

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ079666

**TRIBUNAL SUPREMO**

Auto de 5 de noviembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2023/2020

**SUMARIO:**

**IAE. Hecho imponible. Lugar de realización de las actividades. Comercialización de energía. Gestión censal.** *¿La facultad municipal de liquidar el IAE comprende la de modificar de oficio la matrícula del IAE?* Se considera necesario un pronunciamiento del TS sobre las competencias de la Inspección de tributos en la alteración de oficio de los datos censales de los contribuyentes ante la constatación de que la actividad que desarrolla no está incardinada en el epígrafe del IAE que le corresponde y sobre si la realización de la actividad comercializadora de energía eléctrica ha de entenderse realizada en los diferentes municipios aun sin tener establecimiento en cada uno de ellos y si esta actividad ha de entenderse incluida en el Epígrafe 659.9 de la Secc. 1.ª de las Tarifas del Impuesto, así como si esto puede discutirse en un procedimiento en el que lo que se impugna es la liquidación, no un acto de gestión censal. En el presente recurso se plantean dos cuestiones que ya han sido determinantes de la admisión previa de dos recursos de casación [Vid, ATS de 13 de junio de 2019, recurso n.º 374/2019 (NFJ073835) y ATS, de 13 de marzo de 2020, recurso n.º 6913/2019 (NFJ077854)] sobre si la facultad municipal de liquidar el IAE comprende la de modificar de oficio la matrícula del impuesto cuando se constate que el contribuyente no se encuentra correctamente encuadrado en el epígrafe que le corresponde o, por el contrario, se exige que el ayuntamiento notifique a la Administración del Estado tal desajuste a fin de que esta efectúe la modificación de la matrícula con carácter previo a que el consistorio proceda a girar la liquidación y, en segundo lugar, 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 (Tarifas e Instrucción IAE). Son cuatro las cuestiones que se plantean y que presentan interés casacional: (i) 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 esta lleve a cabo la modificación de la matrícula que proceda, a fin de que se pueda girar nueva la liquidación por aquel; (ii) explicitar si conforme a las reglas de la instrucción contenida en el anexo II del RDLeg 1175/1990, 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 RDLeg 1175/1990, 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; (iii) concretar qué ha de entenderse en tales casos como «lugar de realización de las actividades empresariales» a los efectos del cálculo del IAE, conforme a lo previsto en el TRLHL y en el RDLeg 1175/1990; y (iv) 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 IAE -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 del tributo es constitucionalmente admisible y si resulta conforme con el Derecho de la Unión Europea.

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), arts. 78, 79, 90 y 91.

RDLeg. 1175/1990 (Tarifas e Instrucción IAE), Tarifas, Secc. 1.ª, Epígrafes 151.5 y 659.9 e Instrucción, reglas 4.ª, 5.ª, 6.ª, 8.ª y 10.ª.

RD 243/1995 (Gestión IAE), arts. 11, 15 y 18.

Constitución Española, arts. 31, 38 y 139.

Ley 24/2013 (Sector Eléctrico), art. 1.

Directiva 96/92/CE (Normas comunes para el mercado interior de la electricidad), art. 3.

**PONENTE:***Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.*

**TRIBUNAL SUPREMO**

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

**AUTO**

Fecha del auto: 05/11/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2023/2020

Materia: OTROS TRIBUTOS

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

Resumen

R. CASACION núm.: 2023/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

**TRIBUNAL SUPREMO**

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

**AUTO**

Excmos. Sres.

D. Luis María Díez-Picazo Giménez, presidente

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

D. César Tolosa Tribiño

D. Ángel Ramón Arozamena Laso

D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 5 de noviembre de 2020.

**HECHOS****Primero.**

1. La letrada doña Antonia González Gargamala, en nombre y representación del Organismo Autónomo de Recaudación de la Diputación Provincial de Badajoz, preparó recurso de casación contra la sentencia de 27 de enero de 2020, del Juzgado de lo Contencioso Administrativo Nº 2 de Badajoz, que estimó el recurso 209/2019 interpuesto por la representación procesal de la entidad mercantil CURENERGÍA COMERCIALIZADOR DE ÚLTIMO RECURSO S. A.U. (IBERDROLA) contra la Resolución de fecha 29 de julio de 2019 dictada por el Organismo Autónomo de Recaudación de la Diputación Provincial de Badajoz, en virtud de la cual se desestimaba el recurso de reposición presentado contra liquidaciones definitivas dictadas en el marco de un procedimiento de inspección relativas al Impuesto de Actividades Económicas, ejercicios fiscales 2015 a 2018.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidas las siguientes normas, que reputa que forman parte del derecho estatal: (i) los artículos 90 y 91 del Texto refundido de la Ley reguladora de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE de 9 de marzo) ["TRLHL"], y (ii) los artículos 11, 15, 18.1 y 18.4 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 (BOE de 8 de marzo) ["RGIAE"]. Considera asimismo infringido (iii) el artículo 78.1 TRLHL en relación con la Regla 8 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 ["RDLeg 1175/1990"].

3. Razona que las infracciones denunciadas han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la instancia, pues "si la sentencia ahora impugnada hubiera aplicado correctamente el art. 9.4 del R.D. Legislativo 2/2004 de 5 de marzo, el art. 18 y art. 11 del R.D. 243/1995 de 17 de febrero, hubiera limitado su pronunciamiento a la inadmisibilidad de la demanda, según el art. 69 a) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa toda vez que estas cuestiones tienen un claro carácter censal", así como que, respecto de la competencia de la inspección municipal para modificar de oficio la matrícula del impuesto y del procedimiento a seguir para esta modificación, de haberse aplicado correctamente lo previsto en los artículos 18.1 y 11 RGIAE, no se habría negado la facultad de los órganos de inspección de realizar las variaciones, exclusiones e inclusiones de oficio en los censos del IAE, siendo precisamente esta infracción la que determinó la estimación de la demanda.

4. Subraya que las normas que se entienden vulneradas forman parte del Derecho estatal.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque:

5.1. La cuestión planteada afecta a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) LJCA], pues "en la actualidad la práctica mayoría de los municipios de nuestro país cuenta con empresas que utilizan las redes de distribución municipal para ejercer exclusivamente, sin efectuar operaciones al por mayor, la actividad de comercialización de energía eléctrica".

5.2. El pronunciamiento de la sentencia que se impugna establece un criterio contradictorio con el establecido en otras resoluciones judiciales - artículo 88.2.a) LJCA-, tales como:

- "- Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de junio de 2013 (casación 6931/2010).
- Sentencia de 8 de julio de 2010 (Rec. 274/2009) del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sevilla.
- Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Guadalajara (Rec. 54/2014).
- Sentencia 259/2017 de 14 de junio, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Bilbao (Rec. 466/2017).
- Sentencia 693/2019 de 8 de mayo, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Valladolid (Rec. 451/2018).
- Sentencia 724/2019 de 27 de noviembre de 2019 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Elche (P.A. 242/2019).
- Sentencia 403/2019 de 17 de octubre, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 4 de Alicante (P.A. 143/2019)."

6. Y concluye que se hace necesario un pronunciamiento de esta Sala sobre las competencias de la Inspección de tributos en la alteración de oficio de los datos censales de los contribuyentes ante la constatación de que la actividad que desarrolla no está incardinada en el epígrafe del IAE que le corresponde y sobre si la realización

de la actividad comercializadora de energía eléctrica ha de entenderse realizada en los diferentes municipios aun sin tener establecimiento en cada uno de ellos y si esta actividad ha de entenderse incluida en el epígrafe 659.9 de la Sección I de las Tarifas del Impuesto, así como si esto puede discutirse en un procedimiento en el que lo que se impugna es la liquidación, no un acto de gestión censal.

### **Segundo.**

El Juzgado de lo Contencioso Administrativo Nº 2 de Badajoz, tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 6 de marzo de 2020, habiendo comparecido ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, tanto el organismo recurrente, como la entidad mercantil recurrida, que se opuso a la admisión del recurso con fundamento, entre otros argumentos, en que no se había justificado de contrario que la sentencia recurrida contuviera doctrina gravemente dañosa para el interés general.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda, Magistrado de la Sala.

## **RAZONAMIENTOS JURÍDICOS**

### **Primero.**

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación ( artículo 86 LJCA, apartado 1, párrafo segundo), puesto que se trata de una sentencia dictada en única instancia por un Juzgado de lo Contencioso-Administrativo susceptible de extensión de efectos y de las dos grandes cuestiones a que pueden reconducirse los planteamientos contenidos en el escrito de preparación se deduce que la doctrina contenida por la misma puede afectar al interés general. Además, el Organismo Autónomo de Recaudación de la Diputación Provincial de Badajoz se encuentra legitimado para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia o que esta hubiera debido observar aun sin ser alegadas. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [ artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada: (i) establece un criterio contradictorio con el establecido en otras resoluciones judiciales [ artículo 88.2.a) LJCA, que ha de entenderse implícitamente invocado], y (ii) afecta a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) LJCA.

### **Segundo.**

Del expediente administrativo y judicial se obtienen, en síntesis y respecto de lo que ahora interesa, los siguientes hechos:

1º.- En fecha 27 de diciembre de 2018 le fue notificada a la entidad mercantil CURENERGÍA COMERCIALIZADOR DE ÚLTIMO RECURSO S. A.U. (IBERDROLA), hoy recurrida, el inicio de actuaciones inspectoras por el Impuesto de Actividades Económicas correspondiente a los ejercicios fiscales 2015 a 2018, ambos inclusive.

2º.- La Administración realizó una propuesta de regularización consistente en dar de alta a Iberdrola en el epígrafe 659.90 (Comercio al por menor de otros productos no especificados en esta Agrupación, excepto los que deban clasificarse en el epígrafe 653.9) y en el epígrafe 655.20 (Comercio al por menor de gases combustibles de todas clases). Se dictó acta de disconformidad respecto de los ejercicios fiscales 2015 a 2018 y, finalmente, el Servicio de Inspección del organismo autónomo recurrente emitió resolución en virtud de la cual se ratificaba la propuesta de regularización contenida en el acta de disconformidad y se aprobaban las liquidaciones del IAE correspondientes a los ejercicios fiscales 2015 a 2018 por un importe total de 3.192,50 euros.

3º.- La entidad inspeccionada presentó recurso de reposición contra tales liquidaciones, recurso que fue desestimado por resolución de fecha 29 de julio de 2019. La resolución dictada por el organismo de recaudación clasifica la actividad de comercialización de energía eléctrica en el epígrafe 659.90 y la actividad de gas en el

epígrafe 655.20 y establece que, conforme a lo dispuesto en los apartados 5º y 6º del RD 1175/1990, al desarrollarse la actividad de comercialización de la energía eléctrica y de gas a través de las redes de distribución y atendiendo a que estas no tienen la consideración de local a efectos del IAE, tal actividad no se realiza en local determinado, sino en todo el término municipal.

4º.- Interpuesto recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado de lo Contencioso Administrativo Nº 2 de Badajoz, este órgano jurisdiccional dictó sentencia estimatoria en la que se anuló la liquidación impugnada y se impusieron las costas a la administración demandada.

### Tercero.

En el presente recurso se plantean, en esencia, dos cuestiones que ya han sido determinantes de la admisión previa de dos recursos de casación [núm. 374/2019 y 6913/2019]: si la facultad municipal de liquidar el IAE comprende la de modificar de oficio la matrícula del impuesto cuando se constate que el contribuyente no se encuentra correctamente encuadrado en el epígrafe que le corresponde o, por el contrario, se exige que el ayuntamiento notifique a la Administración del Estado tal desajuste a fin de que esta efectúe la modificación de la matrícula con carácter previo a que el consistorio proceda a girar la liquidación y, en segundo lugar, 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.

### Cuarto.

El fundamento jurídico tercero de la resolución impugnada, respecto de la primera cuestión que pretende someterse a enjuiciamiento, recoge lo siguiente:

"Para modificar los epígrafes en los que encuadrar dicha actividad es preciso seguir un procedimiento administrativo, que no nos consta que en este caso se hubiera seguido, no siendo un procedimiento de inspección como el seguido por el OAR el adecuado para modificar los epígrafes del IAE. Modificar de oficio la matrícula de la entidad demandante y al margen del procedimiento legalmente previsto, careciendo, además, de la competencia para ello, es un motivo para declarar la nulidad de las liquidaciones practicadas, con los efectos a ello inherentes".

En cuanto al segundo interrogante que se plantea por el organismo recurrente, la sentencia sostiene, en el fundamento de derecho cuarto, tras reproducir el contenido de la Regla 8ª del Anexo II, capítulo II, del Real Decreto 1175/1990, y constatar que no existe un epígrafe ni un grupo en la tarifa del impuesto que de forma específica clasifique la actividad de comercialización de gas y energía que realiza Iberdrola, que "no se puede acudir (como hace la Administración) a un epígrafe que exige que la actividad se realice en un local, pues si algo queda meridianamente claro en el caso de autos es que la actividad que realiza Iberdrola de comercialización de energía y gas no la lleva a cabo en un local sito en el municipio de Villafranca de los Barros".

### Quinto.

1. Con carácter previo a delimitar las cuestiones con interés casacional que presenta este recurso deben reproducirse ciertos preceptos legales que conforman el marco jurídico en el que ha de resolverse la controversia:

El artículo 90 TRLHL, sobre gestión tributaria del IAE, prevé que:

"1. El impuesto se gestiona a partir de la matrícula de éste. Dicha matrícula se formará anualmente para cada término y estará constituida por censos comprensivos de las actividades económicas, sujetos pasivos, cuotas mínimas y, en su caso, del recargo provincial.

La matrícula estará a disposición del público en los respectivos ayuntamientos.

2. Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar las correspondientes declaraciones censales de alta manifestando todos los elementos necesarios para su inclusión en la matrícula en los términos del artículo 90.1 de esta ley y dentro del plazo que reglamentariamente se establezca. A continuación se practicará por la Administración competente la liquidación correspondiente, la cual se notificará al sujeto pasivo, quien deberá efectuar el ingreso que proceda.

Asimismo, los sujetos pasivos estarán obligados a comunicar las variaciones de orden físico, económico o jurídico que se produzcan en el ejercicio de las actividades gravadas y que tengan trascendencia a efectos de este impuesto, y las formalizarán en los plazos y términos reglamentariamente determinados [...].

3. La inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en los censos, resultantes de las actuaciones de inspección tributaria o de la formalización de altas y comunicaciones, se considerarán acto administrativo, y conllevarán la modificación del censo. Cualquier modificación de la matrícula que se refiera a datos obrantes en los censos requerirá, inexcusablemente, la previa alteración de estos últimos en el mismo sentido.

4. Este impuesto podrá exigirse en régimen de autoliquidación, en los términos que reglamentariamente se establezcan".

Y el artículo 91 del mismo TRLHL, referente a la matrícula del IAE, dispone que:

"1. La formación de la matrícula del Impuesto, la calificación de las actividades económicas, el señalamiento de las cuotas correspondientes y, en general, la gestión censal del tributo se llevará a cabo por la Administración tributaria del Estado.

Sin perjuicio de ello, la notificación de estos actos puede ser practicada por los ayuntamientos o por la Administración del Estado, juntamente con la notificación de las liquidaciones conducentes a la determinación de las deudas tributarias.

Tratándose de cuotas municipales, las funciones a que se refiere el párrafo primero de este apartado, podrán ser delegadas en los ayuntamientos, diputaciones provinciales, cabildos o consejos insulares y otras entidades reconocidas por las leyes y comunidades autónomas que lo soliciten, en los términos que reglamentariamente se establezca.

2. La liquidación y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria de este impuesto se llevará a cabo por los ayuntamientos y comprenderá las funciones de concesión y denegación de exenciones y bonificaciones, realización de las liquidaciones conducentes a la determinación de las deudas tributarias, emisión de los instrumentos de cobro, resolución de los expedientes de devolución de ingresos indebidos, resolución de los recursos que se interpongan contra dichos actos y actuaciones para la información y asistencia al contribuyente referidas a las materias comprendidas en este apartado.

3. 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.

4. En todo caso el conocimiento de las reclamaciones que se interpongan contra los actos de gestión censal dictados por la Administración tributaria del Estado a que se refiere el párrafo primero del apartado 1 de este artículo, así como los actos de igual naturaleza dictados en virtud de la delegación prevista en el párrafo tercero del mismo apartado, corresponderá a los Tribunales Económico- Administrativos del Estado.

De igual modo, corresponderá a los mencionados Tribunales Económico-Administrativos el conocimiento de las reclamaciones que se interpongan contra los actos dictados en virtud de la delegación prevista en el apartado 3 de este artículo que supongan inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en los censos del impuesto".

Por su parte, el artículo 11 RGIAE, sobre la inclusión, variación o exclusión de oficio en los censos, establece 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".

Y su artículo 18, cuyo objeto es la comprobación e investigación en materia de IAE, previene que:

"1. 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.

2. No obstante, en los términos que se dispongan por el Ministro de Economía y Hacienda, se podrán atribuir, a todos los efectos mencionados en el apartado anterior, las funciones de inspección de este impuesto a los Ayuntamientos, Diputaciones provinciales, Cabildos o Consejos insulares y Comunidades Autónomas que lo soliciten. Tal atribución de funciones queda referida, exclusivamente, a los supuestos de tributación por cuota municipal.

Las Diputaciones provinciales, Cabildos o Consejos insulares y Comunidades Autónomas harán constar expresamente, en la solicitud de atribución de funciones inspectoras, los términos municipales de su ámbito territorial en los que van a desarrollar dichas funciones.

La solicitud deberá presentarse, al menos, con dos meses de antelación al inicio del período impositivo en el que se pretende que comience a surtir efecto.

3. Asimismo, podrán establecerse fórmulas de colaboración entre las Administración tributaria estatal y los Ayuntamientos, Diputaciones provinciales, Cabildos o Consejos insulares y Comunidades Autónomas, en los términos que disponga el Ministro de Economía y Hacienda.

4. Contra los actos derivados de las actuaciones de inspección que supongan inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en los censos:

a) Si dichos actos son dictados por la Administración tributaria del Estado o por las Comunidades Autónomas, cabrá reclamación económico-administrativa ante los Tribunales Económico-administrativos del Estado, previo el facultativo recurso de reposición ante la entidad autora del acto.

b) Si dichos actos son dictados por una entidad local, cabrá reclamación económico-administrativa ante los Tribunales Económico-administrativos del Estado, previa interposición del recurso de reposición regulado en el artículo 14.4 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales".

2. En relación con el segundo bloque de cuestiones que se plantea en el escrito de preparación del recurso, relativas a 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, deben transcribirse también algunos preceptos:

El artículo 78.1 TRLHL indica que "[e]l Impuesto sobre Actividades Económicas 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".

El artículo 79 TRLHL recoge que "[s]e 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".

Por su parte, el artículo 85.1 TRLHL explicita que "(l)as tarifas del impuesto, en las que se fijarán las cuotas mínimas, así como la Instrucción para su aplicación, se aprobarán por real decreto legislativo del Gobierno, que será dictado en virtud de la presente delegación legislativa al amparo de lo dispuesto en el artículo 82 de la Constitución. La fijación de las cuotas mínimas se ajustará a las bases siguientes:

Primera.- Delimitación del contenido de las actividades gravadas de acuerdo con las características de los sectores económicos, tipificándolas, con carácter general, mediante elementos fijos que deberán concurrir en el momento del devengo del impuesto.

Segunda.- Los epígrafes y rúbricas que clasifiquen las actividades sujetas se ordenarán, en lo posible, con arreglo a la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

Tercera.- Determinación de aquellas actividades o modalidades de estas a las que por su escaso rendimiento económico se les señale cuota cero.

Cuarta.- Las cuotas resultantes de la aplicación de las tarifas no podrán exceder del 15 por ciento del beneficio medio presunto de la actividad gravada, y en su fijación se tendrá en cuenta, además de lo previsto en la base primera anterior, la superficie de los locales en los que se realicen las actividades gravadas.

Quinta.- Asimismo, las tarifas del impuesto podrán fijar cuotas provinciales o nacionales, señalando las condiciones en que las actividades podrán tributar por dichas cuotas y fijando su importe, teniendo en cuenta su respectivo ámbito espacial".

La regla 4ª, apartado 2.D), de la instrucción que figura en el anexo II del RDLeg 1175/1990 recoge que "[a] efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas se considera comercio al por menor el efectuado para el uso o consumo directo. Igual consideración tendrá el que con el mismo destino se realice sin almacén o establecimiento, siendo suficiente que se efectúen las transacciones o que se conserven las mercancías en poder de los proveedores, o en almacén ajeno en calidad de depósito a la orden y voluntad del depositante".

La regla 5ª, apartado 2, de la instrucción que figura en el anexo II del RDLeg 1175/1990 declara:

"El lugar de realización de las actividades empresariales será el siguiente:

A) Cuando las actividades se ejerzan en local determinado, el lugar de realización de las mismas será el término municipal en el que el local esté situado.

A estos efectos, se entiende que se ejercen en local determinado las actividades siguientes:

[...]

b) Las actividades comerciales, en general, siempre que el sujeto pasivo disponga de establecimiento.

c) Las actividades de prestación de servicios, en general, siempre que los mismos se presten efectivamente desde un establecimiento. A estos efectos, se considera que no se prestan en un establecimiento aquellos servicios en cuya prestación intervengan elementos materiales, tales como vehículos de tracción mecánica, ferrocarriles, barcos, aeronaves, autopistas, máquinas recreativas, contadores de agua, gas y electricidad, y aquellos otros que estén clasificados en las Tarifas como servicios que se prestan fuera de establecimiento permanente.

[...]

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:

[...]

b) La actividad de producción de energía eléctrica; esta actividad se ejerce en el término municipal en el que radique la respectiva central.

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, gasoductos, etc.

[...]

e) Las actividades de comercio, realizadas por sujetos pasivos que carezcan de establecimiento; estas actividades se ejercen en el término municipal en el que se celebren las operaciones correspondientes. De igual modo, se entiende que la actividad de venta por correo o catálogo se ejerce en el término municipal al que se destinen las mercancías objeto de tal comercio".

La regla 6ª, apartado 1, de la instrucción que figura en el anexo II del RDLeg 1175/1990 recoge:

"A los efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, se consideran locales las edificaciones, construcciones e instalaciones, así como las superficies, cubiertas o sin cubrir, abiertas o no al público, que se utilicen para cualesquiera actividades empresariales o profesionales.

No tienen, sin embargo, la consideración de locales a efectos de este Impuesto:

[...]

d) Las redes de suministro, oleoductos, gasoductos, etc., donde se ejercen las actividades de transporte y distribución de energía eléctrica (incluyendo las estaciones de transformación), así como las de distribución de crudos de petróleo, gas natural, gas ciudad y vapor. Tampoco tendrán la consideración de local las redes de suministro y demás instalaciones afectas a la distribución de agua a núcleos urbanos, ni las plantas e instalaciones de tratamiento de la misma.

[...]

f) Los inmuebles en los que se instalen los contadores de agua, gas y electricidad objeto de alquiler, lectura y conservación, a los solos efectos de dichas actividades y sin perjuicio de la consideración que puedan tener aquéllos a efectos de otras actividades".



La regla 8ª de la instrucción que figura en el anexo II del RDLeg 1175/1990 estipula:

"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".

La regla 10ª, apartado 2, de la instrucción que figura en el anexo II del RDLeg 1175/1990 prescribe que "[e]l pago de las cuotas mínimas municipales faculta para el ejercicio de las actividades correspondientes en el término municipal en el que aquél tenga lugar, de conformidad con lo previsto en la Regla 5.ª de esta Instrucción".

El anexo I del RDLeg 1175/1990 contiene la agrupación 15 ("Producción, transporte y distribución de energía eléctrica, gas, vapor y agua caliente") y en él el grupo 151 ("Producción, transporte y distribución de energía eléctrica"), en cuyo seno se ubica el epígrafe 151.5 ("transporte y distribución de energía eléctrica"), que tiene cuota municipal, provincial y nacional en función de la potencia contratada. No se refiere a la actividad de comercialización de la energía eléctrica porque en la fecha de aprobación del citado Real Decreto Legislativo aún no se había producido la liberalización de dicho mercado, que vino de la mano de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico (BOE del 28 de noviembre) conforme a los dictados de la Directiva 96/92/CE, ya citada.

El referido anexo I del RDLeg 1175/1990 contiene la agrupación 65 ("Comercio al por menor de productos industriales no alimenticios realizado en establecimientos permanentes") y en él el grupo 659 ("Otro comercio al por menor"), en cuyo seno se ubica el epígrafe 659.9 ("Comercio al por menor de otros productos no especificados en esta Agrupación, excepto los que deban clasificarse en el epígrafe 653.9."), que solo tiene cuota municipal (esto es, no dispone de cuota provincial ni nacional).

El artículo 31 CE indica que "[t]odos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio".

El artículo 38 CE recoge que "[s]e reconoce la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado. Los poderes públicos garantizan y protegen su ejercicio y la defensa de la productividad, de acuerdo con las exigencias de la economía general y, en su caso, de la planificación".

El artículo 139.2 CE advierte que "[n]inguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español".

El artículo 3 de la Directiva 96/92/CE exhorta que "(...) 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".

Finalmente, el artículo 1 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico (BOE del 27 de diciembre) asevera que "[l]a presente ley tiene por objeto establecer la regulación del sector eléctrico con la finalidad de garantizar el suministro de energía eléctrica, y de adecuarlo a las necesidades de los consumidores en términos de seguridad, calidad, eficiencia, objetividad, transparencia y al mínimo coste".

## Sexto.

1. Conforme a todo lo indicado, y por la singularidad de las circunstancias que concurren en el caso examinado, este recurso de casación presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, habiendo sido sus cuestiones nucleares, ya planteadas en los autos de admisión dictados en los recursos de casación 374/2019 y 6913/2019, de fechas 13 de junio de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:6636A) y 13 de marzo de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:2746A), respectivamente: (i) 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 esta lleve a cabo la modificación de la matrícula que proceda, a fin de que se pueda girar nueva la liquidación por aquel; (ii) explicitar si conforme a las reglas de la instrucción contenida en el anexo II del RDLeg 1175/1990, 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 RDLeg 1175/1990, 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; (iii) concretar qué ha de entenderse en tales casos como "lugar de realización de las actividades empresariales" a los efectos del cálculo del IAE, conforme a lo previsto en el TRLHL y en el RDLeg 1175/1990; y (iv) 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 IAE -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 del tributo es constitucionalmente admisible y si resulta conforme con el Derecho de la Unión Europea.

**2.** El asunto tiene interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia porque esta Sala concurren la circunstancia del artículo 88.2.c) 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 6913/2019, existen en España 8.131 municipios y 37 empresas comercializadoras, y la contemplada en el artículo 88.2.a) LJCA.

#### **Séptimo.**

**1.** En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto quedará constituido, al presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, por las cuestiones descritas en el punto 1 del razonamiento jurídico anterior.

**2.** Las normas que en principio serán objeto de interpretación son, por lo que se refiere a la primera cuestión, los artículos 90 y 91 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y 11 y 18 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, y en lo relativo al resto de interrogantes el artículo 85 TRLHL, los anexos I y II del RDLeg 1175/1990, los artículos 31 y 139.2 CE, así como el artículo 3 de la Directiva 96/92/CE. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.

#### **Octavo.**

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

#### **Noveno.**

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

### **LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA**

**1º)** Admitir el recurso de casación RCA 2023/2020, preparado por La letrada doña Antonia González Gargamala, nombre y representación del Organismo Autónomo de Recaudación de la Diputación Provincial de Badajoz, S.A., contra la sentencia de 27 de enero de 2020, del Juzgado de lo Contencioso Administrativo Nº 2 de Badajoz, que estimó el recurso 209/2019.

**2º)** Precisar que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

1) 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 esta lleve a cabo la modificación de la matrícula que proceda, a fin de que se pueda girar nueva la liquidación por aquel.

2) 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.

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 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.

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 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.

**3º)** Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: los artículos 85, 90 y 91 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, (BOE de 9 de marzo) ["TRLHL"]; 11 y 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 (BOE de 8 de marzo), ["RGIAE"]; 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 y, por último, 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.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.

**4º)** Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

**5º)** Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

**6º)** Remitir, para su tramitación y decisión, las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.

D. Luis María Díez-Picazo Giménez

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo D. César Tolosa Tribiño

D. Ángel Ramón Arozamena Laso D. Dimitry Berberoff Ayuda

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.