



La resolución transcrita en el presente documento electrónico ha sido adoptada por Tribunal Económico-Administrativo Central y sesión de referencia, y su huella digital ha sido incorporada al acta o diligencia correspondiente.

Presidente: José Antonio Marco Sanjuán Vocales: María Luisa González Andreu Mónica Dolores Marín López Blanca Montero Méndez Paloma Ugalde Revilla Abogado del Estado-Secretario General: Gonzalo Fernández Rodríguez	Tribunal Económico-Administrativo Central SALA SEGUNDA FECHA: 20 de febrero de 2024
--	--

RECURSO: 00-05563-2021

CONCEPTO: IAE

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

RECURRENTE: L SL - NIF

REPRESENTANTE: :- NIF /

DOMICILIO: CALLE (GIRONA) - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña el 29 de marzo de 2021 interpuesta contra la resolución dictada por la Inspección de los Tributos del Ayuntamiento de Girona de 15/01/2019, desestimatoria de Recurso de Reposición, contra los acuerdos de incorporación a la Matrícula del IAE, por el Epígrafe 659.9, en materia del Impuesto sobre Actividades Económicas, ejercicios 2015-2018.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 11/05/2021 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 07/05/2021 contra la resolución económico administrativa citada en el encabezamiento.

SEGUNDO.- Con fecha 8 de noviembre de 2018, se dicta por los Servicios de Inspección del Ayuntamiento de Girona resolución por la que se acordó incluir a la

CALLE PANAMÁ, 1
28071, MADRID
TEL: 917003200
FAX: 913105422





entidad reclamante en la Matrícula del Impuesto, en el epígrafe 659.9, sección 1ª de las tarifas, actividad de *"Comercio al por menor de otros productos no especificados en esta Agrupación, excepto los que deben clasificarse en el epígrafe 653.9"*, como consecuencia de las actas de disconformidad incoadas por el Servicio de Inspección.

TERCERO.- En dichas liquidaciones se considera que la reclamante, ha realizado la actividad de venta minorista de electricidad a consumidores finales en el municipio de Girona desde el 01/01/2015, lo que supone la realización del hecho imponible del IAE, conforme a lo dispuesto en el artículo 78 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 (TRLRHL), que estipula que el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto, está gravado por el IAE.

CUARTO.- A este respecto, según el Real Decreto 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas (RD 1175/1990), la actividad llevada a cabo por la interesada se encuentra especificada en el Epígrafe 659.9. *"Comercio al por menor de productos diversos sin predominio y de otros productos no especificados en esta Agrupación, excepto los que deben clasificarse en el epígrafe 653.9"*

QUINTO.- Contra la liquidación anterior la reclamante interpone recurso de reposición que fue desestimado en fecha 15 de enero de 2019.

SEXTO.- Contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, que fue desestimada mediante resolución de fecha 29 de marzo de 2021, por entender que los actos impugnados, en lo que se refiere a la inclusión de la reclamante en el epígrafe 659.9 de la sección primera de las tarifas del IAE, por la actividad desarrollada en el término municipal indicado fue ajustado a derecho.

SÉPTIMO.- Disconforme con lo anterior, la reclamante presentó el recurso de alzada arriba señalado formulando las siguientes alegaciones:

- Que realiza una actividad de comercialización de energía eléctrica, para la que no existe epígrafe específico, por lo que está dada de alta en el epígrafe del IAE 617.9 "Comercio al por mayor interindustrial (excepto minería y química) de otros productos, maquinaria y material n.c.o.o". No correspondiendo en ningún caso a su actividad el epígrafe 659.9 indicado por el Ayuntamiento de Girona.
- El Ayuntamiento no puede girar una liquidación por cambio de calificación de una actividad para la que un contribuyente dispone de un alta en otro epígrafe, sin previa modificación censal, cuya competencia no corresponde al Ayuntamiento.





FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a derecho de la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-León citada anteriormente.

TERCERO.- La reclamante realiza la actividad de comercialización de energía eléctrica desde los centros de trabajo con los que cuenta, no existiendo ninguno en el municipio inspeccionado, y a través de los cuales efectúa las gestiones necesarias con clientes situados en el municipio antes citado.

La promulgación de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico (BOE de 28 de noviembre) y, posteriormente, la promulgación de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico (BOE 27 de diciembre), supuso la segmentación vertical de las distintas actividades necesarias para el suministro eléctrico y, entre otras cuestiones, dar carta de naturaleza a la actividad de comercialización de energía eléctrica por personas jurídicas ajenas a la producción, distribución o transporte de la misma.

Hasta entonces, el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, la actividad de producción, transporte y distribución de energía eléctrica se incluía en el Grupo 151: "*Producción, transporte y distribución de energía eléctrica.*"

Con la aprobación de la LSE, al no disponer en las Tarifas del Impuesto de una rúbrica específica que clasifique la actividad desarrollada por las comercializadoras de energía eléctrica, la reclamante venía declarando la actividad bajo el epígrafe 617.9 "*Comercio al por mayor interindustrial (excepto minería y química) de otros productos, maquinaria y material n.c.o.o.*"

Por el contrario, tanto el Ayuntamiento de Girona como el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, consideran que la actividad desarrollada por la interesada debe encuadrarse en el Epígrafe 659.9. "*Comercio al por menor de otros productos no especificados en esta Agrupación, excepto los que deben clasificarse en el epígrafe 653.9*" de la Sección 1ª de las Tarifas del Impuesto- con cuota





municipal- y, que conforme a lo dispuesto en la Regla 5ª apartado 2 B) c) del RDL de Tarifas e Instrucción del IAE, toda vez que las empresas comercializadoras de energía eléctrica utilizan la red de distribución de energía eléctrica para el desarrollo de su actividad, debe entenderse que la misma no se ejerce en local determinado, siendo el lugar de realización de su actividad comercial el término municipal cuyo vuelo, suelo o subsuelo esté ocupado por las respectivas redes de suministro.

CUARTO.- El tema objeto de controversia ha sido resuelto, por el Tribunal Supremo, mediante sentencia de 12 de mayo de 2021, que resuelve el recurso de casación, 6913/2019.

Señala al respecto el citado Tribunal:

PRIMERO.- Antecedentes y reforma legal: fin de la polémica.

Las dudas jurídicas que se planteaban y que dio lugar al conflicto que contemplamos y, a la postre, que se seleccionara por la Sección de Admisión las cuestiones con interés casacional, han decaído con las modificaciones introducidas por la Ley de Presupuesto para el 2021. Con ella no ha perdido sobrevenidamente su objeto el presente recurso de casación, en tanto que subsiste el problema original y, claro está, la satisfacción de los intereses en juego, pero ante el nuevo texto normativo y la nueva regulación del concreto caso que nos ocupa, carece de relevancia la interpretación que se solicita en el auto de admisión, y queda reducida la polémica, básicamente, a la resolución del caso concreto. Indicar, también, que la nueva normativa, visto su resultado, se mueve en la línea valorativa que ofrece la parte recurrente en el desarrollo argumental, aún cuando la recurrente reafirme la procedencia del encuadramiento en el Epígrafe 659.9 (ó 663.9).

Lo dicho merece una explicación. Como las partes ponen de manifiesto, y así se pronuncia la sentencia impugnada y en otras ocasiones hemos recordado en este Tribunal, con la Ley 30/1995 se inicia la liberalización del sector eléctrico, que continúa con la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, que produce una radical transformación del régimen jurídico del sector eléctrico, introduciendo la liberalización de un sector estratégico, se pasa de la explotación unificada, a un modelo regido por la liberalización del mercado y la libre competencia en el que cabe distinguir una serie de actividades tales como la generación, transporte, distribución y comercialización, a las que cabe añadir la gestión técnica y económica del sistema. Caracterizándose el sector eléctrico en que se constituye y opera como una industria con estructura y tecnología de red, conformándose un sistema cuya finalidad común es hacer posible el suministro eléctrico en las condiciones de calidad previstas, y al mismo tiempo hacer posible un mercado en el que ha regir la libre competencia. Prácticamente de una actividad en que los operadores asumían casi por completo y conjuntamente todas estas actividades, se pasa a actividades de todo punto separadas, en las que, respetando como resulta lógico, la gestión del monopolio natural de red única, se posibilite la libre competencia desarrollando separadamente las citadas actividades.

Lo cierto es que, en este proceso de transformación y liberalización, no se





La resolución transcrita en el presente documento electrónico ha sido adoptada por Tribunal Económico-Administrativo Central y sesión de referencia, y su huella digital ha sido incorporada al acta o diligencia correspondiente.

adaptó el Real Decreto Legislativo 1175/1990 a esta nueva realidad, y no se contempló la concreta actividad de comercialización de energía eléctrica dentro de la actividad propia y característica del sector eléctrico en su conjunto.

De todo lo anterior se hace eco la Sentencia impugnada en la que se recoge que:

«Como se recoge detalladamente a lo largo de los escritos de alegaciones de las partes, así como previamente en los que se incluyen en los expedientes administrativos, el problema se suscita en buena medida porque la regulación que del IAE se contiene en el ordenamiento español, actualmente en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, y antes en Ley 39/1988, de 28 de diciembre. Reguladora de las Haciendas Locales, con su remisión al Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, contempla una regulación del ámbito de la energía eléctrica anterior a los cambios que en el mismo sector se operaron por las Leyes 54/1997, de 27 de noviembre, y 24/2013, de 26 de diciembre, ambas del Sector Eléctrico, dictadas para adaptarlo al derecho comunitario europeo, en un proceso de liberalización económica, de tal manera que las actividades de producción, transporte, distribución y comercialización de dicha energía, antes prácticamente unificadas, de tal manera que sólo era posible la venta de electricidad por las empresas productoras, se desintegraron verticalmente, conforme se definen en las Leyes citadas, prohibiéndose, en casos determinados su realización conjunta, como afecta a los supuestos de distribución y comercialización, cuando en el artículo 12.1 del vigente Texto Legal últimamente citado se previene que, «Las sociedades mercantiles que desarrollen alguna o algunas de las actividades de transporte, distribución y operación del sistema a que se refiere el apartado 2 del artículo 8 deberán tener como objeto social exclusivo el desarrollo de las mismas sin que puedan, por tanto, realizar actividades de producción, de comercialización o de servicios de recarga energética, ni tomar participaciones en empresas que realicen estas actividades». De tal manera que la disociación existente entre la normativa sectorial y la tributaria citada, debe ser solventada acudiendo a las reglas de derecho integrador y determinar, en cada caso, los supuestos aplicables a los supuestos de referencia,' entre los, que se halla establecer dónde deben tributar determinados obligados tributarios teniendo en cuenta regulaciones tan dispares, en el tiempo y en la concepción de su regulación».

Ahora bien, dicho lo anterior, debemos recordar que el proceso de liberalización del sector eléctrico no pretendió incidir en los recursos tributarios de las Haciendas Locales.

La evidente "laguna" en el IAE, que visto está no contemplaba como actividad separada la de comercialización de la electricidad, en tanto que en el Anexo I del Real Decreto Legislativo 1175/1990, dentro de la "Agrupación 15. Producción, transporte y distribución de energía eléctrica, gas, vapor y agua caliente", en el grupo 151, sobre "Producción, transporte y distribución de energía eléctrica", sólo se prevé la producción, transporte y distribución, en

AJUNTAMENT DE GIRONA - Registre d'Entrada

DOC ID: 13911999
Codi de verificació CSV: GMIWH-RK2AR-97CFC
Verificació: <http://www.girona.cat/verificacio>, signatura
Procediment d'acord amb la Normativa sobre la gestió dels documents electrònics d'arxiu de l'Ajuntament de Girona, aprovada per Junta de Govern Local de 19 d'abril de 2007. Pàgina: 6/15.





estas últimas con cuotas municipales, provinciales y nacional, acorde con el anterior régimen de oligopolio previo a la Ley 30/1995, que por vez primera separa la generación de la distribución de la energía eléctrica. No es hasta la Ley de Presupuestos para 2021, art. 67 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, la que incorpora dentro del citado Grupo la actividad de comercialización de la energía eléctrica, que es justificada en el Preámbulo de la Ley en el sentido de que «En el ámbito de los tributos locales, se crean nuevos epígrafes o grupos en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, con el fin de clasificar de forma específica las actividades de comercialización de los suministros de carácter general (electricidad y gas), que hasta la fecha carecen de dicha clasificación». A la fecha en que se producen los hechos, incluso a la fecha en que se formulan y presentan los escritos rectores del presente recurso de casación no se había producido la adición legal vista, pero su valoración resulta necesaria e imprescindible para la toma de decisión en esta sentencia.

Es preciso matizar, que si bien a partir de la Ley 54/1997, la concreta actividad separada y desmenbrada de lo que se entendía como explotación unificada del sector eléctrico -antes Ley 30/1995 se prevé la separación de la generación y la distribución como paso necesario para la liberalización- con diversas manifestaciones, como es la comercialización de la energía eléctrica, no se contempla específicamente en el Grupo 151, pero ha de convenirse que implícitamente se reconoce en tanto que no se crea una actividad nueva ajena a lo que constituía una explotación unificada del sector eléctrico, sino que la comercialización formaba parte y conformaba, sin duda, una de las actividades características del expresado sector constituido por las identificadas diversas actividades, puesto que el resultado final del conjunto de las actividades conformador del sector eléctrico no era otro que llevar la electricidad al punto de consumo final, esto es hacer posible su entrega a cambio de un precio, que no otra cosa es comercializar un producto.

SEGUNDO.- Necesidad de ordenar el debate.

(...)

TERCERO.- Sobre el Epígrafe en que encuadrar la actividad de comercialización de la energía eléctrica.

No se hace cuestión que estamos ante la actividad de comercialización al por menor de la electricidad. Como anteriormente hemos apuntado, antes de la Ley 54/1997, con esta y luego con la 24/2013, la comercialización al por menor de la electricidad, forma parte de un único ciclo o proceso con diversas fases o etapas, producción, transporte en alta, distribución en baja y entrega al consumidor; como decimos, este ciclo o proceso es único tanto con la nuevas leyes que procuran la liberación del sector y la libre competencia, como con anterioridad cuando dicho proceso o ciclo se llevaba a efecto con carácter de oligopolio. El Real Decreto Legislativo 1175/1990, no hay duda, contemplaba e incluía el proceso completo, como actividad empresarial referida a la energía eléctrica, aún cuando al diversificarlo no especificara la última fase del proceso único, la de comercialización, ello por ser innecesario al entenderse incluida en la distribución -que acabará separándose entre distribución estricta y





La resolución transcrita en el presente documento electrónico ha sido adoptada por Tribunal Económico-Administrativo Central y sesión de referencia, y su huella digital ha sido incorporada al acta o diligencia correspondiente.

comercialización-; producida la nueva regulación del sector eléctrico en las leyes citadas, que ya sí separan a la distribución de la comercialización, el legislador en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, debió especificar, ante las distintas fases impulsadas e identificadas, tal distinción, lo que no hace sino hasta la Ley de Presupuestos para 2021, como se ha visto.

Por tanto, a los ejercicios a los que se refiere las liquidaciones la comercialización al por menor de la electricidad, no se contemplaba específicamente en el Anexo I del citado Texto legal.

Atendiendo a la sistemática que se diseña en el Anexo I del texto legal que comentamos, el esquema se desarrolla sobre una primera distinción conforme a las características de los distintos sectores económicos y actividades que van a ser objeto del gravamen, sobre la base de una serie de elementos fijos. Se abre, pues, por Secciones que definen cada una de las distintas actividades. Las Secciones a su vez se distingue por Divisiones, que concreta cada tipo de actividad, y a su vez las Divisiones recoge distintas Agrupaciones más específica de la determinada actividad a clasificar y estas a su vez se subdividen en los distintos Grupos o Epígrafes. Por último, cada Grupo o Epígrafe va contener una Nota que define objetivamente la actividad, esto es, define la concreta actividad que se puede realizar mediante el pago de la cuota correspondiente, de suerte que con carácter general queda enmarcada y delimitada objetivamente.

Anexo II se contiene una serie de instrucciones que determinan as facultades de una serie de actividades significativas. La Regla 8ª es del siguiente tenor:

«Tributación de las actividades no especificadas en las Tarifas. Las actividades empresariales, profesionales y artísticas, no especificadas en las Tarifas, se clasificarán, provisionalmente, en el grupo o epígrafe dedicado a las actividades no clasificadas en otras partes (n.c.o.p.), a las que por su naturaleza se asemejen y tributarán por la cuota correspondiente al referido grupo o epígrafe de que se trate.

Si la clasificación prevista en el párrafo anterior no fuera posible, las actividades no especificadas en las Tarifas se clasificarán, provisionalmente, en el grupo o epígrafe correspondiente a la actividad a la que por su naturaleza más se asemejen y tributarán por la cuota asignada a ésta».

Para las actividades no especificadas, la regla general, pues, es que se clasifique conforme a la actividad que por su naturaleza más se asemeje.

Como se ha indicado, a los ejercicios a los que se refieren las liquidaciones impugnadas, el comercio al por menor de la energía eléctrica no se encontraba especificada en el Anexo I.

Veamos las alternativas posibles para determinar esta actividad concreta a cuál más se asemeja.

Se debe encuadrar dentro de la Sección Primera, que va a contemplar las actividades empresariales, tales como las ganaderas, mineras, industriales, comerciales y de servicios.





A partir de esta primera clasificación comienzan las alternativas. En la División 1 se identifica las actividades de energía y agua; y dentro de la División 6, se va a recoger las referidas a comercio, restaurantes y hospedajes y reparaciones.

Se distingue en la División 1, la Agrupación 15, que clasifica la producción, transporte y distribución de energía eléctrica, gas, vapor y agua caliente. Y en esta Agrupación se recoge el Grupo 151, sobre producción, transporte y distribución de energía eléctrica, correspondiéndose el Epígrafe 151.5 con el transporte y la distribución de energía eléctrica; y de la Nota 5ª, "A los efectos de la aplicación del epígrafe 151.5, los kilovatios contratados se tomarán en el punto de entrega, según contrato, al consumidor final", se colige, sin dificultad y sin forzamiento alguno de sus términos, que en consonancia con la regulación de la actividad o sector antes del inicio del camino liberalizador, que la comercialización formaba parte de la fase de distribución o suministro.

Que ello es así, y que la actividad comercializadora estaba implícita en el texto legal, conforme a la antigua regulación no adaptada a la liberalización llevada a cabo y a la disgregación de las distintas actividades, se confirma por la propia adición de la Ley de Presupuestos para 2021, que ahora sí, de manera específica contempla la concreta actividad comercializadora:

«Epígrafe 151.6: Comercialización de energía eléctrica. Cuota.

Cuota mínima municipal de: Por cada 1.000 abonados o fracción: 62,20 euros.

Cuota provincial de: Por cada 1.000 abonados o fracción: 137,48 euros.

Cuota nacional de: Por cada 1.000 abonados o fracción: 137,48 euros».

Lo que en el Preámbulo de la Ley de Presupuestos se justifica en estos términos:

«En el ámbito de los tributos locales, se crean nuevos epígrafes o grupos en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, con el fin de clasificar de forma específica las actividades de comercialización de los suministros de carácter general (electricidad y gas), que hasta la fecha carecen de dicha clasificación...».

En la Sección Primera también se contempla la División 6, sobre comercio, restaurantes y hospedajes y reparaciones. En la Agrupación 65 se recoge las actividades referidas a comercio al por menor de productos industriales no alimenticios realizado en establecimientos permanentes. Y en el Epígrafe 659.9, que es en el que se ha encuadrado la actividad que nos ocupa, se prevé para el comercio al por menor de otros productos no especificados en esta Agrupación, esto, es la comercialización de la energía eléctrica no se contempla específicamente en la División 6.

El contraste de ambas clasificaciones en relación con el comercio de energía eléctrica, más después de la adición en la Ley de Presupuestos para 2021, Epígrafe 151.6, descubre sin duda, que esta actividad no sólo se asemeja más a las desarrolladas en la División 1, sino que se corresponde con una de las actividades típicas del conjunto de actividades que conforman las generales





propias del sector de la electricidad, de suerte que, insistimos sin forzar en modo alguno la regulación prevista, implícitamente se contempla entre las recogidas en el Grupo 151, como se refleja en la Nota al 151.5.

*Por lo dicho debe de responderse a la cuestión primera seleccionada en el auto de admisión que conforme a las reglas de la instrucción contenida en el anexo II del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, **antes de la adición del Epígrafe 151.6 por la Ley de Presupuestos para 2021, la actividad de comercialización de electricidad a consumidores finales, desplegada en todo el territorio nacional, debía encuadrarse en el epígrafe 151.5 del anexo I del citado Real Decreto Legislativo.***

Lo cual trasladado, en base al principio de utilidad o efecto útil, que antes hemos enunciado y que recuerda el Abogado del Estado, en tanto que la respuesta a las otras dos cuestiones planteadas resultan irrelevantes para solucionar el caso concreto analizado, hace innecesario dar respuesta a las mismas, debiendo, por tanto, acoger el recurso de casación, y como jueces de la instancia procede anular las liquidaciones giradas por encuadrar la actividad en un Epígrafe incorrecto.

Constituye doctrina de este Tribunal (R.G.: 00/29/2019, de 20 de octubre de 2021), en aplicación de lo dispuesto por la Sentencia del Tribunal Supremo 659/2021, de 12 de mayo de 2021, que conforme a las reglas de la instrucción contenida en el anexo II del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, antes de la adición del Epígrafe 151.6 por la Ley de Presupuestos para 2021, la actividad de comercialización de electricidad a consumidores finales, desplegada en todo el territorio nacional, debía encuadrarse en el epígrafe 151.5 del anexo I del citado Real Decreto Legislativo.

En consecuencia, la actividad realizada por la reclamante durante los ejercicios objeto de la presente reclamación, debe encuadrarse en el epígrafe 151.5 del anexo I del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas y a las reglas de la instrucción contenida en el anexo II del citado Real Decreto Legislativo 1175/1990 y, por tanto, las resoluciones del Ayuntamiento de Girona, por las que se ordena la inclusión de la actividad de la reclamante dentro del Epígrafe 659.9 "Comercio al por menor de productos diversos sin predominio y de otros productos no especificados en esta Agrupación, excepto los que deben clasificarse en el epígrafe 653.9", no se ajustan a derecho, debiendo anularse las resoluciones impugnadas.

QUINTO.- Manifiesta la reclamante la falta de competencia del Ayuntamiento de Girona para calificar, de manera unilateral, una actividad para la que un contribuyente dispone de un alta en cuota nacional en otro epígrafe de cuota municipal, vulnerándose lo establecido en el artículo 31 de la Constitución Española.





Al respecto debe indicarse que el artículo 91 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, dispone que la formación de la matrícula, el señalamiento de las cuotas, la calificación de las actividades económicas y, en general, la gestión censal del tributo se llevará a cabo por la Administración Tributaria del Estado, pudiendo delegarse la misma, en el caso de cuotas municipales, en Ayuntamientos, Diputaciones Provinciales, Cabildos o Consejos Insulares y Comunidades Autónomas que lo soliciten; asimismo, el apartado 3 del citado artículo 91 establece que la Inspección de este Impuesto será llevada a cabo por los órganos competentes de la Administración Tributaria del Estado, sin perjuicio de las delegaciones que puedan hacerse en los Ayuntamientos, Diputaciones Provinciales, Cabildos o Consejos Insulares y Comunidades Autónomas que lo soliciten.

La cuestión objeto de controversia relativa a la distribución de competencias municipales y estatales, el alcance y extensión de las facultades municipales en el IAE y al procedimiento previsto en el RGIAE, ha sido también resuelto mediante sentencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2020 (RCA/374/2019: ES:TS:2020:4030).

Señala al respecto el citado Tribunal:

QUINTO. Resolución del recurso.

La sentencia de esta Sala de 4 de junio de 2013 (casación 6931/2010; ES:TS:2013:2972 sostiene en su fundamento jurídico primero lo siguiente:

"Según la recurrente la alegación correspondiente a este primer motivo casacional desarrollada en la instancia no debatía la facultad del órgano inspector para determinar el epígrafe en el que debía encuadrar la actividad desarrollada por la compañía, sino en sí el procedimiento inspector era el adecuado para alterar los elementos tributarios declarados por el sujeto pasivo a cada una de las actividades desarrolladas realizando al efecto una nueva interpretación del contenido de los epígrafes 231.2 "Extracción de rocas y pizarras para la construcción" y 242.1 "Fabricación de cementos artificiales", puesto que la Compañía figuraba matriculada en los referidos epígrafes por declaración de alta presentada el 12 de Diciembre de 1991, y los elementos tributarios considerados en las liquidaciones correspondientes al ejercicio 1992 y siguientes fueron declarados mediante "declaración de variación", notificando la entidad local exaccionadora la liquidación de los ejercicios comprobados cuya deuda tributaria había sido satisfecha en el plazo voluntario de ingreso por la recurrente, reaccionando con posterioridad a través de los servicios de Inspección de la Diputación de Barcelona, cuando las liquidaciones practicadas debían ser, en su caso, objeto de un procedimiento de revisión.

El motivo no puede prosperar.

A esta conclusión se llega porque el Impuesto sobre Actividades Económicas se gestiona a partir de la matrícula del mismo, un censo de actividades gravadas, sujetos pasivos y cuotas, formada anualmente para cada término





La resolución transcrita en el presente documento electrónico ha sido adoptada por Tribunal Económico-Administrativo Central y sesión de referencia, y su huella digital ha sido incorporada al acta o diligencia correspondiente.

municipal por la Administración del Estado, siguiendo las oportunas declaraciones de alta por los sujetos pasivos, y que además están obligados a comunicar las alteraciones de orden físico económico o jurídico que se produzcan en el ejercicio de las actividades gravadas y que tengan trascendencia a efectos de su tributación.

A partir de la matrícula los Ayuntamientos proceden a girar la liquidación, con reconocimiento en su caso de las exenciones y bonificaciones (artículos 91 y 92 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales).

Siendo todo ello así, y puesto que los Ayuntamientos han de atenerse al censo practicado, que se forma siguiendo los datos declarados, las liquidaciones resultantes pueden ser objeto de comprobación por la Inspección del Estado, que puede delegarse en los Ayuntamientos, Diputaciones Provinciales, Cabildos o Consejos Insulares y Comunidades Autónomas.

Así lo establece el art. 18 del Real Decreto 243/1995, de 17 de Febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto, al señalar que "en el ejercicio de sus funciones, la Inspección desarrollará las actuaciones de comprobación e investigación relativas a este impuesto, practicará las liquidaciones tributarias que, en su caso, procedan y notificará la inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en los censos resultantes de las actuaciones de Inspección Tributaria, todo ello tanto en relación a cuotas provinciales y nacionales como a cuotas municipales."

En definitiva, corresponde a la Inspección de los Tributos determinar si las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos se adecúan a las normas establecidas, no siendo posible equiparar las liquidaciones provisionales que han de practicar los Ayuntamientos, partiendo de la matrícula del Impuesto de Actividades Económicas, confeccionada siguiendo los elementos tributarios reflejados por el contribuyente en sus declaraciones de alta y de variación, con las liquidaciones que pueden ser giradas por otros conceptos impositivos, con distinto procedimiento de gestión, y cuyos elementos no pueden ser ciertamente alterados con posterioridad por la Administración por aplicación incorrecta de la normativa establecida, sin acudir al procedimiento de revisión de los actos administrativos.

Por lo tanto, debe rechazarse la alegación de que la Inspección no podía variar la imputación de los elementos tributarios realizados, ya que las Administraciones intervinientes se limitan a asignar a la actividad los datos declarados".

En el caso analizado por esta sentencia, se partía de una actuación de los Servicios de Inspección del Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona levantaron que a la empresa acta de disconformidad, por la que se proponía la variación en el censo en el correspondiente a la actividad real sobre el que venía tributando mediante el censo formado a través de su deflación. Como consecuencia de la propuesta se practicó liquidación el 12 de Julio de 2001, por un importe total de 974.733,93 euros, que fue confirmada en





reposición. Interpuestas reclamaciones económico- administrativas ante el TEAR de Cataluña fueron y desestimadas por resolución de 13 de diciembre de 2007, y Finalmente el TEAC desestimó el recurso de alzada.

Dicha doctrina debe ser ratificada en el presente caso, reconociendo el derecho de la Inspección a comprobar la liquidación provisional, practicada automáticamente por la aplicación de la matrícula del impuesto, cuyo censo se realiza mediante declaración del sujeto pasivo, y regularizando dichas liquidaciones mediante la aplicación correcta del epígrafe que corresponda a la actividad real desarrollada, pues como sostiene la sentencia antes citada estamos ante un procedimiento especial que no permite aplicar la regla de que las liquidaciones solo pueden modificarse de oficio mediante la revisión de las mismas, y en ese sentido a la pregunta que formula la Sección Primera sobre " Determinar si la facultad de liquidar el IAE, atribuida por ley a un Ayuntamiento, comprende la posibilidad de modificar de oficio la matrícula del impuesto cuando se constate, en el ejercicio de la función de inspección que tiene delegada por la Administración estatal, que el contribuyente no se encuentra correctamente encuadrado en el epígrafe que le corresponde", ha de contestarse positivamente.

Por lo demás compartimos el criterio de la recurrente de que la omisión de la comunicación de la modificación de los datos consecuencia de la regularización hecha por la Inspección a la administración competente de la alteración de la matrícula y el hecho de que estos datos no figuren en la matrícula no determina la ilegalidad de las liquidaciones giradas.

Y el art. 18 RIAE no exige que se condicione la liquidación a la previa comunicación de la variación de los datos censales, sobre todo cuando los nuevos datos censales aparecen reflejados en la liquidación practicada y fue el epígrafe en que debía inscribirse la actividad, el único objeto de controversia durante el procedimiento inspector.

De acuerdo con lo anterior, la facultad de liquidar el IAE, comprende la posibilidad de modificar de oficio la matrícula del impuesto cuando se constate, en el ejercicio de la función de inspección que tiene delegada por la Administración estatal, que el contribuyente no se encuentra correctamente encuadrado en el epígrafe que le corresponde.

Finalmente debe hacerse referencia al auto de admisión de recurso de casación de fecha 23 de marzo 2022 (ATS 7300/2022 - ECLI:ES:TS:2022:7300A) en el que el Tribunal Supremo inadmite en parte la casación señalando:

" 4. Por el contrario, no cabe apreciar interés casacional objetivo en relación con el primer bloque de cuestiones que suscita la mercantil recurrente en su escrito de preparación, relativas a la distribución de competencias municipales y estatales, el alcance y extensión de las facultades municipales en el IAE y al procedimiento previsto en el RGIAE, toda vez que el planteamiento de la parte recurrente ha sido rechazado en sentencia de la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2020 (RCA/374/2019: ES:TS:2020:4030), según la cual la facultad de liquidar el IAE, atribuida por ley a un ayuntamiento, comprende la posibilidad de modificar de oficio la matrícula





del impuesto cuando se constate, en el ejercicio de la función de inspección que tiene delegada por la Administración estatal, que el contribuyente no se encuentra correctamente encuadrado en el epígrafe que le corresponde. "

En consecuencia, este Tribunal Central desestima las alegación efectuada por la interesada.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

RECURSOS

Contra la presente resolución puede interponer recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el plazo de dos meses a partir del día siguiente a la fecha de esta notificación. Sin perjuicio del recurso de anulación previsto en el artículo 241 bis de la LGT, que se podrá interponer, en los casos señalados en el citado artículo, en el plazo de 15 días a partir del día siguiente a la fecha de esta notificación, ante este Tribunal Económico-Administrativo.

NOTA INFORMATIVA

En cumplimiento del apartado Séptimo, 1.1.2, de la Resolución de 21 de diciembre de 2005 de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos (BOE del 3 de enero de 2006), se informa del contenido de los artículos siguientes, por ser de interés en caso de que de la presente resolución resulte una cantidad a ingresar sin necesidad de practicar una nueva liquidación, si hubiera mediado suspensión del procedimiento de recaudación durante la tramitación de la reclamación.

RGRVA. Art. 66.1

1. "Los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias. La interposición del recurso de alzada ordinario por órganos de la Administración no impedirá la ejecución de las resoluciones, salvo en los supuestos de suspensión".

RGRVA. Art. 66.6

6. "Cuando la resolución administrativa confirme el acto impugnado y éste hubiera estado suspendido en período voluntario de ingreso, la notificación de la resolución iniciará el plazo de ingreso del artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Si la suspensión se produjo en período ejecutivo, la notificación de





la resolución determinará la procedencia de la continuación o del inicio del procedimiento de apremio, según que la providencia de apremio hubiese sido notificada o no, respectivamente, con anterioridad a la fecha en la que surtió efectos la suspensión...;"

LGT Art. 233.10

8. "La suspensión de la ejecución de acto se mantendrá durante la tramitación del procedimiento económico administrativo en todas sus instancias..."

LGT Art. 233.11

9. "Se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. Dicha suspensión continuará, siempre que la garantía que se hubiese aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación la suspensión solicitada.

Tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá en los términos previstos en el párrafo anterior sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial"

- PLAZOS DE INGRESO

LGT Art. 62.2, 62.5 y 62.7

2. "En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en período voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:

a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente"

5. "Una vez iniciado el período ejecutivo y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los siguientes plazos:

a) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente"

7.- "Las deudas tributarias aduaneras y fiscales derivadas de operaciones de comercio exterior deberán pagarse en el plazo establecido por su propia normativa"

