Roj: **STS 3721/2020** - ECLI: **ES:TS:2020:3721**

Id Cendoj: **28079130022020100542**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **2**
Fecha: **06/11/2020**
Nº de Recurso: **6474/2018**
Nº de Resolución: **1468/2020**
Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**
Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 8480/2018,**
ATS 3530/2019,
STS 3721/2020

FONDO DOCUMENTAL

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.468/2020

Fecha de sentencia: 06/11/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6474/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/07/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.9

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

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 6474/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1468/2020

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

Dª. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 6 de noviembre de 2020.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 6474/2018, interpuesto por la entidad mercantil RED ELÉCTRICA DE ESPAÑA, S.A.U., representada por el procurador de los Tribunales Dº. Luis Fernando Granados Bravo, bajo la dirección letrada de Dº. José Ignacio Rubio de Urquía, contra sentencia nº. 596, de 13 de julio de 2018, dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, recaída en el recurso de apelación nº. 739/2017, estimatoria parcial del recurso deducido contra la sentencia 237, de 12 de julio de 2017, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo Nº. 27 de Madrid, recaída en el recurso 168/2016, la cual es revocada; y a su vez estima parcialmente el recurso contencioso administrativo dirigido por RED ELÉCTRICA DE ESPAÑA SAU, contra el decreto de la Alcaldía de Loeches de 24 de febrero de 2016, desestimatorio del recurso de reposición contra ciento dieciséis liquidaciones de la tasa del ejercicio 2015 por ocupación del vuelo, suelo y subsuelo de los bienes de titularidad municipal por elementos de transporte y distribución de energía eléctrica, la que se anula excepto en lo relativo a las liquidaciones correspondientes a los 1.974,70 metros de línea eléctrica y 9 torres.

Ha comparecido en el recurso de casación como parte recurrida el Ayuntamiento de Loeches, representado por la procuradora de los Tribunales Dª. Marta Sanz Amaro, bajo la dirección letrada de Dº. Ignacio Poza Betegón

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

En el recurso de apelación nº. 739/2017 seguido en la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, con fecha 13 de julio de 2018, se dictó sentencia, cuya parte dispositiva es del tenor literal siguiente: " PRIMERO." ESTIMAMOS PARCIALMENTE el recurso de apelación interpuesto por la Procuradora Dña. María Marta Sanz Amaro, en representación del AYUNTAMIENTO DE LOECHES, contra la sentencia 237/2017, de 12 de julio, dictada en el procedimiento ordinario 168/2016 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 27 de Madrid, la cual revocamos. SEGUNDO." ESTIMAMOS PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo formulado por el Procurador D. Luis Femando Granados Bravo, en representación de RED ELÉCTRICA DE ESPAÑA SAU, contra el decreto de la Alcaldía de Loeches de 24 de febrero de 2016 desestimatorio del recurso de reposición contra ciento dieciséis liquidaciones de la tasa del ejercicio 2015 por ocupación del vuelo, suelo y subsuelo de los bienes de titularidad municipal por elementos de transporte y distribución de energía eléctrica, resolución que anulamos excepto en lo relativo a las liquidaciones correspondientes a los 1.974,70 metros de línea eléctrica y 9 torres comprendidos en la relación obrante al folio 238 de los autos. TERCERO." No imponemos las costas de ninguna de ambas instancias".

SEGUNDO.- *Preparación del recurso de casación*.

Notificada dicha sentencia a las partes, por el procurador Dº. Luis Fernando Granados Bravo, en nombre y representación de la entidad mercantil RED ELÉCTRICA DE ESPAÑA, S.A.U., se presentó escrito con fecha 26 de septiembre de 2018, ante la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 2 de octubre de 2018, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente la entidad mercantil RED ELÉCTRICA DE ESPAÑA, S.A.U., representada por el procurador de los Tribunales Dº. Luis Fernando Granados Bravo, bajo la dirección letrada de Dº. José Ignacio Rubio de Urquía, y como parte recurrida el Ayuntamiento de Loeches, representado por la procuradora de los Tribunales Dª. Marta Sanz Amaro, bajo la dirección letrada de Dº. Ignacio Poza Betegón.

TERCERO.- *Admisión del recurso.*

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 28 de marzo de 2019, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, con ocasión de la impugnación indirecta de una ordenanza fiscal -como en este caso la reguladora de la tasa referida-, cabe alegar la omisión o la insuficiencia de los informes técnico económicos a que se refiere el artículo 25 del TRLHL, por entenderse que se trata del incumplimiento de un requisito sustantivo determinante de un elemento esencial del tributo; o, si por el contrario, no cabe tal invocación por constituir un mero vicio formal del procedimiento y, como tal, no susceptible de alegación en la impugnación indirecta de una disposición general.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 24 y 25 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, ambos en relación con el artículo 26 de la LJCA".

CUARTO.- *Interposición del recurso de casación y oposición.*

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el procurador Dº. Luis Fernando Granados, en nombre y representación de la entidad mercantil RED ELÉCTRICA DE ESPAÑA, S.A.U., por medio de escrito presentado el 23 de mayo de 2019, interpuso recurso de casación, en el que expuso que la norma infringida por la sentencia impugnada es: el artículo 25 LHL.

La recurrente manifiesta que la controversia se centra en determinar si, con ocasión de la impugnación indirecta de la Ordenanza fiscal, cabe alegar la omisión, formal o material, o la insuficiencia del informe técnico-económico, cuestión en la que el juzgador de instancia y el de apelación se han enfrentado con criterios diametralmente opuestos, el primero admitiendo tal posibilidad, el segundo rechazándola por considerar que se trata de un mero vicio formal del procedimiento de aprobación de la Ordenanza fiscal, solo alegable en una impugnación directa de la disposición, disparidad de criterios ésta que también existe entre los TSJ que expuso en su escrito de preparación del recurso, al que se remite. El informe técnico-económico es un documento cuya omisión o insuficiencia vician de nulidad el procedimiento de aprobación de la regulación de la cuantía de la tasa, pero además es un instrumento configurador de un elemento esencial del tributo, la cuota tributaria, pudiéndose afirmar, incluso, que, desde una perspectiva sustantiva, forma parte integrante e indisociable de esa regulación cuantificadora de la tasa. Sostiene que es lógico, que el informe técnico-económico deba quedar incorporado al expediente para la adopción del correspondiente acuerdo, pues otra cosa impediría al Pleno de la Corporación y a los interesados legítimos conocer en toda su amplitud la regulación de un elemento esencial de la tasa como es su cuantía o cuota tributaria. Y siendo esto o así, no es menos lógico que la omisión o insuficiencia del informe técnico-económico determine la nulidad radical de la Ordenanza fiscal.

Termina concluyendo que, vistos los artículos 24 y 25 LHL a la luz del artículo 26 LJCA, cabe afirmar que con ocasión de la impugnación indirecta de las Ordenanzas fiscales reguladoras de tasas debería ser posible alegar la omisión o insuficiencia de los informes técnico económicos, pues se trata del incumplimiento de un requisito sustantivo determinante de un elemento esencial del tributo. También debería ser posible tal invocación por constituir esa omisión o insuficiencia, además, un vicio formal del procedimiento determinante de la disconformidad a Derecho de las referidas Ordenanzas fiscales. La inalegabilidad de tales vicios equivaldría, en definitiva, al vaciamiento del artículo 26 LJCA.

Tras las anteriores alegaciones, la parte recurrente terminó suplicando a la Sala que "se sirva estimar el presente recurso de casación, interpuesto contra la Sentencia nº 596, de 13 de julio de 2018, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Novena, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, y se sirva anular dicha Sentencia".

Por su parte, la procuradora Dª. Marta Sanz Amaro, en nombre y representación del Ayuntamiento de Loeches, por escrito presentado con fecha 18 de julio de 2019, formulo oposición al recurso de casación manifestado que, al igual que la sentencia recurrida, que por lo dispuesto en el art. 26 de la Ley de la Jurisdicción, no cabe la impugnación indirecta de normas de carácter general, amparada en la insuficiencia de los informes financieros, dado de que se trata de elementos esenciales frente a los que ha de procederse vía impugnación directa, a pesar de que las sentencias de primera y segunda instancia pongan de manifiesto la insuficiencia de dichos informes.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia por la que se desestime el recurso de casación interpuesto de contrario".

QUINTO . - *Señalamiento para deliberación del recurso.*

Por providencia de 7 de octubre de 2019, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 21 de julio de 2020, continuándose la deliberación en sesiones posteriores hasta su finalización el 4 de noviembre del año en curso, con el resultado que se expresa a continuación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del presente recurso de casación.*

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de fecha 13 de julio de 2018, estimatoria parcial del recurso de apelación deducido contra sentencia de 12 de julio de 2017, dictada por el Juzgado nº. 27 de Madrid, la cual es revocada; y a su vez estima parcialmente el recurso contencioso administrativo dirigido por RED ELÉCTRICA DE ESPAÑA SAU, contra el decreto de la Alcaldía de Loeches de 24 de febrero de 2016, desestimatorio del recurso de reposición contra ciento dieciséis liquidaciones de la tasa del ejercicio 2015 por ocupación del vuelo, suelo y subsuelo de los bienes de titularidad municipal por elementos de transporte y distribución de energía eléctrica, la que se anula excepto en lo relativo a las liquidaciones correspondientes a los 1.974,70 metros de línea eléctrica y 9 torres.

En lo que ahora interesa, señala la Sala de instancia que, a pesar de la parquedad del informe económico y su insuficiencia, no cabe entrar sobre el mismo en tanto que "excede del objeto de una impugnación indirecta la valoración de la suficiencia y corrección, e incluso la existencia, del informe o memoria económica de las tasas". Al efecto recuerda que una copiosa jurisprudencia "advierte de la imposibilidad de denunciar simples vicios formales del procedimiento de elaboración cuando se trata de la impugnación indirecta de disposiciones generales, ya que sólo el contenido sustantivo o material de las normas puede producir efectos invalidantes del acto de aplicación individual... Dado que la memoria económico-financiera, junto a los demás datos, informes y antecedentes que sirvieron de base para la aprobación de la ordenanza, forman parte del procedimiento de elaboración su falta o incorrección no es un motivo de impugnación válido cuando se deduce en el seno de un recurso indirecto". Por lo que no cabe impugnar indirectamente la Ordenanza por las deficiencias del informe técnico-económico, sin perjuicio de que "Nada impediría, por el contrario, el éxito del recurso indirecto por no ajustarse la cuantía de la tasa establecida en la ordenanza a los criterios legales o a los principios básicos de equivalencia y proporcionalidad, pero siempre que la denuncia de estos vicios no se apoye exclusivamente en la inadecuación de los criterios técnicos del informe u otros defectos formales que pudieran afectar a este acto. La contribuyente, sin embargo, ha fundamentado esencialmente la impugnación de la cuantía de la tasa en la insuficiente justificación de su importe en el estudio económico-financiero y en la improcedencia del método o los parámetros en él considerados, de acuerdo con el criterio que sigue la prueba pericial aportada con la demanda, lo cual constituye una argumentación que, como hemos dicho, sin duda sería prosperable en el seno del recurso directo, pero es impropia de la impugnación indirecta de la norma".

SEGUNDO.- *Cuestión con interés casacional objetivo y postura de las partes.*

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"Determinar si, con ocasión de la impugnación indirecta de una ordenanza fiscal -como en este caso la reguladora de la tasa referida-, cabe alegar la omisión o la insuficiencia de los informes técnico económicos a que se refiere el artículo 25 del TRLHL, por entenderse que se trata del incumplimiento de un requisito sustantivo determinante de un elemento esencial del tributo; o, si por el contrario, no cabe tal invocación por constituir un mero vicio formal del procedimiento y, como tal, no susceptible de alegación en la impugnación indirecta de una disposición general".

Dispone el art. 24 de la Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, relativo a la *cuota tributaria* dispone que:

"1. El importe de las tasas previstas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local se fijará de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Con carácter general, tomando como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de dominio público. A tal fin, las ordenanzas fiscales podrán señalar en cada caso, atendiendo a la naturaleza específica de la utilización privativa o del aprovechamiento especial de que se trate, los criterios y parámetros que permitan definir el valor de mercado de la utilidad derivada".

El art. 25, sobre *"Acuerdos de establecimiento de tasas: informe técnico-económico"* establece que:

"Los acuerdos de establecimiento de tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, o para financiar total o parcialmente los nuevos servicios, deberán adoptarse a la vista de informes técnico-económicos en los que se ponga de manifiesto el valor de mercado o la previsible cobertura del coste de aquellos, respectivamente. Dicho informe se incorporará al expediente para la adopción del correspondiente acuerdo".

Para la parte recurrente la insuficiencia del informe técnico-económico incorporado al expediente de aprobación de la Ordenanza fiscal, expresamente reconocido por la sentencia impugnada, es determinante para el éxito de la impugnación, en tanto que la parca regulación de la cuantía de la tasa impide absolutamente poder determinar a partir de la misma si las cuotas liquidadas en su aplicación son conformes o no al régimen legal de cuantificación del tributo (art. 24.1.a) LHL); lo cual hace imprescindible acudir al informe técnico-económico incorporado al expediente de aprobación de la Ordenanza fiscal (art. 25 LHL). Considera que el informe técnico-económico no es sólo un documento cuya omisión o insuficiencia vician de nulidad por motivos formales el procedimiento de elaboración y aprobación de la Ordenanza, sino que además como instrumento configurador de la cuantía de un elemento esencial, la cuantía de la tasa, posee proyección material, de suerte que, desde una perspectiva sustantiva, forma parte integrante e indisociable de esa regulación cuantificadora de la tasa.

Para la recurrente, con referencia al citado art. 24, la regulación completa de la cuantía de la tasa no se incorpora al instrumento normativo formal *"Ordenanza fiscal"*, sino que en la regulación formal de la cuantía de la tasa quedan señalados los criterios o parámetros utilizados, pero no el contenido de éstos. Y conforme al art. 25, el valor de mercado de la utilidad derivada, la cuantía de la tasa, no queda reflejado en la Ordenanza fiscal, sino en el referido informe técnico-económico, de forma que la configuración o regulación completa de ese elemento esencial del tributo -cuota tributaria- se encuentra en ambos instrumentos -Ordenanza fiscal e informe técnico-económico-, de ahí que quepa atribuir naturaleza materialmente normativa al informe técnico-económico.

Por todo ello considera que conforme al art. 26 de la LJCA, cabe alegar en la impugnación indirecta de la Ordenanza fiscal la omisión o insuficiencia del informe técnico-económico, dado que el precepto en cuestión nos dice con total claridad que es admisible la impugnación de los actos producidos en aplicación de una disposición de carácter general, caso de la Ordenanza fiscal, cuando la misma se funde en que la disposición no es conforme a Derecho, "En suma, vistos los artículos 24 y 25 LHL a la luz del artículo 26 LJCA, cabe afirmar que con ocasión de la impugnación indirecta de las Ordenanzas fiscales reguladoras de tasas debería ser posible alegar la omisión o insuficiencia de los informes técnico económicos, pues se trata del incumplimiento de un requisito sustantivo determinante de un elemento esencial del tributo. También debería ser posible tal invocación por constituir esa omisión o insuficiencia, además, un vicio formal del procedimiento determinante de la disconformidad a Derecho de las referidas Ordenanzas fiscales. La inalegabilidad de tales vicios equivaldría, en definitiva, al vaciamiento del artículo 26 LJCA".

La parte recurrida se opone a las alegaciones de la recurrente afirmando que "no cabe la impugnación indirecta de normas de carácter general, amparada en la insuficiencia de los informes financieros, dado que se trata de elementos esenciales frente a los que ha de procederse vía impugnación directa, a pesar de que las sentencias de primera y segunda instancia pongan de manifiesto la insuficiencia de dichos informes".

TERCERO.- *La doctrina jurisprudencial sobre la materia.*

La doctrina jurisprudencial, unánime y consolidada, parte del presupuesto de que "la posibilidad de formular una impugnación indirecta con ocasión del recurso contra el acto de aplicación no puede desorbitarse hasta el extremo de abrir sin límites la impugnación de la disposición de cobertura". Y cuando la impugnación se basa en motivos estrictamente formales, incluidos los referidos a defectos en la elaboración de la disposición de carácter general por la falta de informe económico financiero, se ha dicho en reiteradas ocasiones, valga de ejemplo la sentencia de 17 de mayo de 2011, rec. cas. 1010/2007, que: "En el motivo quinto de casación, se aducen diversas infracciones que se habrían producido en el procedimiento de elaboración de la Orden Ministerial (supuesta falta de audiencia a los interesados y falta de informe económico-financiero).

Ese motivo también debe ser desestimado en virtud de la jurisprudencia de esta Sala que impide alegar vicios en el procedimiento de elaboración de una disposición general con ocasión de su impugnación indirecta, ya que los vicios de procedimiento tienen su sede natural en los recursos directos y en los plazos establecidos para ellos [por todas, Sentencias de 21 de abril de 2003 (Casación 2927/1995), de 11 de octubre de 2005 (Casación 6822/2002) o de 10 de noviembre de 2006 (Rec. ordinario 83/2004)". Con anterioridad ya se había dicho, sentencia de 16 de mayo de 2003, rec. cas. 6056/1998, que "Existe, como ha sostenido acertadamente la sentencia de instancia, doctrina reiterada y completamente consolidada que excluye la cita de sentencias

concretas, consistente en que en los recursos indirectos, regulados en el artículo 39, apartados 2 y 4 de la Ley Jurisdiccional, no se pueden invocar ni suscitar al impugnar los actos singulares de que se trate, los vicios formales que pudieran haberse cometido al elaborar y aprobar la disposición general aplicada, de manera que, como los recurrentes en casación sólo han alegado vicios formales de procedimiento, debe rechazarse este primer motivo casacional y ratificar el razonamiento y pronunciamiento de la sentencia de instancia en este sentido... En el caso de autos, la falta de la Memoria Económico Financiera en la que procedía apreciar el valor de mercado del terreno de dominio público objeto de utilización privativa, e incluso posible utilidad derivada de dicha utilización, no constituye en absoluto un vicio que implique la nulidad absoluta o de pleno derecho, porque no ha existido incumplimiento total del procedimiento establecido, como la Sala ha expuesto ya al analizar el primer motivo casacional". Si bien es cierto que se han admitido algunas excepciones, en este sentido se pronuncia la sentencia de 19 de abril, remitiéndose a pronunciamientos anteriores, "Ha de recordarse, en este sentido, que según jurisprudencia consolidada tan solo cabe articular la impugnación indirecta como vía para discutir la legalidad del único acto directamente impugnado y en conexión dialéctica con este (y con su concreto contenido).

Así lo dice la STS de 10 de diciembre de 2002 (Rec. directo 1345/2000): *"Al impugnar un acto administrativo que hace aplicación de una norma reglamentaria cabe, ciertamente, impugnar también ésta, pero sólo en tanto en cuanto la ilegalidad de dicha norma sea causa, o una de las causas, en que se funda la imputación de la disconformidad a Derecho del acto recurrido. Así se desprende con claridad suficiente de lo que se dispone en los artículos 26 y 27 de la Ley de la Jurisdicción , siendo tal límite, además, consecuencia del dato normativo de que la impugnación* ***directa*** *de Reglamentos está sujeta a un plazo hábil para ello. Ha de haber, pues, una relación de causalidad entre las imputaciones de ilegalidad de la norma y de disconformidad a Derecho del acto de aplicación. Por tanto, en la llamada impugnación* ***indirecta*** *de Reglamentos no cabe formular en abstracto, sin esa conexión con el acto administrativo directamente impugnado, imputaciones de ilegalidad de la norma reglamentaria. Estas imputaciones de ilegalidad en abstracto, precisamente por respeto a aquel plazo, deben ser inadmitidas, desestimando, en consecuencia, la pretensión de declaración de nulidad de la norma* ".

Y esto es justamente lo que ha pasado con la impugnación indirecta deducida por la parte actora, que pretende aprovechar este cauce impugnatorio para discutir las más variadas e inconexas cuestiones, sin razonar ni siquiera mínimamente cuáles repercuten sobre el concreto acto impugnado de forma directa y cuáles no (sin que sea misión de la Sala indagar o conjeturar cuáles de las farragosas alegaciones de la parte actora se refieren o proyectan sobre el único acto directamente impugnado y cuándo no, partiendo de la base de que propia parte actora no lo hace).

Por añadidura, no menos consolidada es la jurisprudencia que ha puntualizado que la impugnación indirecta no puede utilizarse para denunciar infracciones meramente formales o procedimentales (como son las que en este motivo se denuncian), salvo excepciones que ha detallado la reciente sentencia de la Sección 5ª de esta Sala de 6 de julio de 2010 (Casación 4039/2006), que hace una cuidada recapitulación de la jurisprudencia sobre cuestión y concluye que cabe admitir una impugnación indirecta basada en razones procedimentales sólo *"cuando se hubiese incurrido en una omisión clamorosa, total y absoluta del procedimiento establecido para su aprobación, en perjuicio del recurrente, y cuando hubiesen sido dictadas por órgano manifiestamente incompetente"*, lo que tampoco es el caso".

Ahora bien, siendo ello así, cuando la denuncia de falta o insuficiencia de estudio económico financiero de la Ordenanza fiscal, trasciende el mero vicio formal, en tanto que se cuestiona directamente la validez sustancial de algún elemento del tributo, cuya configuración o determinación se hace depender de la propia corrección del citado estudio económico financiero, la impugnación de las liquidaciones giradas pueden cuestionar la procedencia de dichos elementos esenciales, como pudiera ser la base imponible, la determinación de la cuota o los meros tipos a aplicar, cuyo sustento se hace depender y encuentra acomodo en la suficiencia y plenitud del estudio económico financiero, y, por tanto, basarse en la inexistencia o insuficiencia de este a dichos efectos. El Estudio económico financiero, por ende, además de representar un trámite imprescindible para la elaboración de la Ordenanza fiscal aporta el sustrato y valoración técnica imprescindible para la conformación de alguno o algunos de los elementos esenciales necesarios para la validez de las exacciones por exigencia del principio de legalidad, en tanto que es la ley la que viene a configurar dichos elementos esenciales para la determinación del tributo a exigir.

En esta línea cabe traer a colación la sentencia de este Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2003, rec. cas. 6056/1998, que anula las liquidaciones por alcantarillado; parte la citada sentencia del principio general ya contemplado, "no puede llegarse a la nulidad de una disposición reglamentaria, y por la simple vía de un recurso indirecto, "con fundamento, exclusivamente, en el defecto formal de al denunciada falta del citado dictámen del Consejo de Estado", ya que, "en el ámbito de los recursos indirectos, no cabe fundar la pretendida ilegalidad de las disposiciones generales... que se reputen ilegales en las meras y simples disconformidades,

omisiones o defectos formales que las mismas puedan presentar" (Sentencia, mencionada, de 21 de Enero de 1999), o, lo que es lo mismo, los incumplimientos formales en la elaboración de dichas disposiciones "no son aptos para fundamentar un recurso contra la misma a través de sus actos de aplicación" (sentencia, ya citada, de 6 de Marzo de 1999)"; pero recuerda el carácter de contraprestación predicable de las tasas y la necesidad de guardar la necesaria proporción y equivalencia entre el servicio o utilización percibida y dicha contraprestación, por lo que al establecerse en relación con la antigua Contribución Territorial Urbana, advierte que "En el supuesto de autos, está admitido que el Ayuntamiento recurrido procedió a reimplantar la tasa de alcantarillado para su aplicación en el ejercicio de 1998 y que la Ordenanza correspondiente fijó la base a partir de la base imponible de la Contribución Territorial Urbana, actual impuesto sobre Bienes Inmuebles, esto es, a partir del valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, que integra el valor del suelo y de las contribuciones, y que se fija, hoy, tomando como referencia su valor de mercado - arts. 66 y 67 de la actual Ley de Haciendas Locales-.

Una primera advertencia ha de hacerse ya a propósito de este hecho admitido: una tarifa de la tasa calculada, **única y exclusivamente,** con referencia a esta base de imposición, **en cuanto supondría una desconexión total respecto del coste real o previsible del servicio, estaría en contradicción con el mismo concepto y significación de la tasa y, desde luego, con los preceptos legales antes señalados que imponen específicamente su toma en consideración.** La misma Sentencia de esta Sala que la de instancia aquí impugnada aduce como fundamento de su cambio de criterio -la de 27 de Febrero de 1991, recaída en un recurso entonces de revisión para unificación de doctrina- cuida de salvaguardar la exigencia, como se ha resaltado en el fundamento segundo, de que la permisión de acudir en el cálculo de las tarifas a la referencia al "valor catastral" no implique la superación de "los costes directos más el porcentaje de los gastos generales que le sean imputables".

Igualmente está admitido que la Corporación, **con carácter previo al comienzo de la entrada en vigor de la reimplantación de la tasa,** atendió a un cálculo provisional de los costes globales del servicio, que arrojó una manifiesta desproporción con la recaudación prevista y que, **tras ser esta desproporción puesta de relieve, precisamente con ocasión de la interposición por las aquí recurrentes de sus recursos de reposición contra las liquidaciones practicadas,** fué subsanada por la Corporación municipal en 23 de Febrero de 1988 mediante otro estudio económico-financiero que arrojaba ya un resultado equilibrado entre las previsiones recaudatorias y los tan repetidos costes globales del servicio. Cabe decir, por consiguiente, que esta rectificación significó claramente el reconocimiento, por acto propio, del desajuste resultante del estudio inicial respecto de los criterios legales que habían de observarse inexcusablemente para cuantificar la tasa". Todo lo cual le lleva a la siguiente conclusión, "**Pues bien; el estudio económico financiero de referencia, cuando se trata del establecimiento o restablecimiento de una tasa, no puede merecer la calificación de mero requisito formal que debe preceder a la aprobación de una "Ordenanza fiscal" y que, por eso mismo, es perfectamente subsanable, como si se tratara de un simple defecto de forma cuya ausencia no priva al acto** -a la Ordenanza- **de los requisitos necesarios para alcanzar su fín o como si, por ello, pudiera convalidarse mediante subsanación de sus defectos en los términos establecidos, hoy, para el procedimiento común, por los arts. 63 y 67 de la Ley 30/1992, de 26 de Noviembre , y, además, con eficacia retroactiva de la convalidación no obstante lo prevenido en el art. 57.3 de la norma últimamente citada** - arts. 48.2, 53 y 45.3 de la Ley de Procedimiento de 1958, que sería la aquí aplicable-. **Por el contrario, se trata de un instrumento de principal importancia para la determinación directa de la cuantía de la deuda tributaria,** habida cuenta que el cálculo de las bases imponibles y la determinación de los tipos de gravamen en una tasa por prestación de servicios, como es la de autos, dependerá, sin duda y en importantísima medida, de las conclusiones a que se llegue a la hora de valorar la relación costes globales e ingresos referentes a la prestación de la actividad o servicio de que se trate. **Es lógico, pues, que, si cualquier elemento que directamente coadyuve a la determinación de la deuda tributaria está sometido al principio de reserva de Ley** - art. 10.a) de la Ley General Tributaria y art. 31.3 de la Constitución- **y las Ordenanzas fiscales desempeñan un papel que trasciende de la mera colaboración reglamentaria admitida por aquel principio cuando se trata de los ingresos de Derecho público de las Corporaciones Locales,** conforme se desprende de reiterada doctrina constitucional - Sentencias del Tribunal Constitucional, entre otras, 179/1985, de 19 de Diciembre, y sobre todo la 19/1987, de 17 de Febrero- y de la jurisprudencia de esta Sala -Sentencia, por todas, de 9 de Julio de 1997-, no pueda llegarse a otra conclusión que a la de que el estudio económico-financiero dirigido a concretar la relación coste de la tasa-coste del servicio deba preceder a la efectividad de aplicación de la primera, esto es, a su vigencia. Por consiguiente, si está reconocido por acto propio de la Corporación exaccionante que el estudio provisional realizado antes de la efectividad de la reimplantación de la tasa no arrojaba la proporción adecuada entre dichos factores, hasta tal punto que el mismo Ayuntamiento, **una vez reimplantada la tasa,** hubo de sustituirlo por otro, **habrá que convenir que la Ordenanza, para el mencionado ejercicio de 1988** -no se prejuzga, por tanto, la virtualidad que el nuevo estudio económico financiero aprobado en 23 de Febrero de ese mismo año pueda tener para sucesivos ejercicios-, **carecía de un elemento esencial determinante de su validez y no respondía a**

los criterios legalmente establecidos para la cuantificaciónde la tasa. **Pretender atribuir eficacia retroactiva a la subsanación producida, significaría algo** equivalente a admitir la posibilidad de que pudiera aplicarse una Ordenanza fiscal a hechos imponibles realizados con anterioridad al momento en que contuviera todos los elementos integrantes de su validez".

Todo lo anterior ha llevado a la conclusión, recogida en numerosísimas sentencias dictadas por el Tribunal Supremo, por todas las de 7 de marzo de 2012, rec. cas. 1683/2008 y 709/2010, en las que se dijo que "Sobre la importancia del estudio económico financiero ha tenido ocasión de pronunciarse la Sala, habiendo declarado que la ausencia formal del documento así como la insuficiente justificación de los valores de mercado de referencia que justifique el importe de la exacción supone un vicio de nulidad que afecta tanto a la propia Ordenanza como a las liquidaciones giradas en su aplicación (sentencias, entre otras, de 19 de Octubre de 1999, 11 de Noviembre de 1999 y 8 de Marzo de 2002 y 9 de Julio de 2009)".

En definitiva, resulta de todo punto improcedente impugnar las liquidaciones giradas en aplicación de una ordenanza fiscal sobre la base de la inexistencia o improcedencia del Estudio económico financiero por vicios formales, por ausencia de trámites o elementos formales, como pudiera ser discutir la cualificación del técnico que elaboró el informe, la falta de firma del responsable... (en este caso, la sentencia de primera instancia declara la nulidad de las liquidaciones por considerar nula la Ordenanza por defectos puramente formales, en concreto falta de firma, "El informe aportado únicamente incorpora la firma del Concejal de Hacienda del Municipio. Es evidente que el citado cargo y su firma no puede excluir la necesaria participación del interventor u otro técnico municipal cualificado para ello y cuyas firmas no aparece en ningún momento"; sin embargo, si es procedente impugnar las liquidaciones de la tasa sobre la base de haber conculcado el principio de legalidad en los términos en que es formulado por el art. 24 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, sobre determinación de la cuota tributaria por su vulneración, en tanto que el valor de mercado puesto de manifiesto por los informes técnico económicos previstos en el art. 25 de dicho texto, no son correctos, y como en otras ocasiones hemos indicado esta discordancia le corresponde acreditarla al contribuyente que niega dicha correspondencia, al respecto ya se dijo, entre otras sentencia de 3 de diciembre de 2012, rec. cas. 6302/2008, que "En definitiva, se trata de un instrumento de principal importancia para la determinación directa de la cuantía de la deuda tributaria, habida cuenta de que el cálculo de la tasa dependerá, sin duda y en importantísima medida, de las conclusiones a que se llegue a la hora de concretar el valor de mercado de la utilidad derivada del bien de dominio público", valiéndonos al efecto lo dicho por el Tribunal Constitucional, en la sentencia núm. 233/1999, de 13 de Diciembre, en relación con esta exacción, pero bajo la forma de precio público, afirmó la obligación de los entes públicos de justificar el establecimiento del mismo, previa la necesaria Memoria económico-financiera, al declarar en su Fundamento de Derecho 19 que "tanto el valor de mercado como la utilidad constituyen criterios de indudable naturaleza técnica a los que la Administración Local tiene necesariamente que acudir a la hora de determinar el importe de los precios públicos por la ocupación del dominio público. Ciertamente, el contenido exacto de tales magnitudes depende de variables a menudo inciertas; pero no ha de ser dudoso que tales variables y, por tanto, tales magnitudes, no son el resultado de una decisión antojadiza, caprichosa, en definitiva arbitraria, del ente público".

Por todo lo dicho a la cuestión con interés casacional objetiva debe responderse que con ocasión de la impugnación indirecta de una ordenanza fiscal -como en este caso la reguladora de la tasa referida-, no cabe alegar, sin más, la omisión o la insuficiencia de los informes técnico económicos a que se refiere el artículo 25 del TRLHL en la elaboración de la Ordenanza, por tratarse de un vicio formal del procedimiento y, como tal, no susceptible de alegación en la impugnación indirecta de una disposición general; sin embargo, si es posible dicha alegación si se cuestiona uno de los elementos esenciales conformador de la tasa, imprescindible para la determinación de la deuda tributaria, en tanto que en los informes técnicos debe contenerse los criterios determinantes de la fijación de dichos elementos o características definitorias de la tasa, correspondiéndole la prueba de la insuficiencia a quien impugna la liquidación.

En definitiva, como dijimos en la sentencia de 5 de noviembre de 2020, recaíada en el recurso de casación 1567/2018, al abordar el tema correspondiente al criterio interpretativo para dar respuesta a la cuestión de interés casacional objetivo fijada por el auto de admisión de dicho recurso, y siguiendo los pronunciamientos jurisprudenciales:

1.- En lo que hace a una tasa local, la Ordenanza fiscal es ciertamente un requisito formal legalmente dispuesto para que esta clase de tributo pueda ser establecido y exigido (artículo 15.1 TR/LRHL); pero también constituye un instrumento normativo para determinar sus elementos esenciales [artículo 16.1.a) del mismo texto legal].

Y en la determinación de estos últimos tal Ordenanza fiscal no puede contradecir la ley reguladora de los mismos, pues así resulta del principio de jerarquía normativa y del mandato de reserva de ley tributaria que proclaman la Constitución y la Ley General tributaria (artículos 9.3, 31 y 133 CE y 8 LGT).

2.- Esa doble faceta que presenta la Ordenanza fiscal hace que el mecanismo procesal legalmente establecido para hacer valer los vicios formales acaecidos durante su procedimiento de elaboración sea el recurso contencioso administrativo directo que la Ley reguladora de esta jurisdicción dispone contra las disposiciones generales de rango inferior a la ley; y que. en principio, resulte inadmisible utilizar la vía de impugnación indirecta contra una Ordenanza fiscal para hacer valer esos vicios formales.

II.- Sin embargo, no son meros vicios formales de la Ordenanza y sí vicios sustantivos, susceptibles por ello de impugnación indirecta, la inclusión en su texto normativo de hechos o magnitudes económicas, para determinar los elementos cuantificadores de la deuda tributaria, que no resulten debidamente justificados, en los informes técnico-económicos o en la memoria económico financiera que a tal efecto disponen los artículos 25 TR/LRHL y 20 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, a efectos de lo siguiente:

- Que tales hechos o magnitudes económicas son el resultado de haber observado debidamente el principio ecuación costes/ingresos establecido en el artículo 24.2 del citado TR/LHL.

- Y que, una vez cumplidas las exigencias que conlleva esa ecuación, la desigual fijación del importe de las cuotas individuales que sea establecida por razones de capacidad económica sí cumple con las pautas de objetividad, razonabilidad y proporcionalidad que se indican en el siguiente fundamento de derecho de esta sentencia.

III.- En la impugnación indirecta será carga del accionante determinar y acreditar: el elemento legal que resulta vulnerado y es determinante de la invalidez de la liquidación directamente impugnada; la concreta ilegalidad que se imputa a la Ordenanza fiscal; y la relación causal existente entre esta imputación y la disconformidad a Derecho de la liquidación o acto de aplicación de esa Ordenanza.

CUARTO.- *La proyección de la anterior doctrina al caso concreto.*

La anterior doctrina es la que indubitadamente plasma la Sala de apelación en su sentencia, como se desprende de su tenor literal -recordemos que en la sentencia de primera instancia el vicio anulatorio consistió en la falta de firma-:

"Dicho lo anterior, la impugnación indirecta de la ordenanza no puede sostenerse en las deficiencias del informe técnico-económico que apreció el Juez.

Nada impediría, por el contrario, el éxito del recurso indirecto por no ajustarse a cuantía de la tasa establecida en la ordenanza a los criterios legales o a los principios básicos de equivalencia y proporcionalidad, pero siempre que la denuncia de estos vicios no se apoye exclusivamente en la inadecuación de los criterios técnicos del informe u otros defectos formales que pudieran afectar a este acto. La contribuyente, sin embargo, ha fundamentado esencialmente la impugnación de la cuantía de la tasa en la insuficiente justificación de su importe en el estudio económico-financiero y en la improcedencia del método o los parámetros en él considerados, de acuerdo con el criterio que sigue la prueba pericial aportada con la demanda, lo cual constituye una argumentación que, como hemos dicho, sin duda sería prosperable en el seno del recurso directo, pero es impropia de la impugnación indirecta de la norma".

Lo cual determina la desestimación del presente recurso de casación, sin que resulte procedente en casación entrar en la valoración del material probatorio base de la impugnación.

QUINTO.- *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad.

F A L L O

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

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia .

Segundo. Declarar no haber lugar al recurso de casación 6474/2018, contra la sentencia dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de fecha 13 de julio de 2018, cuya confirmación procede.

Tercero. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado

Ángel Aguallo Avilés José Antonio Montero Fernández

Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas

Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castro verde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma **D. JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ**, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ