

**TRIBUNAL SUPREMO***Sentencia n.º 805/2026 de 29 de junio de 2026**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Recurso n.º 2089/2024***SUMARIO:**

**Procedimiento de recaudación. Período ejecutivo. Procedimiento de apremio. Providencia de apremio. Impugnación indirecta de una disposición general.** No es posible impugnar indirectamente una disposición de carácter general, como una ordenanza local, con motivo de la impugnación de una providencia de apremio cuando el obligado tributario tuvo la posibilidad de cuestionarla previamente, bien mediante recurso directo contra la norma, bien al recurrir las liquidaciones dictadas en aplicación de la misma. El caso se refiere a unas liquidaciones emitidas por una Mancomunidad en concepto de precio público por el abastecimiento de agua, posteriormente exigidas en vía ejecutiva mediante una providencia de apremio, frente a la que el Ayuntamiento alegó la nulidad de la ordenanza que sustentaba la deuda. El Tribunal Supremo recuerda que los motivos de oposición frente a las providencias de apremio están tasados en el art. 167.3 de la LGT y que, aunque excepcionalmente puede alegarse la nulidad de pleno derecho de la liquidación cuando esta carezca de validez jurídica, dicha posibilidad no permite reabrir cuestiones que debieron plantearse en la fase de liquidación. Al no haber recurrido el Ayuntamiento las liquidaciones ni haber cuestionado entonces la legalidad de la ordenanza, estas adquirieron firmeza y conservaron su presunción de legalidad, por lo que la posterior impugnación de la providencia de apremio no podía utilizarse para obtener indirectamente la anulación de la norma que les servía de fundamento. En consecuencia, el Tribunal fija doctrina señalando que la impugnación indirecta de disposiciones generales no puede extenderse a la fase ejecutiva cuando el obligado tributario dejó pasar las vías ordinarias de impugnación existentes frente a los actos de aplicación de la norma.

**TRIBUNAL SUPREMO****SENTENCIA****Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
RAFAEL TOLEDANO CANTERO  
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE  
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA  
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS  
MARIA DOLORES RIVERA FRADE  
ISAAC MERINO JARA

**TRIBUNAL SUPREMO****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 805/2026****Fecha de sentencia: 29/06/2026****Tipo de procedimiento: R. CASACION****Número del procedimiento: 2089/2024****Fallo/Acuerdo:****Fecha de Votación y Fallo: 09/06/2026****Ponente: Excm. Sra. D.ª María Dolores Rivera Frade****Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA SALA CON/AD****Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos****Transcrito por:****Nota:****R. CASACION núm.: 2089/2024****Síguenos en...**

Ponente: Excma. Sra. D.<sup>a</sup> María Dolores Rivera Frade

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 805/2026

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente D. Rafael Toledano Cantero D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde D. Manuel Fernández-Lomana García D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos D.<sup>a</sup> María Dolores Rivera Frade D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 29 de junio de 2026.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/as Excmos./as. Sres./Sras. Magistrados/as que figuran indicados al margen, el recurso de casación número 2089/2024, interpuesto por el procurador D. Antonio Ortega Fuentes, en representación de la MANCOMUNIDAD DE MUNICIPIOS COSTA DEL SOL-AXARQUÍA, contra la [sentencia dictada el día 11 de mayo de 2023 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, que estimó el recurso de apelación núm. 2139/2022](#) , interpuesto por la representación procesal del Ayuntamiento de Benamargosa (Málaga) frente a la [sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 5 de Málaga, de 2 de marzo de 2022](#) , sobre el precio público establecido por el abastecimiento de agua en alta, procedente del embalse de la Viñuela.

Ha comparecido como parte recurrida, el abogado del AYUNTAMIENTO DE BENAMARGOSA (Málaga), representado por la procuradora D.<sup>a</sup> Sara Martín Moreno.

Ha sido ponente la Excma. Sra. D.<sup>a</sup> María Dolores Rivera Frade.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### PRIMERO.-Resolución recurrida en casación.

1. El presente recurso de casación tiene por objeto la [sentencia dictada el día 11 de mayo de 2023 por la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, que estimó el recurso de apelación núm. 2139/2022](#) , interpuesto por la representación procesal del Ayuntamiento de Benamargosa (Málaga) frente a la [sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 5 de Málaga, de 2 de marzo de 2022](#) .

2. La sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 5 de Málaga estimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Ayuntamiento de Benamargosa contra la providencia de apremio de 12 de abril de 2018, expedida por la Sra. tesorera de la Mancomunidad de Municipios de la Costa del Sol-Axarquía, que le reclamaba la cantidad de 469.267,73 euros, más el recargo de apremio, en concepto de precio público por el abastecimiento de agua en alta procedente del pantano de La Viñuela gestionado por la empresa Aguas y Saneamiento de la Axarquía S.A.

Pero este órgano judicial unipersonal anuló la providencia de apremio y estimó el recurso en el único aspecto de ordenar a la Mancomunidad a resolver la petición de compensación de deuda presentada en diciembre de 2013 por el Ayuntamiento demandante, sin entrar a analizar la conformidad a derecho de la Ordenanza reguladora del precio público por prestación del servicio de abastecimiento de agua en alta procedente del embalse de La Viñuela, publicada en el BOP de 5 de febrero de 2008.

3. En sede de apelación, la sentencia de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, dictó la sentencia aquí recurrida, cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal:

*«Estimar el recurso de apelación interpuesto por la Procuradora de los Tribunales Sra. Calatayud Guerrero, en representación del AYUNTAMIENTO DE BENAMARGOSA, por lo que revocamos y dejamos sin efecto, por no ser conforme a derecho, la [Sentencia recurrida de fecha 2 de marzo de 2022 dictada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 5 de Málaga en el procedimiento ordinario 781/2018](#) ; y, en su lugar, estimamos el recurso contencioso-administrativo formulado por dicho Ayuntamiento frente a la resolución citada en el primero de los antecedentes de hecho de la presente , que anulamos y dejamos sin efecto alguno.*

*De la misma forma, declaramos la nulidad de la Ordenanza Reguladora del precio público por prestación del servicio de abastecimiento de agua en alta procedente del embalse de la Viñuela,*

Síguenos en...



aprobada por el Pleno de la Mancomunidad de Municipios de la Costa del Sol-Axarquía en su sesión extraordinaria de 28 de noviembre de 2007.

Y todo ello sin costas en esta segunda instancia e imponiendo las originadas en la primera a la Administración demandada».

#### SEGUNDO.-Preparación del recurso de casación.

1. Frente a la indicada sentencia el procurador D. Antonio Ortega Fuentes, en representación de la Mancomunidad de Municipios Costa del Sol-Axarquía, presentó escrito de preparación de recurso de casación, en el que, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identificó como normas infringidas, las siguientes: el artículo 167.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) en relación con los artículos 12 y 167, apartados 1 y 2 de la misma ley y 3.1 del Código Civil. Y, los artículos 26.1, 27.2 y 73 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA).

2. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por medio de auto de 26 de febrero de 2024, habiendo comparecido la Mancomunidad de Municipios de la Costa del Sol-Axarquía, como parte recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 15 días señalado en el artículo 89.5 LJCA. De igual modo lo ha hecho, como parte recurrida, el Ayuntamiento de Benamargosa.

#### TERCERO.-Admisión del recurso de casación.

1. Mediante auto dictado el día 5 de marzo de 2025 por la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, se admitió a trámite el recurso de casación, y consideró que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

*«Determinar si, con ocasión de la impugnación de una providencia de apremio, es admisible recurrir indirectamente una disposición de carácter general -en este caso, la ordenanza local reguladora del precio público- cuya ilegalidad podría fundar la nulidad de las liquidaciones reclamadas en aquella providencia.*

*En particular, discernir si dicho recurso indirecto contra la ordenanza es posible cuando el obligado tributario pudo impugnar la disposición general, bien de forma directa, bien de modo indirecto con ocasión del recurso frente a las liquidaciones apremiadas, sin así haberlo hecho.*

*En caso de responder afirmativamente a las anteriores cuestiones, aclarar si, en atención al artículo 73 LJCA, la anulación de la disposición general en dicho recurso indirecto afecta a los actos de liquidación firmes dictados a su amparo con anterioridad a dicha anulación y, por consiguiente, a la providencia de apremio que reclama dichas deudas».*

2. E identificó como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, el artículo 167 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con los artículos 26.1 y 73 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

#### CUARTO.-Interposición del recurso de casación.

1. El procurador D. Antonio Ortega Fuentes, en representación de la Mancomunidad de Municipios Costa del Sol-Axarquía interpuso recurso de casación, que observa los requisitos legales, y en el que, tras exponer los antecedentes relevantes al caso y los motivos tasados para recurrir u oponerse a las providencias de apremio, alega, en síntesis, que cabe la impugnación indirecta de una Ordenanza fiscal, por motivos sustantivos, como pueden ser la vulneración de norma de rango superior, pero con motivo de la impugnación de los actos de aplicación de dicha norma, sin que estos se circunscriban a las providencias de apremio, pues de lo contrario, se vulneraría el contenido tasado del artículo 167 LGT. Las liquidaciones giradas al Ayuntamiento de Benamargosa se han dictado al amparo de una Ordenanza fiscal, cuya nulidad no había sido declarada previamente. La Ordenanza fue publicada en los boletines oficiales correspondientes, y giradas las liquidaciones al Ayuntamiento recurrido, quien no ha satisfecho ninguna liquidación sobre la base de una supuesto compensación de deudas. En ningún momento ha impugnado cada una de las liquidaciones en periodo voluntario alegando que no le correspondía el pago porque la Ordenanza Fiscal es nula. El motivo del importante impago es la compensación. El Ayuntamiento obligado al pago ha tenido la posibilidad de impugnar la Ordenanza, primero votando en contra de su aprobación por este motivo, después directamente desde su publicación, e indirectamente con cada una de las liquidaciones giradas, alegando la improcedencia de las mismas sobre la base de la nulidad de la Ordenanza. Esta falta de impugnación directa e indirecta de la Ordenanza Fiscal avala

que los actos que se han dictado en aplicación de aquella sean válidos y eficaces. Y en este caso, firmes y consentidos por el recurrente. De ello deviene que la providencia de apremio dictada para el efectivo cobro de la cantidad reclamada sea igualmente válida, sin que se pueda oponer frente a tal providencia la nulidad de la Ordenanza mientras que la liquidación originaria no sea declarada nula, porque en este caso sigue gozando de la presunción de legalidad y ejecutividad que es propia de los actos administrativos irregulares o anulables mientras no sean anulados. En este caso estamos ante liquidaciones firmes que no se basan ni se fundamentan en la nulidad de la disposición de carácter general, porque no ha sido declarada nula todavía. En estos supuestos procede aplicar la doctrina jurisprudencial sobre los motivos tasados de oposición a las providencias de apremio y que no procede abrir el debate por la vía de la impugnación indirecta de una ordenanza con motivo del recurso y oposición frente a una providencia de apremio, y considerar además la nulidad total de dicha Ordenanza fiscal.

2. Deduce las siguientes pretensiones: *"que previa revocación de la resolución recurrida, considere que no es oponible frente a la providencia de apremio girada por la Mancomunidad de Municipios de la Costa del Sol-Axarquía, la impugnación indirecta de la ordenanza fiscal reguladora, y la consiguiente anulación de la misma, por cuanto dicha providencia de apremio se ha sustentado en actos administrativos (liquidaciones) previos dictados al amparo de una norma no declarada nula, y por lo tanto son válidos, firmes y consentidos, al no haber sido recurridos por el Ayuntamiento de Benamargosa. Que determine en atención al principio de seguridad jurídica consagrado en la CE, y en atención a la ejecutividad de los actos administrativos y de los efectos derivados de la declaración de nulidad de una disposición de carácter general, que no procede reconocer la nulidad de las liquidaciones giradas, en el supuesto que considere esta Sala, que es factible la impugnación indirecta de una ordenanza fiscal (no declarada previamente su nulidad) con motivo de la providencia de apremio, por cuanto en el momento de dictarse las liquidaciones estaban amparadas por norma jurídica no declarada nula, y por tanto dichas liquidaciones son además de plenamente ejecutivas, válidas y han alcanzado firmeza con anterioridad a la anulación de la ordenanza por la sentencia recurrida".*

3. Termina solicitando a la Sala que se dicte Sentencia por la que, de conformidad con el [artículo 93.1 de la LJCA](#), declare, revocando la sentencia de instancia, la nulidad total de la sentencia impugnada, por no ser ajustada a derecho.

#### QUINTO.-Oposición al recurso de casación.

1. El abogado del Ayuntamiento de Benamargosa presentó escrito de oposición en el que alega, en síntesis, que, no es controvertido que la Ordenanza aprobada por la Mancomunidad es nula de pleno derecho. Esta nulidad ha sido admitida por la Mancomunidad tanto al resolver el recurso de reposición interpuesto contra la providencia de apremio como en el proceso judicial, aceptando que por el abastecimiento de agua en alta la Ordenanza debió configurar bien una tasa, bien una tarifa o, con la entrada en vigor de la Ley de Contratos del Sector Público, que modificó el [artículo 20 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo](#), prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario. Por tanto, la Mancomunidad era consciente de la nulidad de la Ordenanza y aún así continuó aplicando la misma y girando facturas al Ayuntamiento de Benamargosa y a otros municipios de la Axarquía. Hasta tal punto es consciente la Mancomunidad de la ilegalidad de la Ordenanza que, con fecha 5 de junio de 2024, se publicó en el Boletín Oficial de la Provincia de Málaga, la aprobación definitiva y el texto íntegro de la Ordenanza reguladora de la prestación patrimonial de carácter público no tributario por la prestación del servicio de abastecimiento de agua en alta a los municipios de la mancomunidad que lo demanden procedente del embalse de La Viñuela o de la fuente que el organismo de cuenca ponga a su disposición, cuya disposición derogatoria expresamente deroga la Ordenanza anulada judicialmente. Alega también que los motivos de impugnación contra la providencia de apremio han sido ampliados por la jurisprudencia a aquellos vicios de nulidad radical de las liquidaciones de las que la misma trae causa; que los vicios de nulidad son imputables a la liquidación/factura apremiada desde su dictado por imposición de una figura tributaria (precio público) contraria a las disposiciones legales vigentes en cada momento, lo que determina que las citadas liquidaciones, por nulidad radical, nunca han existido y esa nulidad puede ser invocada en cualquier momento por los efectos *ex tunc* de la nulidad radical, sin que ello contradiga o atente al principio de seguridad jurídica pues, precisamente, dicho principio, junto con el de legalidad, impone a la Administración actuar con pleno sometimiento a la Ley y al Derecho. El vicio imputable a las facturas/liquidaciones apremiadas deriva de la vulneración de una disposición de rango legal, imponiendo un precio público sin cobertura normativa. Considera, asimismo, que el recurso debe ser desestimado sin entrar a valorar las cuestiones planteadas en el Auto de admisión porque su examen exige partir de elementos fácticos que no han sido probados ni declarados por la sentencia impugnada. Añade que el [artículo 19.2 TRLRHL](#) en el ámbito específico de las ordenanzas fiscales, habilita al juzgador a que expresamente prohíba mantener los actos firmes o consentidos dictados al amparo de la ordenanza anulada; y es esto lo que precisamente se aplica en nuestro caso, en el que la sentencia, expresamente, anula, por

nulidad radical, las liquidaciones realizadas al Ayuntamiento recurrente al amparo de la ordenanza nula de pleno derecho.

2. La pretensión que deduce ante esta Sala es que se dicte sentencia desestimatoria del recurso; todo ello, con expresa imposición de costas al recurrente.

**SEXTO.-**Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

De conformidad con lo dispuesto en el [artículo 92.6 de la LJCA](#) , y considerando innecesaria la celebración de vista pública, mediante providencia de fecha 2 de julio de 2025 quedaron las actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo.

Mediante providencia de fecha 22 de mayo de 2026 se designó magistrada ponente a la Excm. Sra. D.<sup>a</sup> María Dolores Rivera Frade, y se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 09 de junio de 2026, fecha en la que se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-**Objeto del recurso de casación, y hechos relevantes para la resolución del recurso.

1. El auto de admisión pide a la Sala de enjuiciamiento que entre a analizar dos cuestiones que están claramente conectadas hasta el punto que solo se exigirá un pronunciamiento sobre la última si la respuesta a la anterior es afirmativa.

Se pide a esta Sala que determine, en primer lugar, si, con ocasión de la impugnación de una providencia de apremio es admisible recurrir indirectamente una disposición de carácter general - en este caso, la Ordenanza local reguladora del precio público- cuya ilegalidad podría fundar la nulidad de las liquidaciones reclamadas en aquella providencia. Y, en particular, discernir si es posible impugnar indirectamente una Ordenanza cuando el obligado tributario pudo impugnar la disposición general, bien de forma directa, bien de modo indirecto con ocasión del recurso frente a las liquidaciones apremiadas, sin así haberlo hecho.

Y para el caso de que la anterior cuestión reciba una respuesta afirmativa, se aclare si, en atención al [artículo 73 LJCA](#) , la anulación de la disposición general resolviendo el recurso indirecto afecta a los actos de liquidación firmes dictados a su amparo con anterioridad a la anulación y, por consiguiente, a la providencia de apremio que reclama dichas deudas.

2. Para cumplir con la tarea encomendada conviene tener presente algunos datos que resultan de lo actuado en los expedientes administrativo y judicial, que sirven de antecedentes a la decisión que hemos de adoptar.

2.1. En fecha 28 de noviembre de 2007 se aprobó la Ordenanza Reguladora del Precio Público por prestación del Servicio de Abastecimiento de Agua en Alta procedente del embalse de La Viñuela.

2.2. Con base en esta Ordenanza, la Mancomunidad en el periodo comprendido al menos entre diciembre de 2009 a 2014 (no afectado por el instituto de la prescripción) giró al Ayuntamiento de Benamargosa varias liquidaciones en concepto de precio público por el abastecimiento de agua en alta procedente del pantano de La Viñuela, de las que no consta que hayan sido recurridas ni abonadas.

2.3. Notificada al Ayuntamiento la providencia de apremio de 12 de abril de 2018, en reclamación en vía ejecutiva de una deuda por importe total de 469.267,73 €, la Corporación municipal presentó recurso de reposición, que fue desestimado en la Resolución de 23 de octubre de 2018 de la tesorera de la Mancomunidad.

2.4. Frente a este acuerdo se presentó recurso contencioso-administrativo, que fue resuelto en primera instancia por el [Juzgado de lo contencioso-administrativo número 5 de Málaga, en sentencia en fecha 2 de marzo de 2020](#) . Esta sentencia estimó el recurso, anuló la providencia de apremio, dejándola sin efecto, y acordó que la Mancomunidad debía resolver sobre la petición de compensación de la deuda efectuada en diciembre de 2013 por el Ayuntamiento demandante.

2.5. Recurrida esta sentencia en apelación por el Ayuntamiento de Benamargosa el recurso fue estimado por la Sala de lo contencioso-administrativo del [Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, en cuya sentencia de 11 de mayo de 2023](#) consideró posible que el obligado tributario, con ocasión de la impugnación de la providencia de apremio, impugnara indirectamente la Ordenanza local reguladora del precio público apremiado, cuya anulación - acordada en la misma sentencia- provocó la nulidad de las liquidaciones apremiadas y, por su razón, la de la providencia de apremio.

2.6. La sentencia de la Sala de Málaga, aun no compartiendo íntegramente el planteamiento del Ayuntamiento -no aceptó la naturaleza de la contraprestación como tasa-, sí le dio la razón en cuanto

Síguenos en...



que la deuda apremiada se emitió en concepto de precio público, descartando también esta naturaleza, y decidiendo que esa contraprestación se trata de una prestación patrimonial de carácter público, pero de naturaleza no tributaria. En base a ello declaró que la Ordenanza reguladora es nula de pleno derecho al contravenir las siguientes disposiciones legales: el [artículo 20 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales](#) hasta la modificación de la Ley General Tributaria por la Ley de Economía Sostenible; y, desde entonces, o bien dicho precepto, o bien los [artículos 281 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público de 2011](#) y [289 de la vigente Ley de Contratos del Sector Público](#).

La sentencia se completa con el siguiente razonamiento:

*«[...]lo que igualmente comporta la nulidad de pleno derecho de los precios públicos girados a su amparo. Justamente por ello, y resultando tal deuda inexistente (por estar viciado de nulidad el título que la justifica), el recurso frente a la providencia de apremio debió ser estimado. Consecuentemente, el recurso contencioso-administrativo ha de ser estimado y, sustentándose tal estimación en la nulidad de la Ordenanza Reguladora que legitimó la emisión de los precios públicos apremiados, procede igualmente, en aplicación de lo dispuesto en el [artículo 27.2 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa](#) [al resultar esta Sala competente a tal efecto conforme al [artículo 10.1.a\) de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa](#) ], declarar la nulidad de la tan citada Ordenanza Reguladora del precio público por prestación del servicio de abastecimiento de agua en alta procedente del embalse de la Viñuela, aprobada por el Pleno de la Mancomunidad de Municipios de la Costa del Sol- Axarquía en su sesión extraordinaria de 28 de noviembre de 2007 (y publicada en el Boletín Oficial de la Provincia de Málaga de 6 de febrero de 2008)».*

2.7. La ratio decidende de la sentencia de la Sala de Málaga se contiene en el FD 4º. En los pasajes que aquí interesan, es del siguiente tenor literal:

*«[...] debemos comenzar poniendo de manifiesto que, tal y como ha sostenido reiteradamente esta Sala el contribuyente no puede oponer en aquella motivos de nulidad afectantes a la propia liquidación practicada sino sólo los referentes al cumplimiento de las garantías inherentes al propio proceso de ejecución. Por ello, y siendo la providencia de apremio un acto del procedimiento de ejecución, frente al mismo tan solo resultan oponibles, en principio, los motivos tasados que establece el [artículo 167.3 de la Ley General Tributaria](#) .[...]»*

*Ahora bien, el carácter tasado de los medios de oposición admitidos, no implica que, en todo caso, sólo aquellos sean admisibles, puesto que hay supuestos en que igualmente pueden ser alegados vicios previos que afecten a la liquidación apremiada. A este respecto resulta ciertamente ilustrativa la [Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Supremo de 20 febrero 2013 \(dictada en el recurso de casación 3597/2009\)](#), que, con cita de la [previa de la misma Sala y Sección de 22 de julio de 2005 \(casación 136/2000 \)](#), ponía de manifiesto que [...].*

*Y de la misma forma, en la posterior [Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 2013 \(casación para la unificación de la doctrina 375/2012 \)](#), se reiteraba que [...].*

*La cuestión, por tanto, aun cuando presenta muchas más aristas que las que pretende el Ayuntamiento recurrente, exigía un abordaje por parte del Juzgado a quo, al haberse opuesto expresamente por aquel la nulidad de pleno derecho de las deudas apremiadas por derivar de la aplicación de una Ordenanza ilegal. Y dado que no lo hizo así dicho órgano, debemos acometer el estudio de esta cuestión en la presente».*

## **SEGUNDO.-Marco normativo.**

El auto de admisión identifica como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, el [artículo 167 de la LGT](#) , en relación con los [artículos 26.1 y 73 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa](#) .

1. Conforme a lo dispuesto en el [artículo 26 LJCA](#) :

*«1. Además de la impugnación directa de las disposiciones de carácter general, también es admisible la de los actos que se produzcan en aplicación de las mismas, fundada en que tales disposiciones no son conformes a Derecho.*

*2. La falta de impugnación directa de una disposición general o la desestimación del recurso que frente a ella se hubiera interpuesto no impiden la impugnación de los actos de aplicación con fundamento en lo dispuesto en el apartado anterior».*

Perteneciente a la normativa procesal, y en particular a los efectos de las sentencias, el [artículo 73 LJCA](#) , establece que:

Síguenos en...

*«Las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente».*

2. Por último, en el ámbito de aplicación de las normas tributarias, el **artículo 167 LGT**, en sede de iniciación del procedimiento de apremio, establece en los apartados 1º y 2º que:

*«1. El procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos a los que se refiere el artículo 28 de esta ley y se le requerirá para que efectúe el pago.*

*2. La providencia de apremio será título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios».*

Para recoger a continuación, párrafo 3º, una lista tasada de motivos de impugnación de las providencias de apremio:

*«3. Contra la providencia de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:*

*a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.*

*b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.*

*c) Falta de notificación de la liquidación.*

*d) Anulación de la liquidación.*

*e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada».*

3. Este marco normativo debe completarse con lo dispuesto en el artículo 19 TRLHL, según el cual:

*«1. Las ordenanzas fiscales de las entidades locales a que se refiere el artículo 17.3 de esta ley regirán durante el plazo, determinado o indefinido, previsto en ellas, sin que quepa contra ellas otro recurso que el contencioso-administrativo que se podrá interponer, a partir de su publicación en el boletín oficial de la provincia, o, en su caso, de la comunidad autónoma uniprovincial, en la forma y plazos que establecen las normas reguladoras de dicha jurisdicción.*

*2. Si por resolución judicial firme resultaren anulados o modificados los acuerdos locales o el texto de las ordenanzas fiscales, la entidad local vendrá obligada a adecuar a los términos de la sentencia todas las actuaciones que lleve a cabo con posterioridad a la fecha en que aquélla le sea notificada. Salvo que expresamente lo prohibiera la sentencia, se mantendrán los actos firmes o consentidos dictados al amparo de la ordenanza que posteriormente resulte anulada o modificada».*

TERCERO.- Criterio de la Sala sobre la primera cuestión de interés casacional. Determinar si, con ocasión de la impugnación de una providencia de apremio, es admisible recurrir indirectamente una disposición de carácter general cuya ilegalidad podría fundar la nulidad de las liquidaciones reclamadas en aquella providencia.

Tal como señala el Auto de admisión, este recurso suscita una cuestión jurídica sobre los motivos de oposición de las providencias de apremio (**art. 167.3 LGT**) y el alcance de la impugnación indirecta de disposiciones generales (**art. 26 LJCA**).

El primer interrogante cuya respuesta reclama de esta Sala de enjuiciamiento consiste en determinar si, con ocasión de la impugnación de una providencia de apremio, es admisible recurrir indirectamente una disposición de carácter general -en este caso, la Ordenanza aprobada por la Mancomunidad de Municipios de la Costa del Sol Axarquía reguladora del precio público por prestación del servicio de abastecimiento de agua en alta procedente del embalse de La Viñuela- cuya ilegalidad provoca, según ha acordado la sentencia de instancia, la nulidad de las liquidaciones reclamadas en aquella providencia y, por tal razón, la de la providencia misma.

La respuesta a este primer interrogante exige analizar si frente a las providencias de apremio se pueden alegar otros motivos de oposición diferentes a los previstos en el **artículo 167.3 LGT**, y en particular, la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones de cuya ejecución se trata. En el presente caso, el Ayuntamiento defiende que una liquidación es nula si se practica en aplicación de una Ordenanza que es nula, y esa nulidad se puede hacer valer mediante la impugnación indirecta de esa disposición de carácter general al recurrir la providencia de apremio, esto es, el acto de ejecución de esa liquidación.

I. Antecedentes jurisprudenciales sobre la posibilidad de oponer frente a las providencias de apremio otros motivos de oposición diferentes a los previstos en el [artículo 167.3 LGT](#), y en particular, la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones de cuya ejecución se trata.

1.1. El Ayuntamiento de Benamargosa, con motivo de la impugnación de una providencia de apremio impugnó indirectamente una disposición de carácter general, la Ordenanza aprobada por la Mancomunidad de Municipios de la Costa del Sol Axarquía reguladora del precio público por prestación del servicio de abastecimiento de agua en alta procedente del embalse de La Viñuela.

El juego combinado de los [artículos 167.3 LGT](#) y [26 LJCA](#) nos invita a comprobar cómo se puede conciliar el carácter abierto y favorable de una previsión legal que permite la impugnación indirecta de las disposiciones de carácter general, con el carácter tasado de los motivos de impugnación de las providencias de apremio, y nos lleva a resolver si a través de la impugnación de una providencia de apremio se puede impugnar indirectamente la disposición general en cuya aplicación se ha dictado el acto administrativo cuya firmeza determinó la apertura del periodo ejecutivo al que pertenece la providencia de apremio.

1.2. En esta labor comprobadora resulta necesario dejar constancia de la doctrina de esta Sala que admite, en circunstancias excepcionales como las que luego veremos, la posibilidad de invocar otros motivos de oposición diferentes de los previstos en el [artículo 167 LGT](#) frente a las providencias de apremio, siempre que esos motivos representen causas de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones practicadas.

De esta doctrina se hacen eco tanto la sentencia de la Sala de Málaga como el auto de admisión, y comprenden, principalmente, sentencias que admiten la oponibilidad de la nulidad de las liquidaciones apremiadas como consecuencia de la nulidad de la norma al amparo de la cual fueron dictadas.

El auto de admisión señala que existen diversos pronunciamientos de este Tribunal Supremo sobre los motivos admisibles de oposición frente a las providencias de apremio y, particularmente, sobre la oponibilidad de la nulidad de las liquidaciones apremiadas como consecuencia de la nulidad de la norma al amparo de la que se dictaron ( [SSTS de 9 de diciembre de 1996](#) ( [rec. 1493/1994](#)), [de 18 de junio de 1998](#) ( [rec. 10544/1991](#) ) y [de 16 de septiembre de 1999](#) ( [rec. 2115/1996](#)).

Pero, a continuación, advierte que la mayor parte de estas sentencias se refieren a supuestos diferentes al que es objeto de nuestro enjuiciamiento, pues en aquellos, la anulación de la disposición general se acordó con anterioridad al dictado de las liquidaciones y de la providencia de apremio, mientras que en este caso cuando se dictaron las liquidaciones, la disposición general que les sirvió de cobertura no estaba afectada por ninguna declaración de nulidad.

1.3. En el año 1988 se creó un cuerpo de doctrina, al que pertenecen las [sentencias de 21 de abril y 9 de mayo de 1988](#), que precedieron a las de [29 de junio de 1990](#), [10 de julio de 1990](#) ( [ECLI:ES:TS:1990:18228](#)), [22 de noviembre de 1990](#) ( [ECLI:ES:TS:1990:8500](#) ) y [30 de octubre de 1991](#) ( [ECLI:ES:TS:1991:5866](#) ). Todas ellas se dictaron para resolver las impugnaciones de providencias de apremio dictadas en ejecución de sanciones impuestas por infracción del Reglamento de Máquinas Recreativas y de Azar, aprobado por Real Decreto 1794/1981, de 24 de julio, anulado por el [TC en la sentencia de 7 de abril de 1987](#) , por insuficiencia de cobertura legal.

Estas sentencias contaron por un voto particular que consideraba que la nulidad de la providencia de apremio no puede anudarse a un vicio de inconstitucionalidad imputado al régimen sancionador, en tanto el acto ministerial de imposición de la sanción no sea anulado o declarado nulo, pues hasta entonces sigue suministrando cobertura legal a aquélla. Sin embargo, la tesis mayoritaria -que cristalizó en las citadas sentencias-, sostiene que la providencia de apremio al tener un origen nulo por infringir un precepto constitucional de imperativo cumplimiento, no puede producir ningún efecto jurídico, cualquiera que sea la fase procedimental en que se aprecie la nulidad.

1.4. La Sala Especial de Revisión del TS, al resolver los recursos de revisión extraordinarios interpuestos por el abogado del Estado contra las citadas sentencias, consideró correcta la doctrina que se recoge en ellas. Así lo ha decidido en las [sentencias de 30 de octubre de 1991](#) ( [ECLI:ES:TS:1991:12690](#)), [19 de diciembre de 1991](#) ( [ECLI:ES:TS:1991:12111](#) ), [19 de diciembre de 1991](#) ( [ECLI:ES:TS:1991:8808](#) ), [26 de junio de 1992](#) ( [ECLI:ES:TS:1992:5149](#) ) [26 de junio de 1992](#) ( [ECLI:ES:TS:1992:18646](#) ), y [26 de junio de 1992](#) ( [ECLI:ES:TS:1992:11231](#) )

Esta Jurisprudencia ha venido sosteniendo que la nulidad radical de un acto o norma administrativa acarrea la de todas las actuaciones consecuentes y derivadas de la aplicación de la misma, siempre y cuando estas actuaciones se hubiesen producido con posterioridad a la declaración de nulidad. Si la disposición legal que amparaba el acto administrativo que dio origen al apremio (en aquellos casos, una sanción), ha sido declarada nula, esta circunstancia podía oponerse como motivo de impugnación del acuerdo que decretó el apremio, aunque esa declaración de nulidad no se



encontrase comprendida en la relación expresa del [artículo 137 de la LGT 1963](#), allí aplicable, equivalente al actual y vigente [art. 167.3 LGT](#).

1.5. La doctrina iniciada en el año 1988 se proyectó en sentencias posteriores, como ha sido la [sentencia de 9 de diciembre de 1996 \(RCA 1493/1994, ECLI:ES:TS:1996:7023\)](#), o la de 18 de junio de 1998 (Recurso: 10544/1991, [ECLI:ES:TS:1998:4044](#)). En ambas se impugnaban unas providencias de apremio derivadas de liquidaciones tributarias practicadas con posterioridad a que [esta Sala, en la sentencia de 24 de abril de 1984](#), anulase el Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero, sobre régimen de determinadas declaraciones tributarias, y los [arts. 15, 17 y Disposición Adicional del Real Decreto 1547/1982, de 9 de julio](#), dictado en desarrollo parcial de la Ley 34/1980, de 21 de junio, de Reforma del Procedimiento Tributario. La anulación de estas disposiciones de carácter general descansaba en que los mencionados preceptos vulneraban el principio de separación de funciones inspectoras y liquidadoras que se deducía de los [arts. 140 y siguientes de la antecitada Ley General Tributaria](#) en su original redacción.

1.6. Junto a este grupo de sentencias, existe un segundo grupo al que pertenecen otros pronunciamientos de esta Sala, que admiten la impugnación de las providencias de apremio aun cuando las liquidaciones hubiesen alcanzado firmeza, pero cuando el contribuyente no ha tenido la oportunidad de alegar la anulación judicial de la liquidación apremiada al no tener constancia de una notificación en forma de la liquidación.

A ellas se refiere el auto de admisión cuando dice que, además, en otros pronunciamientos se ha considerado como dato relevante el hecho de que el obligado no hubiera contado con la posibilidad de recurrir las liquidaciones -y, en su caso, aducir la nulidad de la disposición general- de forma previa a la impugnación de la providencia, bien por no haber sido correctamente notificadas las liquidaciones o por otras causas que le hubieran podido generar indefensión [ [SSTS de 11 de octubre de 1997 \(rec. 150/1993\)](#), [de 17 de mayo de 2012 \(rec. 5934/2009\)](#), [de 20 de febrero de 2013 \(rec. 3597/2009\)](#) y [de 22 de marzo de 2013 \(rec. 375/2012\)](#)], circunstancias que no parecen concurrir en este caso.

Este es el supuesto analizado en la [sentencia de 22 de julio de 2005 \(RCA 136/2000, ECLI:ES:TS:2005:5098\)](#), en la se decía que *«la seguridad jurídica justifica que se rechace la posibilidad de debatir indefinidamente las discrepancias suscitadas entre los sujetos de la relación jurídico-tributaria y que iniciada la actividad de ejecución, en virtud de título adecuado, no puedan trasladarse a dicha fase las cuestiones que debieron solventarse en la fase declarativa, por lo que el sujeto pasivo de los impuestos no puede oponer a la providencia de apremio motivos de nulidad que afecten a la propia liquidación practicada; pero ello, claro está, resulta justificado sólo cuando se ha tenido oportunidad de oponer los motivos procedentes contra la liquidación, no en cambio cuando no ha existido tal posibilidad»*.

1.7. Existe un tercer grupo de sentencias en las que la base de la impugnación de la providencia de apremio no es el origen nulo de la liquidación, sino otro diferente. Por ejemplo, una rectificación de errores (que no era tal) efectuada por la propia Administración ( [STS de 15 de noviembre de 1994, ECLI:ES:TS:1994:14285](#)). O, una causa de anulabilidad ( [STS de 22 de marzo de 2013, RCA 375/2012 - ECLI:ES:TS:2013:1662](#)). En ella se dice que *«Para que la impugnación de la providencia de apremio pueda basarse en la nulidad de la liquidación originaria es preciso que esta última, aunque haya sido objeto de impugnación, pueda ser considerada como nula de pleno derecho»* (FJ 7º) lo que no concurría en el caso analizado en la citada de sentencia, pues la liquidación apremiada podría ser, en la mejor de las hipótesis para la recurrente, simplemente anulable, al no darse ninguna de las causas previstas en el [artículo 217 LGT](#).

1.8. Este recorrido jurisprudencial permite comprobar que las sentencias analizadas dan respuesta a situaciones en las que la anulación de la disposición general fue acordada con anterioridad al dictado de las liquidaciones y de la providencia de apremio; esto es, dan respuesta a casos en los que la nulidad de la liquidación (o del acto administrativo de que se trate) concurre en el momento en el que se dicta, pero no como en el presente, en el que esa declaración de ilegalidad se pretendió conseguir mediante una impugnación indirecta de la disposición de carácter general que sirvió de cobertura a la liquidación, pese a lo cual, la Sala de Málaga aceptó acríticamente la impugnación indirecta de la Ordenanza con motivo de la impugnación de la providencia de apremio.

II. Sobre la no posibilidad de alegar como motivo de impugnación de una providencia de apremio, la nulidad de la liquidación practicada a través de la impugnación indirecta de la disposición general que le ha dado cobertura.

2.1. El [artículo 26 LJCA](#) recoge la posibilidad de impugnar indirectamente disposiciones de carácter general con motivo de la impugnación de los actos que se produzcan en aplicación de las mismas, fundada en que tales disposiciones no son conformes a Derecho. Esta posibilidad ya se contemplaba en la [ley jurisdiccional anterior, ley de 28 de diciembre de 1956 \(art. 39.2\)](#).

La impugnación de disposiciones generales, directa o indirecta, que versa sobre legalidad de alguna disposición general constituye una modalidad más de recurso contencioso-administrativo, por razón de su objeto, junto con la modalidad tradicional dirigida contra actos administrativos, ya sean, expresos o presuntos, y junto con la que se dirige contra la inactividad de la Administración y contra actuaciones materiales constitutivas de vía de hecho; modalidades estas últimas reconocidas por primera vez en la LJCA, que han significado un avance en el control judicial de la actuación de las Administraciones Públicas, poniendo a disposición de los ciudadanos unos instrumentos jurídicos para combatir la pasividad y las dilaciones administrativas, y las actuaciones materiales de la Administración que carecen de la necesaria cobertura jurídica y lesionan derechos e intereses legítimos de cualquier clase.

Ahora bien, ya podemos adelantar que, en el caso de la impugnación indirecta, el propio **art. 26 LJCA** pone un límite a su alcance. Únicamente permite la impugnación indirecta de disposiciones de carácter general con motivo de la impugnación de *los actos que se produzcan en aplicación de las mismas*; lo que, de por sí, excluye los actos de ejecución. Esta interpretación adquiere mayor significado cuando la impugnación directa se dirige frente a una providencia de apremio, cuyos motivos de impugnación están tasados en el **art. 167.3 LGT**.

2.2. La Sala de Málaga anuló la Ordenanza impugnada indirectamente sin mayor consideración que la cita de sentencias que admiten como motivos de impugnación de las providencias de apremio la nulidad de pleno derecho de los actos de cuya ejecución se trata, pero en donde la anulación de la disposición general fue acordada con anterioridad al dictado de las liquidaciones y de la providencia de apremio. La Sala de Málaga se adentró en el análisis de los motivos de nulidad aducidos respecto de la Ordenanza, concluyendo que no era conforme derecho pues en sus dos primeros artículos establecían un precio público por la prestación del servicio de abastecimiento de agua en alta procedente del embalse de la Viñuela a satisfacer por los beneficiarios de tal servicio -sean entidades públicas o privadas y personas físicas o jurídicas (**artículo 4**)-, **en lugar de una tasa (como impone el artículo 20 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales)** o de una tarifa o precio a modo de prestación patrimonial de carácter público no tributario (como autorizaba el **artículo 281 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público de 2011**, y actualmente autoriza el **artículo 289 de la vigente Ley de Contratos del Sector Público**), tal y como deben concebirse las cantidades a satisfacer por la prestación de este servicio público.

2.3. Consecuentemente, la Sala de Málaga declaró *«la Ordenanza reguladora es nula de pleno derecho al contravenir disposiciones legales -sin duda, el artículo 20 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales hasta la modificación de la Ley General Tributaria por la Ley de Economía Sostenible; y, desde entonces, o bien dicho precepto, o bien los artículos 281 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público de 2011 y 289 de la vigente Ley de Contratos del Sector Público-, lo que igualmente comporta la nulidad de pleno derecho de los precios públicos girados a su amparo. Justamente por ello, y resultando tal deuda inexistente (por estar viciado de nulidad el título que la justifica), el recurso frente a la providencia de apremio debió ser estimado»*.

El fallo es del siguiente tenor:

*«[e]stimamos el recurso contencioso-administrativo formulado por dicho Ayuntamiento frente a la resolución citada en el primero de los antecedentes de hecho de la presente (providencia de apremio), que anulamos y dejamos sin efecto alguno.*

*De la misma forma, declaramos la nulidad de la Ordenanza Reguladora del precio público por prestación del servicio de abastecimiento de agua en alta procedente del embalse de la Viñuela, aprobada por el Pleno de la Mancomunidad de Municipios de la Costa del Sol-Axarquía en su sesión extraordinaria de 28 de noviembre de 2007».*

2.4. Este es el pronunciamiento que reprocha la Mancomunidad, negando la posibilidad de impugnar indirectamente la Ordenanza con motivo de la impugnación de la providencia de apremio. Sostiene que el motivo del impago de las liquidaciones en periodo voluntario no ha sido la nulidad alegada con la providencia de apremio; que la Ordenanza no fue impugnada ni de forma directa ni indirecta; que la impugnación indirecta debe de reservarse para motivos sustantivos y no formales; y que las liquidaciones fueron realizadas al amparo de la Ordenanza que no ha sido declarada nula en ningún momento anterior al dictado de las mismas. Cita igualmente a su favor lo dispuesto en los **artículos 19.1 TRLHL y 73 LJCA**.

2.5. En respuesta a la cita que hace la recurrente del **artículo 19.1 TRLHL**, diremos que **este precepto no impide la impugnación indirecta de las Ordenanzas locales, expresamente permitida en la LJCA**. Lo que dice el art. 19.1 TRLHL es que contra las Ordenanzas fiscales no cabe interponer otros recursos que el contencioso-administrativo, que se podrá interponer a partir de su publicación en el BOP, o en su caso, de la comunidad autónoma uniprovincial, en la forma y plazos que establecen las normas reguladoras de dicha jurisdicción. Con lo cual, el propio TRLHL se remite a la **ley**

jurisdiccional en cuanto a la forma y plazos en los que se puede articular la impugnación de las Ordenanzas fiscales, y, por tanto, al artículo 26 , que admite su impugnación indirecta.

2.6. El debate sobre la limitación de la impugnación a motivos sustantivos y no formales tampoco nos sirve para dar respuesta a la cuestión de interés casacional. Es un hecho indiscutido que los vicios que se atribuyen a la Ordenanza (vulneración de una norma de rango superior), son de naturaleza sustantiva y no de carácter formal.

No es, por tanto, la naturaleza de los vicios que se atribuyen a la Ordenanza el verdadero objeto de la controversia, sino la posibilidad de impugnarla indirectamente como motivo de la impugnación, no de su acto de aplicación, sino de un acto que pertenece al procedimiento de apremio, esto es, a un procedimiento que, formando parte del periodo ejecutivo, se inicia una vez

finalizado el periodo voluntario de pago, y está encaminado al cobro de las deudas vencidas y no satisfechas en el periodo voluntario de pago.

2.7. Centrando la controversia en la posibilidad de alegar como motivo de impugnación de una providencia de apremio, la nulidad de la liquidación practicada a través de la impugnación indirecta de la disposición general que le ha dado cobertura, diremos como punto de partida, que una actuación lógica y ordenada de los acontecimientos exigía del Ayuntamiento una impugnación, sino directa de la Ordenanza, sí indirecta con motivo de la impugnación de las liquidaciones (acto de aplicación de esta disposición de carácter general).

Al margen de cuáles hayan sido las razones o circunstancias que han llevado al Ayuntamiento a no recurrir las liquidaciones en periodo voluntario, esta pasividad, convirtiendo las liquidaciones en actos firmes y consentidos, impedía que una vez notificados los actos de ejecución (providencia de apremio), alegase que la deuda apremiada (liquidaciones) estaba incurso en un motivo de nulidad de pleno derecho, al derivar de una Ordenanza ilegal.

2.8. Como hemos expresado en el apartado destinado a consignar los hechos relevantes (FD 1º, ap. 2), no consta que el Ayuntamiento hubiese recurrido o abonado las liquidaciones practicadas. Sobre ello, ninguna consideración favorable a la postura de la recurrida merece la alegación de que en la sentencia de la Sala de Málaga no se ha declarado como hecho probado que las liquidaciones hayan sido o no impugnadas, o que la Ordenanza haya sido impugnada o no de forma directa o indirecta, pues conforme a lo dispuesto en el artículo 93.3 LJCA , «el Tribunal Supremo podrá integrar en los hechos admitidos como probados por la Sala de instancia aquellos que, habiendo sido omitidos por ésta, estén suficientemente justificados según las actuaciones y cuya toma en consideración resulte necesaria para apreciar la infracción alegada de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia»; cuando, además, es evidente que las liquidaciones no fueron impugnadas en su día, pues de lo contrario, así lo haría valer el Ayuntamiento negando su firmeza, y no se generaría un debate como el suscitado en esta casación.

2.9. Convenimos con la parte recurrente en que la falta de impugnación directa e indirecta (a través de la impugnación de las liquidaciones) de la Ordenanza Fiscal, avala que los actos que se han dictado en aplicación de aquella sean válidos y eficaces. Lo cual determina que la providencia de apremio dictada para el efectivo cobro de la cantidad reclamada sea igualmente válida, sin que se pueda oponer frente a ella la nulidad de la Ordenanza mientras la liquidación originaria no sea declarada nula. Mientras esto no suceda sigue gozando de la presunción de legalidad y ejecutividad que es propia de los actos administrativos irregulares o anulables mientras no sean anulados.

2.10. Una postura proclive a extender los motivos de impugnación de las providencias de apremio ( art. 167.1 LGT ) a la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones practicadas, solo contempla los casos en que esa nulidad concurre en el momento en el que se dicta la liquidación. Pero no como en este caso, en el que, para conseguir esa nulidad, alegando que deriva de una Ordenanza ilegal, esa ilegalidad se pretende conseguir mediante una impugnación indirecta de la disposición de carácter general.

Partiendo de los antecedentes jurisprudenciales expuestos, y teniendo en cuenta que lo que aquí se discute es la posibilidad de conseguir la anulación de una providencia de apremio dictada en ejecución de una liquidación que en el momento en el que se practicó no se había declarado la nulidad de la disposición de carácter general que le sirvió de cobertura, y de la que nunca (la liquidación) se llegó a pedir ni a declarar su nulidad, esa posibilidad debe de rechazarse pues abriría un escenario de grave inseguridad jurídica que afectaría a todos los actos que integran el procedimiento de apremio y el de recaudación, incompatible, además, con el carácter tasado de los motivos de impugnación de las providencias de apremio.

2.11. En el momento en el que se practicaron y notificaron las liquidaciones, la Ordenanza que les sirvió de sustento, aunque pudiera estar incurso en un vicio de nulidad, no había sido anulada. Si el obligado tributario no impugna la disposición general, bien de forma directa, bien de modo indirecto con ocasión del recurso frente a las liquidaciones apremiadas, no podrá hacerlo con motivo de la

impugnación de la providencia de apremio. La providencia de apremio es el acto de ejecución de una liquidación firme, respecto de la cual nunca se llegó a solicitar su nulidad. Frente a los actos firmes, si el destinatario considera que son nulos de pleno derecho, tendrá que acudir a las vías, que aun de carácter excepcional y por motivos tasados, están previstas en la ley: la revisión de oficio o la revocación ( [artículos 217 y 219 LGT](#) ).

2.12. Añadiremos, por último, que la [STS de 22 de marzo de 2013 \(RCA 375/2012 - ECLI:ES:TS:2013:1662\)](#), no ampara la postura del Ayuntamiento recurrido. Aunque en ella se dice que «*Para que la impugnación de la providencia de apremio pueda basarse en la nulidad de la liquidación originaria es preciso que esta última, aunque haya sido objeto de impugnación, pueda ser considerada como nula de pleno derecho*»(FJ 7º), previamente recuerda que nos encontramos ante un proceso de impugnación de una providencia de apremio, que:

*«[e]s un procedimiento sumario y especial por cuanto solo pueden oponerse contra la misma, en principio, los motivos predeterminados legalmente y ello con el fin de evitar que de manera permanente se puedan estar alegando los mismos motivos de impugnación que se hayan podido hacer valer con motivo de la impugnación de la liquidación de la que trae causa; iniciada la actividad de ejecución en virtud de título adecuado, no pueden trasladarse a dicha fase las cuestiones que se debieron solventar en la fase declarativa; de ahí que el contribuyente no pueda oponer frente a las correspondiente providencias de apremio motivos de nulidad que afectan a la propia liquidación originaria»,* entre otros pronunciamientos que abundan en esta idea, "lo que viene a decir la recurrente es que teniendo la providencia de apremio un origen nulo, no puede producir ningún efecto jurídico, cualquiera que sea la fase procedimental en que se aprecie la citada nulidad. Pero lo cierto es que no deja de haber voces que entienden que la nulidad de la providencia de apremio no puede anudarse a un vicio imputado a una liquidación anterior en tanto ésta no se declaraba nula, pues hasta entonces sigue suministrando cobertura legal a la providencia de apremio».

2.13. La respuesta negativa a la primera cuestión de interés casacional hace innecesario entrar en el análisis de la siguiente cuestión, y nos conduce directamente a la estimación del recurso de casación presentado por la Mancomunidad de Municipios Costa del Sol-Axarquía contra la [sentencia dictada el día 11 de mayo de 2023 por la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, que estimó el recurso de apelación núm. 2139/2022](#) , interpuesto por la representación procesal del Ayuntamiento de Benamargosa (Málaga) frente a la [sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 5 de Málaga, de 2 de marzo de 2022](#) , que debe de ser confirmada.

#### CUARTO.-Doctrina jurisprudencial que se establece.

Como consecuencia de todo lo razonado en los anteriores fundamentos de derecho, la doctrina que se establece es la siguiente:

No es posible impugnar indirectamente una disposición de carácter general con ocasión de la impugnación de una providencia de apremio, cuando el obligado tributario pudo impugnarla bien de forma directa, bien de modo indirecto con ocasión del recurso frente a las liquidaciones apremiadas, sin así haberlo hecho.

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

La aplicación de la doctrina jurisprudencial expresada en el anterior fundamento de derecho determina la estimación del recurso de casación, por ser contraria a la misma la sentencia recurrida, y anulándola, debemos desestimar el recurso apelación promovido por la representación procesal del Ayuntamiento de Benamargosa (Málaga) frente a la [sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 5 de Málaga, de 2 de marzo de 2022](#) , que anuló la providencia de apremio y estimó el recurso en el único aspecto de ordenar a la Mancomunidad a resolver la petición de compensación de deuda presentada en diciembre de 2013 por el Ayuntamiento demandante; sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 5 de Málaga que debemos confirmar.

#### SEXTO.-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 en la conducta procesal de ninguna de las partes. Respecto de las generadas en la apelación, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

#### **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 cuarto de esta sentencia.

Síguenos en...



Segundo. Ha lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador D. Antonio Ortega Fuentes, en representación de la Mancomunidad de Municipios Costa del Sol-Axarquía contra la [sentencia dictada el día 11 de mayo de 2023 por la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, que estimó el recurso de apelación núm. 2139/2022](#) , interpuesto por la representación procesal del Ayuntamiento de Benamargosa (Málaga) frente a la [sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 5 de Málaga, de 2 de marzo de 2022](#) , sobre el precio público establecido por el abastecimiento de agua en alta, procedente del embalse de la Viñuela, sentencia que se casa y se anula.

Tercero. Desestimar el recurso de apelación núm. 2139/2022, interpuesto por la representación procesal del Ayuntamiento de Benamargosa (Málaga) frente a la [sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 5 de Málaga, de 2 de marzo de 2022](#) , que confirmamos.

Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación. Respecto de las generadas en la apelación, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

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

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).