

CEF.- Fiscal Impuestos

BASE DE DATOS DE Norma CEF.-

Referencia: NFJ085230

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA

Sentencia 452/2021, de 4 de noviembre de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 15401/2020

SUMARIO:

IAE. Clasificación de las actividades. Comercialización de energía eléctrica. La conformidad jurídica de las liquidaciones giradas por el IAE, y antes de entrar a dilucidar cualquier otra cuestión derivada de la aplicación del Epígrafe 659.9, pasa necesariamente por verificar si la aplicación de este Epígrafe fue o no correcta. Lo que ya adelantamos no lo es. La Sala se remite a la STS de 12 de mayo de 2021, recurso n.º 6913/2019 (NFJ082388) y concluye que deviene obligada, ante la indebida inclusión en el referido Epígrafe 659.9, la anulación de las resoluciones impugnadas y quedando así superados los restantes planteamientos que ya no interfieren en el resultado alcanzado en la presente sentencia. El contraste de ambas clasificaciones en relación con el comercio de energía eléctrica, más después de la adición en la Ley de Presupuestos para 2021 del Epígrafe 151.6, descubre sin duda, que esta actividad no sólo se asemeja más a las desarrolladas en la División 1, sino que se corresponde con una de las actividades típicas del conjunto de actividades que conforman las generales propias del sector de la electricidad, de suerte que, insistimos sin forzar en modo alguno la regulación prevista, implícitamente se contempla entre las recogidas en el Grupo 151, como se refleja en la Nota al 151.5.

PRECEPTOS:

Ley 11/2020 (PGE para 2021).

RDLeg. 1175/1995 (Tarifas e Instrucción IAE), Tarifas, Secc. 1.^a Epígrafes 151.1, 151.5, 151.6 y 659.9 e Instrucción, Reglas 5.^a y 8.^a.

PONENTE:

Don José María Arrojo Martínez.

Magistrados:

Don JOSE MARIA ARROJO MARTINEZ
Doña MARIA DOLORES RIVERA FRADE
Don JUAN SELLES FERREIRO
Don FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA
Doña MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4

A CORUÑA

SENTENCIA: 00452/2021

-Equipo/usuario: IL

Modelo: N11600

PLAZA GALICIA S/N

Correo electrónico: sala4.contenciosoadministrativo.tsxg@xustiza.gal

N.I.G: 15030 33 3 2020 0001105

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015401 /2020 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. CURENERGIA COMERCIALIZADOR DE ULTIMO RECURSO SAU

ABOGADO IGNACIO MARTIN MARTIN FERNANDEZ

PROCURADOR D./Dª. MARIA PILAR CASTRO REY

Contra D./Dª. TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, CONCELLO DE BOIRO

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO, ENRIQUE VILLAR TABOADA

PROCURADOR D./Dª. , MARIA ANGELES REGUEIRO MUÑOZ

PONENTE: D. JOSE MARIA ARROJO MARTINEZ

La Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA

Ilmos./as. Sres./as. D./Dª

DOLORES RIVERA FRADE PDTA.

JOSE MARIA ARROJO MARTINEZ

JUAN SELLES FERREIRO

FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

A Coruña, cuatro de noviembre de dos mil veintiuno.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso-administrativo número 15401/2020, interpuesto por CURENERGIA COMERCIALIZADOR DE ULTIMO RECURSO SAU, representada por la procuradora D.ª MARIA PILAR CASTRO REY , dirigida por el letrado D.IGNACIO MARTIN FERNANDEZ, contra RESOLUCION 01/06/20 INCLUSION EN LA MATRICULA DEL IMPUESTO DE ACTIVIDADES ECONOMICAS 15/4018/19. Es parte la Administración demandada el TRIBUNAL ECONOMICO- ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representado por el ABOGADO DEL ESTADO y la codemandada AYUNTAMIENTO DE BOIRO representado por la procuradora DÑA.MARIA ANGELES REGUEIRO MUÑOZ y dirigido por el letrado D. ENRIQUE VILLAR TABOADA.

Es ponente el Ilmo. Sr. D. JOSE MARIA ARROJO MARTINEZ, quien expresa el parecer del Tribunal.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Admitido a trámite el presente recurso contencioso-administrativo, se practicaron las diligencias oportunas y, recibido el expediente, se dio traslado del mismo a la parte recurrente para deducir la oportuna demanda, lo que se hizo a medio de escrito en el que, en síntesis, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que se estimaron pertinentes, se acabó suplicando que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución impugnada en este procedimiento.

Segundo.

Conferido traslado a las partes demandadas, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en las contestaciones de la demanda.

Tercero.

Habiéndose recibido el asunto a prueba y declarado concluso el debate escrito, quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

Cuarto.

En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo de 1.877,28 euros.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

Primero.

El presente recurso jurisdiccional lo dirige Curenergía Comercializador de Último Recurso S.A.U., contra la resolución, de fecha 1 de junio de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa 15/04018/2019, interpuesta contra resolución del Concello de Boiro, relativa a la inclusión en la Matrícula del IAE, períodos 2015 a 2018, en el epígrafe 659.9 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto, por la actividad de "Comercialización de energía eléctrica" en el término municipal de Boiro.

Segundo.

Para decidir el tema litigioso, es preciso significar que la sentencia del Tribunal Supremo 659/2021, de 12 de mayo de 2021, declaró haber lugar al recurso de casación 6913/2019, fijando los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de dicha sentencia. En los fundamentos jurídicos segundo y tercero de la citada sentencia del Tribunal Supremo, se recogió lo siguiente :

<< SEGUNDO. Necesidad de ordenar el debate.

Advierte el Abogado del Estado en su escrito de oposición que los términos en los que se pronunció la Sección Primera de este Tribunal en el auto de admisión desborda el debate y propone entrar a dilucidar cuestiones en abstracto que resultan superflua para resolver el conflicto, recordando los límites que este Tribunal ha venido señalando sobre la base del efecto útil, esto es, que las cuestiones de interés casacional seleccionada valen en tanto procuran la solución del caso concreto a enjuiciar, sin convertir una sentencia judicial en un puro dictamen. No le falta cierta razón al Abogado del Estado como ahora se verá al analizar los términos en los que se pronuncia la Sala de instancia, pero por las razones que se dirán, y para resolver la concreta cuestión que nos ocupa, resulta imprescindible entrar a dilucidar alguna de las cuestiones de interés casacional seleccionadas.

La Sentencia objeto del presente recurso de casación acota y simplifica el debate a la aplicación de la Regla 5^a.2.A.b) como defiende la entidad recurrente, o a la 5^a.2.B.c) por la que se decanta el Ayuntamiento y acoge la Sala sentenciadora, pero siempre incluida la actividad comercializadora de energía eléctrica en el epígrafe 659.9. Dice la Sentencia:

" No se discute propiamente en este proceso que la actora, en cuanto comercializadora al por menor de energía eléctrica, debe estar incluida en el epígrafe 659.9 del IAE, ni la obligación de abono del tributo conforme la regla general del artículo 78 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, sino que lo se debate es si la actora está obligada a satisfacer el tributo allí donde ejerce sus actividades, sin tener establecimiento desde el que se entienda realizada su actividad, lo que no sucede en la ciudad de Palencia, o exclusivamente debe hacerlo en las localidades donde tiene tales instalaciones en las que lleva a cabo tal actividad, que son las ciudades de Madrid y Barcelona".

Todo ello le lleva a defender al Abogado del Estado que:

"A la vista de las cuestiones suscitadas, sin embargo, como ha quedado claro tras el resumen de la STSJCL recurrida realizado "ut supra" y a la vista de la misma, es imprescindible tener en cuenta que NO SE DISCUTIÓ EN LA INSTANCIA, EL EPÍGRAFE en el que procedía encuadrar la actividad de la Recurrente. Todas las partes estuvieron de acuerdo en que éste era el epígrafe 659.9 lo que se aceptó, sin más, en la STSJCL. TAMPOCO SE DISCUTIÓ, en absoluto, en la instancia si, partiendo de la aplicación del epígrafe 659.9, debiendo abonarse el IAE en cada municipio aun teniendo en él un solo cliente, ELLO SERIA CONSTITUCIONALMENTE ADMISIBLE Y CONFORME AL DERECHO DE LA UE. Estos extremos no se plantearon en la demanda, ni se abordaron por el órgano "a quo".

... A partir de las premisas expuestas, la única cuestión suscitada que, en puridad, procede examinar en este recurso de casación es la del lugar en que se debe entender realizada la actividad de comercialización de

energía eléctrica a efectos de su tributación en el IAE. El resto de cuestiones enunciadas en el ATS, no debe ser abordado en este recurso pues, de serlo, se ocasionaría indefensión a esta parte que defiende una resolución del TEARCL que nada dice al respecto".

Siendo ello así como afirma el Abogado del Estado, sin embargo, lo que no podemos obviar es que la relación jurídica tributaria es una relación ex lege, sometida al principio de legalidad y, por ende, indisponible por las partes, por lo que el análisis de la conformidad jurídica del encuadramiento y de las liquidaciones en disputa pasa necesariamente por realizar previamente un examen de estricta legalidad, no está a voluntad ni de la Hacienda Pública, ni del contribuyente, conformar dicha relación jurídica a voluntad. Por ello, el que la parte recurrente muestre su conformidad en el encuadramiento en el Epígrafe 659.9, resulta irrelevante si en el examen de legalidad se llega a otra conclusión, y ello a pesar de entender la parte recurrente que "el epígrafe 151 no encajaría plenamente con la actividad realizada por la comercializadora, ya que no contempla la actividad de comercialización y dicha actividad de comercialización queda recogida en epígrafes como los mencionados anteriormente. No obstante, la inclusión de la actividad de comercialización en este epígrafe al menos permitiría tributar por una cuota nacional". Por ello, resulta muy adecuada la cuestión planteada por la Sección de Admisión cuando en el auto lo primero que cuestiona y debe resolverse es:

"1) Explicitar si conforme a las reglas de la instrucción contenida en el anexo II del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, la actividad de comercialización de electricidad a consumidores finales, desplegada en todo el territorio nacional, debe encuadrarse en el epígrafe 659.9 del anexo I del citado Real Decreto Legislativo, que únicamente dispone de cuota municipal pero no provincial ni nacional, o bien debería encuadrarse en algún otro epígrafe (como, por ejemplo, el epígrafe 151.5, que lleva por título "transporte y distribución de energía eléctrica"), que contempla cuota municipal, pero también provincial y nacional".

Claro está, que la conformidad jurídica de las liquidaciones giradas por el IAE, y antes de entrar a dilucidar cualquier otra cuestión derivada de la aplicación del Epígrafe 659.9, pasa necesariamente por verificar si la aplicación de este Epígrafe fue o no correcta. Lo que ya adelantamos no lo es.

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

No se hace cuestión que estamos ante la actividad de comercialización al por menor de la electricidad. Como anteriormente hemos apuntado, antes de la Ley 54/1997, con esta y luego con la 24/2013, la comercialización al por menor de la electricidad, forma parte de un único ciclo o proceso con diversas fases o etapas, producción, transporte en alta, distribución en baja y entrega al consumidor; como decimos, este ciclo o proceso es único tanto con la nuevas leyes que procuran la liberación del sector y la libre competencia, como con anterioridad cuando dicho proceso o ciclo se llevaba a efecto con carácter de oligopolio. El Real Decreto Legislativo 1175/1990, no hay duda, contemplaba e incluía el proceso completo, como actividad empresarial referida a la energía eléctrica, aún cuando al diversificarlo no especificara la última fase del proceso único, la de comercialización, ello por ser innecesario al entenderse incluida en la distribución -que acabará separándose entre distribución estricta y comercialización-; producida la nueva regulación del sector eléctrico en las leyes citadas, que ya sí separan a la distribución de la comercialización, el legislador en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, debió especificar, ante las distintas fases impulsadas e identificadas, tal distinción, lo que no hace sino hasta la Ley de Presupuestos para 2021, como se ha visto.

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

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

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

"Tributación de las actividades no especificadas en las Tarifas.

CEF.- Fiscal Impuestos

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

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

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

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

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

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

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

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

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

"Epígrafe 151.6: Comercialización de energía eléctrica.

Cuota.

Cuota mínima municipal de:

Por cada 1.000 abonados o fracción: 62,20 euros.

Cuota provincial de:

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

Cuota nacional de:

Por cada 1.000 abonados o fracción: 137,48 euros".

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

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

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

El contraste de ambas clasificaciones en relación con el comercio de energía eléctrica, más después de la adición en la Ley de Presupuestos para 2021, Epígrafe 151.6, descubre sin duda, que esta actividad no sólo se

asemeja más a las desarrolladas en la División 1, sino que se corresponde con una de las actividades típicas del conjunto de actividades que conforman las generales propias del sector de la electricidad, de suerte que, insistimos sin forzar en modo alguno la regulación prevista, implícitamente se contempla entre las recogidas en el Grupo 151, como se refleja en la Nota al 151.5.

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

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

Tercero.

En atención a los expresados criterios interpretativos recogidos en el fundamento jurídico tercero de la mencionada sentencia del Tribunal Supremo y a las posibilidades de valoración y decisión contempladas en el fundamento jurídico segundo de la propia sentencia, deviene obligada, ante la indebida inclusión en el referido epígrafe 659.9, la estimación del presente recurso contencioso-administrativo, con la consecuente anulación de las resoluciones impugnadas y quedando así superados los restantes planteamientos que ya no interfieren en el resultado alcanzado en la presente sentencia.

Cuarto.

En aplicación del artículo 139 LJCA y existiendo razonables dudas interpretativas, no procede la imposición de costas

FALLO

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

1. Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Curenergía Comercializador de Último Recurso S.A.U., contra la resolución, de fecha 1 de junio de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa 15/04018/2019, interpuesta contra resolución del Concello de Boiro, relativa a la inclusión en la Matrícula del IAE, períodos 2015 a 2018, en el epígrafe 659.9 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto, por la actividad de "Comercialización de energía eléctrica" en el término municipal de Boiro.

2. Anular la mencionada resolución impugnada, de 1 de junio de 2020, del TEARG así como las que de aquella trae causa, las cuales son contrarias a Derecho.

3. Sin imposición de costas.

Notifíquese la presente sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella puede interponerse recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso habrá de prepararse ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, en escrito en el que, dando cumplimiento a los requisitos del artículo 89 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, se tome en consideración lo dispuesto en el punto III del Acuerdo de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo de fecha 20 de abril de 2016, sobre extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación (B.O.E. del 6 de julio de 2016).

Así se acuerda y firma.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa dissociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutelar o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

CEF.- Fiscal Impuestos

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

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.