

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo
Contencioso-Administrativo
Sección: SEGUNDA

SENTENCIA

Fecha de Sentencia: 19/12/2011

RECURSO CASACION

Recurso Núm.: 2884/2010

Fallo/Acuerdo: Sentencia Desestimatoria

Votación: 13/12/2011

Procedencia: T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD SEC.1

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Montalvo

Secretaría de Sala: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Escrito por: DVS

Nota:

Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI)

Cuantía Indeterminada

RECURSO CASACION Num.: 2884/2010

Votación: 13/12/2011

Ponente Excmo. Sr. D.: Rafael Fernández Montalvo

Secretaría Sr./Sra.: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

S E N T E N C I A

**TRIBUNAL SUPREMO.
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN: SEGUNDA**

Excmos. Sres.:

Presidente:

D. Rafael Fernández Montalvo

Magistrados:

D. Juan Gonzalo Martínez Micó

D. Emilio Frías Ponce

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Ramón Trillo Torres

En la Villa de Madrid, a diecinueve de Diciembre de dos mil once.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo los recursos de casación seguidos con el núm. 2884/2010 e interpuestos por la Asociación de la Cámara de la Propiedad Urbana de León y Provincia,

representada por el Procurador de los Tribunales don Manuel Álvarez-Buylla Ballesteros, y por el Ayuntamiento de León, representado por la Procuradora de los Tribunales doña María del Carmen Giménez Cardona, contra la sentencia, de fecha 19 de febrero de 2010, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 578/2008, en el que se impugnaba el acuerdo, adoptado por el Pleno del Ayuntamiento de León, en sesión celebrada el 28 de diciembre de 2007, por el que se modificaban Ordenanzas Fiscales reguladoras de Impuestos Municipales, en lo relativo al Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Han sido también partes recurridas el Ayuntamiento de León en el recurso de casación interpuesto por la Asociación de la Cámara de la Propiedad Urbana de León y Provincia y ésta en el recurso de casación interpuesto por dicho Ayuntamiento.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el recurso contencioso administrativo núm. 2884/2010 seguido ante la Sala de dicho orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, se dictó sentencia, con fecha 19 de febrero de 2010, cuyo fallo es del siguiente tenor literal: "Que estimamos en parte la demanda presentada por la Procuradora de los Tribunales doña Emilia Camino Garrachón, en la representación procesal que tiene acreditada en autos, contra el Acuerdo Definitivo de modificación de la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles aprobada por el Pleno del Excmo. Ayuntamiento de León el veintiocho de diciembre de dos mil siete, exclusivamente en cuanto establece que comenzará a regir dicha modificación el uno de enero de dos mil ocho, desestimando la demanda en todo lo demás. No se prohíbe que se mantengan los actos firmes o consentidos dictados al amparo de la ordenanza que se anula. Todo ello sin hacer especial condena en las costas del proceso a ninguno de los litigantes, por lo que cada uno de ellos abonará las causadas a su instancia y las comunes lo serán por mitad e iguales partes (sic). Publíquese esta sentencia en el Boletín Oficial correspondiente".

SEGUNDO.- Notificada dicha sentencia a las partes, tanto por la representación procesal de la Asociación de la Cámara de la Propiedad Urbana de León y Provincia como por la representación procesal del Ayuntamiento de León se prepararon sendos recursos de casación y, teniéndose por preparados, se emplazó a las partes para que pudieran hacer uso de su derecho ante esta Sala.

TERCERO.- La representación procesal de la Asociación de la Cámara de la Propiedad Urbana de León y Provincia, por escrito presentado el 10 de mayo de 2010, formaliza su recurso de casación e interesa se dicte sentencia que confirme la de instancia, en cuanto a que el Acuerdo Definitivo de Modificación de la Ordenanza no es de aplicación para el ejercicio de 2008, y que, sin embargo, estimando los motivos invocados declare: "1º) La nulidad radical o, en su defecto, la anulabilidad del Acuerdo Definitivo de modificación de las Ordenanzas Fiscales reguladoras de los mismos, adoptado por el Pleno del Excmo. Ayuntamiento de León en sesión celebrada el día 28 de diciembre de 2007, en todo lo relativo y que afecta a la Ordenanza Fiscal REGULADORA DEL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES, contenida en el Boletín Oficial de la Provincia de León, núm. 250 del día Lunes, 31 de diciembre de 2007.

2º) Se prohíba mantener firmes y consentidos los actos dictados al amparo de la Modificación de la Ordenanza aprobada por Acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de León de 28 de diciembre de 2007, cuya impugnación se insta; y se ordene la publicación a los efectos del artículo 107.2 de la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa" (sic).

CUARTO.- La representación procesal del Ayuntamiento de León, por escrito presentado el 12 de mayo de 2010, formalizó su recurso de casación interesando que se declare conforme a derecho la aplicación para 2008 del Acuerdo Definitivo de Modificación de la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles adoptado por el Pleno del Ayuntamiento de León, de fecha 28 de diciembre de 2007, por entender que el mismo se publicó el 31 de diciembre de 2007 o, en su defecto, porque la retroactividad en que incurría, de entenderse publicado los días 2 y 3 de enero de 2008, no se encuentra prohibida por el ordenamiento jurídico.

QUINTO.- Las mencionadas partes, en su concepto de recurridas, formalizaron sus respectivas oposiciones al recurso de casación interpuesto por la contraria.

La representación procesal del Ayuntamiento de León lo hizo por medio de escrito presentado el 29 de noviembre de 2010, en el que interesa la desestimación íntegra del recurso de casación formalizado por la Asociación de la Cámara de la Propiedad Urbana de León y Provincia, y la estimación de su propio recurso.

La representación procesal de la Asociación de la Cámara de la Propiedad Urbana de León y Provincia presentó escrito el 26 de noviembre de 2010, en el que, a su vez, interesa la desestimación del recurso formulado por el Ayuntamiento de León.

SEXTO.- Por providencia de 28 de noviembre de 2011, se señaló para votación y fallo 13 de diciembre siguiente, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. RAFAEL FERNÁNDEZ MONTALVO, Presidente de la Sección

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El recurso de casación de la Asociación de la Cámara de la Propiedad Urbana de León y Provincia se fundamenta en tres motivos alegados como infracción del ordenamiento jurídico.

En el primero se aduce la nulidad radical del Acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de León, de 28 de diciembre de 2007, sobre modificación de la Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, por dos razones: "por defectos en la publicación del Anuncio de Acuerdo Provisional en el Tablón de Anuncios del Ayuntamiento y por falta de notificación individual del Acuerdo Provisional a los sujetos pasivos del impuesto". Los indicados defecto y ausencia, según la recurrente, constituyen infracción de los artículos 16.1 y 17.1 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LHL), del artículo 92 de la Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local (LRBRL), y de los artículos 2 y 13.2 del Real Decreto 1174/1987 sobre Régimen Jurídico de los Funcionarios de la Administración Local con Habilitación de carácter Nacional.

A.- El artículo 17 LHL regula el procedimiento de elaboración, publicación y publicidad de la ordenanzas fiscales, estableciendo en su apartado 1 que los acuerdos provisionales adoptados por las corporaciones locales para el establecimiento, supresión y ordenación de tributos y para la fijación de los elementos necesarios en orden a la determinación de las respectivas cuotas tributarias, así como las aprobaciones y modificaciones de las correspondientes ordenanzas fiscales, se expondrán en el tablón de anuncios de la Entidad durante treinta días, como mínimo, dentro de los cuales los interesados podrán examinar el expediente y presentar las reclamaciones que estimen oportunas.

Y sobre el significado de este requisito procedimental y la trascendencia de su omisión se ha pronunciado esta Sala en reiteradas ocasiones.

a) Con carácter general, sobre la importancia del procedimiento en la aprobación de las disposiciones generales y las consecuencias de su inobservancia, desde antiguo, la jurisprudencia viene señalando que el quebrantamiento del cauce formal de elaboración en la creación de la disposición reglamentaria, produce, como regla general, la nulidad de pleno derecho de la disposición, y ello porque sólo siguiendo tal cauce formal, que implica un límite al ejercicio de la potestad normativa, se garantiza la legalidad, acierto y oportunidad de una disposición que pasa a integrar el ordenamiento jurídico.

b) La referida doctrina se ha aplicado a los vicios de procedimiento apreciados en relación con las Ordenanzas fiscales. Así, sin necesidad de acudir a pronunciamientos anteriores, procede recordar que en la Sentencia de 1 de julio de 1991 (rec. núm. 4612/1990) en la que se declaró la «nulidad radical» de una Ordenanza Fiscal porque en la publicación del acuerdo de aprobación inicial se omitió, como complemento de la constancia de su anuncio en el BOP, su «exposición en el Tablón de Anuncios de la Corporación». «Dicho trámite o requisito de la "exposición" - se dijo-, por excesivamente formalista que parezca, no es, dentro de ese marco de garantías en favor del administrado que proclama la Constitución, un elemento procedimental de observancia discrecional, sino de cumplimiento legalmente reglado, pues, cuando se trate de disposiciones, como las de los autos, que excedan del ámbito puramente doméstico de la organización administrativa y puedan afectar de forma seria e importante a los intereses de los, en este caso, contribuyentes, en el mecanismo complementario de su comunicación general (junto a la publicación en el Boletín Oficial) habrá de estimarse preceptivo. Imperactividad que se confirma, asimismo, atendiendo a

otros dos criterios complementarios: el de que la finalidad del procedimiento establecido para la elaboración de disposiciones generales es la de garantizar "la legalidad, el acierto y la oportunidad" de las mismas y, bajo este prisma, la "exposición" cuestionada es un elemento esencial, a la hora de asegurar tales objetivos; y el principio de que la interpretación de todo el ordenamiento conforme a la Constitución exige, a tenor de su artículo 9.2, la concesión de la posibilidad de la participación ciudadana en la forma y en los supuestos establecidos en el subsiguiente artículo 105.a)».- «La omisión, pues, en la elaboración de una disposición general del trámite de audiencia a través de la exposición en el Tablón de Anuncios de la Corporación del acuerdo de aprobación inicial (a efectos de poder tomar conocimiento, en este caso, de la modificación proyectada y presentar las reclamaciones oportunas) a cuantos potenciales contribuyentes resulten afectados, en cuanto implica una vulneración de los citados artículos 9.2 y 105.a) de la Constitución [...], obliga a que los Jueces y Tribunales, en aplicación de los artículos 5 y 7 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, declaren la nulidad, que siempre será de pleno derecho (sean los motivos materiales o de forma), previa impugnación de parte o de oficio, de la disposición». «Ineludible es, por lo tanto, el cumplimiento conjunto de los dos mecanismos previstos en la ley (la publicación en el Boletín Oficial y la Exposición en el Tablón de Anuncios) para dar conocimiento y audiencia a los interesados, a los efectos vistos, de las modificaciones de las Ordenanzas o disposiciones generales que puedan afectarles; hasta el punto de que, si se omite uno de ellos, limitándose así las garantías de los potenciales contribuyentes, tales modificaciones son nulas y, en consecuencia, ineficaces y carentes de habilitación normativa las liquidaciones tributarias que en ellas se basan» [FD Segundo; en idénticos términos, Sentencias de 18 de diciembre de 1997 (rec. apel. núm. 2179/1991); y de 28 de marzo de 2007 (rec. cas. núm. 1913/2002)].

c) En relación también con la referida exigencia de exposición en el Tablón de Anuncios de la Corporación del acuerdo de aprobación inicial de la Ordenanza Fiscal, en la Sentencia de 12 de marzo de 1998 (rec. apel. núm. 3161/1992) se dijo que la misma es «consecuencia de los principios de audiencia de los ciudadanos, participación de los mismos en la vida política y de seguridad jurídica, que se derivan de los artículos 9 y 105.a.) de aquella, como garantía de que las modificaciones normativas proyectadas e inicialmente aprobadas lleguen, de las maneras mas pertinentes posibles, a conocimiento de los interesados, sin exclusión de ninguno de los medios para ello programados», por lo que la

omisión de dicho trámite esencial «obliga a que los Jueces y Tribunales, en aplicación de los artículos 5 y 7 de la Ley Orgánica del Poder Judicial declaren la nulidad, que siempre será de pleno derecho (sean los motivos materiales o de forma), previa impugnación de parte o de oficio, de la disposición», en parecidos términos, Sentencias de 22 de junio de 2004 (rec. cas. núm. 2384/1999 y de 11 de junio de 2001 (rec. de cas. 2810/196)

Posteriormente, en la Sentencia de 2 de marzo de 2002 (rec. cas. núm. 8765/1996), citando anteriores precedentes [en particular, las Sentencias de 23 de julio de 1997 (rec. cas. núm. 7060/1991) y de 11 de junio de 2001, ya mencionada], dijimos que «la publicación del acuerdo de aprobación definitiva no es bastante para producir la convalidación de los graves defectos apuntados, entre ellos el de haberse producido dicha aprobación antes de que se hubiera agotado el plazo de información pública, lo que equivale a la inexistencia del trámite, y conduce sin paliativos a la apreciación de nulidad absoluta de las Ordenanzas impugnadas, a tenor de una constante jurisprudencia que subraya la imprescindibilidad de este trámite»; resultado que «es lógico, si se tiene en cuenta que el periodo de información pública representa el trámite de audiencia, considerado esencial en la formación de la voluntad de los órganos de la Administración en este tipo de procedimientos, según pone de relieve el art. 105.a) CE»

Y, por último, en las Sentencias de 27 de junio de 2006 (rec. cas. núm. 3124/2001) y de 5 de febrero de 2009 (rec. de cas. 5607/2005), entre otras, después de recordar el contenido del art. 17, apartados 1 y 2, de la LRHL, se señala que «[t]eniendo en cuenta que las tres modalidades de anuncio» contempladas en dicho precepto (en el tablón de anuncios de la entidad, en el BOP de la Provincia y, en Ayuntamientos de población superior a 10.000 habitantes, en un periódico diario) «se configuran como garantía de la efectividad del principio de seguridad jurídica del contribuyente, parece lógico exigir que las tres han de cumplir su finalidad, razón por la cual ha de entenderse que el plazo de exposición al público debió comenzar a computarse a partir de la fecha en que tuvo lugar el último de los anuncios», siendo evidente que «la Administración, en este caso, incumplió la normativa establecida, al haberse limitado la publicación en los periódicos de la Provincia a los últimos ocho días del mes de Diciembre de 1996, aunque el acuerdo provisional sí fue expuesto en el tablón de la entidad durante los treinta días preceptivos, habiendo publicado también en el Boletín de la Provincia con la suficiente antelación».

d) Ahora bien, en el presente caso no se trata de que se haya omitido la preceptiva publicación del acuerdo provisional de modificación de la Ordenanza en el tablón de anuncios del Ayuntamiento de León. La propia parte recurrente dice que "admite (incluso lo prueba) que ha estado expuesto [...]. Pero se impugna que haya estado expuesto durante el tiempo legal y con los requisitos legales". En realidad, el concreto reproche es que no se haya acreditado la referida exposición o anuncio por certificación del Secretario de la Corporación al que corresponde, en exclusiva, la fe pública, y, por ello, entiende la parte recurrente que se han infringido los artículos 2, 7 y 8 del Real Decreto 1174/1987, sobre Régimen Jurídico de los Funcionarios de la Administración Local con Habilitación de carácter Nacional y el artículo 92 LRBRL. En este sentido afirma que "la falta de acreditación por quien ostenta la función pública de dar fe del periodo en que ha estado publicado el Anuncio en el Tablón de Anuncios atenta al principio de seguridad jurídica y crea indefensión en los ciudadanos, perdiendo toda virtualidad la publicación y conllevando la nulidad radical de la Ordenanza".

Pues bien, la Sala no comparte el referido criterio que parece elevar a la categoría de exigencia "ad solemnitatem", para la validez del anuncio, el que medie certificación coetánea del funcionario que detenta la fe pública en el ámbito municipal. Tal ausencia supone, en el ámbito de la prueba, una indudable dificultad en la acreditación de la observancia del requisito, al carecerse de la constancia reforzada que otorga la certificación del Secretario, pero superada la dificultad por otros medios de prueba, si se produjo realmente el anuncio durante el plazo legal en el Tablón del Ayuntamiento no es posible negar su eficacia, como medio de publicidad, para propiciar "las reclamaciones que [los interesados] estimen oportunas".

La única duda que parece mantener la recurrente en casación es la relativa al plazo de duración de la exposición, pero sobre este particular la Sala de instancia llega al convencimiento de que permaneció durante, al menos treinta días, por la constancia derivada del "documento unido a los autos y la información aportada por la Técnica Municipal encargada del Registro General que obra en la certificación antes aludida y que debe entenderse como bastante al efecto [...]". Esta valoración de la prueba no puede ser considerada arbitraria o irrazonable, si se tiene en cuenta, de una parte, que la certificación del Secretario es una prueba cualificada y preferente, en cuanto expedida por quien detenta la fe pública, pero no tiene la consideración de prueba única y exclusiva; y, de otra, el contenido de los documentos a que hace referencia la sentencia recurrida. Se

trata, en primer lugar, de una diligencia de la Adjunta Jefe del Servicio en la que se dice dar constancia de que el documento ha estado expuesto al público en el Tablón de Anuncios del Ayuntamiento, durante el plazo reglamentario; en segundo término, de una certificación de la Secretaría General que incorpora informe de Técnico Municipal a cargo del Registro del Ayuntamiento; y, por último, incluso de una ulterior certificación del Secretario de la Corporación que se refiere a la exposición realizada.

B) La segunda razón aducida en el motivo es la falta de notificación individual del Acuerdo a los sujetos pasivos del impuesto, pero ello constituye, en realidad, el segundo de los motivos de casación que es objeto de consideración en el siguiente fundamento jurídico.

SEGUNDO.- La parte recurrente, en el segundo de los motivos de casación -y en, cierto modo, en la segunda razón de su primer motivo- sostiene que la sentencia infringe los artículos 16 LHL, 102 de la Ley General Tributaria de 2003, 124 y 125 de la Ley General Tributaria de 1963, y 58 y 59 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (LRJ y PAC), así como la doctrina establecida en la STC 73/1996, SSTS 25 de marzo de 1991, 11 de febrero de 1992, 7 de febrero de 1997 y STSJ de Galicia de 11 de octubre de 1994 porque no anula la modificación de la Ordenanza impugnada, al no haberse previsto, al menos, para el primer ejercicio de aplicación que la notificación se hiciera de forma individual y no de forme colectiva, ya que contiene una variación esencial o sustancial de sus elementos, referida al incremento en más de un veinte por ciento del tipo impositivo, la modificación de los periodos de ingreso, la forma de pago y la liquidación del impuesto.

El motivo expuesto suscita dos cuestiones. La primera es la interpretación y alcance que deba darse al artículo 102.3 de la LGT (art. 124.3 de la anterior LGT/1963), en su referencia a la notificación colectiva de las liquidaciones de tributos de cobro periódico; y la segunda es si, conforme al artículo 16 LHL, a los artículos 58 y 59 LRJ y PAC y a la jurisprudencia de esta Sala, constituye un requisito imprescindible para la validez de la modificación de una Ordenanza Fiscal que ella misma concrete o especifique la necesidad de la notificación personal o individual de la liquidación.

A) Puede considerarse como una previsión tradicional en nuestro ordenamiento tributario la de que en los tributos de cobro periódico por recibo,

una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, puedan notificarse colectivamente las sucesivas liquidaciones mediante edictos que así lo adviertan. Así aparecía en el artículo 124.3 de la LGT/1963, sobre cuya constitucionalidad se pronunció la STC 73/1996, de 30 de abril.

En definitiva El art. 124.3 L.G.T. no era contrario a la Constitución, como tampoco lo es el artículo 102.3 de la vigente LGT/2003, puesto que la notificación colectiva, en primer lugar, se refiera a liquidaciones de tributos de cobro periódico por recibo; en segundo lugar, que la misma vaya precedida del alta en el respectivo registro, padrón o matrícula; y, en tercer lugar, que sólo quepa respecto de la segunda y ulteriores liquidaciones, pues la primera se ha de notificar personalmente, no son circunstancias indiferentes a la hora de valorar la compatibilidad de estas notificaciones colectivas con el art. 24.1 CE. en lo relativo a la interdicción de la indefensión. Se parte del supuesto de que de un año a otro no varíen las circunstancias esenciales del tributo, algo que no se encuentra expreso en el texto del precepto cuestionado, pero que este Tribunal Supremo ha venido a considerar comprendido en el mismo (SSTS 11 de febrero 1992, 17 de febrero de 1992 y 27 de octubre de 1994) y en cuyo mismo sentido operó la modificación introducida en el propio precepto por la Ley 25/1995, al añadir al texto anterior que "el aumento de la base tributaria sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al sujeto pasivo con expresión concreta de los hechos y elementos adicionales que lo motiven, excepto cuando la modificación provenga de revalorizaciones de carácter general autorizadas por las leyes".

Ciertamente, como señaló la STS de 11 de marzo de 2004 (rec. de cas. 8798/1998), la notificación colectiva impone al contribuyente una especial diligencia, que le obliga a atender a los periódicos oficiales o, al menos, a estar pendiente de los períodos voluntarios de pago del tributo, para poder impugnar las liquidaciones de este modo notificadas. Ahora bien, es de tener en cuenta, en primer lugar, que esta forma de notificación atiende a una finalidad constitucionalmente legítima, cual es la eficiencia en la gestión tributaria, que consigue manteniendo un alto grado de certeza en las relaciones jurídico-tributarias, aún en los casos en los que ha existido una notificación edictal, participando de los fines que justifican tales notificaciones, que, en una gestión tributaria masiva, cual es la referente a los tributos de cobro periódico por recibos, facilita un trámite que puede ocasionar la paralización de múltiples procedimientos e irregularidades en otros muchos casos, por la dificultad de

controlar el estricto cumplimiento de todos los requisitos de las notificaciones en una gestión en masa. En segundo lugar, que estas notificaciones colectivas mediante edictos se refieren a aquellas liquidaciones de tributos de cobro periódico por recibo que, de manera automática, han de girarse periódicamente sin variación ni modificación en sus elementos esenciales respecto de la primera liquidación notificada personalmente.

Además existe una jurisprudencia consolidada de esta Sala en la interpretación, primero, del artículo 124.3 LGT/1963, y, luego, del artículo 102.3 LGT/2003, contenida en sentencias de 9 de diciembre de 1986, 26 de septiembre de 1988, 30 de septiembre de 1989, 25 de marzo de 1991, 24 de febrero de 1997, 10 de diciembre de 1998 y 11 de marzo de 2004, y que puede resumirse en los siguientes términos: "en los supuestos de liquidaciones de tributos de cobro periódico, una vez notificada la liquidación correspondiente al alta, y para la notificación de las sucesivas liquidaciones, no es necesario acudir al procedimiento de liquidación individual en el domicilio del sujeto pasivo, aun a falta de domiciliación bancaria de los recibos, siendo legalmente correcta la notificación colectiva mediante edictos que así lo adviertan, siempre que exista identidad sustancial entre los datos y elementos esenciales de la liquidación inicial y las posteriores liquidaciones periódicas". Esta concreta formulación es declarada correcta en la STS de 28 de junio de 2005 (recurso de casación en interés de ley 33/2003), de manera que si el recurso que resuelve no es estimado es porque "es improcedente que en esta clase de recurso se pretenda plasmar como criterio correcto y adecuado a Derecho, una doctrina que ya está establecida legalmente y reiterado por otras previas sentencias del Tribunal Supremo, pues de lo contrario se sustraería al recurso [de casación en interés de ley] su objeto innovador y se incurriría en una innecesaria superfluidad reiterativa. Como hemos dicho en nuestras sentencias de 12 de abril de 2002 y 24 de octubre de 2003 y 23 de septiembre de 2004, entre otras, si la doctrina correcta está ya declarada en sentencia dictada en otro recurso de la misma naturaleza, no ha lugar a reiterarla, pues la situación particular declarada por el fallo erróneo queda, en todo caso, intacta".

En definitiva, en las liquidaciones de tributos de cobro periódico, una vez notificada la correspondiente al alta, las sucesivas liquidaciones no requieren de notificación individual, siendo suficiente la notificación colectiva, mediante edictos que así lo adviertan, salvo que no exista identidad sustancial entre los datos y elementos esenciales de la liquidación inicial y las posteriores periódicas.

B) La previsión legal y doctrina jurisprudencial que la interpreta, en los términos que acaban exponerse, no necesitan ser reiteradas en norma reglamentaria alguna, ni, obviamente, tampoco esta clase de norma puede modificar o contradecir aquellas mediante una disposición contraria. De ello pueden extraerse dos conclusiones.

a) No es condición esencial para la validez de la Ordenanza Fiscal la reproducción del régimen legal y jurisprudencial de las notificaciones de tributos de cobro periódico.

b) Si el artículo 5 de la Ordenanza analizada fuera contrario a dicho régimen resultaría nulo el precepto, al exceder o sobrepasar los límites materiales de la potestad normativa del Ayuntamiento, sin que ello supusiera, sin embargo, la nulidad del resto del articulado de la norma.

Pues bien, el citado precepto admite una interpretación conforme al ordenamiento jurídico que evita su nulidad. En efecto, en la medida en que se integra y forma parte de la Ordenanza puede ser entendido, únicamente, como desarrollo reglamentario de la posible notificación colectiva de las liquidaciones sucesivas del Impuesto de cobro periódico. Pero no puede considerarse que excepcione el requisito de la notificación personal de las liquidaciones sucesivas que, conforme a la modificación efectuada de la Ordenanza, resultaran alteradas en sus elementos esenciales con respecto a las liquidaciones iniciales.

Así entendido, el artículo cuestionado no es contrario a las normas que la recurrente invoca, con independencia de las consecuencias que una aplicación equivocada -que se aparte de la interpretación señalada- pueda tener en las concretas liquidaciones practicadas o actos administrativos realizados con base en la modificación de la Ordenanza.

TERCERO.- El último de los motivos de casación es por infracción del artículo 19.2 LHL. Después de reproducir el contenido del precepto, la parte argumenta que, aunque el artículo 73 LJCA declare que la anulación del texto de acuerdos locales u Ordenanzas fiscales no surte efectos frente a los actos firmes y consentidos dictados a su amparo, afirma que "en el caso que nos ocupa hay motivos para la extensión de los efectos de la sentencia incluso frente a dichos actos, amén por supuesto de todos los que no hubieran adquirido firmeza".

Aduce la representación procesal de la Asociación de la Cámara de la Propiedad Urbana de León y Provincia el principio de economía procesal para "evitar que en un futuro inmediato los Juzgados de lo Contencioso de León se

vean colapsados por miles de demandas (se interpusieron 74.114 recursos de reposición que no fueron contestados, y se encuentran pendientes de acudir al auxilio judicial) que al final van a pretender la devolución de lo indebidamente ingresado". Entiende que nos encontramos ante "un caso arquetipo en el que sin duda debe aplicarse el artículo 19.2 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales [...] Ante algo excepcional [el incremento en casi un 30% del IBI] la respuesta jurídica debe basarse también en las previsiones excepcionales" (sic).

Ahora bien, aunque en la argumentación del motivo parece reprocharse a la sentencia que no haga aplicación del artículo 19.2 LHL para pronunciarse sobre los actos de aplicación de la Modificación de la Ordenanza declarando la devolución de lo ingresado indebidamente, ha de entenderse, en función de lo que, finalmente, se solicita en el escrito de formalización del recurso, que la queja se limita a que dicha resolución del Tribunal de instancia no haya prohibido la firmeza y consentimiento de "los actos dictados al amparo de la Modificación de la Ordenanza aprobada por Acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de León de 28 de diciembre 2007, cuya impugnación se insta".

El motivo no puede ser acogido por las siguientes razones:

A.- La Sala de instancia considerada la modificación de la Ordenanza Fiscal impugnada ajustada a Derecho, salvo en lo que se refiere al comienzo de su vigencia el 1 de enero de 2008, esto es, lo dispuesto en el último párrafo de la disposición final segunda. Por ello ni siquiera resulta concebible el reproche por la falta de extensión de la anulación a los actos administrativos firmes dictados a su amparo en los términos amplios que parece solicitar la parte recurrente. A lo sumo, únicamente podría plantearse la cuestión en relación con los actos firmes dictados con base en una entrada en vigor de la norma que el Tribunal "a quo" considera improcedente.

B.- La irretroactividad de la anulación de una disposición general a los actos administrativos de aplicación que hubieran adquirido firmeza con anterioridad a que la sentencia anulatoria alcance efectos generales, salvo en los supuestos de exclusión o reducción de sanciones no ejecutadas, aparece expresamente establecida en el artículo 73 LJCA, y tiene, incluso, indudable arraigo en nuestra jurisprudencia anterior a dicha Ley, que utilizó la previsión contenida en el artículo 120 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 y la proyección de lo establecido en el artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional para las sentencias declaratorias de inconstitucionalidad de leyes, disposiciones o actos con fuerza de ley.

El Consejo de Estado, es cierto, en informe de 15 de junio de 1995 emitido con ocasión del inicial Anteproyecto de la Ley vigente, insistió en que la previsión suponía un injustificado acercamiento entre la derogación y la anulación difícilmente aceptable en cuanto parece desconocer la eficacia "ex tunc" de la anulación que, por razones de ilegitimidad, elimina una disposición del ordenamiento, lo que (sin perjuicio del principio de conservación de actos) supone tanto como declarar que la disposición anulada "no ha podido estar" -y por tanto, no ha estado jurídicamente- inserta en el ordenamiento jurídico. Pero también lo es que, como se ha adelantado, la jurisprudencia ha mantenido y mantiene un criterio diferente. Así, la STS de 12 de diciembre de 2003 (rec. de cas. 4615/1999) señala que "es, en definitiva, doctrina de esta Sala que *aunque la declaración de una disposición general, por ser de pleno derecho produzca efectos "ex tunc" y no "ex nunc", es decir que los mismos no se producen a partir de la declaración , sino que se retrotraen al momento mismo en que se dictó la disposición declarada nula, esta eficacia, por razones de seguridad jurídica y en garantía de las relaciones establecidas se encuentra atemperada por el artículo 120 LPA [hora por el artículo 73 LJCA], en el que con indudable aplicabilidad tanto en los supuestos de recurso administrativo como en los casos de recurso jurisdiccional, se dispone la subsistencia de los actos firmes dictados en aplicación de la disposición general declarada nula, equiparando la anulación a la derogación en que los efectos son "ex nunc" y no "ex tunc", si bien sólo respecto de los actos firmes, permaneciendo en cuanto a los no firmes la posibilidad de impugnarlos en función del ordenamiento jurídico aplicable una vez declarada nula la disposición general.*"

Por consiguiente, de acuerdo con dicho régimen (ahora substancialmente reproducido por el artículo 73 LJCA, con la salvedad establecida para el ejercicio de la potestad sancionadora), para que se produzca la intangibilidad de los actos administrativos esto es, su no afectación por la anulación en sentencia de la disposición general, es necesario que hayan adquirido firmeza, por no ser "*ab initio*" susceptibles de recursos o de impugnación, o por haber transcurrido los plazos establecidos al efecto. En otro caso, la anulación de la disposición general trasciende y puede hacerse valer en el recurso que se interponga frente a la sentencia que declare la validez de los actos administrativos que hayan aplicado o que tengan la cobertura de aquella disposición. En el mismo sentido STS de 4 de julio de 2007 (rec. de cas. 296/2004).

La STS de 17 de junio de 2009 (rec. de cas. 5491/2007) reitera el criterio y reproduce anteriores pronunciamientos, como síntesis de una prolongada línea jurisprudencial, lo declarado en la STS de 4 de enero de 2008: *"Ciertamente, esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, interpretando antes lo establecido en los artículos 120 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 y 86.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1956, y ahora lo dispuesto en los artículos 102 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común, y 73 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativo 29/1998, ha declarado que por razones de seguridad jurídica se atempera el principio de eficacia erga omnes de las sentencias anulatorias de las disposiciones de carácter general respecto de los actos administrativos que hubiesen adquirido firmeza con anterioridad a que la sentencia anulatoria de aquellas disposiciones alcanzase efectos generales (Sentencias, entre otras, de fechas 26 de febrero de 1996, 28 de enero y 23 de noviembre de 1999, 24 y 26 de julio de 2001 y 14 de julio de 2004, y concretamente se ha declarado que la anulación de los instrumentos de planeamiento deja a salvo las licencias firmes (Sentencia de fecha 8 de julio de 1992))"*.

(En este mismo sentido SSTS de 10 de diciembre de 1992, 30 de marzo de 1993, 26 de abril de 1996, 19 e mayo y 23 de diciembre de 1999, 31 de enero, 3 de febrero, 19 de junio y 30 de octubre 2000, 30 de septiembre de 2002, 22 de diciembre de 2003 ó 14 de noviembre de 2004).

Así, en esta última STS de 14 de noviembre de 2006 señalamos que *"en el caso de disposiciones generales, el control judicial de las mismas (art. 1 LJCA), permite su impugnación directa e indirecta por los interesados (arts. 25 y 26 LJCA) ante los Tribunales y acceder con ello de manera inmediata a un pronunciamiento sobre su legalidad y el restablecimiento de la situación jurídica individualizada, incluida la indemnización de los daños y perjuicios causados, según resulta del art. 31 de la citada Ley Jurisdiccional. Los efectos de dicho control judicial son distintos según se trate de la impugnación directa o indirecta, pues en este caso la declaración de nulidad se proyecta sobre el acto de aplicación y en nada afecta a otros actos fundados en la misma norma que no hayan sido impugnados y, tratándose de la impugnación directa, si bien la declaración de nulidad de la disposición general tiene efectos erga omnes, ello no alcanza a los actos firmes y consentidos dictados a su amparo (art. 102.4 Ley 30/92 y 73 LJCA), de manera que el administrado afectado tiene el deber jurídico*

de soportar las consecuencias derivadas de tal actuación administrativa que no resulta revisable ni afectada por aquella apreciación de ilegalidad de la norma que le sirve de amparo".

Por su parte en la de STS de 30 de septiembre de 2002 expusimos que *"La cuestión planteada en el presente recurso de casación, ... ha sido ya resuelta en diversas ocasiones por esta Sala, de la que son ejemplo las sentencias de 10 de diciembre de 1992 y 30 de marzo de 1993, así como la de 30 de octubre de 2000, esta última dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina, por lo que obligado resulta, en aplicación del principio de unidad de doctrina, mantener el mismo criterio. En dicha resolución se sostiene lo siguiente: «por una parte, el que según se desprende de la exégesis del artículo 86.2, de la Ley Jurisdiccional, mientras que las sentencias que en estimación de una pretensión de anulación anulen una disposición general producen efectos "erga omnes", quedando la misma sin efecto para todos, las que en estimación de una pretensión de plena jurisdicción anulen un acto por ser nula la disposición en que se fundaba, sólo los producen en cuanto a los que hubieren sido partes en el pleito respecto a esa pretensión, sin que supongan en modo alguno un reconocimiento de la situación jurídica de quienes no dedujeron la misma; y por otra parte, el que aunque en puridad de doctrina la declaración de nulidad en una disposición general, por ser de pleno derecho, produzca efectos "ex tunc" y no "ex nunc" es decir, que los mismos no se producen a partir de la declaración, sino que se retrotraen al momento mismo en que se dictó la disposición declarada nula, esta eficacia, por razones de seguridad jurídica y en garantía de las relaciones establecidas, se encuentra atemperada por el artículo 120 de la Ley de Procedimiento Administrativo, en el que con indudable aplicabilidad tanto a los supuestos de recurso administrativo como a los casos de recurso jurisdiccional se dispone la subsistencia de los actos firmes dictados en aplicación de la disposición general declarada nula, equiparando la anulación a la derogación, en que los efectos son "ex nunc" y no "ex tunc", si bien sólo respecto de los actos firmes permaneciendo en cuanto a los no firmes la posibilidad de impugnarlos en función del Ordenamiento jurídico aplicable una vez declarada nula la disposición general".*

Y, en fin, en la STS de 31 de enero de 2000 habíamos señalado que *"Distinta suerte, en cambio, debe merecer el segundo motivo de casación, formulado también, prescindiendo de adherencias innecesarias, de infracción de la jurisprudencia, representada en esta ocasión por las sentencias de este*

Tribunal de 10 de diciembre de 1992 y 30 de marzo de 1993, en aplicación del artículo 120 de la Ley de Procedimiento Administrativo, «en cuanto a la subsistencia de los actos firmes dictados en aplicación de norma declarada nula», en este caso el Plan General de Ordenación Urbana de Sevilla. Decimos que procede la estimación del motivo, ya que esta Sala en las citadas sentencias referidas al Plan General de Ordenación Urbana de Madrid, pero aplicables también al presente supuesto, dada su identidad sustancial, ha declarado, tomando en consideración el artículo 86.2 de la Ley Jurisdiccional «que aunque en puridad de doctrina la declaración de nulidad de una disposición general, por ser de pleno derecho conforme a lo dispuesto en los artículos 47.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo y 28 y anteriores de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, produzca efectos "ex tunc" y no "ex nunc", es decir, que los mismos no se producen a partir de la declaración, sino que se retrotraen al momento mismo en que se dictó la disposición declarada nula, esta eficacia, por razones de seguridad jurídica y en garantía de las relaciones establecidas, se encuentra atemperada por el artículo 120 de la Ley de Procedimiento Administrativo, en el que con indudable aplicabilidad tanto a los supuestos de recursos administrativos como en los casos de recurso jurisdiccional, se dispone la subsistencia de los actos firmes dictados en aplicación de la disposición general declarada nula, equiparando la anulación a la derogación, en que los efectos son "ex nunc" y no "ex tunc", si bien sólo respecto de los actos firmes, permaneciendo en cuanto a los no firmes la posibilidad de impugnarlos en función del ordenamiento jurídico aplicable una vez declarada nula la disposición general.

En el ámbito estrictamente tributario, la STS 11 de junio 2001 (rec. de cas. 2810/1996) recuerda que "esta Sala Tercera mantiene doctrina reiterada en numerosas sentencias, que excusan de su cita concreta, consistente en que la nulidad de las disposiciones generales no se traslada sin más a los actos singulares de aplicación, pues para que estos sean nulos de pleno derecho es preciso que hayan incurrido en alguna de las causas previstas en el artículo 153 de la Ley General Tributaria [LGT/1963, art. 217 LGT/2003], circunstancia que no se da en el caso de autos, pues las liquidaciones no han sido practicadas por órgano manifiestamente incompetente, ni se ha prescindido total y absolutamente del procedimiento, - no existe en absoluto vía de hecho- ni ha existido delito alguno [...]".

En síntesis, según la doctrina de este Alto Tribunal, es necesario distinguir los siguientes supuestos:

a) Las sentencias y actos administrativos que han adquirido firmeza antes de que la sentencia que declara la nulidad de la disposición que aplican alcance o tenga efectos generales resultan, como regla general, intangibles. El límite a partir del cual no puede invocarse dicha firmeza de los actos aplicativos de la norma anulada es la publicación del fallo anulatorio.

b) Las sentencias y actos que no hayan adquirido tal firmeza, frente a los que puede hacerse valer la declaración de nulidad de la disposición que aplicaron.

c) Las sanciones impuestas se ven, en todo caso, afectadas por la declaración de nulidad de la disposición con cuya base se aplicaron. En este supuesto, frente a la seguridad jurídica que fundamenta la regla general, prima la eficacia retroactiva o "ex tunc" de la anulación cuando ello suponga la exclusión o reducción de las sanciones impuestas, con el único límite de que se hayan ejecutado completamente.

C.- El artículo 19 LHL no altera, como regla general, el régimen expuesto de mantenimiento de los actos firmes o consentidos dictados al amparo de la ordenanza que posteriormente resulte anulada o modificada, sin que, por otra parte, las razones que se aducen por la recurrente puedan justificar una prohibición expresa de tal mantenimiento, cuando por la Sala de instancia, rechaza sustancialmente el recurso contencioso administrativo, con la única excepción de la entrada en vigor de la norma impugnada en razón a la fecha de su publicación que considera retrasada por razones de impresión en el Boletín Oficial de la Provincia con respecto al plazo en que debió hacerse.

CUARTO.- El recurso de casación interpuesto por la representación procesal del Ayuntamiento de León se refiere al único extremo en que la sentencia de instancia es estimatoria. Esto es, a la entrada en vigor de la modificación de la Ordenanza que el Tribunal de instancia niega pueda ser el 1 de enero de 2008 porque la completa publicación de la norma no se efectúa hasta el 2 de enero de dicho año, en la versión digital, y hasta el día siguiente, 3 de enero, en su impresión ordinaria en papel.

Y, frente a tal consideración, la impugnación de la Corporación local se fundamenta en tres motivos: en los dos primeros niega que las fechas de publicación del Acuerdo de modificación de la Ordenanza sean, realmente, el 2 y

3 de enero de 2008, en su versión digital e impresa, respectivamente, y son susceptibles, por tanto, de un tratamiento conjunto; y en el tercero sostiene que, en todo caso, la aplicación de la modificación al año 2008, no constituye una retroactividad prohibida por el ordenamiento jurídico.

A.- En los dos primeros motivos, por una parte, se cuestiona la valoración de la prueba efectuada por el Tribunal de instancia, y por otra, se atribuye a la sentencia infracción de los artículos 7.2 del Decreto de 17 de junio de 1955, por el que se aprueba el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, 17.4 LHL, 107.1 LRBRL y 4 de la Ley 5/2002, de 4 de abril, reguladora de los Boletines Oficiales de las Provincias.

Los referidos motivos no pueden ser acogidos:

a) Como advierte la propia recurrente, en casación solo puede rectificarse una valoración de la prueba del Tribunal de instancia que pueda ser considerada de arbitraria o carente de lógica, y esta circunstancia no concurre en el presente caso, en el que la sentencia parte de la fecha que figura en el Boletín Oficial de la Provincia de León núm. 250, 31 de diciembre de 2007 y de la presunción, que deriva del artículo 4 de la Ley 5/2002, de 4 de abril, de Boletines Oficiales de las Provincias, de coincidencia de la fecha del Boletín con la efectiva publicación, pero que entiende desvirtuada por un informe de la Diputación Provincial de León y por la documental aportada por la actora, acreditativas de que la puesta a disposición del público del Boletín Oficial que incorporaba la modificación de la Ordenanza no se produjo hasta los referidos días 2 y 3 de enero de 2008.

b) No puede compartirse el criterio de la parte actora sobre la interpretación conjunta de los preceptos que invoca y que puede llevar a una improcedente disociación entre publicación y puesta a disposición de lo publicado. La finalidad que garantiza la publicación de las normas sólo puede entenderse cumplida con la efectiva puesta a disposición que permite el conocimiento del contenido completo de aquellas.

Es verdad que, como dice la recurrente, no se trata de una publicación incompleta de la norma, sino, como parece reconocer, de una publicación que formalmente se hace, sin disponibilidad el 31 de enero de 2007, y efectiva y materialmente, con la puesta a disposición del público (por soporte informático o impreso), el 2 y 3 de enero de 2008, respectivamente, pero solo entonces, a partir de estas fechas, puede entenderse cumplida la exigencia imprescindible de la publicidad, que requiere el principio de seguridad jurídica para la vigencia de la disposición general. Requisito esencial que no puede ser

matizado o disminuido en su importancia, hasta considerar su incumplimiento mera irregularidad formal o procedimental por las circunstancias a que se refiere la recurrente, según ella determinantes de ausencia o falta de lesión material o de indefensión, como son la exiguo periodo de tiempo que media entre la fecha del Boletín Oficial de la Provincia y la puesta a disposición del mismo, y el conocimiento de la modificación tributaria por parte de la Cámara y por parte de la generalidad de los ciudadanos.

Ninguna de estas circunstancias puede excepcionar el principio de publicidad de las normas, garantizado, incluso, por el artículo 9.3 CE, y exigido para la entrada en vigor de aquellas por los artículos 52.1 LRJ y PAC, 107.1 LRBRL y 17.4 LHL, que solo puede entenderse cumplido por la efectiva disponibilidad de su conocimiento por los ciudadanos destinatarios de su contenido normativo.

B.- La Sala comparte la primera de las premisas del tercero de los motivos de casación: nuestro ordenamiento jurídico no prohíbe la retroactividad de las normas tributarias. La irretroactividad de éstas no es un postulado constitucional, y el artículo 10.2 LGT admite la previsión legal expresa en contrario.

a) En efecto, la Jurisprudencia, a este respecto, puede resumirse en los siguientes términos (STS de 20 de octubre de 2008, rec. de cas. 7022/2004 y 10 de septiembre de 2009, rec. de cas. 5148/2003):

1º) En primer lugar, «no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva que pueda hacerse derivar del principio de irretroactividad tal como está consagrado» en el art. 9.3 C.E., pues el «límite expreso de la retroactividad "in peius" de las leyes que el art. 9.3 de la Norma suprema garantiza no es general, sino que está referido exclusivamente a las leyes "ex post facto" sancionadoras o restrictivas de derechos individuales. ... No cabe considerar, pues, con carácter general, subsumidas las normas fiscales en aquellas a las que se refiere expresamente el citado art. 9.3 C.E., por cuanto tales normas no tienen por objeto una restricción de derechos individuales, sino que responden y tienen un fundamento propio en la medida en que son directa y obligada consecuencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica impuesto a todos los ciudadanos por el art. 31.1 de la Norma fundamental» (STC 173/1996, fundamento jurídico 3., que se apoya en las SSTC 27/1981, fundamento jurídico 10, 6/1983, fundamento jurídico 3., 126/1987, fundamento jurídico 9., y 150/1990, fundamento jurídico 8.). Así pues, «fuera de las materias respecto de las que el

art. 9.3 C.E. veta totalmente la retroactividad, es posible que se dote a la ley del ámbito de retroactividad que el legislador considere oportuno, disponiendo éste, por consiguiente, de un amplio margen de discrecionalidad política» (STC 150/1990, fundamento jurídico 8.). «La irretroactividad absoluta de las leyes fiscales podría hacer totalmente inviable una verdadera reforma fiscal» (SSTC 126/1987; 197/1992 y 173/1996, fundamento jurídico 3.).

Y es que, en la medida en que la cuestionada es una disposición de carácter tributario, y éstas, como ha señalado el Tribunal Constitucional, «*no son normas sancionadoras o restrictivas de derechos individuales*», es evidente que «*no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva*» o, dicho de otra forma, que «*no cabe considerar, con carácter general, subsumidas las normas fiscales en aquellas a las que expresamente se refiere el art. 9.3 de la Constitución, por cuanto tales normas tienen un fundamento autónomo en la medida en que son consecuencia obligada del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, impuesto a todos los ciudadanos por el art. 31.1 de la Norma fundamental*» (STC 89/2009, de 20 de abril, FJ 3).

2º) Ahora bien, «afirmar que las normas tributarias no se hallan limitadas en cuanto tales por la prohibición de retroactividad establecida en el art. 9.3 C.E., en tanto que no son normas sancionadoras o restrictivas de derechos individuales, no supone de ninguna manera mantener, siempre y en cualquier circunstancia, su legitimidad constitucional, que puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución (STC 126/1987, fundamento jurídico 9.), señaladamente, por lo que aquí interesa, el de seguridad jurídica, recogido en el mismo precepto constitucional» (STC 173/1996, fundamento jurídico 3. 4). En efecto, la circunstancia de que «*las normas tributarias no se hallan limitadas en cuanto tales por la prohibición de retroactividad establecida en el art.9.3 CE*», «*no significa que su legitimidad constitucional no pueda ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios constitucionales*» (STC 273/2000, de 15 de noviembre, FJ 6), como es el caso, entre otros, de los de seguridad jurídica y capacidad económica, lo que nos obliga a determinar, en primer lugar, si la disposición cuestionada es retroactiva y, al menos, en el caso de que así sea, si lesiona los citados principios y el resto de los que identifican los demandantes (a la confianza legítima y a la igualdad).

3º) Sobre el significado del principio de seguridad jurídica en este particular contexto, ha de considerarse que dicho principio, aun cuando no pueda

erigirse en valor absoluto, pues ello daría lugar a la congelación o petrificación del ordenamiento jurídico existente (STC 126/1987, fundamento jurídico 11), ni deba entenderse tampoco como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal (SSTC 27/1981 y 6/1983), sí protege, en cambio, la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad (STC 150/1990, fundamento jurídico 8.). Determinar, en consecuencia, cuándo una norma tributaria de carácter retroactivo vulnera la seguridad jurídica de los ciudadanos es una cuestión que sólo puede resolverse caso por caso, teniendo en cuenta, de un lado, el grado de retroactividad de la norma cuestionada y, de otro, las circunstancias específicas que concurren en cada supuesto (SSTC 126/1987, fundamento jurídico 11, 150/1990, fundamento jurídico 8., y 173/1996, fundamento jurídico 3.).

4º) Finalmente, como criterio orientador de este juicio casuístico, resulta relevante, a tenor de la doctrina del TC, distinguir entre la retroactividad auténtica o de grado máximo, y la retroactividad impropia o de grado medio. En el primer supuesto, que se produce cuando la disposición pretende anudar sus efectos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia Ley y ya consumadas, sólo exigencias cualificadas de interés general podrían imponer el sacrificio del principio de seguridad jurídica. En el supuesto de la retroactividad de grado medio o impropia, que se produce cuando la Ley incide sobre situaciones jurídicas actuales aún no concluidas, la licitud o ilicitud de la disposición dependerá de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso que tenga en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso, es decir, la finalidad de la medida y las circunstancias relativas a su grado de previsibilidad, su importancia cuantitativa, y otros factores similares (STC 126/1987, fundamentos jurídicos 11, 12 y 13, STC 197/1992, fundamento jurídico 4. y STC 173/1996, fundamento jurídico 3.).

El Tribunal Constitucional ha definido los grados de retroactividad que pueden darse en la práctica en función de un solo parámetro: *el devengo*. En particular, en los casos en los que la norma cuestionada modifica el gravamen para un período impositivo concreto cuando éste ya ha comenzado pero aún no se ha producido el devengo, ha entendido que estábamos ante una retroactividad

"impropia"; en cambio, si el período impositivo ha llegado a concluir como consecuencia de haberse producido el devengo del tributo, ha concluido que se trataba de una retroactividad "plena" o "auténtica".

Para cerrar nuestro razonamiento, conviene insistir en que, como reiteradamente ha dicho el Tribunal Constitucional, no hay «*retroactividad cuando una Ley regula de manera diferente y pro futuro situaciones jurídicas creadas con anterioridad a su entrada en vigor y cuyos efectos no se han consumado*»; «*en suma, no es retroactiva una Ley porque se aplique inmediatamente desde su entrada en vigor*» (STC 210/1990, de 20 de diciembre, FJ 3), como aquí, sin duda alguna, ha sucedido.

En este sentido, en la STC 182/1997, el Tribunal Constitucional rechazaba que la examinada fuera «una retroactividad de las que hemos calificado como "plena" o "auténtica"», porque la Ley impugnada «modifica[ba], incrementándola, las tarifas del IRPF, en un momento en el que, aunque el período impositivo del Impuesto esta[ba] muy avanzado (el cambio normativo se produj[o] el día 25 de noviembre), aún no ha[bía] llegado a concluir; atribu[ía] efectos jurídicos futuros a hechos imponibles que todavía no se ha[bían] realizado completamente, ya que "decía- las rentas percibidas antes de entrar en vigor la Ley no son más que elementos materiales integrantes del hecho imponible duradero y unitario que consiste en la obtención de la renta global neta a lo largo de todo el período impositivo, que concluye el último día del año; se aplica, en definitiva, a deudas impositivas que aún no se han devengado y que, además, habrán de satisfacerse por los sujetos pasivos junto con la presentación de la declaración-liquidación del tributo que deberá tener lugar en el plazo reglamentariamente fijado para ello, es decir, conforme a lo que era y es usual, varios meses después, ya transcurrido gran parte del siguiente período impositivo» (FJ 12). Y, en la misma línea, en relación con tributos distintos del IRPF (en particular, el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas), ha señalado que «no existirá efecto retroactivo de clase alguna si, elegido el momento del devengo, la nueva Ley dispone que el tipo se aplique tan sólo a devengos producidos después de su entrada en vigor» (SSTC 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 5; y 205/1992, de 26 de noviembre, FJ 2).

b) Suscita, en segundo término, el motivo de casación que se analiza, si, concretamente, las ordenanzas fiscales, pueden establecer su propia retroactividad.

Sobre esta cuestión, no existe unanimidad en la jurisprudencia, pudiendo distinguirse dos posiciones o criterios puestos de relieve por la STS de 22 de enero de 2009 (rec. de cas. 6612/2004), que la propia parte recurrente cita:

1ª) Una se corresponde con la afirmación de que, salvo que expresamente lo autorice una Ley, no cabe la aplicación retroactiva de las Ordenanzas Fiscales en la medida en que constituyen meros *reglamentos*. En este sentido, hemos negado la «posibilidad de que una norma reglamentaria, como lo es una Ordenanza Fiscal», «pueda ser aplicada retroactivamente a hechos imponible acaecidos con anterioridad a su vigencia», esto es, que «gocen de virtualidad retroactiva y se apliquen, en contra de los principios jurídicos más elementales, a unas situaciones -los devengos liquidatorios producidos con anterioridad a dicha fecha- cuyos hechos imponible eran anteriores, ostensiblemente, a la citada fecha de publicación»; porque «es claro que la decisión de dotar de retroactividad a unas prestaciones patrimoniales "como son las tributarias- sólo corresponde al legislador», ya que «[d]e otro modo, los Ayuntamientos tendrían libertad omnímoda para gravar hechos imponible de años anteriores, alterar situaciones tributarias extinguidas, etc.; y, por ello, sólo en la medida en que una norma con rango de ley permita, para supuestos determinados, la aplicación anticipada de una figura tributaria respecto a la fecha de publicación de la Ordenanza reguladora, sólo entonces podrá la Corporación, habilitada por esa norma legal singular, acordarlo y hacerlo constar, así, en aquélla» [Sentencias de 28 de enero de 1999 (rec. cas. núm. 7538/1993), FD Tercero; de 18 de octubre de 2001 (rec. cas. núm. 7018/1995), FD Cuarto; de 4 de diciembre de 2001 (rec. cas. núm. 5021/1996), FD Cuarto; de 27 de marzo de 2002 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 9416/1996), FD Quinto]. Y, en el mismo sentido, hemos afirmado que «solo la Ley» podía «alterar el principio, insito en el de legalidad ordinaria, de que la Ordenanza precediera al devengo y de que, sólo en la medida en que lo hubiera establecido o permitido la ley, podía entenderse el mismo alterado» [Sentencia de 17 de julio de 2002 (rec. cas. núm. 4791/1997), FD Tercero]; que «no se admite» que «una norma de rango reglamentario, como es una ordenanza, pudiera determinar "per se" su aplicación retroactiva» [Sentencias de 13 de marzo de 1999 (rec. cas. núm. 2358/1994), FD Séptimo; de 2 de octubre de 1999 (rec. cas. núm. 7971/1994), FD Cuarto; de 30 de octubre de 1999 (rec. cas. núm. 1344/1995), FD Cuarto); y de 2 de febrero de 2002 (rec. cas. núm. 7533/1996), FD Séptimo]; y, en fin, que «queda[ba] clara la irretroactividad de las Ordenanzas fiscales, tesis mantenida por una doctrina constante y consolidada

de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo» [Sentencia de 4 de octubre de 1999 (rec. cas. núm. 7974/1994), FD Sexto].

2ª) Otra incluye aquellas sentencias que, aunque sin afirmarlo abiertamente, *parece* que aceptan la posibilidad de que –siempre, naturalmente, que no contradigan un mandato legal y respeten los principios constitucionales- las Ordenanzas Fiscales tengan carácter retroactivo, aunque la Ley no lo autorice expresamente [en particular, en las Sentencias de 26 de febrero de 1999 (rec. ordinario núm. 89/1996), FD Cuarto; de 15 de noviembre de 1999 (rec. cas. núm. 305/1997), FD Segundo; de 24 de enero de 2000 (rec. cas. núm. 114/1994), FD Decimosegundo]; posibilidad que bien podría fundarse en la naturaleza peculiar o *singular* –esto es no puramente *reglamentaria*- de dichas normas, que vendría dada por dos circunstancias que apuntó de manera diáfana el Tribunal Constitucional en la STC 233/1999, de 13 de diciembre: en primer lugar, porque, «en virtud de la autonomía de los Entes locales constitucionalmente garantizada y del carácter representativo del Pleno de la Corporación municipal, es preciso que la Ley estatal atribuya a los Acuerdos dictados por éste (así, los acuerdos dimanantes del ejercicio de la potestad de ordenanza), un cierto ámbito de decisión acerca de los tributos propios del Municipio, entre los cuales se encuentran las tasas», aunque, por supuesto, «este ámbito de libre decisión a los Entes locales -desde luego, mayor que el que pudiera relegarse a la normativa reglamentaria estatal-, no est[é] exento de límites» [FJ 10 b); véase, en el mismo sentido, la STC 106/2000, de 4 de mayo, FD 2]; y, en segundo lugar, porque «la imposición y ordenación de las tasas municipales corresponde al Pleno de la Corporación, órgano que, en tanto que integrado por todos los Concejales (art. 22.1 LBRL) elegidos, en los términos que establece la legislación electoral general, “mediante sufragio universal, igual, libre, directo y secreto” (art. 19.2 LBRL), respeta escrupulosamente las exigencias de autoimposición o de autodisposición de la comunidad sobre sí misma que», como viene señalando el Tribunal Constitucional, «se adivinan en el sustrato último de la reserva de ley» [FJ 10 a)]. En fin, singularidad de la Ordenanza frente al reglamento que, seguramente, ha querido poner de manifiesto el máximo intérprete de nuestra Constitución al utilizar en alguna ocasión, no la expresión potestad reglamentaria sino la de «*potestad de Ordenanza*» [STC 233/1999, cit., FFJJ 9 y 10 c)].

En definitiva, esta última corriente jurisprudencial considera que, aunque la expresión de la voluntad política de las corporaciones locales se concrete en decisiones de naturaleza y alcance administrativo, lo que se traduce, desde la

perspectiva normativa, en una potestad estrictamente reglamentaria, delimitada materialmente por los principios de jerarquía normativa y reserva de ley, reconoce una específica caracterización de dicha potestad derivada de la autonomía local y de la legitimación democrática directa que corresponde a las corporaciones locales.

c) Una respuesta categóricamente negativa a las anteriores cuestiones, relativas a la posibilidad de la retroactividad en materia tributaria y a la misma posibilidad referida a las Ordenanzas fiscales, hubiera supuesto la necesaria desestimación del recurso. Pero el matizado criterio que sobre las mismas se ha expuesto exige abordar la definitiva cuestión de si la concreta entrada en vigor y comienzo "a regir el 1 de enero de 2008" (disposición final segunda, último párrafo), de la modificación de la Ordenanza que se examina, publicada materialmente con la puesta a disposición del público los días 2 y 3 de enero de dicho año, supone una aplicación retroactiva no prohibida por el ordenamiento jurídico.

Y a este respecto, la Sala considera que no puede ser acogida la tesis de la Corporación recurrente porque ello supondría admitir una retroactividad de grado máximo, en cuanto afectaría no solo un periodo impositivo ya iniciado sino también a obligaciones surgidas como consecuencia de los devengos ya producidos. Pues no es posible ignorar ni el significado y alcance del devengo y del periodo impositivo en los impuestos en general, por una parte, ni, en concreto, el de dicho momento y periodo en el IBI, por otra.

El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria, y es la fecha del devengo la que determina las circunstancias relevantes para la configuración de los elementos de dicha obligación, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa (art.21 LGT). Y, conforme al artículo 10.2 LGT, las normas tributarias, que no tienen efecto retroactivo, salvo que dispongan lo contrario, se aplican a los tributos devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo periodo impositivo se inicie desde ese momento.

Así pues, es necesario distinguir- con respecto a su devengo, normativa aplicable y retroactividad- entre tributos instantáneos y tributos de naturaleza periódica.

En los primeros el presupuesto de hecho se agota en un solo acto u operación, no surgiendo especiales dificultades para la determinación del

momento en que se realiza el hecho imponible, nace la obligación principal y se concreta la normativa aplicable.

Por el contrario, en los segundos, los tributos periódicos -como el IBI- el presupuesto de hecho goza de continuidad en el tiempo, sin que exista un instante concreto en que pueda entenderse realizado el hecho imponible. Por ello la Ley acota periodos temporales que sirven para fraccionar dicha continuidad, señalando, sin embargo, un momento en el que ordena tener por realizado el hecho imponible. Así dividido en periodos de tiempo, la propia Ley dispone que en cada fracción resultante o periodo impositivo se devengue una concreta deuda tributaria diferente señalando a tal efecto para su nacimiento un momento concreto o devengo (a veces el inicio y otras el final del periodo impositivo). Si bien, la normativa aplicable es la que está en vigor al iniciarse el periodo impositivo, no al tiempo del devengo, salvo que la norma disponga lo contrario.

Por consiguiente, es necesario acudir para el IBI al artículo 75 LHL que dispone, en el apartado 1, que el impuesto se devenga el primer día del periodo impositivo, en el apartado 2, que el periodo impositivo coincide con el año natural, y, en el apartado 3, que las ulteriores modificaciones catastrales solo tengan efectividad en el devengo inmediatamente posterior. Previsión que ha sido entendida por la jurisprudencia en el sentido de que todas las alteraciones de orden físico, jurídico o económico que se produzcan en los bienes gravados solo tienen consecuencias en el periodo impositivo siguiente a aquel en que tienen lugar.

En definitiva, ha de entenderse que el devengo del IBI y el inicio del periodo impositivo correspondiente a 2008 se produjo y era el 1 de enero del mismo año, y que, por tanto el nacimiento de las correspondientes obligaciones tributarias y el momento para la determinación de la normativa aplicable se produjo en dicha fecha, con anterioridad a la publicación de la modificación de la Ordenanza Fiscal del Impuesto, que era requisito ineludible para la entrada en vigor de la nueva normativa, que incorporaba.

La Corporación recurrente parece propugnar la aplicación al IBI del criterio mantenido por el Tribunal Constitucional para el IRPF, puesto que ambos son tributos periódicos. Para dicha Administración, la doctrina del TC niega que suponga retroactividad "plena" o "auténtica" la modificación de la norma aplicable (en concreto de la tarifa del impuesto) una vez iniciado el periodo impositivo. Ahora bien, no se da la propugnada identidad precisamente por el momento del devengo fijado en la ley para uno y otro impuesto. En efecto, en el IRPF el

devengo del impuesto se produce al final de cada periodo impositivo y por eso pudo decir el Tribunal Constitucional que la modificación se produjo en un momento en el que, aunque el periodo impositivo del Impuesto estaba muy avanzado (el cambio se produjo el 25 de noviembre), aun no había llegado a concluir y se aplicaba a deudas impositivas que aun no se habían devengado (STC 182/1997, 28 de octubre). Pero si se aplica el este mismo criterio al IBI la conclusión ha de ser la contraria, pues habiéndose devengado el impuesto el primer día del periodo impositivo, la aplicación de la modificación, cuya entrada en vigor se produce inmediatamente después, supondría afectar y alterar deudas tributarias ya surgidas y existentes al amparo de la norma anterior, esto es, a situaciones jurídicas consolidadas.

QUINTO.- Los razonamientos expuestos justifican la desestimación de los recursos interpuestos por la Asociación de la Cámara de la Propiedad Urbana de León y Provincia y por el Ayuntamiento de León, sin que, como consecuencia de ambas desestimaciones proceda efectuar una expresa imposición de las costas causadas en los respectivos recursos.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

F A L L A M O S

Que debemos desestimar y desestimamos los recursos interpuestos por la Asociación de la Cámara de la Propiedad Urbana de León y Provincia y por el Ayuntamiento de León, contra la sentencia dictada de fecha 19 de febrero de 2010, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, en el recurso contencioso-administrativo núm. 578/2008, sentencia que confirmamos, sin hacer expreso pronunciamiento sobre costas.

Así por esta nuestra sentencia, que se insertará en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos

D. Rafael Fernández Montalvo

D. Juan Gonzalo Martínez Micó

D. Emilio Frias Ponce

D. Angel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Ramón Trillo Torres

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretario, certifico.