tarifa de Utilización y Canon de Regulación del Agua, ejercicio 2013, cuya parte dispositiva dice lo siguiente:

"Debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por D. Eutimio Y D. José representados por la procuradora Doña. SILVIA VIRTO BERMEJO contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el 16 de abril de 2015, en la que acuerda desestimar la reclamación económico administrativa número NUM000, interpuesta contra acuerdo de la Confederación Hidrográfica del Tajo de liquidación de la Tarifa de Utilización del Agua y Canon de Regulación del Agua de la Zona La Sagra- Torrijos, campaña 2013, expedientes NUM005, NUM004, NUM003, NUM001, NUM002 Y NUM006 por importes de 128,41 E, 462,62 E, 2.750,01 E, 299,19 E, 2.641,94E Y 2.983,84 E, declarando con forme a Derecho la resolución recurrida. Con imposición de costas al recurrente, que no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 2.000 euros, al que se deberá sumar el LV.A".

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

La recurrente identifica como normas infringidas:

Identifica como Infringidos por la sentencia:

(i) El principio de irretroactividad de normas tributarias o de gravamen y el principio de seguridad jurídica consagrados en el artículo 9 de la Constitución Española (BOE de 29 de diciembre de 1978) ["CE"].

(ii) El artículo 114 del texto refundido de la Ley de Aguas, aprobado por Real Decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio (BOE de 24 de julio) ["TRLA"], particularmente sus apartados 1, 2, 3, 4 y 7, en conexión con los artículos 303, 310, 311 y concordantes, del Reglamento del Dominio Público Hidráulico, aprobado por Real Decreto 849/1986, de 11 de abril (BOE de 30 de abril) ["RDPH"], por cuanto que entiende que, con la redacción dada por la Ley 11/2012, de 19 de diciembre, de medidas urgentes en materia de medio ambiente (BOE de 20 de diciembre), se permite que la liquidación pueda ser emitida antes del último día del mismo año.

(iii) También estima vulnerada la jurisprudencia consolidada sobre la aplicación del principio de irretroactividad en materia tributaria, cuestión sobre la que se ha pronunciado la Sala en reiteradas ocasiones (cita la sentencia del Tribunal Superior de Justicia [TSJ] de Madrid, sección 5^a, recurso 747/2013, ES:TSJM:2015:11043) así como sentencias de la Sala de lo contencioso- Administrativo del Tribunal Supremo, referidas tanto a la Ley 29/1985, de 2 de agosto, de Aguas (BOE de 8 de agosto), como al TRLA, en las que se sostiene que la tarifa y el canon controvertidos deben aprobarse antes de su entrada en vigor y del comienzo de cada campaña de



manera que de aprobarse con posterioridad al inicio del ejercicio, resulta procedente anular las liquidaciones recurridas por haber aplicado retroactivamente dichas exacciones. Cita las sentencias de:

- La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2003 (casación 7069/1998; ES:TS:2003:8260) que, a su vez, cita las de 28 de octubre de 1995 (casación 7293/1990, ECLI:ES:TS:1995:5381) y de 1 de abril de 2002 (casación 5394/1996, ECLI:ES:TS:2002:2273); la sentencia de 26 de enero de 2004 (casación 6/2002; ES:TS:2004:341), de 25 de enero de 2005 (casación 21/2003; ES:TS:2005:270) y de 25 de octubre de 2005 (recurso 3727/2000, ES:TS:2005:6491).

- De la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en las que se aplica la doctrina del Tribunal Supremo en multitud de supuestos y asuntos idénticos al presente: cita hasta 77 sentencias, entre otras, las de 15 de enero de 2015 (recurso 775/2013, ES:TSJM:2015:867; recurso 746/2013, ES:TSJM:2015:869 y recurso 576/2014, ES:TSJM:2015:861); de 28 de enero de 2015 (recurso 752/2013, ES:TSJM:2015:961); de 4 de febrero de 2015 (recurso 1373/2013, ES:TSJM:2015:768), de 16 de febrero de 2015 (recurso 1423/2013, ES:TSJM:2015:1336 y recurso 866/2013, ES:TSJM:2015:1461); 17 de febrero de 2015, recurso 755/2013, ES:TSJM:2015:1348 y recurso 753/2017, ES:TSJM:2015:1346; 19 de febrero de 2015 (recurso 750/2013, ES:TSJM:2015:1357); 24 de febrero de 2015 (recurso 863/2013, ES:TSJM:2015:1365); de 18 de marzo de 2015 (recurso 657/2014, ES:TSJM:2015:3040 y recurso 575/2014, ES:TSJM:2015:3043); de 12 de mayo de 2015 (recurso 745/2013, ES:TSJM:2015:5673); 29 de septiembre de 2015 (recurso 756/2013, ES:TSJM:2015:10721), de 28 de enero de 2016 (recurso 621/2015, ES:TSJM:2016:121); y de 3 de febrero de 2016 (recurso 617/2015, ES:TSJM:2016:785) de 9 de junio de 2016 (recurso 762/2015, ES:TSJM:2016:598), y de 2 de marzo de 2017 (recurso 85/2017, ES:TSJM:2017:2676).

Razona que la infracción del artículo 114 TRLA, en relación con la de los artículos 310 y 311 RDPH, así como de los principios de irretroactividad y seguridad jurídica ha sido relevante y determinante del fallo, pues el debate ha conducido a que la sentencia de instancia dictada, analizando e interpretando dichos preceptos, ha infringido la doctrina consolidada del Tribunal Supremo, mantenida por la Sala de lo contencioso-administrativo del TSJ de Madrid sosteniendo que no se vulnera el principio de irretroactividad con la emisión de Liquidaciones con base a unos cánones y tarifas aprobados con posterioridad al ejercicio concreto al que gravan.

TERCERO. - Admisión del recurso de casación.

La Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 16 de marzo de 2017, ordenando el emplazamiento a las partes para su comparecencia ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. Han comparecido la parte recurrente y la recurrida dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

La Sección Primera por auto de fecha 18 de octubre de 2017 acordó:

1º) Admitir el recurso de casación RCA **2655/2017**, preparado por Don Eutimio y Don José contra la sentencia dictada el 8 de marzo de 2017 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso 787/2015.

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

CUARTO.- Formalización del recurso de casación.

La parte recurrente, por escrito de fecha 20 de diciembre de 2017 formalizó la interposición del recurso en el que terminó suplicando que se dicte sentencia, mediante la que, casando y anulando la sentencia recurrida, se declare la nulidad de pleno derecho de la liquidación de la que trae causa el presente recurso, correspondiente al modelo 991, código 593, de tarifa de utilización del agua y canon de regulación del agua, correspondiente al expediente: NUM003 , NUM007 , NUM008 , NUM009 , NUM010 y NUM006 relativas al modelo 991 código 593 de tarifa de utilización del agua y canon de regulación del agua de fecha 20 de diciembre de 2013, correspondientes a dichos expedientes por importe de 2.750,01 euros, 128,41 euros, 2.641,94 euros, 462,62 euros, 299,19 euros y 2.983,84 euros, respectivamente, referente a la Campaña 2013, zona 63, La Sagra-Torrijos, sector 04, por no ser conformes a Derecho, anulándolas y dejándola sin efecto, condenando a la Administración demandada a estar y pasar por tales.

QUINTO .- Oposición del recurso de casación.



El Abogado del Estado formalizó su oposición por escrito de fecha 5 de febrero de 2018, y por escrito de fecha 11 de febrero presentó escrito de allanamiento.

SEXTO.- Vista público y deliberación.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública, quedando pendientes los autos de señalamiento para votación y fallo, fijándose a tal fin el día 28 de abril de 2020, fecha a partir de la cual -utilizando medios propios de cada magistrado por exigencias del estado de alarma de todos conocido- se deliberó el asunto hasta su finalización con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

El principio de seguridad jurídica reclama estar al criterio establecido en nuestra sentencia de 3 de abril de 2018 (RCA 876/2017 - ECLI: ES:TS:2018:127).

Asimismo, debe significarse que en el proceso de instancia se impugna una liquidación de la tarifa de utilización del agua, correspondiente a la campaña 2013. Tal periodo está afectado por la reforma del artículo 114.7 del TRLA operada por el artículo 1.7 de la Ley 11/2012, de 19 de diciembre, de medidas urgentes en materia de medio ambiente.

Debemos anticipar que dicha circunstancia no obsta a la apreciación de retroactividad que justifica, en sintonía con nuestra sentencia de 3 de abril de 2018, la reproducción de sus fundamentos jurídicos y, en consecuencia, la estimación del presente recurso de casación. A mayor abundamiento, se sigue íntegramente dicha doctrina en nuestra sentencia de 12 de junio de 2018 (RCA 1677/2017 - ECLI: ES:TS:2018:2398) en la que subyacía la misma problemática que la aquí analizada, si bien referida al ejercicio del año 2014.

A estos efectos conviene tener en consideración:

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

Tal doctrina jurisprudencial ha sido formalmente ratificada en la ya referida sentencia de 3 de abril de 2018, cit., dictada además con el designio explícito, auspiciado por la nueva versión del recurso de casación en la LJCA, de formar jurisprudencia en un asunto que presenta interés casacional objetivo.

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

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

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



del devengo...". Es el artículo 298 del reglamento el que dispone que "[...] la obligación de satisfacer el canon tendrá carácter periódico y anual y nace en el momento en que se produzca la mejora o beneficio de los usos o bienes afectados, bien sea directa o indirectamente, como se especifica en este Reglamento". Para la tarifa, paralelamente, el artículo 305 RDPH dispone que "[...] la obligación de satisfacer la tarifa tendrá carácter periódico y anual y nace en el momento en que puedan utilizarse las instalaciones de las obras hidráulicas específicas, conducirse el agua y suministrarse a los terrenos o usuarios afectados". Sin embargo, tales previsiones, abstracción hecha de su insuficiente rango, no resuelven la cuestión del momento del devengo de ambas exacciones periódicas en las campañas posteriores a aquélla en que se produzca la mejora o beneficio (para el canon) o puedan utilizarse las instalaciones de las obras hidráulicas (para la tarifa). En particular, no se especifica si en los años sucesivos el devengo acontece el primero o el último día del año natural, que queda así huérfano de regulación formal en un aspecto tan esencial como el devengo, si bien este Tribunal Supremo lo ha situado sistemáticamente en el primer día del año natural -excepción hecha del año en que se produzca el hecho desencadenante de la obligación-, tesis que mantenemos dada la naturaleza del tributo examinado.

5. Una vez constatadas tales dificultades de comprensión de la ley y del Reglamento en lo que respecta al momento en que ha de aprobarse el canon o la tarifa, hemos de resaltar que, en este asunto, las liquidaciones objeto de recurso, fueron emitidas el 20 de diciembre de 2013, referidas a la campaña 2013.

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

7. La otra razón de posible nulidad de las liquidaciones practicadas es su extemporaneidad, en presencia de las exigencias temporales establecidas en el artículo 114.7 TRLA, en relación con la campaña 2013 en que ya rige la reforma del precepto establecida en 2012 del mencionado artículo 114.7 del Texto Refundido de la Ley de Aguas. La versión anterior del precepto era: "7. El Organismo de cuenca aprobará y emitirá las liquidaciones reguladas en este artículo en el ejercicio al que correspondan".

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

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

9. El plazo -ha señalado esta Sala- es decisivo y su infracción conllevaría la nulidad, puesto que conforme a la ley, la liquidación singular no es un mero acto automático de individualización del canon o la tarifa a partir de elementos reglados y conocidos *a priori*, sino que por el contrario es el resultado de verificar el uso racional del agua, y demás criterios de distribución que el artículo 114.4 TRLA establece, incluido el de aplicación del principio con arreglo al cual *quien contamina paga*, también susceptible de materialización en las obligaciones fiscales.

10. Por otra parte, a juicio de la Sala, manifestado particularmente en la sentencia de 3 de abril de 2018, ya citada, el referido 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, cit., remitida a la de 10 de mayo de 2017, que estimó el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 891/2016, abordan *in extenso* el problema suscitado, por referencia a otras anteriores. En ellas se dice que el devengo del canon, calificado como tasa, ha de ser posterior a la aprobación del canon o de la tarifa, según cada caso. No es superfluo reproducir cuanto en las dos primeras se afirma, fundamento también de esta sentencia:

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

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

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

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

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

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

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



3. La sentencia de este Tribunal Supremo de 19 de octubre de 2005 (casa. 1562/2000) reitera la doctrina sentada en la sentencia de 22 de abril de 2004.

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

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

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

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

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

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

Consideró el Abogado del Estado que la sentencia recurrida desconocía que dadas las especiales características del Canon de regulación y Tarifa de utilización del agua, si bien los parámetros para la determinación de los tributos deben estar fijados antes del devengo, la determinación de la cuantía concreta del pago de cada contribuyente puede ser realizada después del devengo e incluso después de la terminación 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 proscribiera el art. 9.3 de la Constitución "agregando que, en cualquier caso, las reglas para la determinación de la base imponible han de existir al tiempo del devengo aunque aquélla -la determinación de la base se entienda- se haga posteriormente, pues no se trata de que el procedimiento de gestión se inicie con posterioridad al devengo o a la realización del hecho imponible -supuesto que había de considerarse correcto- sino de que el procedimiento de gestión se inicie en virtud de una norma que no estaba vigente -que ni siquiera existía-cuando se produjo el devengo.

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

En análogos términos se pronunció este Tribunal en la sentencia de 9 de julio de 2009 (casación 2930/2003) a propósito del recurso interpuesto por la misma Comunidad de Regantes DIRECCION000 con motivo de la liquidación girada por la Confederación Hidrográfica del Sur por el concepto de canon de regulación aprobado el 10 de octubre de 1990 para los ejercicios 1988 y 1989, habiéndose practicado la liquidación el 1 de agosto de 1991.

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

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

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

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



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

Es cierto que en tal precepto se señalaba que el organismo de cuenca aprobará y emitirá las liquidaciones reguladas en este artículo en el ejercicio al que correspondan, lo cual puede interpretarse en el sentido de que aprobada la ordenanza se determinarán individualmente los cánones correspondientes, pero si leemos tal precepto a la luz de lo que dispone el art. 114.3 de este texto legal de la Ley de Aguas de 2001 la aprobación debe ser previa, como se recalca en todas las sentencias de este Tribunal que hemos citado, que reiteran que no es admisible la retroactividad y que la Ley de Aguas no da cobertura para la misma. El art. 114.3 señalado por la jurisprudencia citada se refiere a la aprobación de la tasa en el correspondiente presupuesto, que por naturaleza es previo. La reforma que se opera en el art. 114.7 de la Ley de Aguas a través de la Ley de Presupuestos para 2013 aclara que las liquidaciones correspondientes al canon de regulación y de la tarifa de utilización del agua del año en curso deberán emitirse antes del último día del mismo año.

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

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

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

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

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

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

SEGUNDO.- Contenido interpretativo de esta sentencia.

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

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

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

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



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

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

La anterior interpretación sobre los artículos 114.7 del TRLA, en conexión con el artículo 9.3 de la Constitución, en cuanto a la prohibida retroactividad operada y su vulneración del principio de seguridad jurídica, conduce a la declaración de no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado, en la representación que le es propia, contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que debe ser casada en tanto no se atiende al criterio que hemos establecido en nuestras sentencias de 3 de abril de 2018 y de 12 de junio de 2018, y en su lugar debe dictarse sentencia resolviendo el recurso contencioso-administrativo estimando la demanda y anulando las liquidaciones impugnadas.

CUARTO.- 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. Y en cuanto a las de la instancia, no se hace declaración de condena en cuanto a las costas de la instancia, a tenor del artículo 139.1 LJCA, al no existir doctrina de esta Sala sobre la cuestión objeto del recurso de casación hasta las sentencias antes citadas, y dada la complejidad jurídica de la cuestión suscitada.

FALLO

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

1.- Ha lugar al interpuesto recurso de casación número **2655/2017**, interpuesto por la procuradora doña Silvia Virto Bermejo, en representación de Don Eutimio y Don José, contra la sentencia dictada el 8 de marzo de 2017 dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso 787/2015, relativo a liquidaciones giradas por la Confederación Hidrográfica del Tajo ("CHT") en concepto de Tarifa de Utilización y Canon de Regulación del Agua, ejercicio 2013, que se casa y anula.

2.- Ha lugar a estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la liquidación de la que trae causa el presente recurso, correspondiente al modelo 991, código 593, de tarifa de utilización del agua y canon de regulación del agua, correspondiente al expediente: NUM003, NUM007, NUM008, NUM009, NUM010 y NUM011 relativas al modelo 991 código 593 de tarifa de utilización del agua y canon de regulación del agua de fecha 20 de diciembre de 2013, correspondientes a dichos expedientes por importe de 2.750,01 euros, 128,41 euros, 2.641,94 euros, 462,62 euros, 299,19 euros y 2.983,84 euros, respectivamente, referente a la Campaña 2013, zona 63, La Sagra-Torrijos, sector 04, por no ser conformes a Derecho, anulándolas y dejándola sin efecto.

3.- Hacer el pronunciamiento sobre costas del presente recurso de casación y de las causadas en la instancia en los términos previstos en el último fundamento de esta sentencia.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Angel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara Doña Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. José Díaz Delgado, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.