



SENTENCIA Nº 2870/2021
TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE MÁLAGA

RECURSO Nº 38/2021

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES/A:
PRESIDENTE
D. FERNANDO DE LA TORRE DEZA
MAGISTRADO/A
D. SANTIAGO MACHO MACHO
D^a. BELÉN SÁNCHEZ VALLEJO

Sección Funcional 2^a

En la Ciudad de Málaga, a 14 de diciembre de 2021

Esta Sala ha visto el presente el recurso contencioso-administrativo número 38/2021, interpuesto por el Procurador Sr. Ríos Padrón, en nombre de IBERDROLA CLIENTES, S.A.U., asistido por Letrado Sr. Martín Fernández, frente a resolución TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE ANDALUCIA, Administración representada y defendida por el Abogado del Estado.

Intervine como parte interesada el AYUNTAMIENTO DE MÁLAGA, representado por el Procurador Sr. Paéz Gómez y asistido por letrado de la Asesoría Jurídica Municipal.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. Santiago Macho Macho, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En esta Sala es recibido escrito el 18/01/21 interponiendo recurso contencioso-administrativo contra resolución del Tribunal Económico administrativo Regional de Andalucía de 09/10/20, procedimiento 29-01113-2020, Concepto IAE.

SEGUNDO.- El recurso es admitido y acordada su tramitación conforme a lo dispuesto en el capítulo I del título IV de la Ley 29/1.998.

Seguido el curso de los autos es sustanciada demanda con escrito recibido el 11/05/21, donde es expuesto cuanto es tenido por oportuno para pedir Sentencia por la que declare





el carácter contrario Derecho de la Resolución impugnada y la anule, con todos los pronunciamientos legales que de ello se deriven.

Dado traslado a la Administración estatal para contestar a la demanda, presenta escrito a 24/05/21 exponiendo cuanto tiene por oportuno para pedir sentencia desestimando el recurso, con expresa imposición de costas a la actora.

Dado traslado a la Administración municipal para contestar a la demanda, presenta escrito a 08/01/21 exponiendo cuanto tiene por oportuno para pedir sentencia por la que se acuerde la desestimación del recurso. Subsidiariamente, en el supuesto de que acuerde la estimación del recurso, que ordene retrotraer las actuaciones de gestión tributaria a efectos de que las liquidaciones correspondientes a los ejercicios 2015 a 2018, ambos inclusive, se practiquen aplicando a la actividad desarrollada por la parte actora el epígrafe 151.5 del anexo I del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

TERCERO.- En Decreto de 23/07/21 es fijada la cuantía del recurso en 10.867,05 euros. En auto de 18/07/21 es acordado no recibir el pleito a prueba, admitiéndose y teniendo por practicadas las documentales y pericial propuesta por la parte recurrente, abriéndose plazo para conclusiones, presentadas por la parte recurrente a 17/09/21 y por la Administración estatal a 22/09/2021, y, por la Administración municipal a 1/10/21. En diligencia de 4/10/21 es acordado que queden los autos pendientes de señalamiento para votación y fallo cuando por turno les corresponda. Acto que tuvo lugar el pasado día uno.

CUARTO.- En la tramitación de este procedimiento se han observado las exigencias legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso presente es determinar si se ajustan a derecho la resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Andalucía de 09/10/20, reclamación 29-01113-2020, que desestima la reclamación interpuesta por la ahora recurrente frente a la resolución del Sr. Gerente del O.A. de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Málaga de fecha 14 de octubre de 2019 por la que se desestimaron las alegaciones formuladas en relación a la liquidación núm. 2.582.913 resultado del Procedimiento de Comprobación Limitada núm. 2018001575, correspondiente al Impuesto sobre Actividades Económicas, confirma el alta acordada en el I.A.E en el epígrafe 659.9 y la determinación de la cuota de tarifa en los ejercicios 2015 a 2018, ambos inclusive.

SEGUNDO.-La parte recurrente expone:

- Que con fecha 21 de diciembre de 2018 le fue notificada a mi representada comunicación de inicio de procedimiento de comprobación limitada número 2018001575 respecto del Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, «IAE»)





correspondiente a los ejercicios 2015, 2016, 2017 y 2018, en la que se incluye propuesta de regularización por la que se da de alta a Iberdrola en el epígrafe de las Tarifas del IAE 659.9 «Comercio al por menor de otros productos no especificados en esta Agrupación, excepto los que deben clasificarse en el epígrafe 653.9» en los períodos señalados, por un importe total de 4.619,92 euros.

Que con fecha 21 de diciembre de 2018 le fue notificado a Iberdrola Acuerdo de inicio y propuesta de resolución de expediente sancionador número 2018001509, derivado del anterior expediente de comprobación limitada y por la comisión de una infracción leve, por un importe de 1.142,74 euros.

Que con fecha 3 de enero de 2019 y 10 de enero de 2019, respectivamente, mi mandante presentó sendos escritos de alegaciones respecto la propuesta de regularización del expediente número 2018001575 y de la propuesta de resolución del expediente sancionador número 2018001509, por entender que no eran conformes a Derecho.

Que con fecha 12 de abril de 2019 le fue notificada a mi representada Resolución del Excmo. Ayuntamiento de Málaga, de fecha 27 de marzo anterior, por la que se desestiman las alegaciones presentadas y se modifica la liquidación propuesta en el marco del expediente de comprobación limitada número 2018001575, aprobándose una liquidación del IAE para los ejercicios 2015 a 2018 por un importe de 10.867,05 euros.

Que con fecha 12 de abril de 2019 le fue notificada a mi representada Resolución del Excmo. Ayuntamiento de Málaga, de fecha 27 de marzo anterior, por la que se desestiman las alegaciones presentadas en el marco del expediente de sancionador número 2018001509, se rectifica la calificación de la sanción propuesta de leve a grave y se modifica su importe, quedando éste fijado en 3.112,05 euros una vez aplicadas las reducciones del 30% y 25% establecidas en los artículos 188.1.b) y 188.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, «LGT»), respectivamente.

Que con fecha 24 de abril de 2019, y al amparo de lo dispuesto en el artículo 24.2 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, mi mandante presentó escrito de alegaciones respecto de la Resolución de fecha 27 de marzo de 2019, recaída en el expediente sancionador número 2018001509, por entender que no era conforme a Derecho.

Asimismo, entendiendo que la Resolución del Excmo. Ayuntamiento de Málaga de fecha 27 de marzo de 2019, recaída en el procedimiento de comprobación limitada número 2018001575 no era conforme a Derecho, con fecha 29 de abril de 2019 mi mandante presentó recurso de reposición contra ésta.

Que con fecha 19 de junio de 2019 le fue notificada a mi representada Resolución del Excmo. Ayuntamiento de Málaga, de fecha 31 de mayo anterior, por la que se desestiman las alegaciones presentadas contra la Resolución de fecha 27 de marzo de 2019 recaída en el marco del expediente de sancionador número 2018001509.

Que, entendiendo que la citada Resolución de fecha 31 de mayo de 2019 del Excmo. Ayuntamiento de Málaga no era conforme a Derecho, con fecha 15 de julio de 2019 mi representada interpuso recurso de reposición contra la misma.

Que con fecha 5 de noviembre de 2019 le fue notificada a mi representada Resolución del Gerente del Organismo Autónomo de Gestión Tributaria y Otros Servicios del Excmo. Ayuntamiento de Málaga, de fecha 14 de octubre anterior, por la que se desestiman los





recursos de reposición presentados en el marco de los expedientes continuamente referenciados números 2018001575 y 2018001509 (documento número 1).

Que con fecha 2 de diciembre de 2019 mi mandante interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas contra la aludida Resolución del Gerente del Organismo Autónomo de Gestión Tributaria y Otros Servicios del Excmo. Ayuntamiento de Málaga, de fecha 14 de octubre de 2019, por entenderla contraria a Derecho (documentos números 2 y 3).

Que con fecha 4 de febrero de 2020 le fue notificada a mi representada Resolución del Jurado Tributario del Excmo. Ayuntamiento de Málaga, de fecha 20 de enero anterior, por la que se inadmite la citada reclamación económico-administrativa interpuesta por Iberdrola, por considerar que no es competente para su resolución (documento número 4).

Que, asimismo, con fecha 20 de enero de 2020, el Jurado Tributario del Excmo. Ayuntamiento de Málaga dictó Resolución por la que se remitió la reclamación económico-administrativa interpuesta por mi representada al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Málaga, toda vez que entendió que éste es el órgano competente para su resolución.

Que con fecha 26 de noviembre de 2020 le ha sido notificada a mi representada Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Málaga) de fecha 9 de octubre anterior, por la que se estima parcialmente la reclamación económico-administrativa número 29-01113-2020 en lo referido a la impugnación del acto sancionador, desestimándose todo lo demás (en adelante, «Resolución impugnada») con apoyo en las siguientes consideraciones:

- No existe un epígrafe concreto en las tarifas del IAE para la actividad de comercialización de energía eléctrica realizada por Iberdrola.
- A partir de ese razonamiento, clasifica la actividad de comercialización de energía eléctrica en el mencionado epígrafe 659.90, dedicado a «Comercio al por menor de otros productos no especificados en esta Agrupación, excepto los que deben clasificarse en el epígrafe 653,9».
- Finalmente, conforme a lo dispuesto en la regla 5ª 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 («RD 1175/1990»), al desarrollarse la actividad de comercialización de energía eléctrica a través de las redes de distribución y atendiendo a que éstas no tienen la consideración de local a efectos del IAE, considera que tal actividad no se realiza en local determinado, sino en todo el término municipal.

-La resolución impugnada no es conforme a derecho por infracción de los artículos 90 y 91 del TRLHL en conexión con los artículos 11, 18 y 23 del RD 243/1995

Como fue puesto de manifiesto en la vía administrativa previa, la Administración fundamenta la regularización censal practicada, esencialmente, en la incorrecta interpretación que realiza de la normativa del impuesto examinado a través de la cual modifica la matrícula de mi representada de oficio y al margen del procedimiento legalmente previsto y, todo ello, careciendo de la competencia necesaria para ello.

a) Definición y determinación de las competencias de las distintas Administraciones en el ámbito del IAE.





Con carácter previo, destaquemos que el IAE es un tributo de naturaleza censal y de gestión compartida entre distintas Administraciones, circunstancia determinante a la hora de definir las competencias de cada una de ellas.

En efecto, como señala la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de fecha 25 de septiembre de 2001 [RJ 2001/7604], una de las notas y características esenciales de la peculiar naturaleza del IAE es la de que se trata de un impuesto de gestión compartida entre el Estado y las entidades locales, debiendo diferenciarse, de una parte, la gestión censal, conformada por las actuaciones tendentes a la determinación y formación de la matrícula del impuesto, que corresponden a la Administración estatal; y, de otra, la gestión tributaria, integrada por las actuaciones de liquidación, comprobación y recaudación que comportan la gestión, en sentido estricto, del impuesto y que se atribuyen a las entidades locales. Y añade que la gestión censal condiciona con carácter prevalente a la tributaria.

El artículo 90 del TRLHL dispone que el IAE se gestiona a partir de la matrícula del impuesto, constituida por la información de los censos tributarios. Ese mismo precepto señala que cualquier modificación de la matrícula requiere, a su vez, la previa modificación censal.

A tal efecto, el artículo 91.1 del TRLHL dispone que la formación de la matrícula del tributo, la calificación de las actividades económicas, el señalamiento de las cuotas correspondientes y, en general, la gestión censal del IAE, se llevará a cabo por la Administración tributaria del Estado. No obstante, a continuación señala que, tratándose de cuotas municipales, esas funciones podrán ser delegadas en los ayuntamientos o en las diputaciones provinciales.

Por tanto, en lo que se puede denominar como actos de gestión censal, la competencia pertenece a la Administración tributaria del Estado, tanto en relación con cuotas nacionales, provinciales y locales, sin perjuicio de que, en este último caso, esa competencia puede ser delegada en los ayuntamientos o en las diputaciones provinciales.

La delegación de tales competencias se recoge en el RD 243/1995, cuyo artículo 23 establece que la delegación comprende la formación de los censos del impuesto, la calificación de las actividades económicas, el señalamiento de las cuotas de tarifa, la elaboración de la matrícula y, en general, cuantas funciones integran la gestión censal del impuesto; pero, exclusivamente, en relación con las actividades económicas que se desarrollen en el ámbito territorial de la entidad delegada y tributen por cuota municipal.

Pues bien, una vez definidas las competencias de cada Administración tributaria en materia censal y de gestión del tributo, nos referiremos a la atribución de competencias por Administraciones en materia de comprobación e investigación.

A ese respecto, subrayemos que, conforme a lo dispuesto en el artículo 91.3 del TRLHL, la comprobación e inspección del IAE corresponde a la Administración tributaria del Estado, que puede delegarla en los ayuntamientos y en las diputaciones provinciales.

Pues bien, las condiciones y efectos de dicha delegación se establecieron en la Orden de 10 de junio de 1992 por la que se desarrolla la delegación y colaboración en la inspección del Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, «Orden»).

A los efectos que aquí interesan, el artículo 7 de la referida Orden establece que:





«La Entidad ejercerá las competencias inspectoras que, en relación al Impuesto sobre Actividades Económicas, atribuyen las disposiciones legales a los órganos de la Administración Tributaria Estatal, exclusivamente respecto de las actividades económicas que se desarrollen en su ámbito territorial y tributen por cuota municipal».

En el mismo sentido, el artículo 18 del RD 243/1995 establece que, únicamente, cuando se trate de cuotas municipales, las competencias en materia de inspección del impuesto podrán ser delegadas en los ayuntamientos y diputaciones provinciales.

Por tanto, los ayuntamientos y las diputaciones solamente pueden ejercer competencias en materia de gestión censal y de inspección por delegación y en relación con cuotas municipales por actividades desarrolladas en su ámbito territorial.

b) Implicaciones de la distribución competencial entre Administraciones en el supuesto que nos ocupa

Como hemos avanzado, en el caso que nos ocupa, el objeto de debate se circunscribe a determinar el epígrafe de las tarifas del IAE en el que debe encuadrarse la actividad de comercialización de energía eléctrica desarrollada por mi representada para los periodos inspeccionados, en los que no había entrado en vigor la modificación del grupo 151 de la agrupación 15 del RD 1175/1990, introducida por el artículo 67 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (en adelante, «PGE 2021»).

Iberdrola considera que debe tributar por un epígrafe (631) que permite la tributación por cuota nacional, provincial o local, habiendo optado por la nacional. Sin embargo, la Administración considera que esa actividad debe clasificarse en el epígrafe 659.9, que solamente prevé la tributación por cuota local.

Pues bien, para abordar este punto, es preciso destacar que es una cuestión no discutida que una única y misma actividad no puede quedar sometida a tributación por dos epígrafes diferentes, sino que debe encuadrarse en uno u otro. Por lo tanto, la sujeción de una actividad a tributación por un determinado epígrafe implica, necesariamente, su exclusión de tributación de otro.

Además de lo anterior, y más allá de la cuota aplicable por cada tarifa, subrayemos dos aspectos adicionales:

- La exacción y distribución de la recaudación del impuesto depende del carácter nacional, provincial o local de la cuota aplicada (artículo 85 del TRLHL).

Así, en el caso de las cuotas nacionales, la exacción se llevará a cabo por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y su recaudación se distribuirá entre todos los municipios y diputaciones provinciales de territorio común.

En las cuotas provinciales la exacción se lleva a cabo igualmente por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y su recaudación se distribuirá entre todos los municipios de la provincia y la diputación provincial correspondiente.

Por último, en el caso de las cuotas locales, la exacción se llevará a cabo por el municipio que, además, se quedará con la recaudación.

No podemos olvidar, además, las normas relativas a la regulación y exacción del IAE recogidas en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, y en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de





diciembre, que atribuyen la exacción a esas Comunidades Autónomas (y la atribución de la recaudación) en el caso de cuotas nacionales.

- Aplicación del recargo provincial (artículo 134 del TRLHL).

En el caso de las cuotas locales resultará de aplicación el recargo provincial, pero no en el caso de las cuotas provinciales o nacionales.

Lo anterior implica que, cuando una determinada Administración local decide que una entidad que está tributando en el IAE por un epígrafe que prevé la aplicación de cuota nacional, provincial y local, debe aplicar un epígrafe que solamente contempla una cuota local, automáticamente, está impidiendo la aplicación del epígrafe que prevé la cuota nacional. En otro caso, la misma actividad desarrollada en ese municipio quedaría gravada por dos epígrafes, el de la cuota nacional y el de la cuota local.

Tal circunstancia entraña, además, que:

- La decisión unilateral de una determinada Administración local de modificar la aplicación de un epígrafe que prevé la tributación por cuota nacional por otro epígrafe que prevé exclusivamente la tributación por cuota local supone una decisión que afecta al resto de municipios y provincias, así como a la Administración del Estado, que pueden tener un criterio jurídico diferente. Y ello porque, como hemos indicado, una sola actividad no puede quedar sujeta a tributación por dos epígrafes diferentes, de modo que la aplicación de uno supone la inmediata exclusión de otro.

- La decisión unilateral de una determinada Administración local de modificar la aplicación de un epígrafe por otro no solamente tiene efectos jurídicos, sino que también los tiene económicos, ya que el importe de la recaudación y su distribución entre municipios y provincias quedará también modificada. Así, la decisión de aplicar un epígrafe que solamente prevé la aplicación de cuota local en lugar de aplicar un epígrafe que permite la aplicación de cuota nacional, con la consiguiente exclusión de este último, supondrá que determinados municipios que podrían percibir una parte de la recaudación de la cuota nacional obtenida dejarían de recibir ese importe.

Más aún si resultan de aplicación normas de atribución de exacción y recaudación a territorios forales.

- La decisión unilateral de un determinado municipio de modificar la aplicación de un epígrafe también altera el reparto de recaudación entre diputaciones provinciales, dado que la aplicación de la cuota local permite la aplicación del recargo provincial pero puede sustraer recaudación de otras provincias.

c) La Administración no puede modificar un epígrafe de cuota nacional

Pues bien, pese a lo recogido en el fundamento jurídico cuarto de la Resolución impugnada, por remisión a lo resuelto por el Tribunal Económico-Administrativo de Cataluña en el fundamento jurídico tercero de su Resolución de fecha 19 de diciembre de 2019, insistamos en que esta representación no niega la competencia que una determinada Administración local pueda ostentar, por medio de delegación y dentro de su delimitación territorial, respecto de la gestión censal de aquellas actividades que deban tributar por un epígrafe del IAE con cuota local.

No obstante, una Administración local no tendrá competencia para modificar un epígrafe en cuota nacional que ampare el ejercicio de la actividad realizada que, como veremos más adelante y consta en el expediente administrativo, es en el que efectivamente se





encontraba inscrita mi representada, más concretamente, en el epígrafe 631 «Intermediarios de comercio» en cuota nacional aplicable *ratione temporis*.

De conformidad con lo anterior, las facultades de inspección permitirán a una Administración local determinar si una actividad debe tributar por un epígrafe sometido a cuota local u otro también sometido a cuota local, o determinar los elementos tributarios de una actividad gravada por cuota local. Sin embargo, esas actuaciones no podrán afectar a la tributación de una actividad gravada por cuota nacional y, por lo tanto, esas actuaciones no podrán excluir la aplicación de una cuota nacional.

Destáquese que, lejos de ser una cuestión clara, mediante Auto de admisión de fecha 3 de diciembre de 2020, dictado en el recurso de casación número 3334/2020 [JUR 2020\360883], la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha acordado que, entre otros aspectos, tiene interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia determinar si:

«...la facultad que corresponde a las entidades locales de liquidar el Impuesto sobre Actividades Económicas comprende la de modificar de oficio la matrícula de dicho impuesto, cuando se constate que el contribuyente no se encuentra correctamente encuadrado en el epígrafe que le corresponde, o si, por el contrario, se exige que la entidad local notifique a la Administración General del Estado tal desajuste a fin de que sea ésta la que efectúe la modificación de la matrícula con carácter previo a que se proceda a girar la liquidación.»

La misma conclusión se alcanza si nos atenemos a las normas de gestión censal y de la delegación de la gestión censal prevista en los artículos 91 del TRLHL y 23 del RD 243/1995.

Las actuaciones de las Administraciones locales en esos casos deben ser de colaboración de modo que en los supuestos en los que sus actuaciones puedan afectar a la aplicación de epígrafes que prevean la aplicación de cuotas nacionales, lo que deben hacer es coordinarse con la Administración estatal con el objeto de determinar el epígrafe aplicable y la tributación derivada del mismo.

Todo ello, con el fin de evitar cualquier distorsión jurídica y de recaudación que la actuación unilateral de una Administración local pudiera tener.

En este sentido se han pronunciado las Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de fechas 9 de julio de 2001 [JT 2002/169] y 26 de julio de 2002 [JT 2003/768], en las que se analizaban las competencias del Ayuntamiento de Coslada para modificar el epígrafe por el que debía tributar un contribuyente.

Así, las referidas resoluciones afirman lo siguiente:

«(...) si el Real Decreto 1172/1991 y Orden de 10 de junio de 1992 confieren a los Ayuntamientos facultades de inspección incluso para inclusiones, exclusiones y alteraciones de datos contenidos de los censos, y precisamente el Ayuntamiento de Coslada podía desempeñar tales funciones y no encomendarlas a la Administración del Estado ya que tenía establecido el índice de situación regulada en el artículo 89 de la Ley 39/1988, según la disposición transitoria undécima de la misma Ley, se ha de ver que tales actuaciones son de colaboración y más concretamente como funciones delegadas, pero en ningún caso ha de servir para establecer una confrontación con los criterios de





la Administración del Estado por vía de hecho ya que ante tal situación compleja y ante su disconformidad con la matrícula, la Administración ha podido recabar de la Administración estatal la modificación de los datos censales pero no realizar y aplicar directamente su modificación...»

En la misma línea, la Dirección General de Tributos ha señalado en la contestación a la consulta vinculante V1118-06, de fecha 15 de junio de 2006 que, cuando los efectos de una inspección desarrollada por una entidad local afecten fuera de su territorio deberá coordinarse con la Administración competente de dicho territorio, extremo que claramente concurre en el supuesto que nos ocupa.

Así, si una determinada Administración local entiende que no debe resultar de aplicación un epígrafe que prevea la aplicación de una cuota nacional y considera que debe aplicarse un epígrafe que únicamente prevé exclusivamente cuota local, no resulta conforme a Derecho modificar dicho epígrafe de manera unilateral, sino que deberá coordinarse con la Administración estatal para que ésta, en el ejercicio de sus competencias de inspección y de gestión censal, sea la que tome la decisión pertinente.

De lo anterior se desprende que, contrariamente a lo señalado en la página segunda de la Resolución impugnada, el Ayuntamiento de Málaga carece de competencias para excluir la aplicación de la cuota nacional aplicada por mi representada conforme a lo indicado en el epígrafe 631 de las tarifas del IAE para pasar aplicar cuota local en virtud del epígrafe 659.90.

Como corolario necesario, dado que el Ayuntamiento de Málaga no dispone de competencias para llevar a cabo el procedimiento de comprobación e investigación con objeto de proceder a la modificación censal del epígrafe del IAE en el que se encontraba inscrito mi representada, la Resolución impugnada debe ser anulada por no ser conforme a Derecho.

- La resolución impugnada no es conforme a derecho y debe anularse por infracción del artículo 11 del RD 243/1995, así como del artículo 91.3 del TRLHL y 18.1 del RD 243/1995, al haber prescindido del procedimiento legalmente establecido para la modificación de la matrícula de mi representada

a) Infracción del artículo 11 del RD 243/1995

En efecto, en el hipotético caso de que se entendiese que el Ayuntamiento de Málaga tiene competencia para modificar la matrícula del IAE de mi representada, extremo al que nos oponemos, las actuaciones de comprobación llevadas a cabo han tratado de desconocer que las competencias delegadas en las Administraciones locales en modo alguno amparan una modificación de la matrícula de mi representada sin previamente instar el procedimiento previsto por el artículo 11 del RD 243/1995, por el que:

«Cuando el órgano que ejerza la gestión censal tenga conocimiento del comienzo, variación o cese en el ejercicio de actividades gravadas por el impuesto, que no hayan sido declarados por el sujeto pasivo, procederá a notificárselo al interesado, concediéndole un plazo de quince días para que formule las alegaciones que estime convenientes a su derecho.

Transcurrido dicho plazo, y a la vista de las alegaciones formuladas, el órgano de gestión procederá, en su caso, de oficio a la inclusión, variación o exclusión que proceda





en los censos del impuesto, notificándolo así al sujeto pasivo.»

Las facultades locales en este punto alcanzan a la comprobación y, en su caso, corrección de aquellas obligaciones tributarias vigentes que dimanen del tributo, pero no a aquellas que aún no han sido determinadas.

En este caso, la matrícula vigente al tiempo de practicarse las cuotas aplicables en los ejercicios 2015 a 2018 reflejaba la inscripción de mi representada en el epígrafe 631. Si la Administración estima que tal epígrafe no es acorde con la realidad de la actividad económica desarrollada, dispone de los medios legales y del procedimiento para modificarlo.

Así lo ha puesto de manifiesto la Sentencia número 9/2020, de fecha 27 de enero, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Badajoz (documento número 6), en la que se examinaban los actos liquidatorios dictados como consecuencia de actos censales idénticos al ahora examinado en el presente procedimiento, al señalar que: (..)

En tanto dicha modificación no se haya llevado a cabo conforme a las reglas de competencia y procedimentales legalmente previstas, difícilmente puede reputarse, incluso por vía de un procedimiento de comprobación, que existe un incumplimiento susceptible de ser regularizado.

b) Infracción del artículo 91.3 del TRLHL en relación con el artículo 18 del RD 243/1995
En el supuesto de que no se estimase lo anterior, la Resolución impugnada es nula de pleno Derecho, conforme a lo establecido en el artículo 47.1.e) de la LPAC, toda vez que, conforme a lo dispuesto en los artículos 91.3 del TRLHL y 18.1 del RD 243/1995, la regularización de la matrícula del IAE de mi representada se ha llevado a cabo por un procedimiento de comprobación limitada que no está legalmente previsto para las actuaciones de modificación del censo del IAE.

De este modo, si bien conforme a lo dispuesto en el artículo 136.2 de la LGT, en relación con el artículo 91.2 del TRLHL, las actuaciones dirigidas a la liquidación del IAE podrán seguirse por medio de un procedimiento de comprobación limitada por encontrarse éste dentro del ámbito de la gestión tributaria de dicho impuesto, la modificación de la matrícula del IAE de mi representada, en tanto se trata de una actuación censal, únicamente podrá acordarse a través de un procedimiento de inspección de los establecidos en los artículos 141 y siguientes de la LGT.

Así, los citados artículos 91.3 del TRLHL y 18.1 del RD 243/1995 disponen, respectivamente, cuanto sigue (el subrayado es nuestro):

«La inspección de este impuesto se llevará 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 otras entidades locales reconocidas por las leyes y comunidades autónomas que lo soliciten, y de las fórmulas de colaboración que puedan establecerse con dichas entidades, todo ello en los términos que se disponga por el Ministro de Hacienda»

«La inspección del Impuesto sobre Actividades Económicas se llevará a cabo por los órganos competentes de la Administración tributaria del Estado.

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 relación con lo anterior, en cuanto al objeto del procedimiento de inspección, el artículo 145 de la LGT establece que:

«1. El procedimiento de inspección tendrá por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el mismo se procederá, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones.

2. La comprobación tendrá por objeto los actos, elementos y valoraciones consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones.

3. La investigación tendrá por objeto descubrir la existencia, en su caso, de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios.»

En este sentido, un procedimiento de comprobación limitada podrá terminar con la liquidación provisional derivada de las actuaciones de comprobación realizadas, pero nunca con una modificación censal del IAE cuya determinación y ámbito objetivo quedan circunscritos al procedimiento de inspección tributaria conforme a lo dispuesto en los artículos 91.3 del TRLHL y 18.1 del RD 243/1995, en relación con el artículo 145 de la LGT.

- Infracción del artículo 11 del RD 243/1995, dado que la regularización practicada ha desplegado sus efectos sobre ejercicios anteriores a la fecha efectiva de la modificación censal

En el hipotético caso de que no se estimara lo anterior, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11 del RD 243/1995, la regularización llevada a cabo por la Administración sólo podría tener efectos a partir del período impositivo 2020.

Así, el propio artículo 11 del RD 243/1995 señala, in fine, lo siguiente:

«Las variaciones o exclusiones realizadas de oficio surtirán efecto en la matrícula del período impositivo inmediato siguiente.»

Lo anterior implica que, en este caso, en el que las actuaciones de la Administración tributaria local encaminadas a modificar la tributación por el IAE de mi representada se iniciaron con fecha 21 de diciembre de 2018 y no concluyeron hasta abril del ejercicio posterior, cualquier regularización censal derivada de esas actuaciones podrá tener efectos, únicamente, a partir del ejercicio siguiente al de conclusión de esas actuaciones, pero no en ejercicios anteriores a esa resolución y al propio inicio de las actuaciones.

En el supuesto que ahora nos ocupa, en que las actuaciones concluyeron en el año 2019, la regularización censal de la Administración podría tener efectos en los períodos 2020 y siguientes, pero nunca en los períodos anteriores.

En ese sentido, podemos referirnos a la Sentencia número 942/2004, de 20 de diciembre de 2004, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, sobre una norma muy similar a la que nos ocupa (artículos 9 y 10 del Decreto Foral 80/1991 del Territorio Histórico de Guipúzcoa, que regula determinados aspectos en relación con la gestión del IAE). En ella, la Sala interpretó, en el mismo





sentido que sostiene esta parte, que la modificación de la tributación del IAE solamente puede afectar a ejercicios futuros, pero no a anteriores.

La aplicación de este criterio a la controversia que nos ocupa conlleva la nulidad de la Resolución impugnada, toda vez que el Ayuntamiento de Málaga no podría afectar con sus actuaciones el censo referente a los períodos 2015 a 2018 y el posterior 2019.

- La resolución impugnada no es conforme a derecho y debe anularse por vulneración de lo dispuesto en el RD 1175/1990 y de la unidad de mercado

a) Respecto de la vulneración del RD 1175/1990

- Breve referencia al marco regulatorio del sector eléctrico

Antes de comenzar con la argumentación del presente fundamento jurídico, permítasenos realizar unas breves aclaraciones respecto de la regulación de las tarifas del IAE previa a la modificación del Grupo 151, de la Agrupación 15 del RD 1175/1990, introducida por el artículo 67 de los PGE 2021, y la del sector eléctrico.

Por lo que se refiere a la regulación de las tarifas del IAE aplicables *ratione temporis*, del análisis del RD 1175/1990 se extrae que en la Agrupación 15 de la División 01 dedicada a «Energía y Agua», se recogían las tarifas dedicadas a la *«Producción, transporte y distribución de energía eléctrica, gas, vapor y agua caliente»*.

En este sentido, tradicionalmente las tareas propias del sector eléctrico, es decir, producción, transporte, distribución y suministro, han sido incluidas en las tarifas contenidas en esta Agrupación, en consonancia con la regulación existente en el sector eléctrico en el momento de dictarse esta norma.

En esta configuración impositiva se establece una cuota con características adecuadas a cada una de las actividades:

- a la producción de energía eléctrica se le atribuye una cuota municipal en función de la tecnología utilizada para su obtención. La municipalización de la cuota responde, como no podía ser de otra manera, a la ubicación física de la instalación y a la posibilidad de determinar todos los elementos que la integran;
- por su parte, para las actividades de transporte y distribución de energía eléctrica se establece la posibilidad de tributación municipal, provincial o nacional, acorde a las características propias de su ejercicio.

Pues bien, es preciso destacar que cuando se aprobó la normativa tarifaria del IAE las empresas distribuidoras de energía eléctrica eran quienes realizaban los suministros a los clientes, actividad que realizaron en exclusividad hasta la reforma legislativa operada por la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico (en adelante, «Ley 54/1997»).

Por tanto, con el marco regulatorio previo a la entrada en vigor de la Ley 54/1997 todos los operadores del sistema tenían una clara ubicación en las tarifas del IAE que, además, era acorde a las características concretas de la actividad desarrollada.

Sin embargo, una vez aprobada la Ley 54/1997, la actividad de comercialización se desgajó de la de transporte y de la distribución, de manera que surgieron sociedades cuya única actividad era la de comercialización, sin dedicarse al transporte o la distribución.

Destáquese que las modificaciones del sector introducidas por la Ley 54/1997 traen causa de las exigencias de la Directiva 96/92/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 19 de diciembre de 1996 sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad





(en adelante, «Directiva 96/92/CE»), en cuyo artículo 3 se garantizaba la ausencia de discriminación dentro del mercado interior conforme al siguiente tenor:

«Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2, los Estados miembros, basándose en su organización institucional y cumpliendo el principio de subsidiariedad, velarán por que las compañías del sector de la electricidad funcionen con arreglo a los principios de la presente

Directiva, con miras a la realización de un mercado competitivo de la electricidad, y no ejercerán discriminación entre aquéllas en cuanto a derechos y obligaciones. Los dos enfoques de acceso a las redes recogidos en los artículos 17 y 18 deberán dar lugar a resultados económicos equivalentes y, por consiguiente, un nivel directamente comparable de apertura de mercados y un grado directamente comparable de acceso a los mercados de la electricidad.»

Así, con la promulgación de la citada Ley 54/1997 los sujetos y actividades que conformaron el sector eléctrico fueron las siguientes:

- Actividad de producción de electricidad

La actividad de producción de energía eléctrica constituye una actividad liberalizada, y puede desarrollarse en régimen ordinario o convencional (integrado por la producción de electricidad por centrales nucleares, hidráulicas, térmicas de carbón y térmicas de gas), o en régimen especial (producción de electricidad asociada a actividades no eléctricas, a la utilización como energía primaria de energías renovables o residuos no renovables). Al tratarse de una actividad plenamente liberalizada, su ejercicio resulta incompatible con las actividades reguladas de transporte y distribución.

La energía producida se pone a disposición del mercado eléctrico organizado (pool) o se entrega, mediante contratos bilaterales, a los consumidores o a empresas comercializadoras libres, que a cambio obtienen un precio por cada kilovatio/hora vendido.

- Actividad de transporte

La actividad de transporte tiene por objeto la transmisión de energía eléctrica por la red interconectada constituida por las instalaciones de transporte, con el fin de suministrarla a los distribuidores o, en su caso, a los consumidores finales, así como atender los intercambios internacionales.

Las redes de transporte conectan las centrales de producción de energía con los núcleos de población, transportando la energía desde la central de producción a las redes de distribución en baja, redes que se encargan de llevar la energía hasta el punto del consumo final.

21

- La distribución de electricidad

El distribuidor es la sociedad mercantil que tiene encomendada la actividad de distribución de electricidad destinada al suministro eléctrico, así como a la construcción, mantenimiento y operación de las instalaciones de distribución destinadas a situar la energía en los puntos de consumo.

El distribuidor es responsable de la explotación, el mantenimiento y el desarrollo de la red de distribución en una zona determinada, así como de la transmisión de la energía desde las redes de transporte hasta los puntos de consumo en las adecuadas condiciones de





calidad.

En otras palabras, esta actividad se circunscribe a la construcción, mantenimiento y operación de las redes de distribución que han de ser utilizadas para la transmisión de la electricidad demandada por todos los clientes conectados a la red del distribuidor.

• Actividad de comercialización

Como decíamos, la Ley 54/1997 introdujo la figura de los comercializadores de energía eléctrica. La creación de las comercializadoras pretendía introducir competencia en un sector como el eléctrico, caracterizado por las dificultades que plantea para ello su propia configuración y naturaleza de sector de redes, en el que determinadas actividades tienen la naturaleza de monopolio natural.

La liberalización en el sector eléctrico se llevó a cabo mediante diferentes técnicas regulatorias, entre las que cabe destacar la creación de un mercado mayorista de electricidad, el reconocimiento del derecho de acceso de terceros a las redes de transporte y distribución como pieza esencial que permite el acceso a tales monopolios naturales por otros sujetos distintos de sus propietarios, e igualmente la apertura progresiva a la competencia en la fase o mercado minorista.

La liberalización en el mercado minorista se articula a través del reconocimiento del derecho de adquisición de la energía en el mercado libre a quien se elija de entre los sujetos del sistema que estén autorizados para ello, al mismo tiempo que se satisface un peaje por el acceso y uso de las redes eléctricas a fin de transportar la energía adquirida.

Así las cosas, los comercializadores actúan en el mercado minorista como intermediarios que compran y venden energía eléctrica, pero, al tratarse de un producto no almacenable, necesita las redes eléctricas de propiedad ajena, cuya explotación, construcción, desarrollo y mantenimiento se lleva a cabo en régimen de monopolio por otros sujetos del sistema eléctrico completamente distintos de los comercializadores, los «distribuidores», en el ejercicio de una actividad regulada y vetada por ello a la competencia, entendida ésta en términos de duplicidad de redes, rivalidad y pluralidad de agentes.

En consecuencia, el régimen jurídico de las actividades de distribución y comercialización y sus correspondientes derechos y obligaciones son también diferentes. Por su parte, las obligaciones de las distribuidoras proceden fundamentalmente de su original carácter de actividad regulada y en cierta medida asimilables a las antiguas obligaciones de servicio público. Sin embargo, las obligaciones que han de cumplir las comercializadoras en relación con el suministro emanan principalmente de la regulación contractual con el cliente, sin excluir la existencia de un contenido de regulación administrativa en las relaciones entre clientes y comercializadoras para proteger a los primeros.

La actividad característica del comercializador consiste en la compra de energía eléctrica en el mercado mayorista a través de las diferentes modalidades de contratación previstas en la normativa, y en la venta a un precio libremente pactado en el mercado minorista. De este modo la distribución física de la energía se efectúa en todo caso por el distribuidor, con independencia.

Como vemos, a partir de la entrada en vigor de la Ley 54/1997 (actual Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico) los sujetos intervinientes en el sector eléctrico tienen actividades independientes entre sí, con derechos y obligaciones diferenciados.





- Análisis del marco regulatorio del IAE respecto de actividades que no disponen de epígrafe específico

Pese a las modificaciones que se realizaron como consecuencia de la liberalización del sector eléctrico, tales cambios no han tenido reflejo en la normativa del IAE, que quedó desactualizada respecto de la nueva situación del referido sistema eléctrico hasta la modificación del Grupo 151, de la Agrupación 15, del RD 1175/1990, introducida por el artículo 67 de los PGE 2021, cuya entrada en vigor se produjo el pasado 1 de enero de 2021.

Por el contrario, esta situación no se da en el Real Decreto 475/2007, de 13 de abril, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2009 (CNAE-2009), que sí alteró su división 35, denominada «Suministro de energía eléctrica, gas, vapor y aire acondicionado», para incorporar la actividad de comercio de energía.

Así, en un supuesto como el que ahora nos ocupa, en el que no existía, en los ejercicios comprobados, un epígrafe específico para la actividad de comercialización de energía eléctrica, es necesario acogerse a lo dispuesto en la regla 8ª del RD 1175/1990, a cuyo tenor:

«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».

Pues bien, dado que, en principio, la actividad de mi representada debería encuadrarse dentro de la División 01 del RD 1175/1990 dedicada a «Energía y Agua», en primer lugar, sería necesario analizar si dicha División disponía de algún epígrafe dedicado a las actividades no clasificadas en otras partes (n.c.o.p.). Así, analizado el contenido de la referida División 01 se puede comprobar que no existía ningún epígrafe referido a las actividades no clasificadas en otras partes (n.c.o.p.), por lo que resulta imposible su asignación conforme al primer apartado de la referida regla 8ª del RD 1175/1990.

Por su parte, el segundo apartado de la regla 8ª del RD 1175/1990 de continua referencia determina que, para los casos de imposibilidad de asignación a las actividades no clasificadas en otras partes (n.c.o.p.), las actividades no especificadas en las tarifas tributarán provisionalmente en las que por su naturaleza más se asemejen.

Permítasenos reiterar que la regularización realizada por la Administración consiste en clasificar en el epígrafe 659.90, dedicado a «Comercio al por menor de otros productos no especificados en esta Agrupación, excepto los que deben clasificarse en el epígrafe 653,9» la actividad de comercialización de electricidad realizada por mi representada en el municipio y ejercicios objeto de comprobación.

A nuestro juicio, resulta evidente la dificultad que propone la Administración de municipalización de actividades como las que ahora nos ocupan, no tanto por la imposibilidad de conocer la ubicación física de las redes, sino por la magnitud del





esfuerzo gestor que obligarían a realizar, tanto al contribuyente, como a la propia Administración tributaria.

En efecto, subráyese que los datos que se desprenden de estas actividades se encuentran sujetos a cambios constantes, por lo que no resultaba operativo que entidades de ámbito nacional se viesan permanentemente obligadas a realizar modificaciones censales al no estar el epígrafe del IAE adaptado a la realidad de la actividad y que éste sólo recoja la posibilidad de cuotas municipales.

Insistamos en que esta hipótesis tampoco sería viable desde el punto de vista de la Administración tributaria porque obligaría a continuos cambios censales y liquidatorios en un impuesto como el analizado que, precisamente, pretende cierta estabilidad tributaria al recaudarse vía matrícula.

Tal circunstancia se ha visto corroborada en el Proyecto de Presupuestos Generales del Estado para el año 2019 (en adelante, «PPGE 2019») en cuyas páginas 218 y 219 (documento número 7) se señala cuanto sigue:

«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.»

Al poderse elegir en las nuevas rúbricas entre los tres tipos de cuotas: municipal, provincial o nacional, se reducen las cargas administrativas para las empresas comercializadoras de energía eléctrica y gas que operan a lo largo del territorio nacional derivadas de la obligatoriedad de satisfacer cuotas municipales en todos y cada uno de los municipios, se les homologa a los restantes operadores, es decir, a los productores, transportistas y distribuidores, y se evitan los litigios que pudiera provocar la actual inexistencia de epígrafes previstos en las Tarifas para dicha actividad de comercialización de energía eléctrica y gas.»

En la misma línea se recoge en el PGE 2021, cuya entrada en vigor se produjo el pasado 1 de enero de 2021:

«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...»

Así ha sido entendido por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Alicante en su Sentencia firme número 389/2019, de fecha 2 de octubre (documento número 8), por la que se estima un recurso contencioso-administrativo cuya fundamentación jurídica es análoga al que ahora nos ocupa conforme al siguiente tenor: (...)

En esta misma línea se ha pronunciado la recentísima Sentencia número 118/2021, de 26 de marzo, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura (documento número 9), respecto de las pretensiones deducidas por mi representada en el procedimiento ordinario número 184/2020, por la que:

«De lo expuesto anteriormente debe deducirse que no nos encontramos ante el supuesto previsto en la regla 5.2. . B. c), puesto que no nos encontramos ante una actividad de producción, transporte y distribución de energía eléctrica, ya que las redes de suministro





o de distribución de la electricidad no son propiedad ni constituyen la actividad de las comercializadoras sino ante el supuesto previsto en el artículo en la Regla 5. 2. A. c)...»

En el mismo sentido se ha pronunciado la Sentencia firme número 487/2019, de fecha 14 de noviembre, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Alicante (documento número 10), la número 9/2020, de fecha 27 de enero, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Badajoz anteriormente citada, la número 48/2020, de 10 de septiembre, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Badajoz (documento número 11), la Sentencia firme número 88/2020, de 27 de octubre, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Badajoz (documento número 12) y la Sentencia firme número 89/2020, de 27 de octubre, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Badajoz (documento número 13), en las que se estimaron todas las pretensiones de la parte recurrente en un supuesto análogo al que ahora nos atañe, si bien en éstas se examinaban los actos liquidatorios dictados como consecuencia de actos censales idénticos al examinado en el presente procedimiento.

La deficiente regulación del IAE ya expuesta también ha sido destacada por el Informe del mes de julio de 2017 de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Local (documento número 14), conforme al siguiente tenor:

«El impuesto (...) Se adapta de forma deficiente a los principios tributarios rectores de un sistema fiscal moderno como son los de generalidad, capacidad económica, equidad y progresividad; no atiende al principio de neutralidad económica y de los demás fundamentos de carácter económico y técnico, generando distorsiones económicas de cierta envergadura, que alteran decisiones fundamentales sobre la ubicación y organización de las actividades económicas.»

De acuerdo con lo que señalan los propios PPGE 2019 y PGE 2021, tal circunstancia pone de relieve la desactualización de los epígrafes del IAE en los periodos objeto de análisis, la necesidad de realizar una interpretación conjunta del articulado de la norma y, como consecuencia de lo anterior, la dificultad de clasificación en el supuesto que ahora nos ocupa.

Por tanto, ante la imposibilidad de adecuar la actividad de comercialización en los ejercicios comprobados en las tarifas de la División 01, una interpretación conjunta de la norma previa a la modificación introducida por el artículo 67 de los PGE 2021 nos lleva a ubicar la actividad de Iberdrola en la División 06, dedicada a la comercialización.

En este sentido concluye el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Alicante en su Sentencia firme número 389/2019, de fecha 2 de octubre, antes referida, al señalar: (...)

- En los periodos comprobados, la actividad de comercialización de energía eléctrica en el IAE debe encuadrarse en el epígrafe 631.

Como avanzábamos, al tratarse de actividades de comercialización, para los ejercicios objeto de análisis, cabría la posibilidad de ubicarlas en la División 06, dedicada al «Comercio, Restaurantes y Hospedajes, Reparaciones». Sin embargo, ninguna de las Agrupaciones de esta División contiene un epígrafe adecuado a la comercialización de productos energéticos. A mayor abundamiento, la propia configuración de la División 06, pensada inicialmente para establecimientos comerciales localizados y no para una actividad comercial centralizada que se realiza en todo el territorio nacional, establece que





las cuotas que la integran son únicamente municipales.

Abona la tesis sostenida por esta parte la inclusión de un epígrafe específico para esta actividad realizada por los PGE 2021, toda vez que al crear tal nuevo epígrafe para la actividad de comercialización de energía eléctrica, se han fijado tres posibilidades de cuota: municipal, provincial y nacional; conforme sostiene mi representada desde la vía administrativa previa.

Así, de conformidad con lo dispuesto en el citado artículo 67 de los PGE 2021, con la creación del epígrafe del IAE 151.6 para la actividad de comercialización de energía eléctrica, se pone de manifiesto la necesidad de dotar a dichas empresas comercializadoras de diversas posibilidades de tributación por el IAE toda vez que, como hemos señalado, no resulta conforme a Derecho exigir a empresas comercializadoras de energía a nivel global una única alternativa de tributación local por dicho impuesto.

A este respecto, de la lectura de lo dispuesto en el citado artículo 67 de los PGE 2021 se extraen dos consideraciones relevantes a los efectos que ahora nos ocupan: (i) el nuevo epígrafe para la actividad de comercialización de energía eléctrica, no ha sido incardinado en el grupo 65 (Comercio al por menor de productos textiles, confección, calzado, pieles y artículos de cuero) en el que pretende hacerlo la Administración, y; (ii) el aludido nuevo epígrafe 151.6 dispone de cuota municipal, provincial y nacional, a diferencia del que propone la Administración, que sólo permite tributar por cuota municipal.

En este sentido, la modificación del RD 1175/1990 llevada a cabo por el legislador para la inclusión de este nuevo epígrafe revela el incorrecto planteamiento de la Administración, puesto que ni ha incardinado la actividad de comercialización de energía eléctrica en el grupo 65, ni tal nuevo epígrafe dispone únicamente de cuota municipal, como sucede con los que sostiene la Administración, sino que éstos permiten la elección de cuota nacional, provincial y municipal.

Por ello, pese a lo señalado por la Administración demandada, en los ejercicios comprobados mi representada se encontraba inscrita en el epígrafe del IAE que más se adecuaba a su actividad de acuerdo con lo dispuesto en el RD 1175/1990 previamente a la modificación introducida por el artículo 67 de los PGE 2021, esto es, el 631 denominado «Intermediarios del Comercio», dentro de la modalidad de cuota nacional.

Así, aunque la Resolución impugnada afirme, con apoyo en lo resuelto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en su Sentencia número 693/2019, de 8 de mayo, que: *«No se discute propiamente en este proceso que la actora, en cuanto comercializadora al por menor de energía eléctrica, debe estar incluida en el epígrafe 659.9 del IAE, ni la obligación de abono del tributo conforme la regla general del 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, sino que lo que se debate es si la actora está obligada a satisfacer el tributo allí donde ejerce sus actividades...»*, adviértase que, ya desde la vía administrativa previa, precisamente lo que esta parte discute del acto de modificación censal impugnado es, entre otras cuestiones, que conforme a una interpretación conjunta de la normativa reguladora del IAE, mi representada se encontraba inscrita en el epígrafe del IAE que más se adecuaba a su actividad.

Por otro lado, aun cuando la Administración sostenga que la única posibilidad de





tributación por el IAE de la actividad de comercialización de energía eléctrica que realiza mi representada es por el epígrafe 659.90, es preciso destacar que, desde un punto de vista doctrinal, tradicionalmente se ha entendido que el epígrafe 631 aplicable *ratione temporis* es el más adecuado a la actividad enjuiciada. Sirva como botón de muestra lo señalado por [REDACTED] al analizar la imposición por este tributo en la actividad de comercialización de energía:

«En cuanto a los conceptos gravados ha de mencionarse la comercialización de la energía eléctrica. Recuérdese que ésta figuraba entre las actividades liberalizadas. No parece que figure expresamente contemplada entre las diferentes actividades económicas la comercialización de energía eléctrica. No obstante, ello no es óbice para entenderla gravada por el Impuesto municipal tal y como se deriva expresamente del art. 78.1 de la LHL. Máxime cuando el epígrafe 631 de las tarifas recoge el supuesto de los intermediarios del comercio que abarca toda actividad que suponga poner en contacto compradores y vendedores.»

Tal conclusión ha sido compartida por la citada Sentencia número 118/2021, de 26 de marzo, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura respecto de unos actos censales idénticos a los ahora examinados, así como las Sentencias firmes números 389/2019, de fecha 2 de octubre y 487/2019, de fecha 14 de noviembre, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Alicante, la Sentencia número 9/2020, de fecha 27 de enero, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Badajoz, la Sentencia número 48/2020, de 10 de septiembre, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Badajoz y por las más recientes la Sentencias firmes números 88/2020 y 89/2020, de 27 de octubre, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Badajoz en las que se estimaron todas las pretensiones de la parte recurrente en unos supuestos análogos al analizado en el presente procedimiento, si bien éstos se refieren a actos liquidatorios derivados de modificaciones censales como la que ahora nos ocupa.

Así lo señala también el informe pericial elaborado por los peritos [REDACTED] de fecha 26 de marzo de 2020, que se aporta como documento número 15 del presente escrito de demanda, en el que se concluye lo siguiente:

«3. Las comercializadoras de energía eléctrica intervienen en el flujo económico del sistema eléctrico al pagar la energía eléctrica que compran a los productores y al cobrar la energía eléctrica que venden al cliente final de energía eléctrica.

De todos los conceptos de la factura eléctrica (costes de adquisición de la energía + margen de comercialización, peajes e impuestos) únicamente el margen de la comercialización se destina al comercializador, para cubrir sus costes y obtener un margen por su actividad de intermediación. En cuanto al resto de los conceptos incluidos en la factura eléctrica, es el comercializador el que ejerce de recaudador porque así lo exige la regulación del sector eléctrico.

La regulación actual habilita al consumidor final para ser consumidor directo en mercado, es decir, un consumidor podría acudir directamente al mercado mayorista a comprar él mismo la electricidad a los generadores y podría firmar directamente el contrato ATR con el distribuidor, sin la intermediación del comercializador y, por lo





tanto, con ahorro de ese coste de intermediación.

Por lo tanto, el comercializador es un agente intermediario entre el generador y el consumidor para la compra de la electricidad y entre el distribuidor y el consumidor para el acceso virtual a las redes de distribución.

4. En relación con el epígrafe de las tarifas del IAE en el que se encuadraría la actividad de comercialización de energía eléctrica, en el RD 1175/1990 no existe un epígrafe específico destinado a dicha actividad de comercialización de energía eléctrica.

De acuerdo con el análisis realizado del RD 1178/1990, las comercializadoras de energía eléctrica deberían encuadrarse en el epígrafe 631 "Este grupo comprende las actividades cuyo objeto exclusivo o principal consiste en poner en relación a comprador y vendedor o bien en realizar actos de comercio por cuenta de sus comitentes, en todas las fases de la comercialización de toda clase de productos", dado que las mismas tienen por objeto principal intermediar entre el comprador (consumidor final) y el vendedor de energía eléctrica. En concreto, el epígrafe del IAE que más se adecúa a la actividad que ejercen es el 631 "Intermediarios del Comercio" en la división de "Comercio".

Carece de sentido alguno englobar la actividad de comercialización de energía eléctrica en el epígrafe 65 "Comercio al por menor de productos industriales no alimenticios en establecimientos permanentes" tal y como están haciendo determinados entes locales, dado que simplemente con analizar las actividades que se incluyen en dicho epígrafe se puede observar que la actividad de comercialización nada tiene que ver con las que se incluyen en dicho epígrafe (por ejemplo, "comercio al por menor de productos textiles, confección calzados, pieles y artículos de cuero", "Comercio al por menor de instrumentos musicales en general, así como de sus accesorios").»

Además, aun cuando la Administración pretenda simplificar el objeto de la actividad de comercialización de energía eléctrica que realiza mi mandante a una mera actividad de comercio al por menor, ésta es una actividad compleja con diversos sujetos intervinientes, en la que el comercializador es un mero intermediador entre los diferentes agentes que integran el sistema eléctrico.

Nuevamente, este extremo también se aborda con suficiente detalle en el informe pericial anteriormente señalado, más concretamente, en sus páginas 16 a 23, en las que se estudia el funcionamiento del sistema eléctrico. Sirva como botón de muestra de lo expuesto, el análisis que se lleva a cabo de los conceptos que integran la factura de la luz, en las páginas 18 y siguientes de dicho informe pericial, del que destacamos lo siguiente:

«Del cuadro anterior se extraen las siguientes conclusiones:

§ De todos los conceptos de la factura eléctrica solamente el margen de la comercialización va a destinarse al comercializador, para cubrir sus costes y obtener un margen por su actividad de intermediación.

§ Sobre el resto de los conceptos, es el comercializador el que ejerce de recaudador porque así lo exige la regulación del sector eléctrico, a saber:

- Peaje fijo y variable: va destinado a abonar los costes regulados del sistema. Para ello la CNMC recauda los costes a través de los comercializadores y mensualmente los liquida:

Ø Redes de transporte y distribución: coste de inversión y operación y mantenimiento de las redes.





Ø Incentivos a las renovables cogeneración y residuos: subvenciones que reciben ciertas fuentes de generación de electricidad como son la eólica, fotovoltaica, termosolar, minihidráulica, biomasa, cogeneración y residuos por producir la electricidad.

Ø Tasas a organismos regulados: CNMC o a REE como operador del Sistema.

Ø Anualidad para cubrir déficits de años anteriores: costes regulados del sistema como los descritos, que se adeudan de años anteriores por no existir suficiente recaudación, más un interés de mercado.

Ø Pagos por capacidad: pagos que reciben algunas tecnologías de generación regulables como los ciclos combinados o las hidráulicas de pie de presa por poner a disposición del sistema su potencia para cubrir picos de electricidad.

Ø Coste de interrumpibilidad: Coste para cubrir el descuento que se hace a determinados clientes de gran consumo eléctrico en su consumo de electricidad a cambio de poder interrumpir dicho consumo en momentos de puntas del sistema.

Ø Otros costes regulados.

- Coste de energía: En este caso el comercializador "adelanta" el dinero del consumidor final para comprar la electricidad en el mercado mayorista gestionado por OMIE, que recaudará dicho dinero para entregárselo a los generadores eléctricos.

- Alquiler de contadores: Con carácter general el contador de electricidad es propiedad del distribuidor que se lo alquila al consumidor final. El comercializador ejerce únicamente de recaudador para el distribuidor frente al consumidor.

- Impuesto sobre la electricidad e IVA: En este caso el comercializador ejerce de recaudador para el Ministerio de Hacienda frente al consumidor.

Además, esto sólo se produce en el caso en que el comercializador actúe como intermediario entre el consumidor final y los generadores y distribuidores, lo cual tampoco tiene que ser necesariamente así...

Por tanto, del examen de las singulares características de la actividad de comercialización de energía eléctrica se puede concluir desde este primer momento que no es una actividad equiparable ni que tenga similitud alguna con el resto de las recogidas en el grupo 65 al que se refiere la Administración.

A tal efecto, destáquese que el Real Decreto 1435/2002, de 27 de diciembre, por el que se regulan las condiciones básicas de los contratos de adquisición de energía y de acceso a las redes en baja tensión establece en su artículo 3 lo siguiente respecto de la formalización del contrato de tarifas de acceso y de adquisición de energía:

«El consumidor puede optar por contratar directamente el acceso a las redes con el distribuidor y la energía con un comercializador o por contratar la energía y el acceso a las redes a través de un comercializador.

(...)

2. En el caso en que el consumidor opte por contratar la energía y el acceso a las redes a través de un comercializador, este último sólo podrá contratar con el distribuidor el acceso a las redes como mandatario del consumidor. El contrato de suministro entre el consumidor y el comercializador, deberá formalizarse por escrito. En él deberá incluirse una autorización para que el comercializador pueda actuar como mandatario del consumidor, contratando con el distribuidor la tarifa de acceso y traspasar al distribuidor los datos necesarios para el suministro. La recogida, tratamiento y traspaso





de estos datos deberán observar en todo momento las previsiones establecidas en la normativa sobre protección de datos de carácter personal que resulte de aplicación.

(...)

En cualquier caso, el distribuidor mantendrá con el consumidor todas las obligaciones relativas al contrato de acceso y en caso de rescisión del contrato entre el comercializador y el consumidor, éste será el titular del depósito de garantía, así como de cualquier otro derecho asociado a la instalación, sin que pueda ser exigible, por parte del distribuidor, actualización alguna con motivo de la renovación contractual.»

En este sentido, del análisis del artículo expuesto se desprende con claridad la labor de mera intermediación realizada por el comercializador de energía eléctrica, toda vez que sólo actúa como mandatario del consumidor en su relación con el distribuidor.

Insistamos en que en ningún momento el comercializador de energía eléctrica asume la posición que tendría cualquiera del resto de comerciantes minoristas que pertenecen al grupo 65 en el que se pretende encuadrar a mi mandante. Antes al contrario, su actividad es de intermediación entre el consumidor y el resto de agentes del sistema eléctrico.

Por otro lado, tal como se ha expuesto con claridad en el informe pericial de continua referencia, sirvan como botón de muestra los costes regulados que abona el consumidor en la factura de la luz y que no son cuantías que pertenezcan al comercializador o que formen parte de su retribución, sino que son entregados al Estado, quien los distribuye entre diferentes agentes del sistema, circunstancia que pone de relieve una vez más su figura de intermediación en un actividad compleja como la del sector eléctrico.

En esta misma línea se ha pronunciado la citada Sentencia 118/2021, de 26 de marzo, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, por la que:

«De lo expuesto anteriormente debe deducirse que no nos encontramos ante el supuesto previsto en la regla 5.2. . B. c), puesto que no nos encontramos ante una actividad de producción, transporte y distribución de energía eléctrica, ya que las redes de suministro o de distribución de la electricidad no son propiedad ni constituyen la actividad de las comercializadoras sino ante el supuesto previsto en el artículo en la Regla 5. 2. A. c), ya que se trata de una actividad de comercialización para la que el sujeto dice tener locales en Madrid y Barcelona.

(...)

...sujetar a las comercializadoras a las mismas condiciones que a las distribuidoras resultaría contrario a tales principios, ya que las distribuidoras no solo ejercen la función de comercialización sino también la titularidad, construcción, mantenimiento y cobro de peaje de las redes, en un escenario en donde, como se decía en la Ley 54/1997, la energía eléctrica es esencial para el funcionamiento de nuestra sociedad y su precio es un factor decisivo de la competitividad de buena parte de nuestra economía, una de las razones por la que se introdujo la figura de las comercializadoras, por lo que no solo en atención a la naturaleza de la función que desempeñan sino también por razones cuantitativas, sujetarlas al mismo régimen tributario en esta materia que a las distribuidoras vulneraría estos principios tributarios y su finalidad legislativa; y a falta de otros argumentos relevantes su alta en el epígrafe 659.9 del Real Decreto Legislativo 1175/1990 de 28 de diciembre por el que se aprueban las tarifas y la Instrucción del





Impuesto sobre Actividades Económicas.

De ninguna manera se enerva lo que decimos por la simple circunstancia de que con anterioridad la Ley del Sector Eléctrico de 1997 se hubiera dictado el Real Decreto Legislativo 1175/1990, ya que efectivamente razones literales y de acuerdo con el artículo 3 del Código Civil determinan que nos encontramos en la actualidad ante una actividad de comercialización mientras que las distribuidoras siguen manteniendo funciones transporte por las redes y en su caso venta, lo que viene apoyado además por la razones lógicas de la finalidad de las normas contenidas en las Leyes del Sector Eléctrico de 1997 y de 2013.»

Conforme a lo anteriormente señalado, el único epígrafe que, en los periodos analizados, reunía todas las características que posibilitaban una asignación correcta a la actividad de comercialización de electricidad es la de «Intermediarios del Comercio», toda vez que al ser un epígrafe de la división de «Comercio» contiene la posibilidad de tributación municipal, territorial y nacional, acorde a las concretas características del desarrollo de la actividad que ahora nos ocupa.

En este mismo sentido, en actividades que comparten esta característica concreta, como, por ejemplo, el transporte, la normativa articula siempre la posibilidad de adecuar la de las cuotas a las condiciones de ejercicio de la actividad, tal como ahora también recoge el PGE 2021 respecto de esta actividad de comercialización de energía. Así, no se exige una cuota municipal para cada uno de los municipios por los que transcurre una determinada línea de transporte de pasajeros, sino que se tributa en la modalidad de cuota territorial o nacional, según corresponda.

La pretendida municipalización de la actividad de comercialización de electricidad podría suponer que algunos suministros no resultaran rentables, no sólo por la disminución del margen de beneficio empresarial que cualquier sociedad maneje, sino por la desaparición absoluta del beneficio que se pudiera obtener, al ser superior la cuota del IAE que la facturación obtenida en el municipio concreto; circunstancia que pondría de manifiesto una evidente quiebra del principio de no confiscatoriedad recogido en el artículo 31 de la Constitución, así como de los artículos 38 y 139 de la Constitución en cuanto supondría una vulneración del principio de libertad de establecimiento.

Como decimos, en una situación de esta naturaleza, la cuota tendría una manifestación totalmente confiscatoria, expresamente prohibida por el artículo 31 de la Constitución, conforme señala la Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, de fecha 4 de octubre [RTC 1990\150].

En efecto, la interpretación realizada por la Administración entraña el ingreso de una cuota en concepto de IAE de alcance confiscatorio que resulta frontalmente opuesta a las exigencias de los principios del artículo 31 de la Constitución que rigen el poder tributario, toda vez que la cuota tributaria podría llegar a ser superior a los ingresos obtenidos en el propio municipio.

Destáquese que más recientemente el Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre un supuesto análogo en su Sentencia número 126/2019, de fecha 31 de octubre [RTC 2019/126], conforme al siguiente tenor:

«Por consiguiente, en aquellos supuestos en los que de la aplicación de la regla de cálculo prevista en el art. 107.4 TRLHL (porcentaje anual aplicable al valor catastral del





terreno al momento del devengo) se derive un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE).»

Sin embargo, pese a lo sostenido por la Administración, la inclusión de la actividad de mi representada en otros epígrafes, como en el que se encontraba inscrita, resultan más acordes con una interpretación conjunta del RD 1175/1990 previa a la modificación introducida por el artículo 67 de los PGE 2021 y no entrañan una quiebra de los principios del artículo 31 de la Constitución, así como de los derechos reconocidos en los artículos 38 y 139.2 de la Constitución.

Por otro lado, permítasenos subrayar que la regla 12ª del RD 1175/1990 dispone lo siguiente:

«el pago de las cuotas estatales, en territorio foral, o de las cuotas nacionales, en territorio común, faculta para el ejercicio de las actividades correspondientes en territorio foral y común, sin necesidad de satisfacer cuota mínima municipal o provincial alguna».

De acuerdo con lo señalado, mi representada está facultada para la realización de la actividad de comercialización en todo el territorio nacional sin necesidad de satisfacer una cuota municipal en la localidad objeto de estudio, toda vez que disponía de un alta en cuota nacional para el desarrollo de la actividad de comercialización de electricidad, conforme se ha expuesto con anterioridad.

A mayor abundamiento, la comercialización de electricidad se realiza a través de distintos medios, ya sean presenciales, telefónicos y telemáticos. Todos ellos se desarrollan prácticamente en su totalidad a través de terceras empresas o agentes, como, por ejemplo, ocurre en el ámbito de los seguros. En estos supuestos la actividad de comercialización la realizan estas entidades y a ellas corresponde la tributación en el IAE por tal actividad.

Conforme a lo expuesto, de la configuración de las actividades de comercio al por mayor y al por menor contenidas en la División 06 de las tarifas a las que se refiere la Administración, se desprende que los epígrafes están previstos para una actividad de comercialización localizada, es decir, se articula una normativa prevista para una actividad comercializadora desarrollada en los establecimientos comerciales habituales.

Así, todos estos tipos de establecimientos pueden desarrollar una actividad comercializadora global a nivel geográfico desde un único local, con un único alta en el IAE. Sin embargo, de acuerdo con lo que se afirma por la Administración demandada, a mi representada se le exige disponer de un alta de comercialización en cada municipio en el que se suministra energía eléctrica a un cliente.

A este respecto, el fundamento jurídico cuarto de la Resolución impugnada, con apoyo en lo resuelto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en su Sentencia 693/2019, de 8 de mayo, afirma lo siguiente:

«En esta disyuntiva estima la Sala que debe entenderse como establecimiento el lugar fijo desde el que se lleva a cabo la entrega de los productos que son objeto de comercialización a los clientes finales, de tal manera que el concepto de actividad





comercial debe asimilarse con la entrega de bienes en que el producto objeto de la transacción se entrega físicamente al cliente. Y desde el momento en que la entrega del producto se desarrolla a través del sistema de conducciones eléctricas que, siendo titularidad, es cierto, de otras empresas, están ubicadas en la ciudad de Palencia, es ese el lugar en que debe entenderse que ejercita su actividad. Para llegar a dicha conclusión la Sala tiene en cuenta, ciertamente, la Consulta Vinculante V3102/2015, de 14 de octubre, de la Dirección General de Tributos, no tanto en cuanto la misma obligue a este Tribunal, ya que ello solo lo hace a la administración según la dicción del artículo 89.1 de la Ley 8/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y el Tribunal exclusivamente está vinculado por la Ley, conforme el artículo 117 de la Constitución Española de 27 de diciembre de 1978, en relación con la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, sino en tanto en cuanto sus razonamientos muestren la procedencia de sus conclusiones, lo que, efectivamente, sucede en el presente caso en que la lógica seguida en sus argumentaciones lleva a compartir sus conclusiones, como sucede con las sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco citadas en los escritos de alegaciones de los interesados, las cuales, a pesar de referirse a una normativa diferente, como es la foral allí aplicable, son sistemáticamente aplicables al presente caso.»

En este sentido, la Administración considera que la inscripción realizada por Iberdrola a efectos de IAE en los periodos analizados no es conforme con su actividad y entiende que ésta debe estarlo en el epígrafe 659.90 dedicado al «Comercio al por menor de otros productos no especificados en esta Agrupación, excepto los que deban clasificarse en el epígrafe 653.9» para la comercialización de energía eléctrica. Pues bien, si partimos de la premisa de que la actividad de mi mandante es una actividad de comercio al por menor y, por tanto, cabe descartar tanto los epígrafes que se refieren a comercio al por mayor, así como el epígrafe en el que ya se encontraba inscrita, toda vez que la Administración demandada entiende que no era el adecuado, dicha actividad podría encuadrarse en los siguientes epígrafes:

- 659.9 «Comercio al por menor de otros productos no especificados en esta Agrupación, excepto los que deban clasificarse en el epígrafe 653.9»
- 663.9 «Comercio al por menor de un establecimiento comercial permanente de otras clases de mercancías n.c.o.p.»

A este respecto, tal como reconoce la propia Administración demandada, la actividad de comercialización de energía eléctrica es una actividad que se realiza a través de suministros que utilizan las instalaciones de distribución de energía eléctrica, instalaciones que, como hemos analizado al comienzo del presente fundamento jurídico, no son titularidad de mi mandante y que no tienen la consideración de local a estos efectos.

Por tanto, en caso de considerar que el epígrafe 631 en el que se encontraba inscrita mi representada no era adecuado conforme a las reglas del RD 1175/1990 aplicables *ratione temporis*, circunstancia que rechazamos, procedería incluirla, en su caso, en el epígrafe 663.9 anteriormente mencionado, toda vez que éste cumpliría con las características necesarias para incardinar en él la actividad de comercialización de energía.

Permítasenos insistir en que el artículo 79 del TRLHL, concreta el hecho imponible del IAE y dispone lo siguiente:





«se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.»

En consecuencia, podríamos señalar que las características principales de la actividad de comercialización de energía eléctrica serían las que se detallan a continuación:

- La citada actividad no se desarrolla a través de establecimientos en cada uno de los municipios en los que se realiza el suministro.
- Tales suministros se desarrollan mediante las instalaciones de distribución de energía eléctrica que no son propiedad de mi mandante.

Tal circunstancia pone de manifiesto que, en caso de rechazar que la inscripción correcta era en el epígrafe 631, circunstancia que rechazamos, la actividad de mi mandante se incardinaria en el epígrafe 663.9 anteriormente referenciado, toda vez que éste se refiere a aquellas actividades que no se realizan en los municipios de destino de los suministros y se llevan a cabo desde centros de trabajo de la entidad comercializadora.

En el caso de estimarse lo anterior, no procedería la realización de regularización alguna porque, en el caso de encuadrarse la actividad de Iberdrola en el epígrafe 663.9 en su modalidad de cuota provincial o nacional, la competencia sería de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y no de los municipios.

Destáquese que esta conclusión ya ha sido adoptada por la Sentencia del Juzgado de los Contencioso-Administrativo número 1 de Pamplona, de fecha 8 de febrero de 2017, en la que se concluyó que la actividad de comercialización de energía tendría encuadre en el citado epígrafe 663.9.

Sin perjuicio de lo anterior, aun cuando la Administración trate de sostener que la cuestión controvertida que ahora analizamos resulta clara, la realidad es que los extremos aquí expuestos están pendientes de ser analizados por la Sala Tercera del Tribunal Supremo por no existir jurisprudencia al respecto, tal como se desprende de la parte dispositiva del Auto de admisión de fecha 13 de marzo de 2020, dictado en el recurso de casación número 6913/2020 (aportado como documento número 5 del presente escrito).

En efecto, pese a que la Resolución impugnada a la hora de fundamentar su criterio se apoye en lo resuelto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en su Sentencia de fecha 8 de mayo de 2019 [JUR 2019\187916], subrayemos que dicha Sentencia no es firme, toda vez que mediante Auto de fecha 13 de marzo de 2020 de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha sido admitido el recurso de casación número 6913/2020 preparado contra la misma por considerar que existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consistente en:

«1) Explicitar si 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, la actividad de comercialización de electricidad a consumidores finales, desplegada en todo el territorio nacional, debe encuadrarse en el epígrafe 659.9 del anexo I del citado Real Decreto Legislativo, que únicamente dispone de cuota municipal pero no provincial ni nacional, o bien debería encuadrarse en algún otro epígrafe (como, por ejemplo, el epígrafe 151.5, que lleva por título "transporte y distribución de energía eléctrica"), que contempla cuota





municipal, pero también provincial y nacional.

2) Concretar qué ha de entenderse en tales casos como "lugar de realización de las actividades empresariales" a los efectos del cálculo del Impuesto sobre Actividades Económicas, conforme a lo previsto en el del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y 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.

3) Determinar, en el supuesto que de la interpretación de las normas precitadas deba entenderse que a la actividad de comercialización de energía eléctrica le corresponde un epígrafe que únicamente dispone de cuota municipal de Impuesto sobre Actividades Económicas -como sería, por ejemplo, el precitado epígrafe 659.9- que debe abonarse en cada municipio donde se tenga al menos un cliente, si la configuración en tales términos de referido tributo es constitucionalmente admisible y si resulta conforme con el Derecho de la Unión Europea.»

Como corolario necesario, no procede la modificación del censo de mi representada practicada por la Administración toda vez que el epígrafe en el que Iberdrola se encontraba inscrita es el que más se adecuaba a su actividad conforme a lo dispuesto en el RD 1175/1990 aplicable *ratione temporis*. Subsidiariamente, para el hipotético caso de que esa Ilma. Sala a la que tenemos el honor de dirigirnos no estimara lo anterior, procedería incardinar la actividad de mi mandante en el epígrafe 663.9.

Todo ello pone de manifiesto la procedencia de anular la Resolución impugnada. b) Respecto de la quiebra de la unidad de mercado

Sin perjuicio de lo anterior, la clasificación realizada por la Administración de la actividad de comercialización de energía que desarrolla Iberdrola a efectos de la inclusión en el epígrafe 659.9 del RD 1175/1990, no sólo entraña una quiebra de lo dispuesto en el referido RD 1175/1990, sino que también supone una vulneración de la competencia dentro de la actividad de los sectores analizados.

Permítasenos destacar que el artículo 7 de la Ley 20/2013 dispone lo siguiente:

«La intervención de las distintas autoridades competentes garantizará que no genera un exceso de regulación o duplicidades y que la concurrencia de varias autoridades en un procedimiento no implica mayores cargas administrativas para el operador que las que se generarían con la intervención de una única autoridad.»

Así, en el supuesto que ahora nos ocupa la interpretación realizada por la Administración, desarrollada sobre la base de las consultas de la Subdirección General de Tributos Locales V2993/14, de fecha 4 de noviembre de 2014 y la V3102/15, de fecha 14 de noviembre de 2015, entraña una quiebra del principio de simplificación de cargas, toda vez que supone una actuación administrativa que genera una carga excesiva, así como duplicidades.

Igualmente, también supone una vulneración de lo que disponía el artículo 3 de la Directiva 96/92/CE, actualmente recogido también en el artículo 3 de la Directiva 2019/944, con respecto a la exigencia de no poner trabas a la liberación del sistema eléctrico, extremo que redundaría en perjuicio de los consumidores al limitarse la oferta.

Así, en sectores regulados de naturaleza análoga a los que ahora nos ocupan, como el de las telecomunicaciones, los operadores móviles virtuales, empresas que tampoco son titulares de las redes de telecomunicaciones que utilizan para el desarrollo de su actividad,





se encuentran inscritos en una cuota nacional o provincial, pero en ningún caso municipal. Como hemos señalado con anterioridad, el planteamiento sostenido por la Administración supone importantes distorsiones en la gestión del IAE, tal como ha sido resaltado por el PPGE 2019 y PGE 2021, en los que se subraya la oportunidad de crear epígrafes específicos para la actividad de mi representada con el fin de reducir las cargas administrativas para las empresas comercializadoras de energía eléctrica que operan a lo largo del territorio nacional, derivadas de la obligatoriedad de satisfacer cuotas municipales en todos y cada uno de los municipios donde presten servicio.

Así se pone de manifiesto en el informe elaborado por los peritos [REDACTED] y [REDACTED] que se aporta como documento número 15 del presente escrito de demanda en el que se sostiene con claridad que el epígrafe 631 en el que se encuentra inscrita mi representada es el que mejor se adecúa a su actividad de comercialización de energía.

Asimismo, tal quiebra ha sido puesta de manifiesto por la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia en sus informes UM/028/17, de fecha 28 de abril de 2017 y UM/006/18, de fecha 7 de febrero de 2018 (documentos número 16 y 17), conforme al siguiente tenor:

«... esta Comisión considera que la interpretación de la DGT según la cual las empresas comercializadoras deben satisfacer una cuota municipal por cada municipio en que dispongan de un cliente puede suponer una carga excesiva y generar duplicidades (artículo 7 de la LGUM)...

La exigencia al comercializador de darse de alta y satisfacer la cuota de IAE en cada municipio en el que se disponga de un cliente puede suponer la falta de incentivo adecuado para la comercialización, en la medida en que el coste del impuesto podría superar, en ciertos casos, el beneficio debido a los nuevos suministros contratados.

(...)

Sin que se pretenda cuestionar en modo alguno la regulación positiva del IAE, según lo ya indicado, lo cierto es que la interpretación de la DGT podría suponer un límite a la actividad de comercialización. Y ello en la medida en que se limita la capacidad de algunas empresas para competir, al existir dificultades para la entrada de dichos operadores en ciertos municipios con poca población.

En particular, cabría ponderar una interpretación diferente que evite a las comercializadoras tener que satisfacer una cuota en cada municipio en el que tengan actividad. Tal efecto podría lograrse equiparando la comercialización a una actividad que tenga asignada una cuota nacional como es el caso de la distribución de energía eléctrica, a la cual podría asimilarse. Adicionalmente, la exigencia de cuota nacional a la comercialización sería coherente con un régimen de intervención administrativa que permite presentar una única declaración responsable previa que autorice para el ejercicio de dicha actividad en todo el territorio nacional (citado art. 46 Ley 24/2013).

En sectores regulados afines, como el de telecomunicaciones, los operadores móviles virtuales (OMV), que como los comercializadores de energía carecen de red propia, debiendo acceder a las redes de terceros, pagan una cuota nacional o, en su caso, provincial (Agrupación 76, Grupo 761, del RDL 1175/1990)

Tal interpretación que evite a las empresas comercializadoras de electricidad satisfacer





una cuota por cada municipio en que dispongan de un cliente, tendría efectos favorables en la competencia.

En vista de lo anterior, esta Comisión considera posible, a priori, una solución menos restrictiva para el ejercicio de la actividad de comercialización de energía eléctrica.»

Por su parte, la interpretación desarrollada por la Administración en el procedimiento de comprobación e investigación que ahora nos atañe supone una quiebra de lo dispuesto en el artículo 3.4 de la Directiva 2019/9443, en el que se dispone lo siguiente:

«Los Estados miembros velarán por unas condiciones de competencia equitativas y porque las normas, las tasas y el trato que se aplique a las empresas eléctricas sean transparentes, proporcionados y no discriminatorios, en particular en lo que respecta a las responsabilidades de balance, el acceso a los mercados mayoristas, el acceso a los datos, los procesos de cambio de suministrador y los modelos de facturación y, cuando proceda, a la concesión de licencias.»

En efecto, la Administración propone la inscripción en un epígrafe del IAE que eleva las cargas administrativas para su gestión.

Por tanto, a juicio de esta parte, la interpretación realizada por la Administración en el procedimiento de comprobación no resulta conforme a Derecho por vulneración del artículo 3.4 de la Directiva 2019/944 y del principio de simplificación de cargas y difiere en su tratamiento del criterio seguido en otros sectores con evidentes similitudes al ahora analizado y, como corolario necesario, entraña el carácter contrario a Derecho de la Resolución impugnada.

TERCERO.- La Administración estatal recurrida alega:

- Da por íntegramente reproducidos los hechos que, con el debido soporte documental, constan en el expediente administrativo obrante en autos, y se niegan expresamente cualesquiera otros que no resulten directa y específicamente del mismo; especialmente aquellos que consistan en apreciaciones subjetivas procedentes de la parte actora o de terceros.

-Destacamos que la cuestión jurídica objeto de debate la procedente inclusión y liquidación de la recurrente en la tarifa del Impuesto de Actividades Económicas en el epígrafe 659.9 Comercio al por menor de otros productos no especificados en esta Agrupación... durante los ejercicios 2015 a 2018

El Impuesto sobre Actividades Económicas, en adelante IAE, se regula en los artículos 78 al 91 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, en lo sucesivo TRLRHL, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de Marzo, siendo definido en el artículo 78.1 del citado texto legal que determina que es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por 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. De esta definición se deduce que nos encontramos ante un impuesto cuyo hecho imponible se entiende producido por el mero ejercicio de cualquier actividad económica, sin que sea precisa la habitualidad, y con independencia de que exista o no el lucro, gravando toda clase de





actividad siendo intrascendente que se hallen o no especificadas en las correspondientes tarifas.

Sentada la consideración de que el hecho imponible se entiende que ha tenido lugar por el mero ejercicio de una actividad económica, precisamos que son sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003 de 17 de Diciembre, General Tributaria, que realicen en el territorio nacional cualquier actividad económica.

De lo expuesto se deduce la consideración del recurrente de sujeto pasivo del impuesto, quedando sujeto al mismo.

-Hasta que la legislación del sector eléctrico impuso la separación, el suministro de electricidad lo prestaban las distribuidoras, estando incluida la actividad de distribución en el epígrafe 151.5. Producida la separación por la legislación del sector eléctrico que distinguió entre las actividades reguladas y las no reguladas, no existiendo un epígrafe específico para la actividad de comercialización, debe ser aplicable a la misma, como ha establecido la Subdirección General de Tributos Locales en contestación a numerosas consultas formuladas, la regla 8ª de la Instrucción aprobada mediante Real Decreto Legislativo 1175/1990 de 28 de Septiembre dedicada a la tributación de las actividades no especificadas en las tarifas.

En efecto, las tarifas del impuesto no contemplan la posibilidad de que exista una actividad de venta de energía eléctrica independiente de su producción y ello obedece a la simple razón de que el sistema de clasificación responde al sistema de explotación unificada del sistema eléctrico nacional anterior a la promulgación de la normativa liberalizadora y reguladora del sector eléctrico, que ha dejado de ser concebido como un servicio público de titularidad estatal, en el que la producción y la venta de energía eléctrica estaban unidas, pasando a ser desarrollado por mercantiles privadas.

La regla 8ª de la Instrucción a que ya hemos hecho referencia establece que las actividades empresariales que no se encuentren especificadas en las tarifas se clasificarán en el grupo o epígrafe dedicado a las actividades no clasificadas en otras partes, a las que por su naturaleza se asemejen y tributarán por la cuota correspondiente al referido grupo de que se trate. Aplicando la misma al supuesto que nos ocupa resulta que la actividad desarrollada por los comercializadores de energía eléctrica, que comercializan la misma exclusivamente a consumidores finales, es decir, a domicilios particulares, empresas y profesionales para su propio consumo, reúne las características de comercio al por menor conforme a lo dispuesto en la regla 4ª 2D de la Instrucción.

En efecto, en la medida en que el comercio al por menor de energía eléctrica es una actividad que no se halla especificada en las tarifas del impuesto, procediendo para su clasificación, según lo ya expuesto, conforme a la regla 8ª de la Instrucción, habrá de serlo en el epígrafe 659 de la sección primera.

Ello implica que la recurrente debió darse de alta y satisfacer la cuota conforme a esta clasificación.

Esta conclusión no supone la existencia de discriminación en tanto en cuanto cualquier comercializadora en aras de cumplir la norma habrá de darse de alta y satisfacer la cuota correspondiente en todos los municipios en que tengan contratado el suministro con un cliente.





-De la procedencia del alta en Málaga. Existe obligación, para los comercializadores de energía, de darse de alta y abonar el impuesto en todos aquellos municipios en los que utilizan la red de distribución de energía eléctrica para el desarrollo de sus actividades comerciales. Esta consideración es consecuencia de la necesidad de determinar el lugar de realización de la actividad, siendo este el punto de suministro de la energía lo que implica la necesidad de darse de alta en cada municipio donde este tenga lugar.

Al tener la rúbrica 659.9 solo asignada una cuota mínima municipal, el sujeto pasivo deberá satisfacer la misma en todos y cada uno de los municipios en los que desarrolle la actividad. La recurrente, como comercializadora, debe darse de alta y satisfacer la cuota del Impuesto en cada municipio en el que dispongan de, al menos, un cliente. La actividad desarrollada por las empresas comercializadoras de energía eléctrica, dado que utilizan la red de distribución de energía eléctrica para el desarrollo de la misma y, por consiguiente, se entiende que la citada actividad no se ejerce en local determinado, con arreglo a las normas contenidas en la regla 5ª de la Instrucción (apartado 2, letra B),c)), lo que implica el lugar de realización de la actividad será el término municipal cuyo vuelo, suelo o subsuelo esté ocupado por las respectivas redes de suministro.

Por ello, resultaría de aplicación a la actividad de comercialización de energía eléctrica la citada Regla 5ª en cuanto determina que la actividad se considere realizada en el término municipal correspondiente:

“B) Cuando las actividades no se ejerzan en local determinado, el lugar de realización de las mismas será el término municipal correspondiente, según las normas contenidas en esta letra.

A estos efectos, se entiende que no se ejercen en local determinado las actividades siguientes: [...]

c) Las actividades de transporte y distribución de energía eléctrica, así como las de distribución de crudos de petróleo, gas natural, gas ciudad y vapor; estas actividades se ejercen en el término municipal cuyo vuelo, suelo o subsuelo esté ocupado por las respectivas redes de suministro, oleoductos, gaseoductos, etc.”

La interpretación anterior determina que las empresas comercializadoras de electricidad deban darse de alta en el epígrafe 659.9 de la Sección Primera del IAE, en todos aquellos municipios en los que utilicen la red de distribución de energía eléctrica para el desarrollo de su actividad comercial.

En definitiva, la argumentación expuesta determina el carácter necesario, en cumplimiento de la normativa aplicable, del alta de la recurrente, conforme al epígrafe 659.9, en el municipio en que utiliza la red de distribución y hace decaer sus alegaciones en relación con la vulneración de los principios que rigen la normativa tributaria, pues es precisamente en cumplimiento de los mismos en que se dicta la resolución impugnada.

- Sostiene la recurrente que la Administración demandada carece de competencias para excluir la aplicación de la cuota nacional aplicada, habiéndose utilizado incorrectamente el procedimiento de comprobación e investigación para la modificación de la matrícula de la demandante.

En cuanto a esta alegación, que también ha de venir desestimada, señalar que el Art. 23





del RD 243/1995 establece la delegación de competencias al disponer que *“la delegación alcanzará, exclusivamente, a las actividades económicas que se desarrollen en el ámbito territorial de la entidad delegada y tributen por cuota municipal, comprendiendo la formación de los censos del impuesto, la calificación de las actividades económicas, el señalamiento de las cuotas de tarifa, la elaboración de la matrícula y, en general, cuantas funciones integran la gestión censal del impuesto..”*. En el caso analizado la regularización tiene lugar en relación a una actividad realizada en el ámbito municipal pudiendo por ello la demandada efectuar el alta censal de oficio.

-La recurrente además sostiene que su actividad sería la de comisionista, sin embargo su actividad no es la de simple comisionista ya que no se limita a poner en relación a compradores y vendedores, sino que adquiere los productos solicitados y entrega y cobra los mismos por lo que no puede ser clasificada en el Grupo 631 “Intermediarios de comercio”,

- Considera la recurrente que la regularización podría tener efectos en los períodos 2020 y siguientes, pero nunca en los períodos reclamados.

En este sentido, dispone el Art. 11 del RD 243/1995 bajo el epígrafe - Inclusión, variación o exclusión de oficio en los censos- lo siguiente: *“Cuando el órgano que ejerza la gestión censal tenga conocimiento del comienzo, variación o cese en el ejercicio de actividades gravadas por el impuesto, que no hayan sido declarados por el sujeto pasivo, procederá a notificárselo al interesado, concediéndole un plazo de quince días para que formule las alegaciones que estime convenientes a su derecho. Transcurrido dicho plazo, y a la vista de las alegaciones formuladas, el órgano de gestión procederá, en su caso, de oficio a la inclusión, variación o exclusión que proceda en los censos del impuesto, notificándolo así al sujeto pasivo. Esta notificación podrá ser realizada por los órganos de inspección de conformidad con el artículo 18 de este Real Decreto. Los actos de inclusión, variación o exclusión de oficio en los censos podrán ser objeto de los recursos contemplados en el artículo 15 de este Real Decreto. Las variaciones o exclusiones realizadas de oficio surtirán efecto en la matrícula del período impositivo inmediato siguiente”*.

Nos encontramos en el presente caso ante un alta o inclusión en el censo no ante variaciones o exclusiones, por lo que la tributación alcanzará a los períodos no prescritos teniendo por tanto, efecto retroactivo.

- Sobre la conculcación del principio de libre competencia y la directiva 96/92/CE, el planteamiento de la recurrente olvida la finalidad censal del IAE, como impuesto que grava la renta potencial o presunta, no real, derivada del mero ejercicio de una actividad económica, que ha sido declarada por el Tribunal Constitucional en Sentencias como las SSTC 22/2019, de 4 de febrero, o la 120/2018, de 31 de octubre. Como recuerda esta última (FD 4): *“la capacidad económica sujeta a gravamen [en el IAE] no es la renta real derivada de la actividad de producción (que tributará en otras figuras, como el impuesto sobre sociedades), sino la renta potencial puesta de manifiesto por el ejercicio de una actividad económica, con independencia de sus resultados, pues grava el “mero” ejercicio. Es decir, como afirma, la STC 122/2012, FJ 6 ‘las cuotas tributarias derivadas*





de aplicar las tarifas del impuesto se exigen en función de esa riqueza potencial que el legislador atribuye al ejercicio de una actividad económica durante un año natural”.

- En todo lo demás, nos remitimos a la resolución recurrida.

CUARTO.- La Administración municipal recurrida alega:

- Disconforme con los hechos alegados de contrario en todo aquello que no resulte indubitadamente del expediente administrativo obrante en autos o sea cumplidamente acreditado en el período probatorio, si lo hubiere.

Concretamente, y según consta en el expediente administrativo, son hechos relevantes a los efectos del presente procedimiento los siguientes:

Con fecha 26/9/2018, el Organismo Autónomo de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Málaga (GESTRISAM) dictó resolución por la que acordaba el inicio de actuaciones de comprobación limitada en relación, entre otras, con la empresa IBERDROLA CLIENTES, S.A.U. (folio 4 del EA).

En fecha 19/11/2018, se emitió propuesta de liquidación derivada de las precitadas actuaciones de comprobación limitada, relativa a los ejercicios de IAE 2015 a 2018, ambos inclusive (fols. 5-6 EA).

En la misma fecha se dictó acuerdo de inicio de expediente sancionador y propuesta de sanción, por infracción consistente en haber dejado de ingresar dentro del plazo establecido la totalidad o parte de la cuota tributaria (fol. 7).

Ambos acuerdos se notificaron a la hoy actora el 21 de diciembre de 2018 (fol. 8)

En fecha 4 de enero de 2019, la recurrente presentó escrito de alegaciones frente a ambos acuerdos (folios 10 y ss.)

Con fecha 25 de marzo de 2019, el Jefe del Servicio de Inspección Tributaria emitió informe (folios 84-88) fundamentado, principalmente, en las consultas vinculantes emitidas por la Dirección General de Tributos en la materia, en el que se concluía que la entidad IBERDROLA CLIENTES, SAU, debía tributar en el epígrafe 659.9. de las tarifas del IAE por la actividad de comercialización de energía eléctrica desarrollada en el municipio de Málaga.

Asimismo con fecha 25 de marzo de 2019, el Jefe del Servicio de Inspección Tributaria emitió informe (folios 89-92) por el que se proponía la desestimación de las alegaciones efectuadas a la incoación del expediente sancionador.

El mismo 25 de marzo de 2019, se dictaron sendas resoluciones por las que se acordaba, por un lado, que IBERDROLA CLIENTES, SAU, debía tributar en el epígrafe 659.9. de las tarifas del IAE (fol. 93) por un importe de 10.867,05.- € y, por otro, imponer a dicha entidad una sanción tributaria ascendente a 3.112,05.- € (fol. 94)

Notificadas ambas resoluciones el 12 de abril de 2019 (fols. 103 y 108), con fechas 24 y 29 de abril de 2019 la recurrente presentó sendos recursos de reposición contra las mismas (fols. 110-152 y fols. 160-211).

Tras ser informados ambos recursos por la Jefatura de Inspección Tributaria de GESTRISAM (fols. 153 y 212-216), se dictaron resoluciones desestimatorias de tales recursos (fol. 292).





Tras notificarse tales resoluciones a la recurrente ésta interpuso el 2 de diciembre de 2019 reclamación económico-administrativa ante el Jurado Tributario del Excmo. Ayuntamiento de Málaga, el cual dictó Resolución de fecha 20 de enero de 2020 por la que declaró la inadmisibilidad de la reclamación dado que “el acto del que trae causa la resolución aquí impugnada es un acto de gestión censal en sentido propio, si bien realizado por este Ayuntamiento en ejercicio de competencias delegadas (...) correspondiendo el conocimiento de las reclamaciones que se interpongan contra dichos actos a los Tribunales Económico- Administrativos del Estado”.

Remitida la reclamación y su correspondiente expediente administrativo a la Sala de Málaga del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Andalucía, esta dictó resolución en fecha 9 de octubre de 2020 por la que, por un lado, confirmaba el alta acordada en el I.A.E en el epígrafe 659.9 y la determinación de la cuota de tarifa en los ejercicios controvertidos, y por otro, anulaba la resolución sancionadora (archivo “notificación resolución” fols. 2-9). Dicho acuerdo fue notificado el 18 de noviembre siguiente.

-Como conocerá la Sala, el Tribunal Supremo ya ha tenido la ocasión de pronunciarse sobre algunas de las cuestiones planteadas, en su reciente sentencia de 12 de mayo de 2021 (Recurso de casación 6913/2019). Las cuestiones de interés casacional que se planteaban ante la Sala Tercera (Sección Segunda) eran las siguientes:

1. Explicitar si conforme a las reglas de la instrucción contenidas 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, la actividad de comercialización de electricidad a consumidores finales, desplegada en todo el territorio nacional, debe encuadrarse en el epígrafe 659.9 del anexo I del citado Real Decreto Legislativo, que únicamente dispone de cuota municipal pero no provincial ni nacional, o bien debería encuadrarse en algún otro epígrafe (como, por ejemplo, el epígrafe 151.5, que lleva por título “transporte y distribución de energía eléctrica”), que contempla cuota municipal, pero también provincial y nacional.
2. Concretar qué ha de entenderse en tales casos como “lugar de realización de las actividades empresariales” a los efectos del cálculo del Impuesto sobre Actividades Económicas, conforme a lo previsto en el del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y 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.
3. Determinar, en el supuesto que de la interpretación de las normas precitadas deba entenderse que a la actividad de comercialización de energía eléctrica le corresponde un epígrafe que únicamente dispone de cuota municipal de Impuesto sobre Actividades Económicas -como sería, por ejemplo, el precitado epígrafe 659.9- que debe abonarse en cada municipio donde se tenga al menos un cliente, si la configuración en tales términos de referido tributo es constitucionalmente admisible y si resulta conforme con el Derecho de la Unión Europea.

Asimismo, el Tribunal Supremo identificaba como normas jurídicas que, en principio, habrían de ser objeto de interpretación: el artículo 85 del Texto Refundido de la Ley





Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo; los anexos I y 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; los artículos 31 y 139.2 de la Constitución Española; así como el artículo 3 de la Directiva 96/92/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 19 de diciembre de 1996 sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad.

En su Sentencia, el TS afirma, en primer lugar, que las dudas jurídicas que se planteaban y que ocasionaron que se seleccionara por la Sección de Admisión las cuestiones con interés casacional, han decaído con las modificaciones introducidas por la Ley de Presupuestos para el 2021, de tal forma que ante el nuevo texto normativo, carece de relevancia la interpretación que se solicita en el auto de admisión, quedando reducida la polémica, básicamente, a la resolución del caso concreto.

Y la conclusión a la que llega el Alto Tribunal es la de 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.

Y a ello añade que, en base al principio de utilidad o efecto útil, la respuesta a las otras dos cuestiones planteadas resultan irrelevantes para solucionar el caso concreto analizado, haciendo innecesario dar respuesta a las mismas, limitándose el pronunciamiento a anular las liquidaciones giradas (ejercicios 2013 a 2016 de IAE) por encuadrar la actividad en un Epígrafe incorrecto.

-Aplicando dicha doctrina al presente caso, resulta que las pretensiones de la parte actora deben decaer, por las razones que a continuación se exponen.

1.- Por lo que hace referencia a los dos primeros argumentos de la recurrente, es decir, la falta de competencia de la administración tributaria local para modificar un epígrafe en cuota nacional –por un lado- y la inaplicación del procedimiento previsto en el artículo 11 del RD 243/1995 –por otro-, hemos de decir que se trata de cuestiones que ya han sido resueltas por el Tribunal Supremo en su sentencia núm. 1652/2020, de 3 de diciembre. En ella se declaraba que la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia era la siguiente:

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; o, por el contrario, se exige que el Ayuntamiento notifique previamente a la Administración tributaria del Estado tal desajuste para que ésta lleve a cabo la modificación de la matrícula que proceda, a fin de que se pueda girar la nueva liquidación por aquél.

Y la respuesta del Alto Tribunal es la siguiente:





Dicha doctrinal 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 (...) 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.

Por lo tanto, la actuación de la inspección tributaria del Ayuntamiento de Málaga, rectificando el epígrafe por el que tributaba la recurrente a resultas de la actuación inspectora, resulta plenamente ajustada a derecho.

2.- Los anteriores razonamientos suponen el implícito rechazo, la regularización llevada a cabo por la Administración sólo podría tener efectos a partir del período impositivo 2020, pero nunca en ejercicios anteriores a esa resolución y al propio inicio de las actuaciones. Recuérdese a este respecto que la sentencia recurrida en casación se refería a las liquidaciones derivadas de la actuación inspectora llevada a cabo por el Ayuntamiento de Guadalajara, regularizando las cuotas del IAE de los ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012.

3.- Por último, y en lo relativo al concreto encuadramiento de la actividad, la parte actora propugnaba que el epígrafe en el que estaba dada de alta en el IAE (el 631) era el correcto, por no resultar subsumible la comercialización de la energía eléctrica ni en la División 01 —en la que no existía ningún epígrafe referido a las actividades no clasificadas en otras partes (n.c.o.p.)—, ni tampoco en la División 06, al no contener ninguna de las Agrupaciones de la misma algún epígrafe adecuado a la comercialización de productos energéticos, y estar configurada para establecimientos comerciales localizados y no para una actividad comercial centralizada que se realiza en todo el territorio nacional.

La doctrina establecida por el Tribunal Supremo al respecto es clara, pues declara que con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2021, el epígrafe correcto para 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 Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.





Y que a partir del ejercicio de 2021, el encuadramiento de dicha actividad deberá realizarse en el nuevo epígrafe 151.6.

Por lo tanto, dado que en el presente caso las liquidaciones discutidas son todas anteriores a la LPGE-2021, el epígrafe conforme al cual deberán girarse las mismas será el 151.5, y no el 631, que es el propugnado por la parte actora, cuya pretensión, por lo tanto, no puede prosperar, sin perjuicio de que ejercite ante la administración tributaria el procedimiento de rectificación o revisión que a su derecho convenga, a efectos de que las liquidaciones impugnadas se giren conforme al epígrafe 151.5 y no conforme al 659.9.

QUINTO.- La Resolución del TEARA desestima la reclamación económico-administrativa con la siguiente fundamentación:

"...CUARTO.- Para resolver la cuestión relativa al alta censal y la cuota de tarifa de la liquidación conviene transcribir parcialmente la Resolución del T.E.A.R. Cataluña de 19-12-2019, reclamación 17-1264-2019 que señala:

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

Si la reclamante realiza la actividad que obliga al alta en la matrícula del IAE por el epígrafe y ejercicios objeto de reclamación.

TERCERO.- Examinaremos en primer lugar el motivo de oposición sustentado en la pretendida incompetencia de la Administración actora con fundamento en la falta de local situado en el municipio objeto de regularización. Pues bien, a juicio de este Tribunal dicha pretensión no puede aceptarse, toda vez que el alta de la recurrente en la Matrícula del IAE por razón de su actividad de comercialización al por menor de energía eléctrica entre consumidores del municipio se ha sustentado en datos comprobados por la Administración local en el expediente de regularización y que denotan evidentemente el ejercicio de la actividad comercializadora que ha determinado el alta fiscal discutida en esta sede.

La realización del hecho imponible determina el devengo del IAE y consiguientemente el alta en la Matrícula de ese tributo, esto es, el mero ejercicio en el municipio de actividades empresariales, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las Tarifas del Impuesto.

CUARTO.- Sentado lo anterior sobre la presente cuestión se ha expresado en las consultas 0005-18 y 0007-18 de la SG de Tributos Locales de fechas 7 y 8 de febrero de 2018 en las que se decía que "en el caso de que la rúbrica solo tenga asignada una cuota mínima municipal, como son las rúbricas 619.9 y 659.9, el sujeto pasivo deberá satisfacer la misma en cada uno de los municipios en los que realice su actividad, y ello con independencia del mayor o menor número de municipios en los que se desarrolle la misma. gestión y exacción de las cuotas mínimas municipales corresponde al ayuntamiento en cuyo término municipal tenga lugar la realización de las respectivas actividades".

La anterior conclusión es la misma a la que llega el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en su sentencia número 251/2017 de fecha 07/06/2017, recurso 445/206, la cual, a pesar de referirse a una normativa diferente, como es la foral allí aplicable, es sistemáticamente aplicable al presente caso. Asimismo lo entiende el Tribunal Superior





de Justicia de Castilla y León en su sentencia número 693/2019 de 08/05/2019, recurso 451/2018 en la que argumenta:

FUNDAMENTOS DE DERECHO

I.- La representación procesal de la compañía mercantil actora impugna en este proceso jurisdiccional las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo. Regional de Castilla y León con sede en Valladolid, de 31 de enero de 2018, que desestiman las reclamaciones económico-administrativas dictadas en los procedimientos núms. 34/00516/2017, 34/00627/2017, 34/00628/2017 y 34/00629/2017, dictadas en materia de inclusión en la matrícula del Impuesto sobre Actividades Económicas (RCL 1990, 1999) . La demandante dedicada, en lo que aquí interesa, a la comercialización de energía eléctrica, y sin establecimiento abierto en la ciudad de Palencia, estima que las resoluciones dictadas por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, que confirman las resoluciones del Excmo. Ayuntamiento de Palencia en cuanto a la percepción del Impuesto sobre Actividades Empresariales de los años dos mil trece a dos mil dieciséis, previa su inclusión en la matrícula de dicho tributo, no son ajustadas de derecho, pues no tiene obligación alguna de pagar el mismo, al carecer de ningún establecimiento abierto en la capital palentina y sí de abonarlo en las ciudades de Madrid y Barcelona, donde tiene, efectivamente abiertos establecimientos desde los que dirige y efectúa sus actividades de prestación de suministro de energía eléctrica a consumidores finales, sean particulares o empresas individualizados. Por el contrario, los representantes procesales de las administraciones demandadas sostienen que la demandante, en cuanto presta sus actividades en la citada localidad castellano-leonesa, está obligada a formar parte de la matrícula del IAE en la ciudad de Palencia y abonar las cantidades que, en aplicación de dicho impuesto, se le exigen, las cuales, no son impugnadas en su cuantía, de manera individualizada, sino en su totalidad, al entenderse no adeudadas en ningún caso por el motivo citado.

II.- No se discute propiamente en este proceso que la actora, en cuanto comercializadora al por menor de energía eléctrica, debe estar incluida en el epígrafe 659.9 del IAE, ni la obligación de abono del tributo conforme la regla general del 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, sino que lo se debate es si la actora está obligada a satisfacer el tributo allí donde ejerce sus actividades, sin tener establecimiento desde el que se entienda realizada su actividad, lo que no sucede en la ciudad de Palencia, o exclusivamente debe hacerlo en las localidades donde tiene tales instalaciones en las que lleva a cabo tal actividad, que son las ciudades de Madrid y Barcelona.

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 solo 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.

III.- Frente a lo resuelto, primero por la administración propiamente dicha y después por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, la empresa actora sostiene que no le es exigible la matriculación y pago del impuesto en la ciudad de Palencia, desde el momento en que en dicha localidad no tiene ningún establecimiento donde efectúe su actividad de comercialización de energía eléctrica, ya que lo hace desde sus oficinas en Madrid y Barcelona y exclusivamente se sirve de las redes de distribución de otras empresas para entregar la energía a sus destinatarios en dicho municipio. Con ello, considera que le es aplicable la Regla 5a.2.A). b) del Real Decreto Legislativo por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, por lo que el lugar de las actividades empresariales es el del local determinado donde ejerce su actividad, que se halla en las ciudades antes citadas. Siendo ello una de las posibilidades de interpretación del ordenamiento, lo cierto es que las administraciones demandadas sostienen que el lugar de realización de la actividad empresarial debe ser el determinado por la Regla 5a.2.B). c) del citado Real Decreto Legislativo, que, referido a las actividades de transporte y distribución de energía eléctrica, así como las de distribución de crudos de petróleo, gas natural, gas ciudad y vapor, ubica el lugar de realización en el término municipal cuyo vuelo, suelo o subsuelo está ocupado por las respectivas redes de suministro.

En esta disyuntiva estima la Sala que debe entenderse como establecimiento el lugar fijo desde el que se lleva a cabo la entrega de los productos que son objeto de comercialización a los clientes finales, de tal manera que el concepto de actividad comercial debe asimilarse con la entrega de bienes en que el producto objeto de la transacción se entrega físicamente al cliente. Y desde el momento en que la entrega del producto se desarrolla a través del sistema de conducciones eléctricas que, siendo





titularidad, es cierto, de otras empresas, están ubicadas en la ciudad de Palencia, es ese el lugar en que debe entenderse que ejercita su actividad. Para llegar a dicha conclusión la Sala tiene en cuenta, ciertamente, la Consulta Vinculante V3102/2015, de 14 de octubre, de la Dirección General de Tributos, no tanto en cuanto la misma obligue a este Tribunal, ya que ello solo lo hace a la administración según la dicción del artículo 89.1 de la Ley 8/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y el Tribunal exclusivamente está vinculado por la Ley, conforme el artículo 117 de la Constitución Española de 27 de diciembre de 1978, en relación con la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, sino en tanto en cuanto sus razonamientos muestren la procedencia de sus conclusiones, lo que, efectivamente, sucede en el presente caso en que la lógica seguida en sus argumentaciones lleva a compartir sus conclusiones, como sucede con las sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco citadas en los escritos de alegaciones de los interesados, las cuales, a pesar de referirse a una normativa diferente, como es la foral allí aplicable, son sistemáticamente aplicables al presente caso. Por el contrario, las tesis de la parte actora, sin dejar de ser intelectualmente admisibles, no deben serlo, en cuanto se amparan en una aplicación literal de la ley, buscando una diferenciación entre los conceptos de "distribución" y "comercialización" que no puede hallarse en la norma, por la sucesión de la publicación de las leyes en el tiempo, pues distinguirlos en el año 1990 no tenía sentido legal, y buscar una diferenciación entre los productos suministrados a los domicilios de los usuarios finales, que se citan en la regla 5a.2.B). c) del citado Real Decreto Legislativo por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, que no encuentra razón suficiente para acogerse. De ahí que debe concluirse que las actividades que desarrollan las empresas comercializadoras de energía eléctrica como la demandante, al utilizar la red de distribución de energía eléctrica para el desarrollo de la misma, debe entenderse que impone que la actividad se realiza en el término municipal cuyo vuelo, suelo o subsuelo se ocupe por las respectivas redes de suministro, por lo que la actuación de la administración revisada en este proceso debe estimarse ajustada a derecho, con la consiguiente desestimación de la demanda, al no ser lo resuelto contrario a derecho, en los términos que se han estudiado en este proceso.

Por tanto, siguiendo las sentencias citadas, debe considerarse que las actividades que desarrollan las empresas comercializadoras de energía eléctrica como la demandante, al utilizar la red de distribución de energía eléctrica para el desarrollo de la misma, debe entenderse que impone que la actividad se realiza en el término municipal cuyo vuelo, suelo o subsuelo se ocupe por las respectivas redes de suministro, por lo que la actuación de la administración revisada en este proceso debe estimarse ajustada a derecho confirmando el acto objeto de reclamación.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

QUINTO.- De los argumentos antes expuestos, compartidos por este Tribunal, resulta que debemos confirmar el alta acordada en el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante I.A.E.), por la actividad ejercida en el epígrafe 659.9 y la determinación de la cuota de tarifa en los ejercicios controvertidos..."





SEXTO.- El TS ha dictado, a la fecha presente, cinco autos de admisión de recursos de casación a 13 de junio de 2019, 13 de marzo de 2020, 5 de noviembre de 2020, 19 de noviembre de 2020 y 03 de diciembre de 2020, recursos, respectivamente: 374/2019, 6913/2019, 2023/2020, y 3334/2020, donde se plantea a resolver, como cuestiones revisten interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia:

1ª) Si la facultad que corresponde a las entidades locales de liquidar el IAE comprende la de modificar de oficio la matrícula de dicho impuesto, cuando se constate que el contribuyente no se encuentra correctamente encuadrado en el epígrafe que le corresponde, o si, por el contrario, se exige que la entidad local notifique a la Administración General del Estado tal desajuste a fin de que sea ésta la que efectúe la modificación de la matrícula con carácter previo a que se proceda a girar la liquidación;

2ª) Cómo han de tributar las comercializadoras de electricidad a consumidores finales en el IAE, al no estar prevista tal actividad en las tarifas del tributo recogidas en el Anexo I del RDLeg 1175/1990.

2. Ambas cuestiones revisten interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque concurre la circunstancia de la letra c) del artículo 88.2 LJCA, por afectar -siquiera potencialmente- a un gran número de situaciones, habida cuenta de que, como se expuso en el auto dictado en el recurso de casación RCA/6913/2019, ya mencionado, existen en España 8.131 municipios y 37 empresas comercializadoras.

3. Concretar qué ha de entenderse en tales casos como "lugar de realización de las actividades empresariales" a los efectos del cálculo del Impuesto sobre Actividades Económicas, conforme a lo previsto en TRLHL y en el RDLeg 1175/1990; y

4. Determinar, en el supuesto que de la interpretación de las normas precitadas deba entenderse que a la actividad de comercialización de energía eléctrica le corresponde un epígrafe que únicamente dispone de cuota municipal del IAE -como sería, por ejemplo, el precitado epígrafe 659.9- qué debe abonarse en cada municipio donde se tenga al menos un cliente, si la configuración en tales términos del referido tributo es constitucionalmente admisible y si resulta conforme con el Derecho de la Unión Europea.

Al día de la fecha no consta el dictado de sentencia que resuelva las cuestiones estableciendo doctrina que complementa la normativa a interpretar.

Teniendo esta Sala el deber inexcusable de resolver el caso ateniéndose al sistema de fuentes establecido, al día de la fecha, a ello dedicamos los fundamentos siguientes.

SÉPTIMO.- Las alegaciones de la recurrente sobre que la modificación no se haya llevado a cabo conforme a las reglas de competencia y procedimentales legalmente previstas, así como que la regularización de la matrícula del IAE de mi representada se ha llevado a cabo por un procedimiento de comprobación limitada que no está legalmente previsto para las actuaciones de modificación del censo del IAE, las cuestiones encuentra respuesta en la STS 1652/2020, del 03 de diciembre de 2020, Recurso: 374/2019, que en su FD 5º ratifica lo dicho en anterior sentencia de 4 de junio de 2013, Rec. casación 6931/2010, concluye reconociendo el derecho de la Inspección municipal 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 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.

El tenor de la sentencia es:

"... 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 si 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 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..”

OCTAVO.- La alegación de la recurrente de infracción del artículo 11 del RD 243/1995, dado que la regularización practicada ha desplegado sus efectos sobre ejercicios anteriores a la fecha efectiva de la modificación censa, consta en autos que a 26/9/2018 el Organismo Autónomo de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Málaga dictó resolución por la que acordaba el inicio de actuaciones de comprobación limitada en relación, entre otras, con la empresa IBERDROLA CLIENTES, S.A.U., relativa a los ejercicios de IAE 2015 a 2018, ambos inclusive, actuaciones concluyeron en resolución 25 de marzo de 2019 acordando que IBERDROLA CLIENTES, SAU, debía tributar en el epígrafe 659.9. de las tarifas del IAE, en lugar del epígrafe 631 por el que se habían autoliquidado, por un importe de 10.867,05.- €

La norma invocada por la parte no es de aplicación, puesto que el supuesto por el que el Art. 11 del RD 243/1995 dispone que las variaciones o exclusiones realizadas de oficio surtirán efecto en la matrícula del período impositivo inmediato siguiente, no es el de una comprobación por la inspección de autoliquidaciones que la Administración considera mal realizadas, sino el de la ausencia de declaración “*Cuando el órgano que ejerza la gestión censal tenga conocimiento del comienzo, variación o cese en el ejercicio de actividades gravadas por el impuesto, que no hayan sido declarados por el sujeto pasivo...*”

Además de la sentencia referida en el fundamento precedente se desprende que el resultado de las comprobaciones se aplica, como en la generalidad de los supuestos, a salvo prescripción, se aplica a los ejercicios inspeccionados.

NOVENO.- Sobre el epígrafe el IAE en que debe encuadrarse la actividad de la recurrente, el 659.90, dedicado a «Comercio al por menor de otros productos no especificados en esta Agrupación, excepto los que deben clasificarse en el epígrafe 653,9», según la Administración, o el 631 según la recurrente «Intermediarios del Comercio», dentro de la modalidad de cuota nacional, la cuestión está resuelta en la STS 659/2021, del 12 de mayo de 2021, rec. 6913/2019, señalando que 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.





Dice en su FD 3º dicha sentencia:

"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 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.

En el Anexo II se contiene una serie de instrucciones que determinan las 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.”

Por tanto, no siendo el encuadramiento correcta ni el epígrafe 659.90 ni el 631, y si el 151.5, el recurso debe prosperar en este punto en forma parcial.

DÉCIMO.- Sobre la alegada, por la parte recurrente, conculcación del principio de libre competencia y la directiva 96/92/CE, como señala la defensa de la Administración estatal en su contestación, el planteamiento de la recurrente olvida la finalidad censal del IAE, como impuesto que grava la renta potencial o presunta, no real, derivada del mero ejercicio de una actividad económica, que ha sido declarada por el Tribunal Constitucional en Sentencias como las SSTC 22/2019, de 4 de febrero, o la 120/2018, de 31 de octubre. Como recuerda esta última (FD 4): “la capacidad económica sujeta a gravamen [en el IAE] no es la renta real derivada de la actividad de producción (que tributará en otras figuras, como el impuesto sobre sociedades), sino la renta potencial puesta de manifiesto por el ejercicio de una actividad económica, con independencia de sus resultados, pues grava el “mero” ejercicio. Es decir, como afirma, la STC 122/2012, FJ 6 ‘las cuotas tributarias derivadas de aplicar las tarifas del impuesto se exigen en función de esa riqueza potencial que el legislador atribuye al ejercicio de una actividad económica durante un año natural’”.

UNDÉCIMO.- La estimación parcial del recurso y las cuestiones que penden por solventar indicadas en el fundamento de derecho séptimo de ésta sentencia implica la ausencia de condena en costas (art. 139.1 Ley 29/98, en redacción dada por Ley 37/2011).





FALLAMOS

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

PRIMERO.- Estimar parcialmente el presente recurso contencioso-administrativo interpuesto en nombre de IBERDROLA CLIENTES, S.A.U., declarar no conformes a derecho, nulas y sin efecto, tanto la resolución del Tribunal Económico Administrativo objeto de recurso, como la liquidación que éste confirma, con retroacción de actuaciones al órgano gestor a fin que practique nueva liquidación encuadrando la actividad de la recurrente en el epígrafe 151.5.

SEGUNDO.-Sin Imponer el pago de las costas.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma cabe, en su caso, interponer recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo si pretende fundarse en infracción de normas de derecho estatal o de la Unión Europea que sean relevantes y determinantes del fallo impugnado o ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con la composición que determina el art. 86.3 de la Ley Jurisdiccional si el recurso se fundare en infracción de normas de derecho autonómico; recurso que habrá de prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días contados desde el siguiente a la notificación de la presente sentencia mediante escrito que reúna los requisitos expresados en el art. 89.2 del mismo Cuerpo Legal.

Lo mandó la Sala y firman los Magistrados Ilmos. Sres. al inicio designados

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

