

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

Referencia: NFJ079900

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 1652/2020, de 3 de diciembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 374/2019

**SUMARIO:**

**IAE. Gestión censal. Ayuntamiento asume por delegación facultades de inspección.** La Sentencia recurrida declaró la nulidad de las liquidaciones derivadas de las actas de disconformidad por la que se regularizan las cuotas del IAE de los ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012 llevadas a cabo por el Ayuntamiento de Guadalajara, apreciando la vulneración de los arts 90 y 91 TRLHL y del art. 18 RD 243/1995 (Gestión IAE) dicta normas para gestión y regula la delegación de competencias en materia de su gestión censal; existencia de causa de nulidad absoluta o de pleno derecho en la actuación desplegada por la Administración demandada. El IAE es un tributo de gestión compartida. Se gestiona a partir de la matrícula que está integrada por los censos de actividades gravadas, sujetos pasivos y cuotas, formada anualmente para cada término municipal siguiendo las declaraciones de alta por los sujetos pasivos que, además, deben 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. Sin perjuicio de lo anterior, cuando la Administración 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 la modificación del censo con altas, bajas o variaciones, que habrán de incorporarse a la matrícula. En definitiva, corresponden al Estado la gestión censal y la actividad de inspección del tributo, mientras que corresponde al municipio la gestión tributaria del impuesto a partir de los datos que obran en la matrícula. En el caso del Ayuntamiento de Guadalajara, la Orden Ministerial de fecha 11 de diciembre de 2008 en aplicación de lo establecido en el art. 18 RD 243/1995 le delegó la competencia de inspección del IAE municipal pero esta orden no incluye la delegación de la competencia de gestión censal que sigue ejerciendo la Administración tributaria estatal sobre el IAE del municipio de Guadalajara, de manera que las altas, bajas y variaciones ya sean comunicadas por los interesados ya se realicen de oficio por la Administración son competencia de la Administración del Estado. Esta es la razón por la cual ha sido la Administración tributaria del Estado la que procedió una vez dictadas las liquidaciones impugnadas en este proceso a modificar de oficio el censo cambiando el epígrafe de la actividad que inicialmente figuraba en el mismo, el 232.1, por el Epígrafe 244.1 que es el que la Administración tributaria dijo pertenecía la actividad de la mercantil, al contestar a la consulta vinculante que realizó el Ayuntamiento en el seno del procedimiento inspector que condujo a las liquidaciones impugnadas en este proceso. La Sala reconoce 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 por tanto la facultad de liquidar el IAE, atribuida por ley a un Ayuntamiento, sí 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. Por otro lado, 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. No procede dar lugar al recurso de casación y anular la sentencia recurrida, pues al sujeto pasivo se le ofreció la interposición de recurso contencioso-administrativo, cuando debió ofrecérsele la reclamación económico-administrativa [Vid., ATS de 13 de junio de 2019, recurso n.º 374/2019 (NFJ073835) que plantea el recurso de casación que se desestima contra la STSJ de Castilla-La Mancha de 28 de julio de 2016, recurso n.º 86/2017 (NFJ073539), que se confirma].

**PRECEPTOS:**

RDLeg 2/2004 (TR LHL), arts. 90 y 91.

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

Ley 58/2003 (LGT), art. 217.Epígrafes 232.1 y 244.1

RDLeg 1175/1990 (Tarfes e Instrucción IAE), Tarfas, secc 1.<sup>a</sup>.

**PONENTE:**

*Don Jose Diaz Delgado.*

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN  
Don JOSE DIAZ DELGADO  
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS  
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don JESUS CUDERO BLAS  
Don ISAAC MERINO JARA  
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.652/2020

Fecha de sentencia: 03/12/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 374/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 24/11/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

Procedencia: T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.1

Letrada de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 374/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

Letrada de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1652/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 3 de diciembre de 2020.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los Excmos Sres. y Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. 374/2019, interpuesto por la representación procesal del Ayuntamiento de Guadalajara, quien presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 22 de octubre de 2018 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha, que estima el recurso de apelación nº 86/2017, interpuesto contra la sentencia de 28 de julio de 2016, dictada por el Juzgado de lo contencioso- Administrativo nº 1 de Guadalajara en el recurso nº 54/2014.

Ha comparecido como parte recurrida la mercantil CAOBAR, S.A. representada por la procuradora doña María del Pilar Moyano Nuñez.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 22 de octubre de 2018 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha, que estima el recurso de apelación nº 86/2017, interpuesto contra la sentencia de 28 de julio de 2016, dictada por el Juzgado de lo contencioso-Administrativo nº 1 de Guadalajara en el recurso nº 54/2014.

La parte dispositiva de la sentencia impugnada es del siguiente tenor literal:

"1) Estimar el recurso de apelación interpuesto por el Procurador D. Rafael Romero Tendero, en nombre y representación de la mercantil CAOBAR SA, contra la sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 1 de Guadalajara de fecha 28 de julio de 2016, número 338, recaída en los autos del recurso contencioso-administrativo número 54/2014.

2) Revocar dicha sentencia.

3) Declarar la nulidad de las liquidaciones derivadas de las actas de disconformidad por la que se regularizan las cuotas del IAE de los ejercicios 2.009, 2.010, 2.011 y 2.012 llevadas a cabo por el Ayuntamiento de Guadalajara con respecto a la mercantil recurrente.

4) Imponer al Ayuntamiento de Guadalajara las costas de la primera instancia, aunque limitadas a la cantidad máxima total de 1.500 € por los honorarios de Letrado, sin hacer pronunciamiento con respecto a las causadas en esta instancia".

#### **Segundo.**

Preparación y admisión del recurso de casación.

La recurrente 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) el artículo 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"].

Razona que la infracción denunciada ha sido relevante y determinante del fallo de la sentencia pues, frente a la postura de la Sala a quo según la cual el Ayuntamiento no está facultado para, en un procedimiento de inspección, poder girar una liquidación ajustada a la actividad económica previamente comprobada, sin que con anterioridad se haya efectuado la modificación de la matrícula, la Administración local recurrente mantiene que la actividad de inspección comprende también la sustitución de las liquidaciones realizadas y es distinta de la gestión de la matrícula, cuya modificación no tiene que ser previa, por lo que, de haber sido interpretadas las normas en el sentido que se defiende, el fallo de la sentencia hubiera sido justamente el contrario.

Considera que existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, pues la sentencia de instancia fija una interpretación de las normas en las que se fundamenta el fallo, directamente contradictoria con la que han establecido otros órganos jurisdiccionales [ artículo 88.2.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso administrativa (BOE de 14 de julio) -"LJCA"-], haciendo alusión a las siguientes sentencias: De la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo , de 4 de junio de 2013 (casación 6931/2010; ES:TS:2013:2972 ). De la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, de 28 de septiembre (recurso 746/2009; ES:AN:2010:4435) y 26 de octubre de 2010 (recurso 179/2006; ES:AN:2007:5283). De la Sección Tercera, con sede en Sevilla, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, de 8 de julio de 2010 (recurso 274/2009; ES:TSJ AND:2010:13159).

Sostiene la parte recurrente que dicha sentencia del Tribunal Supremo considera que el artículo 18 RGIAE atribuye a la inspección de los tributos determinar si las declaraciones de los sujetos pasivos se adecúan a las normas fijadas "[...] no siendo posible exigir el procedimiento de revisión para que la inspección modifique las liquidaciones que realizan los ayuntamientos, que, sin embargo, sí resulta exigible para la revisión de las liquidaciones realizados con otra forma de gestión".

Lo que entiende concorde con lo que señalan las mencionadas sentencias de la Audiencia Nacional cuando afirman que "[...] corresponde a la inspección de los tributos determinar si se han aplicado correctamente las normas de manera que puede alterar los datos contenidos en los censos tributarios como resultado de sus actuaciones, sobre la base del artículo 18 RGIAE. Argumenta, a continuación, que "[s]iquiera de forma indirecta parece deducirse de estas sentencias que el procedimiento inspector permite la revisión y alteración del contenido de los datos que figuran en la matrícula en las liquidaciones que se realicen a resultas de las mismas, lo que supondría que el órgano inspector podría girar una nueva liquidación derivada del procedimiento inspector, sin perjuicio de que el órgano encargado de la gestión, una vez el órgano inspector se lo haya comunicado, inicie el procedimiento del art. 11 del Reglamento de gestión. Pero es verdad que las sentencias no llegan a afirmar expresamente que el procedimiento a utilizar por la inspección para proceder a la regularización de las liquidaciones previas no tiene que pasar por el procedimiento que el reglamento contempla para la gestión censal que es el regulado por el art. 11 del reglamento".

El Ayuntamiento recurrente mantiene que la sentencia de instancia se encuentra en abierta contradicción con la referida Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 8 de julio de 2010 cuando afirma que "[...] es clara la obligación de la inspección de notificar las variaciones de los datos censales debidas a actuaciones de inspección para que el órgano gestor del censo pueda ejercer sus funciones de elaboración del censo y conforme a este puedan practicar los municipios las liquidaciones. Pero su eventual omisión solo puede tener las consecuencias que prevé el propio art 8, revocación de la delegación, pero, por sí sola, no determina la nulidad de las liquidaciones giradas por la inspección. Por otra parte, continúa, del art. 18 RD 243/1995, tampoco resulta que se condicione la liquidación a la previa comunicación de la variación de datos censales".

Concluye que parece procedente que el Tribunal Supremo establezca doctrina sobre si el artículo 18 RGIAE permite al órgano inspector regularizar o realizar nuevas liquidaciones como consecuencia del procedimiento de inspección o es necesario que previamente inste y se lleve a efecto el procedimiento de modificación de oficio del censo de acuerdo con lo establecido en el artículo 11 RGIAE.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 10 de enero de 2019, habiendo comparecido ambas partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

La Sección Primera por Auto de 13 de junio de 2019, acordó:

1º) Admitir el recurso de casación RCA 374/2019, preparado por el Ayuntamiento de Guadalajara, contra la sentencia de 22 de octubre de 2018, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en la apelación nº 86/2017.

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

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 nueva la liquidación por aquél.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación 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.

## Tercero.

Interposición y admisión del recurso de casación.

Don Miguel Ángel de la Torre Mora, Letrado Jefe de los Servicios Jurídicos del Excelentísimo Ayuntamiento de Guadalajara, en la representación que legalmente ostenta de dicha Corporación formalizó escrito de interposición de fecha 6 de septiembre de 2019 en el que terminó suplicando que:

1º) Con estimación del presente recurso de casación se anule la sentencia impugnada, con imposición de las costas del recurso a las partes recurridas.

2º) Que como consecuencia de la estimación del recurso de casación y la consiguiente anulación de la sentencia impugnada, el Tribunal Supremo se sitúe en la posición procesal propia del Tribunal de instancia y entre en el fondo del asunto, procediendo a la resolución del litigio en los términos en que quedó planteado el debate procesal en la instancia;

3º) Que en virtud de los argumentos vertidos por esta parte en los escritos procesales de contestación a la demanda y oposición a la apelación, desestime íntegramente el recurso contencioso administrativo interpuesto por CAOBAR SA contra las liquidaciones del IAE correspondientes a los años 2009, 2010, 2011 y 2012, confirmando la legalidad de los actos impugnados.

Doña María del Pilar Moyano Nuñez, Procuradora de los Tribunales y de la mercantil CAOBAR, S.A. formalizó la oposición al presente recurso por escrito de fecha dieciséis de diciembre de dos mil diecinueve, en el que terminó suplicando que se dicte una Sentencia por la que se desestime íntegramente el mismo, con expresa condena en costas a la parte recurrente.

## Cuarto.

Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 24 de noviembre de 2020, fecha en la que tuvieron lugar dichos actos, con el resultado que se expresa a continuación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Antecedentes de hecho y análisis de la sentencia recurrida.

Constituye el objeto del Recurso de Casación interpuesto por la representación del EXCMO. AYUNTAMIENTO DE GUADALAJARA contra la Sentencia núm. 266, de 22 de octubre de 2018, dictada por la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en el seno del Rollo de Recurso de Apelación nº 86/2017.

La mencionada Sentencia tenía como objeto examinar el Recurso de Apelación interpuesto por la mercantil CAOBAR, S.A., frente a la Sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Guadalajara, en fecha 28 de julio de 2016, en el seno de los autos de Procedimiento Ordinario registrado en dicho Juzgado con el número 54/2014. Esta Sentencia de 28 de julio de 2016 vino a examinar el recurso contencioso-administrativo frente a la Resolución del EXCMO. AYUNTAMIENTO DE GUADALAJARA, de fecha 18 de marzo de 2014, por la que se desestimaba el Recurso de Reposición interpuesto, a su vez, contra las liquidaciones derivadas de las Actas de Disconformidad por las que se regularizan las cuotas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) para los ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012, al considerar la actuación administrativa recurrida conforme a Derecho.

Por su parte, la Sentencia objeto de Recurso de Casación dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha en fecha 22 de octubre de 2018, estimó el Recurso de Apelación interpuesto la ahora recurrida frente a la referida Sentencia de 28 de julio de 2016, revocando ésta y declarando, en consecuencia, la nulidad de las liquidaciones derivadas de las actas de disconformidad por la que se regularizan las cuotas del IAE de los ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012 llevadas a cabo por el Ayuntamiento

de Guadalajara ,apreciando la vulneración de los artículos 90 y 91 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, y del artículo 18 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, que en relación al Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) dicta normas para gestión y regula la delegación de competencias en materia de su gestión censal; existencia de causa de nulidad absoluta o de pleno derecho en la actuación desplegada por la Administración demandada objeto de impugnación a través del recurso jurisdiccional desestimado por la Sentencia apelada, conforme a lo prevenido en la letra e) del apartado 1 del artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al haberse dictado las liquidaciones tributarias recurridas prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello, generando la correspondiente indefensión al recurrente.

En tal sentido, afirma textualmente en la Sentencia recurrida de 22 de octubre de 2018:

"En resumen- como se dice por la parte apelante-, aunque el Ayuntamiento demandado, en el seno de las facultades de inspección asumidas por delegación, puede notificar la inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en los censos resultantes de las actuaciones inspectoras, en el presente caso, tales notificaciones no han tenido lugar, y al girar las nuevas liquidaciones tributarias, sin alterar previamente el censo del impuesto, ha influido de forma sustancial en el régimen normativo de los recursos y reclamaciones a articular por la mercantil frente a tal decisión administrativa, con influencia no sólo en vía administrativa, sino también en esta sede judicial, dejando con ello fuera a los órganos que podían pronunciarse y resolver sobre dicha cuestión, a saber, el Tribunal Económico- Administrativo Regional primero, y la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, como por otra parte se ha tenido ocasión de comprobar a la vista de la reciente resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central, de 13 de septiembre de 2018, que por otra parte estima la reclamación de la empresa contra dicho cambio de matrícula y que, por razones obvias, no puede ser objeto de análisis en el presente procedimiento más allá de lo ya dicho, pues que se trata de una resolución que podrá ser objeto de impugnación judicial y no se puede ahora prejuzgar una decisión al respecto, como por otra parte supondría analizar el otro motivo de impugnación.

Por todo ello, procede estimar el recurso de apelación interpuesto, revocar la sentencia impugnada, y declarar la nulidad de las liquidaciones giradas derivadas de las Actas de Disconformidad por las que se regularizan las cuotas del Impuesto sobre Actividades Económicas para los ejercicios 2.009, 2.010, 2.011 y 2.012, al haberse dictado sobre la base de un epígrafe en el que no estaba de alta la empresa recurrida, concretamente por el epígrafe 244.1 "industrias de la piedra natural", cuando lo estaba en el epígrafe 231 1 "Extracción de sustancias arcillosas", y sin haberse efectuado el correspondiente cambio en la matrícula".

## Segundo.

Normativa concernida .

Conforme establece el Auto de 27 de junio de 2019 las normas jurídicas que en principio serán objeto de interpretación en sentencia son:

### 1.- Del TRLHL

- Artículo 90. Gestión Tributaria del impuesto.

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.

En particular, los sujetos pasivos a los que no resulte de aplicación la exención prevista en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 82 de esta ley, deberán comunicar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el importe neto de su cifra de negocios. Asimismo, los sujetos pasivos deberán comunicar las variaciones que se produzcan en el importe neto de su cifra de negocios cuando tal variación suponga la modificación de la aplicación o no de la exención prevista en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 82 de esta ley o una modificación en el tramo a considerar a efectos de la aplicación del coeficiente de ponderación previsto en el artículo 86 de esta ley. El Ministro de Hacienda establecerá los supuestos en que deberán presentarse estas comunicaciones, su contenido y su plazo y forma de presentación, así como los supuestos en que habrán de presentarse por vía telemática

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".

Artículo 91. Matrícula del impuesto.

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".

Del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero.

-Artículo 11. Inclusión, variación o exclusión de oficio en los censos.

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.

-Artículo 18. Comprobación e investigación.

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."

### Tercero.

Motivos alegados por la recurrente.

El impuesto de actividades económicas es un tributo de gestión compartida. Según establece el art. 90 TRLHL se gestiona a partir de la matrícula que está integrada por los censos de actividades gravadas, sujetos pasivos y cuotas, formada anualmente para cada término municipal siguiendo las declaraciones de alta por los sujetos pasivos que, además, deben 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.

Sin perjuicio de lo anterior, cuando la Administración 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 la modificación del censo con altas, bajas o variaciones (art. 11 RIAE). Estas modificaciones de los censos habrán de incorporarse a la matrícula.

Finalmente, se giran las liquidaciones a partir de los datos obrantes en la matrícula.

Así pues, la Ley distingue claramente dos fases. Una primera denominada de gestión censal del tributo que, conforme a lo establecido en el art. 91 TRLHL, es competencia de la Administración del Estado y comprende la formación de la matrícula, la calificación de las actividades económicas y señalamiento de cuotas, y la realización de las altas, bajas y variaciones del censo Y una segunda de gestión tributaria, atribuida al municipio, que comprende la liquidación del tributo conforme a los datos obrantes en la matrícula, la recaudación, la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria de este impuesto, la concesión y denegación de exenciones y bonificaciones, la 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, y la resolución de los recursos que se interpongan contra dichos actos.

Pero resta todavía una tercera y última competencia, que también corresponde al Estado de acuerdo con lo establecido en el art. 91.3 TRLHL: la inspección del tributo.

En definitiva, corresponden al Estado la gestión censal y la actividad de inspección del tributo, mientras que corresponde al municipio la gestión tributaria del impuesto a partir de los datos que obran en la matrícula.

Ocurre sin embargo que el legislador ha ampliado la participación de los municipios en la gestión del IAE municipal a través de la delegación de competencias. Así que en un principio la Ley 31/1991 permitió la delegación en los municipios de la competencia estatal de inspección del IAE municipal, delegación que se contempla en el art. 91.3 TRLHL, mientras que, dos años después, la Ley 22/1993 permitió delegar también la competencia de gestión censal que es la que contempla el art. 91.1 TRLHL. Precisamente para adaptar el desarrollo reglamentario a la posibilidad de delegación que se abría legalmente, se dictó el RIAE de 1995 que sigue vigente en la actualidad.

En el caso del Ayuntamiento de Guadalajara, la Orden Ministerial de fecha 11 de diciembre de 2008 (BOE 23 de diciembre) en aplicación de lo establecido en el art. 18 RIAE le delegó la competencia de inspección del IAE municipal pero esta orden no incluye la delegación de la competencia de gestión censal que sigue ejerciendo la Administración tributaria estatal sobre el IAE del municipio de Guadalajara, de manera que las altas, bajas y variaciones ya sean comunicadas por los interesados ya se realicen de oficio por la Administración son competencia de la Administración del Estado.

Esta es la razón por la cual ha sido la Administración tributaria del Estado la que procedió una vez dictadas las liquidaciones impugnadas en este proceso a modificar de oficio el censo cambiando el epígrafe de la actividad que inicialmente figuraba en el mismo, el 232.1, por el epígrafe 244.1 que es el que la Administración tributaria dijo pertenecía la actividad de CAOBAR, al contestar a la consulta vinculante que realizó el Ayuntamiento en el seno del procedimiento inspector que condujo a las liquidaciones impugnadas en este proceso. A esta modificación censal es a la que se refiere la sentencia recurrida cuando menciona la resolución del TEAC de 13 de septiembre de 2018 dictada en el recurso económico administrativo que CAOBAR interpuso frente a la modificación censal realizada por el procedimiento establecido en el art. 11 RIAE.

Pues bien, conforme establece el art. 18 RIAE la función inspectora comprende las actuaciones de comprobación e investigación relativas a este impuesto, la práctica de las liquidaciones tributarias que, en su caso, procedan y la notificación de la inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en los censos resultantes de las actuaciones de inspección tributaria, incluso cuando se trata de cuotas municipales. Se trata, en consecuencia, de un procedimiento inspector que finaliza con la práctica de las correspondientes liquidaciones tributarias por el órgano inspector y no por el órgano competente para realizar la liquidación. Esto es, si bien la liquidación forma parte de la gestión tributaria de competencia municipal, en este caso se atribuye a la inspección del Estado o en su caso a la entidad en quien este haya delegado. Si la actuación de inspección tuviera que previamente instar y obtener la modificación del censo por el procedimiento establecido en el art. 11 RIAE y de la matrícula para poder girar la liquidación con la que finaliza el procedimiento inspector, ningún sentido tendría que la facultad de liquidación que pone fin al procedimiento inspector se atribuyera a la inspección y no se dejara en manos de los municipios.

Por otra parte, conforme a lo establecido en el tenor literal de este precepto la inspección no tiene atribuida la competencia para realizar por sí misma la modificación de los datos incluidos en el censo sino únicamente la de notificar la alteración de los datos cuando ésta se haya de producir como consecuencia del procedimiento de inspección. Y a esta notificación se refiere también el art. 11 RIAE, cuando dice que las variaciones censales que se realizan de oficio y no por declaración del sujeto pasivo corresponden al órgano de gestión censal que habrá de notificarlas al sujeto pasivo sin perjuicio de que cuando las modificaciones se realicen como consecuencia de la actuación de inspección contemplada en el art. 18 la notificación podrá ser realizada por los órganos de inspección.

En este contexto normativo la cuestión controvertida es el procedimiento que ha de seguir la inspección municipal que actúa por delegación de la Administración estatal tributaria: (i) si, como señala la sentencia de apelación, el procedimiento iniciado por la inspección y que finaliza con el giro de las liquidaciones debía haber sido suspendido para que la administración tributaria tramitara el procedimiento del art. 11 RIAE para las variaciones censales y procediera a incluirlo en la matrícula o (ii) si, como sostiene la actual recurrente, la inspección puede girar las liquidaciones que recogen las variaciones sobre los datos declarados por el sujeto pasivo en el censo, sin tener que previamente solicitar a la Administración del Estado que inicie un procedimiento de variación censal.

Que la actuación de inspección girando liquidaciones que no se corresponden con la matrícula y sustituyen a las autoliquidaciones realizadas por los sujetos pasivos sin seguir el procedimiento de revisión es perfectamente válida es algo que tiene afirmado la STS de 4 de junio de 2013 (rec. 6931/2010) que afirmaba que no podía confundirse la actuación de liquidación provisional en qué consisten las autoliquidaciones y liquidaciones provisionales que se realizan conforme a la matrícula y la actividad de inspección que debe comprobar si las liquidaciones responden a la realidad, de manera que concluye que el procedimiento inspector es adecuado para alterar los elementos tributarios declarados por el sujeto pasivo a cada una de las actividades desarrolladas, pero no indica el procedimiento que ha de seguirse.

Y tampoco lo hace la STS de 25 de septiembre de 2001 (rec. 5623/2000) traída a colación por la Sentencia de apelación aquí recurrida porque lo que viene a decir, de nuevo, es que la actuación inspectora en cuanto que puede revisar los datos censales viene a afectar a la gestión censal pero que en cuanto que tiene reconocida por el art. 18 RIAE la liquidación también incide en la gestión tributaria. Pero nada indica sobre el procedimiento a seguir en la actuación inspectora (más allá de que la determinación de los datos del censo que habrán de tenerse en cuenta ha de ser previa a la emisión de la posterior liquidación) y menos aún determina que previo a la liquidación será necesario tramitar el procedimiento de variación censal contemplado en el art. 11 RIAE. En definitiva, se limita a señalar que de la legislación se desprende que la vía impugnatoria contra el procedimiento de inspección y contra la consecuente determinación de los datos censales y de los elementos determinantes de la liquidación y de la sanción que de ello se deriva corresponde (previa reposición potestativa) al TEAR competente (a la que también seguirá la vía jurisdiccional contencioso administrativa).

De la regulación establecida no es posible deducir que el procedimiento a seguir para la actuación inspectora que finaliza, porque así lo exige el art. 18 RIAE, con la emisión de la liquidación es un procedimiento complejo que ha de descomponerse en dos procedimientos: uno primero de alteración del censo conforme a lo establecido en el art.11 IAE cuya finalización ha de ser notificada al interesado, y un segundo procedimiento en el que, modificado el censo, se emita una nueva liquidación. Antes al contrario, lo que se deduce del art. 18 RIAE es que la actuación inspectora puede constatar que los datos del censo no coinciden con la realidad y por tanto no tenerlos en cuenta en la liquidación que realizará con los datos reales, y que resulta necesario siempre y en todo caso que los nuevos

datos que tendrá en cuenta la inspección al realizar la liquidación de regularización sean notificados al sujeto pasivo para que este pueda recurrirla mediante los recursos contemplados en el art. 18 RIAE.

No debe olvidarse que el procedimiento de inspección se tramita con audiencia del sujeto pasivo que, como ha ocurrido en el presente procedimiento, puede realizar alegaciones y aportar cualquier elemento de prueba en favor de los datos censales y que en su recurso contra la liquidación bien puede oponerse a los datos distintos de los que obran en el censo que han servido para la emisión de las liquidaciones por la inspección. Y esto es lo que ha hecho CAOBAR, discutir la adecuación a derecho del epígrafe al que debía pertenecer su actividad, si era el que constaba en la matrícula o bien el epígrafe que la inspección tuvo en cuenta para emitir la liquidación una vez que la Administración tributaria del Estado respondió la consulta vinculante formulada por la inspección municipal.

## Cuarto.

Motivos de la oposición.

La recurrente trae a colación, como hace la Sentencia recurrida, el contenido de la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso- Administrativo -Sección 2ª-) de 25 de septiembre de 2001 [RJ 2001\7604], en la que literalmente se afirma:

"A) Como ya hemos dicho, una de las notas esenciales y distintivas de la peculiar naturaleza del IAE es la de que se trata de un impuesto de gestión compartida entre el Estado y los Ayuntamientos en razón a una forzada y artificiosa diferenciación entre las llamadas "gestión censal" y "gestión tributaria": estando conformada la primera por las actuaciones de la Administración del Estado (o de otros organismos, por delegación, como, en este caso de autos, la Diputación Provincial) tendentes a la determinación y formación de la Matrícula del Impuesto, base de la posterior gestión tributaria, y estando conformada esta segunda por las actuaciones de los Ayuntamientos que integran la gestión "stricto sensu", la liquidación, la inspección y la recaudación del tributo. B) El artículo 92.1 de la Ley 39/1988 atribuye, por tanto, en exclusiva, a la Administración del Estado (o, por delegación, a la pertinente Diputación Provincial: a tenor del tercer párrafo del citado apartado 1 del mencionado artículo, según la redacción dada por la Ley 22/1993, de 29 de diciembre [ RCL 1993, 3600], después modificada por las Leyes 49/1998 [ RCL 1998, 3062 y RCL 1999, 717] y 50/1998 [ RCL 1998, 3063 y RCL 1999, 1204] , ambas de 30 de diciembre) las funciones propias de la gestión censal, encaminadas a lo formación de la Matrícula (estando regulados los recursos que caben contra la misma y su contenido en los artículos 1 a 3 del Real Decreto 1172/1991, de 26 de julio [ RCL 1991, 1893], y 4 y 15 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, completados por una serie de Órdenes Ministeriales -desde la de 19 de diciembre de 1995 [ RCL 1995, 3449] a la de 19 de diciembre de 2000 [ RCL 2000, 2995] - : grupo normativo que prevé la vía económico administrativa como previa a la jurisdiccional).

Entre las competencias que la Administración del Estado tiene, en ocasiones, en materia de gestión tributaria, hay que distinguir las referentes a las cuotas provinciales y nacionales del Impuesto (cuotas en las que el Estado realiza todas las funciones de la gestión tributaria, sin perjuicio de las fórmulas de colaboración previstas en el artículo 86.3 de la propia Ley 39/1988 -según la redacción dada por la Ley 22/1993-) y las referentes a las cuotas municipales (en las que corresponde al Estado, u organismos delegados, la emisión de informes técnicos previos a la concesión o denegación de exenciones - artículo 92.2.2 de la Ley 39/1988- y la inspección del Impuesto - artículo 92.3 de dicha Ley-).

En el último de los citados preceptos (92.3 de la Ley 39/1988) se admiten "fórmulas de colaboración" y "delegaciones de competencias", en materia de inspección, en favor de los Ayuntamientos y, en su caso, de las Diputaciones Provinciales, Cabildos o Consejos Insulares. Colaboración que puede ser, también, a la inversa: el Estado, y demás organismos, pueden ser delegatarios de las funciones que el artículo 92 otorga a los Ayuntamientos.

C) En el marco de la gestión censal, los Ayuntamientos no tienen ninguna competencia; y, en cambio, en el marco de la gestión tributaria gozan de competencia exclusiva respecto de las cuotas municipales ( artículos 86 y 92.2 de la Ley 39/1988), excepción hecha de lo referente a la inspección del tributo (artículo 92.3).

D) En ocasiones, como aquí ha acontecido, cuando intervenga la Inspección de la Administración del Estado o de la Diputación Provincial al efecto delegada en la comprobación y concreción de la actividad comercial o industrial del sujeto pasivo ocultada y, a continuación, incluso, como colofón de las actuaciones inspectoras, en la liquidación del Impuesto y en la fijación de los hechos determinantes de la sanción tributaria ocasionalmente aplicable, la gestión desarrollada por la Administración del Estado (o por la Diputación Provincial) puede comprender no sólo la gestión censal sino también la tributaria (liquidatoria y sancionadora), sin intervención directa del Ayuntamiento. Y, en estos supuestos, la impugnación de los obligados tributarios debe encauzarse, obviamente, a tenor de todo lo antes apuntado, primero, por la vía potestativa de reposición, después, por la reclamación económico-Administrativa ante el pertinente TEAR (y, en su caso, también, ante el TEAC) y, finalmente, por la jurisdiccional contencioso-administrativa.

Y, como, según se ha indicado, en las presentes actuaciones, se ha encauzado, erróneamente, la impugnación de la gestión censal y de la ocasional gestión tributaria ejercidas por la Inspección de la Diputación Provincial (por delegación de la Administración del estado), "exclusivamente", a través del recurso de reposición y,

después, del recurso contencioso-administrativo, con completo olvido de la necesaria vía económico administrativa, resulta atemperado a derecho, el declarar, como correcta, la disconformidad a derecho de la resolución de 17 de noviembre de 1999 y la consecuente reposición de las actuaciones inspectoras al inicio de las mismas (con el fin de dar virtualidad al posible ejercicio de las vías impugnatorias correspondientes, bien conjunta y sucesivamente o bien por separado).

Procede, pues, en este caso de autos, desestimar el presente recurso de casación, porque, primero, la doctrina postulada por la Diputación Provincial no es más que la reproducción de lo que la propia Ley 39/1988 (y el grupo normativo que la complementa) tiene establecido al efecto, y porque, segundo, la sentencia de instancia, en cuanto que anula la resolución de 17 de noviembre de 1999 y ordena la reposición de las actuaciones al momento del levantamiento del Acta de comprobación e investigación y de prueba preconstituida, no está sino reconociendo que, en el devenir procedimental administrativo del supuesto de hecho controvertido, se ha omitido, precisamente, la vía impugnatoria económico administrativa ante el TEAR de Galicia, en la que debería haberse examinado si la llamada "gestión censal" (que forma parte previa y necesaria del acto liquidatorio y sancionador cuestionado) será atemperado, o no, al ordenamiento jurídico. Omitida tal ineludible vía impugnatoria económico administrativa ante el pertinente y competente TEAR de Galicia, lo jurídicamente correcto es, pues, lo en definitiva fallado y ordenado en la sentencia de instancia."

Pues bien, sostiene el recurrente que, mutatis mutandi, esto es lo que ha acontecido en el caso de autos, donde el incorrecto proceder la Administración hoy recurrente, ha impedido que se pudiese articular correctamente el sistema de recursos previsto contra la actuación realmente desplegada, expresamente previsto en el apartado 4 del artículo 18 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero.

La Administración demandada no procedió a modificar los datos del censo, si bien dictó unas liquidaciones basadas en unos datos distintos de los que figuran en el mismo.

Esta parte sostuvo a lo largo de todo el procedimiento que la rectificación de la clasificación de la actividad ejercida, al afectar a los datos contenidos en el censo y la matrícula, debería realizarse previa modificación de los mismos. En otras palabras, cuando como resultado de la inspección se propone la exclusión o alteración de los datos contenidos en los censos que componen la matrícula del IAE, es necesaria, la previa modificación de los datos de la matrícula para emitir las liquidaciones correspondientes, todo ello en virtud del artículo 90.3 de la LHL.

Y ello por cuanto, como señala la tan traída Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2.001, el acto de "gestión censal" tiene carácter previo y necesario del acto liquidatorio. Aunque tal decisión de variación censal sea consecuencia de una inspección, el órgano competente, en este caso del Ayuntamiento de Guadalajara, debe proceder a modificar la matrícula del impuesto para poder liquidar conforme a la nueva matrícula. Esto es, aun derivando de un mismo procedimiento, son necesarios dos actos administrativos distintos, uno previo de carácter censal (variación) y otro de carácter liquidatorio, lo que es plenamente coherente con la naturaleza censal de este concreto tributo.

El propio Reglamento de gestión del IAE contiene una regulación del procedimiento de variación de oficio en los censos.

Es decir aunque el Ayuntamiento recurrente, en el seno de las facultades de inspección asumidas por delegación, puede notificar la inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en los censos resultantes de las actuaciones inspectoras, en el presente caso, tales notificaciones no han tenido lugar.

Pues bien, tal circunstancia ha influido de forma sustancial en el régimen normativo de los recursos y reclamaciones a articular por mi representado frente a tal decisión administrativa, con influencia no sólo en vía administrativa, sino también en esta sede judicial, dejando con ello fuera a los órganos que podían pronunciarse y resolver sobre dicha cuestión, a saber, el Tribunal Económico-Administrativo Regional primero, y la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, después.

Y ello por cuanto, los actos derivados de actuaciones de inspección realizadas por una entidad local que supongan la inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en los censos, como acontece en el presente caso, son susceptibles de reclamación económico-administrativa ante los Tribunales Económico-Administrativos competentes.

Y en tal sentido dice literalmente el artículo 18.4.b) del Real Decreto 243/1.005, de 17 de febrero:

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

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".

La propia la Resolución del Ayuntamiento de Guadalajara de fecha 18 de marzo de 2014 por la que se desestimaba el recurso de reposición interpuesto contra las liquidaciones derivadas de las Actas de Disconformidad por las que se regularizan las cuotas del Impuesto sobre Actividades Económicas para los ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012 en su pie de recurso dice que "contra la desestimación del presente recurso de reposición podrá

interponerse recurso contencioso- administrativo en el plazo de 2 meses desde la notificación del presente acuerdo o cualquier otro que estime conveniente".

Y es aquí precisamente donde la actuación administrativa combatida aparece viciada de causa de nulidad absoluta o de pleno derecho, concretamente la prevista y contenida en el inciso primero de la letra e) del artículo 217 de la Ley 58/2.003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que literalmente califica como actos administrativos nulos en materia tributaria a los actos:

"e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello...".

## 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 cabía 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.

Sin embargo, no procede dar lugar al recurso de casación y anular la sentencia recurrida, pues al sujeto pasivo se le ofreció la interposición de recurso contencioso-administrativo, cuando debió ofrecérsele la reclamación económico-administrativa como se desprende de lo dispuesto en el artículo 18.4,b) del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero .

## **Sexto.**

Pronunciamiento sobre costas.

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

## **FALLO**

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

## **Primero.**

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

## **Segundo.**

No ha lugar al recurso de casación núm. 374/2019, interpuesto contra la sentencia dictada el 22 de octubre de 2018 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha, que estima el recurso de apelación nº 86/2017, interpuesto contra la sentencia de 28 de julio de 2016, dictada por el Juzgado de lo contencioso-Administrativo nº 1 de Guadalajara en el recurso nº 54/2014.

## **Tercero.**

No hacer imposición de las costas procesales.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Angel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara Doña Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. José Díaz Delgado, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

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.