

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 27 de octubre de 2025

Sala 2.ª

R.G. 5763/2021

SUMARIO:

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Reclamaciones económico-administrativas. Recursos. Recurso de alzada. *Legitimación de un ayuntamiento para interponer recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.* Se aprecia un interés legítimo directo vinculado a la defensa de la legalidad de los actos dictados en materia censal del IAE en el ejercicio de competencias delegadas. Frente al criterio tradicional del Tribunal, que negaba con carácter general la legitimación activa a las corporaciones locales en vía económico-administrativa, se acoge la doctrina fijada por la Audiencia Nacional en 2025, que considera contrario a la lógica del sistema reconocer legitimación pasiva a un ayuntamiento y negarle la activa para recurrir resoluciones que anulan o modifican actos por él dictados. Superada esta cuestión, el texto analiza la procedencia del recurso de alzada desde un punto de vista competencial y procedimental, destacando que el IAE es un tributo de gestión compartida y que los actos de gestión censal, como el alta en un epígrafe del impuesto, son siempre revisables en vía económico-administrativa estatal. En este sentido, se concluye que el alta censal constituye un acto de cuantía indeterminada, al carecer de contenido económico directo, por lo que, resulta siempre susceptible de recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, desestimándose así la alegación del ayuntamiento relativa a la improcedencia de dicho recurso.

IAE. Hecho imponible. Clasificación de actividades. Actividades empresariales. Alquiler de bienes muebles. Lugar de realización. *Franquicia.* La actividad de franquicia, al no estar específicamente prevista en las Tarifas, debe descomponerse en las distintas actividades que la integran, y que la cesión del uso de la marca, como bien mueble intangible, debe clasificarse en el epígrafe 859 "Alquiler de otros bienes muebles n.c.o.p.", conforme a la regla 8.ª de la Instrucción. El expediente analiza si la entidad franquiciadora XZ, SL debe tributar en el municipio de MUNICIPIO_1 por el IAE al ceder su marca a un franquiciado que opera en dicho término municipal, concluyéndose que, aunque la cesión de la marca constituye una actividad económica sujeta al IAE, dicha actividad no se realiza en el municipio donde el franquiciado utiliza la marca, sino en aquel en el que el franquiciador dispone del establecimiento desde el que gestiona efectivamente la franquicia. Con lo cual, el lugar de realización de la actividad viene determinado por el municipio donde se presten efectivamente los servicios o se lleven a cabo las actuaciones esenciales del franquiciador -contratación, gestión, contabilidad y control del uso de la marca-, sin que el mero uso de la marca en el local del franquiciado implique la realización de actividad económica por el franquiciador en dicho municipio.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal ha tenido entrada la reclamación 00-05763-2021-00 interpuesta en fecha 29-04-2021 contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de fecha ... de 2021 por la que se estiman acumuladamente las reclamaciones números ...-01669-2017; ...-01672-2017; ...-01673-2017; ...-01674- 2017; ...-01675-2017; ...-01676-2017.

SEGUNDO.- El Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 inició un procedimiento de comprobación limitada a la interesada, **XZ** SL, por el concepto Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) de los ejercicios 2014 a 2016, en relación con el establecimiento sito en ... DOMICILIO_DE_ACTIVIDAD_1.

Estas actuaciones de comprobación finalizan mediante resolución dictada el ... de 2016. En la misma se da de alta a la interesada en el epígrafe 859 "Alquiler de otros bienes muebles n.c.o.p. (sin personal permanente)" de las Tarifas del Impuesto aprobadas por 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.

Asimismo, se giran las liquidaciones del IAE correspondientes a los ejercicios comprobados.

El Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 entiende que **XZ** SL realiza una actividad en su término municipal en la medida en que está cediendo el derecho de explotación de su franquicia, en concreto de su marca comercial, a un local situado en el municipio.

Síguenos en...



TERCERO.- Disconforme, **XZ** SL interpone recurso de reposición. Dicho recurso es desestimado mediante resolución de fecha ... de 2017.

CUARTO.- Contra esta resolución interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

La reclamante defiende, en resumen, que no realiza la actividad económica contemplada en el referido epígrafe 859, pues la suscripción de un contrato de franquicia no supone la realización de ninguna actividad económica en sí misma por parte del franquiciador en el municipio en el que ejerce su actividad el franquiciado. Así, el único que realiza actividades económicas en el municipio de MUNICIPIO_1 es el franquiciado, que es el que presta los servicios de mensajería y por ello deberá estar dado de alta en el epígrafe correspondiente.

El citado Tribunal Regional estima las pretensiones de la reclamante mediante su resolución de ... de 2021. En la misma, el Tribunal Regional tras citar la consulta vinculante número V... (...) de 2016, llega a la conclusión de que *"la reclamante una entidad franquiciadora que no dispone de local en el municipio de MUNICIPIO_1 (hecho que se desprende de las actuaciones de comprobación realizadas por el Ayuntamiento de MUNICIPIO_1, que únicamente se refieren al local del franquiciado) no debe tributar por el impuesto sobre actividades económicas en el municipio de MUNICIPIO_1."*

QUINTO.- El Ayuntamiento de MUNICIPIO_1, disconforme con la resolución del Tribunal Regional, interpone recurso de alzada que ha sido registrado en este Tribunal Económico-Administrativo Central con número 00/05763/2021. En síntesis, alega que:

- El pie de recurso de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña es incorrecto puesto que no procede recurso de alzada.
- La cesión de la marca constituye una actividad económica en el caso de las franquicias, actividad que se lleva a cabo en el lugar donde dicha cesión se ejerce, en este caso en el término municipal de MUNICIPIO_1, y debe tributar por el epígrafe 859 de las Tarifas del Impuesto.

Durante la puesta de manifiesto del expediente a **XZ** SL (en adelante, la interesada) formula sus alegaciones en las que, en síntesis, defiende que la suscripción de un contrato con un tercero para que sea éste quien explote económicamente un local en régimen de franquicia no supone que el franquiciador desarrolle la actividad del epígrafe 859 de las Tarifas del Impuesto.

Añade, además que, en el caso de admitirse que la actividad de cesión de la marca puede encuadrarse en el epígrafe 859 en ningún caso supone la realización de una actividad en el municipio de MUNICIPIO_1 en la medida en que la gestión y el desarrollo efectivo de la actividad se lleva a cabo desde las oficinas centrales que están situadas en MUNICIPIO_2.

Finalmente, entiende que en el caso de que se confirme la realización de la actividad, le resultaría de aplicación la exención contemplada en el artículo 82 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.

SEXTO.- Este Tribunal Central mediante resolución de 27 de julio de 2022 inadmite el recurso de alzada al considerar que el Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 no estaba legitimado para presentarlo.

SÉPTIMO.- Frente a esta inadmisión, el Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 interpone recurso contencioso administrativo ante la Audiencia Nacional (recurso número .../2022).

La Audiencia Nacional en su sentencia de ... de 2025 reconoce que la entidad local sí que puede impugnar la resolución económico-administrativa mediante el recurso de alzada al considerar que ostenta un interés legítimo para ello. En consecuencia, estima parcialmente el recurso y ordena retrotraer las actuaciones para que el Tribunal Económico Administrativo Central resuelva el citado recurso de alzada.

OCTAVO.- En ejecución de dicha sentencia se dicta la presente resolución con R.G.: 00/005763/2021/00/01.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

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

Si la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de fecha ... de 2021 se ajusta a Derecho.

TERCERO.- Antes de entrar en las cuestiones de fondo planteadas por el Ayuntamiento de MUNICIPIO_1, es necesario explicar su legitimidad para promover el presente recurso de alzada.

Síguenos en...



Resulta interesante la definición de legitimación activa para el recurso contencioso administrativo que ofrece el Tribunal Supremo en su sentencia de 29 de junio de 2004 (rec. 29/2002) para el recurso contencioso administrativo el subrayado es de este Tribunal Central):

"La legitimación activa, que aquí interesa, es una relación fijada por la ley entre una persona y el contenido de la pretensión necesaria para que aquélla pueda ejercitarla ante los tribunales de justicia. En el orden contencioso-administrativo la legitimación activa se define, según una vieja jurisprudencia de este tribunal, en consideración a la titularidad de un derecho o interés legítimo que suponga una relación material entre el sujeto y el objeto de la pretensión, de suerte que, de estimarse ésta, se produzca un beneficio o la eliminación de un perjuicio que no necesariamente ha de revestir un contenido patrimonial. Esta ventaja ha de ser concreta y efectiva. No es suficiente, como regla general, que se obtenga una recompensa de orden moral o solidario, como puede ocurrir con la mera satisfacción del prestigio profesional o científico inherente a la resolución favorable al criterio mantenido o con el beneficio de carácter cívico o de otra índole que lleva aparejado el cumplimiento de la legalidad.

(...)

El criterio de delimitación de la legitimación fundado en la existencia de un derecho o interés legítimo en el orden contencioso-administrativo ha sido reiteradamente admitido por el Tribunal Constitucional (entre las más recientes, sentencias del Tribunal Constitucional 252/2000, de 30 de octubre, fundamento jurídico 3; 7/2001, de 15 de enero, fundamento jurídico 4; 24/2001, de 29 de enero, fundamento jurídico 3, 203/2002, de 28 de octubre, fundamento jurídico 3 y 10/2003, de 20 de enero, fundamentos jurídicos 4 y 5)."

Asimismo, cabe resaltar que el Alto Tribunal en su sentencia de 20 de diciembre de 2021 (rec. cas. 7413/2019) reconoce la legitimación activa de la Autoridad Portuaria de ... para interponer recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, legitimación que había sido negada por el mismo al considerar que, de acuerdo con el 232.2 de la Ley General Tributaria, carecía de legitimidad para recurrir. En concreto, señala que:

"Aunque la legitimación económico-administrativa (art. 241 y concordantes LGT) tiene su regulación propia, distinta de la judicial, que no es la misma exactamente, la legitimación por el interés legítimo en el asunto y consiguiente acceso al proceso debido, como vertiente del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), que se permite a la Autoridad portuaria -innegable para quien reclama, en virtud de sus potestades legales, el importe de una tasa por el uso demanial portuario -, debería inspirar el criterio judicial y administrativo para evitar paradojas -o sofismas- como sucede en la situación que aquí surge, en que la Administración competente materialmente no puede impugnar el acto-condición de índole revisoria que franquearía el acceso a la garantía judicial, todo ello en un régimen impugnatorio que da cabida, entre otras singularidades, a la legitimación -que no negamos-, de las comunidades autónomas para reaccionar frente a decisiones de los TTEEA en materia de tributos cedidos-; o, más aún, el recurso reconocido, no a Administraciones tales, sino a órganos estatales, que carecen de personalidad jurídica ni de autonomía funcional, para impugnar actos de revisión, en una alzada impropia, a fin de evitar la firmeza de situaciones de reconocimiento de derechos en favor de los ciudadanos.

Tales consideraciones, ancladas en el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, obligarían a evitar el rigorismo con que tanto el TEAC como la Sala de instancia han interpretado el artículo 241 de la LGT, en punto a la legitimación activa controvertida."

Si bien el propio Tribunal Supremo ha reconocido que el problema de la legitimación tiene un carácter casuístico, lo que no permite una respuesta indiferenciada para todos los casos y hace que en cada uno de ellos deba realizarse la búsqueda del concreto interés legítimo que pueda servir de soporte a la legitimación, incumbiendo su alegación y prueba a quien se lo arroge (entre otras, en su sentencia de 18 de diciembre de 2008 -rec. 186/2005-).

Constituía doctrina de este Tribunal Central, contenida en sus resoluciones 00/06062/2008, de 10 de marzo de 2009 y 00/02460/2011, de 21 de junio de 2012, que las Corporaciones Locales carecían de legitimación para promover el recurso de alzada y ello de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 232.2.e) de la Ley General Tributaria que dice que no estarán legitimados para promover las reclamaciones económico administrativas, los organismos u órganos que hayan dictado el acto impugnado, así como cualquier otra entidad por el mero hecho de ser destinataria de los fondos gestionados mediante dicho acto. Explicándose que (el subrayado es de este Tribunal Central):

"TERCERO.- Excluida pues la concurrencia de una legitimación "ope legis" a favor de las Corporaciones Locales, no queda sino acudir a las normas generales de legitimación y recursos para poder afirmar que a estas Entidades se le aplican tales normas como a un administrado más; no cabe duda de que la legitimación activa de las Corporaciones Locales es posible, pero su acceso a este procedimiento solo puede realizarse en tanto en cuanto acrediten la condición de interesado. (...). Ahora bien la Diputación de ... ni en su acuerdo para presentar el recurso de alzada ni en el de interposición del mismo, justifica su interés en el procedimiento, por lo que viene implícitamente a basar sustancialmente su pretensión en la potestad tributaria de que está investida, siquiera sea de forma derivada, por el hecho de ser el impuesto objeto de las actuaciones un tributo local cuya titularidad corresponde a los Ayuntamientos. En definitiva, lo que el recurrente pretende a través de este planteamiento es que se reconozca que todo acto administrativo dictado en el ámbito tributario local implica un interés directo para el Ayuntamiento o, dicho de otro modo, que la Administración Local ostenta la condición de interesada en estos procedimientos sin necesidad de

justificar un interés que ya se presupone. Esta pretensión debe ser rechazada: en primer lugar, porque una potestad, en este caso tributaria, no es en sí un derecho, ni mucho menos un interés, aunque en último extremo todo perjuicio que una entidad administrativa sufra en el ejercicio de sus potestades pudiera ser reconducido a la lesión de un interés directo; en segundo lugar, porque aceptar la tesis propuesta supondría en la práctica la necesidad de notificar a las Corporaciones Locales la totalidad de los actos administrativos dictados por cualquier órgano de la Administración Pública en materia tributaria Local, práctica que ni está exigida por vía de reglamento ni obviamente se da en la realidad y que podría llegar a afectar gravemente el principio de seguridad jurídica de los contribuyentes; y, en tercer lugar, porque aceptar que la condición de titular de un tributo otorga sin más el estatuto procesal de interesado respecto a cualquier acto administrativo relativo a dicho tributo es tanto como articular una presunción "iuris et de iure" no solo sin apoyo legal alguno que la justifique, sino además en clara contradicción con la normativa aplicable en materia de legitimación, en esta vía económico administrativa.

CUARTO.- En consecuencia, la cuestión debe limitarse ya a dilucidar si la Diputación tiene un interés directo y legítimo en el acto administrativo concreto objeto de las actuaciones (...)

SÉPTIMO.- Por su parte, el Tribunal Supremo en reiterada jurisprudencia tiene sentada la doctrina sobre el concepto de interés a efectos de la legitimación activa y, así, en sus Sentencias de 13 de abril de 1984 y 27 de mayo de 1993 manifiesta que tiene que darse una relación unívoca inmediata entre quien la ejerce y el objeto de la pretensión, acto o disposición impugnados, de tal modo que su anulación produzca un efecto positivo o negativo, beneficioso o perjudicial, pero actual y cierto para el recurrente, del que surja el interés legítimo que da derecho a la tutela jurídica de los Jueces y Tribunales reconocida por el artículo 24 de la Constitución; por lo que, a la vista de cuanto antecede, hay que concluir que no existe en el presente caso un interés actual, directo y legítimo, sino como mucho un interés futuro de la entidad local recurrente, como destinataria de los fondos gestionados mediante el acto recurrido, frente a hipotéticos agravios potenciales que no tienen cabida en el procedimiento económico-administrativo. En consecuencia, la Diputación de ... no ostenta la condición de interesado, por lo que debe declararse la inadmisibilidad del recurso de alzada por haber sido interpuesto por persona carente de legitimación para ello. Declaración que, por otra parte, no vulnera los límites del derecho a la tutela judicial efectiva dados los términos en que, a la vista de tal derecho constitucional, ha sido configurado el requisito de legitimación por la doctrina del Tribunal Constitucional. En efecto, el Alto Tribunal, tras destacar las exigencias que en la interpretación de este requisito implica el derecho establecido en el artículo 24 de la Constitución, llama a la prudencia en este ámbito y así, por ejemplo, en su sentencia de 17 de diciembre de 1984 señala que "el contenido normal del derecho a la tutela judicial efectiva consiste en obtener una resolución de fondo, pero que este derecho se satisface también cuando la resolución es de inadmisión, siempre que se dicte en aplicación razonada de una causa legal". El propio Tribunal, en Sentencia número 93 de 23 de mayo de 1990, tras reiterar lo que antecede, añade que tal doctrina cobra singular relieve cuando la inadmisión se funda en la falta de legitimación activa, ya que como había dicho en su Sentencia número 24 de 1987- "al conceder el artículo 24.1 de la Constitución Española el derecho a la tutela judicial a todas las personas que sean titulares de derechos e intereses legítimos, está imponiendo a los Jueces y Tribunales la obligación de interpretar con amplitud las fórmulas que las leyes procesales utilicen en orden a la atribución de legitimación activa para acceder a los procesos judiciales". Pero, como sigue la propia Sentencia de 1990, "hay que decir que dicha doctrina no implica, en modo alguno, una relativización o devaluación de los presupuestos y requisitos procesales establecidos por las Leyes sino su interpretación conforme con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva que el artículo 24-1 de la Constitución Española consagra".

Ahora bien, esta doctrina debe entenderse superada por la reciente sentencia de la Audiencia Nacional de ... de 2025 (núm. recurso .../2022) donde se reconoce la legitimación activa del Ayuntamiento de ... a interponer recurso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central en los siguientes términos:

"QUINTO.- El art. 78 del Real Decreto Legislativo 2/2004 define el hecho imponible del IAE como el mero ejercicio, en territorio y hallen, 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 art. 79 dice que el contenido de las actividades gravadas se definirá en las tarifas del impuesto.

El art. 91 establece que:

(...)

En su redacción original la gestión censal de los tres tipos de cuotas (nacionales, provinciales y municipales) se atribuía en exclusiva a la Administración Tributaria del Estado.

La posterior modificación del artículo 92, por medio de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo, hizo posible que los Ayuntamientos, las Diputaciones Provinciales, los Cabildos y Consejos Insulares y las Comunidades Autónomas puedan asumir por delegación la gestión censal de las cuotas municipales del Impuesto sobre Actividades Económicas.

La delegación de las competencias en materia de gestión censal fue desarrollada por medio 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 Mediante Orden HAC/... 2003, (...) se delegó la gestión censal del Impuesto sobre Actividades Económicas en diversos Ayuntamientos y Diputaciones Provinciales entre ellos, el de ...

El acuerdo recurrido se basa, esencialmente en el art. 232. 2.e) LGT según el cual, no estarán legitimados para promover las reclamaciones económico administrativas:

e) Los organismos u órganos que hayan dictado el acto impugnado, así como cualquier otra entidad por el mero hecho de ser destinataria de los fondos gestionados mediante dicho acto.

3. En el procedimiento económico-administrativo ya iniciado podrán comparecer todos los que sean titulares de derechos o intereses legítimos que puedan resultar afectados por la resolución que hubiera de dictarse, sin que la tramitación haya de retrotraerse en ningún caso.

Si durante la tramitación del procedimiento se advierte la existencia de otros titulares de derechos o intereses legítimos que no hayan comparecido en el mismo, se les notificará la existencia de la reclamación para que formulen alegaciones, y será de aplicación lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 239 de esta ley."

Sin embargo, el Ayuntamiento de ... no recurre el acuerdo del TEAR "por el mero hecho de ser destinataria de los fondos gestionados mediante dicho acto", con independencia del interés económico que subyace en su pretensión sino porque es el autor del acto administrativo anulado, en cuya virtud, el Ayuntamiento incluía en el censo del impuesto sobre Actividades Económicas en el epígrafe 859, la actividad desarrollada por la entidad ... SL, en el local sito en (...) de ... y se le giran las liquidaciones correspondientes a los ejercicios 2014, 2015 y 2016.

Carece de sentido reconocer legitimación pasiva al Ayuntamiento y negarle la activa para defender la conformidad a derecho de su propia resolución, dictada en el ejercicio de las funciones delegadas que tiene asumidas. No ofrece duda, a juicio de la Sala, la existencia de un interés legítimo para ello.

Procede en consecuencia, estimar parcialmente el recurso, anular la resolución recurrida y ordenar la retroacción de actuaciones para que el TEAC se pronuncie sobre el recurso de alzada interpuesto por el Ayuntamiento de ... contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de ... de 2021, estimatorio de la reclamación interpuesta por ... SL al considerar que como esta entidad, franquiciadora no dispone de local en el municipio de ... no debe tributar por el Impuesto sobre Actividades Económicas."

Así pues, la Audiencia Nacional reconoce que el Ayuntamiento ostenta un interés legítimo y, en consecuencia, está legitimado para recurrir.

De acuerdo con lo anterior, procede reconocer legitimación a las corporaciones locales para la interposición de recursos de alzada contra resoluciones dictadas por los Tribunales Económico-Administrativos Regionales en materia censal del IAE. Criterio este que ha sido reiterado en la resolución con R.G.: 00/03972/2024 que se resuelve en esta misma fecha.

CUARTO.- El Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 defiende, en primer lugar, que el pie de recurso contenido en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña es erróneo puesto que contra la misma no cabe recurso de alzada sino recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

Las competencias de los órganos económico-administrativos se encuentran reguladas en el artículo 229 de la Ley General Tributaria (el subrayado es de este Tribunal Central):

"1. El Tribunal Económico-Administrativo Central conocerá:

a) En única instancia, de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos centrales del Ministerio de Economía y Hacienda u otros departamentos ministeriales, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado, así como, en su caso, contra los actos dictados por los órganos superiores de la Administración de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

También conocerá en única instancia de las reclamaciones en las que deba oírse o se haya oído como trámite previo al Consejo de Estado.

b) En única instancia, de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado o, en su caso, por los órganos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía no comprendidos en la letra anterior, así como contra las actuaciones de los particulares susceptibles de reclamación, cuando, aun pudiendo presentarse la reclamación en primera instancia ante el tribunal económico-administrativo regional o local correspondiente o, en su caso, ante el órgano económico administrativo de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía, la reclamación se interponga directamente ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 6 de este artículo.

c) En segunda instancia, de los recursos de alzada ordinarios que se interpongan contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y, en su caso, como consecuencia de la labor unificadora de criterio que corresponde al Estado, contra las

resoluciones dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

d) Como consecuencia de su labor unificadora de criterio, de los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio previstos en el artículo 242 de esta Ley.

Asimismo y, como consecuencia de esta labor unificadora, cuando existan resoluciones de los Tribunales económico-administrativos Regionales o Locales que apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales económico-administrativos, o que revistan especial trascendencia, el Presidente o la Vocalía Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central, por iniciativa propia o a propuesta de cualquiera de los Vocales del Tribunal Económico-Administrativo Central o de los Presidentes de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales o Locales, podrán promover la adopción de una resolución en unificación de criterio por la Sala o por el Pleno del Tribunal Económico-Administrativo Central, que tendrá los mismos efectos que la resolución del recurso regulado en el artículo 242 de esta Ley. Con carácter previo a la resolución de unificación de criterio, se dará trámite de alegaciones por plazo de un mes, contado desde que se les comunique el acuerdo de promoción de la resolución en unificación de criterio, a los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia.

e) De los recursos extraordinarios de revisión, salvo los supuestos a los que se refiere el artículo 59.1.c) último párrafo de la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

f) De la rectificación de errores en los que incurran sus propias resoluciones, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 220 de esta Ley.

2. Los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales conocerán:

a) En única instancia, de las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado y, en su caso, por los órganos de la Administración de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía no comprendidos en el párrafo a) del apartado anterior, cuando la cuantía de la reclamación sea igual o inferior al importe que se determine reglamentariamente.

b) En primera instancia, de las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos mencionados en el párrafo a) de este apartado, cuando la cuantía de la reclamación sea superior al importe que se determine reglamentariamente.

c) De la rectificación de errores en los que incurran sus propias resoluciones, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 220 de esta Ley.

3. Cuando existan resoluciones de una Sala desconcentrada de un Tribunal Económico-Administrativo Regional que no se adecuen a los criterios del Tribunal o que sean contrarios a los de otra Sala desconcentrada del mismo Tribunal, o que revistan especial trascendencia, el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Regional podrá promover la adopción de una resolución de fijación de criterio por el Pleno del Tribunal Económico-Administrativo Regional o por una Sala convocada a tal fin, presidida por él, y formada por los miembros del Tribunal que decida el Presidente en atención a su especialización en las cuestiones a considerar. La resolución que se dicte no afectará a la situación jurídica particular derivada de las resoluciones previas. Los criterios así adoptados serán vinculantes para las Salas, y órganos unipersonales del correspondiente Tribunal. Contra las resoluciones que se dicten se podrá interponer el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio previsto en el artículo 242 de esta Ley.

4. Los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía conocerán, en su caso, y salvo lo dispuesto en el artículo 59.1.c), segundo párrafo, de la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía:

a) En única instancia, de las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos de la Administración de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía no comprendidos en el párrafo a) del apartado 1, cuando la cuantía de la reclamación sea igual o inferior al importe que se determine reglamentariamente.

b) En primera instancia, de las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos mencionados en el párrafo a) de este apartado cuando la cuantía de la reclamación sea superior al importe que se determine reglamentariamente.

c) De la rectificación de errores en los que incurran sus propias resoluciones, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 220 de esta Ley.

5. Los tribunales económico-administrativos regionales y locales y, en su caso, los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía, conocerán asimismo de las reclamaciones que se interpongan contra actuaciones de los particulares en materia

tributaria susceptibles de reclamación económico-administrativa, en primera o única instancia según que la cuantía de la reclamación exceda o no del importe que se determine reglamentariamente, salvo lo dispuesto en el artículo 59.1.c), segundo párrafo, de la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

En estos casos, la competencia de los tribunales económico-administrativos regionales y locales y de los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía vendrá determinada por el domicilio fiscal de la persona o entidad que interponga la reclamación. Si éste se hallara fuera de España, la competencia corresponderá al Tribunal Económico-Administrativo Central, cualquiera que sea su cuantía.

6. Cuando la resolución de la reclamación económico-administrativa sea susceptible de recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, la reclamación podrá interponerse directamente ante este órgano. En este caso, la tramitación corresponderá a la Secretaría del Tribunal Económico-Administrativo Regional o Local o del órgano económico-administrativo de la Comunidad Autónoma o de la Ciudad con Estatuto de Autonomía, sin perjuicio de las actuaciones complementarias de tramitación que decida llevar a cabo el Tribunal Económico-Administrativo Central y salvo que el interesado solicite que la puesta de manifiesto tenga lugar ante el Tribunal Económico Administrativo Central, en cuyo caso, la tramitación seguirá en este órgano.

7. En cada Comunidad Autónoma existirá un tribunal económico-administrativo regional. En cada Ciudad con Estatuto de Autonomía existirá un tribunal económico-administrativo local.

El ámbito de los tribunales económico-administrativos regionales y locales coincidirá con el de la respectiva Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía y su competencia territorial para conocer de las reclamaciones económico-administrativas se determinará conforme a la sede del órgano que hubiera dictado el acto objeto de la reclamación. En los tribunales económico-administrativos regionales podrán crearse salas desconcentradas con el ámbito territorial y las competencias que se fijen en la normativa tributaria."

La cuantía de la reclamación a los efectos de determinar la competencia del órgano revisor, e indirectamente qué resoluciones son susceptibles de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, se recoge en el artículo 35 del Reglamento de revisión que al respecto señala lo siguiente (el énfasis es de este Tribunal Central):

"1. La cuantía de la reclamación será el importe del acto o actuación objeto de la reclamación. Los actos que no contengan o no se refieran a una cuantificación económica y las sanciones no pecuniarias, se considerarán de cuantía indeterminada. Si lo impugnado fuese una base imponible o un acto de valoración y no se hubiera practicado la correspondiente liquidación, la cuantía de la reclamación será el importe de aquéllos.

Sin perjuicio de lo anterior, en los siguientes supuestos, la cuantía de la reclamación será:

a) En las reclamaciones contra actos dictados por la Administración por los que se minore o se deniegue una devolución o compensación solicitada por el reclamante, la diferencia entre la devolución o compensación solicitada y la reconocida por la Administración, más, en su caso, el importe que resulte a ingresar.

b) En las reclamaciones contra actos de disminución de bases impositivas negativas declaradas por el obligado tributario, la base impositiva negativa que haya sido regularizada por la Administración. Si el acto administrativo exige además una deuda tributaria a ingresar, se atenderá al mayor de los dos importes siguientes: la base impositiva negativa declarada que ha sido regularizada o la deuda tributaria a ingresar. Si además de la base impositiva negativa declarada, se solicitó una devolución, se atenderá al mayor de los dos importes siguientes, la base impositiva negativa que ha sido suprimida, y el importe que resulte de la aplicación de lo establecido en el párrafo a) de este apartado.

Si los importes comparados determinan distinta vía de recurso o procedimiento, en virtud de la aplicación de los artículos 36 y 64 de este reglamento, se tendrá por mayor importe aquél que supere la cuantía necesaria para el recurso de alzada, y, en su defecto, aquél que supere la cuantía establecida para el procedimiento abreviado, aunque en términos absolutos sean inferiores.

c) En las reclamaciones contra diligencias de embargo, el importe por el que se sigue la ejecución.

d) En las reclamaciones contra acuerdos de derivación de responsabilidad, el importe objeto de derivación.

e) En las reclamaciones contra sanciones, el importe de éstas con anterioridad a la aplicación de las posibles reducciones.

f) En las reclamaciones contra resoluciones de procedimientos iniciados por una solicitud de devolución de ingresos indebidos, por una solicitud de rectificación de una autoliquidación o por una solicitud de compensación, la diferencia entre lo solicitado y lo reconocido por la Administración. Si la solicitud no permitiera concretar la cantidad a la que se refiere, la reclamación se considerará de cuantía indeterminada.

g) En las reclamaciones sobre determinados componentes de la deuda tributaria, a que se refiere el artículo 58 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el componente o la suma de los componentes que sean objeto de impugnación.

2. Cuando el acto administrativo objeto de reclamación incluya varias deudas, bases, valoraciones, o actos de otra naturaleza, se considerará como cuantía de la reclamación interpuesta la de la deuda, base, valoración o acto de mayor importe que se impugne, sin que a estos efectos proceda la suma de todos los consignados en el documento. Las reclamaciones contra actos que realicen varios pronunciamientos y sólo alguno de ellos contenga o se refiera a una cuantificación económica, se considerarán de cuantía indeterminada.

3. En las reclamaciones sobre actuaciones u omisiones de los particulares, se atenderá a la pretensión del reclamante."

Lo anterior ha de completarse con el artículo 36 del mismo cuerpo normativo (el énfasis es de este Tribunal Central):

"De acuerdo con el artículo 229 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, sobre las competencias de los tribunales económico-administrativos, podrá interponerse recurso de alzada ordinario cuando la cuantía de la reclamación, calculada conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, supere 150.000 euros, o 1.800.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones. Si el acto o actuación fuese de cuantía indeterminada, podrá interponerse recurso de alzada ordinario en todo caso."

La propia normativa tributaria reconoce la existencia de actos de cuantía indeterminada, actos que siempre serán susceptibles de recurso de alzada.

QUINTO.- Como ha señalado este Tribunal Central en sus resoluciones 00/00639/2022 y 00/07130/2021, de fecha 22 de marzo de 2022, que constituye doctrina a efectos de lo señalado en el artículo 239 de la Ley General Tributaria, la normativa reguladora del IAE lo configura como un impuesto de gestión compartida donde la competencia para realizar las funciones de gestión censal, tributaria y de inspección se distribuye de la siguiente manera:

a) Gestión censal: compete a la Administración Tributaria del Estado. Ahora bien, cuando se trate de cuotas municipales, esta función puede ser delegada en otras Administraciones locales tales como Ayuntamientos o Diputaciones provinciales (artículo 91.1 TRLRHL).

b) Gestión tributaria: dentro de la misma se hace preciso diferenciar entre cuotas municipales y cuotas nacionales y provinciales.

La liquidación y recaudación de las cuotas municipales compete, en exclusiva a los Ayuntamientos (artículo 91.2 TRLRHL), correspondiendo, sin embargo, la gestión tributaria de las cuotas nacionales y provinciales a la Administración Tributaria del Estado. Todo ello sin perjuicio de las fórmulas de colaboración que puedan establecerse con otras entidades locales (artículo 85.3 TRLRHL).

c) Inspección: esta facultad corresponde a la Administración Tributaria del Estado si bien la misma puede ser delegada en otras entidades tales como los Ayuntamientos y Comunidades Autónomas (artículo 91.3 TRLRHL).

Delimitado el ámbito competencial, procede fijar a qué órganos corresponde conocer de la impugnación de los distintos actos administrativos derivados de la gestión del impuesto.

De lo expuesto anteriormente, tal y como se indica en las resoluciones 00/00639/2022 y 00/07130/2021 anteriormente citadas, pueden extraerse siguientes conclusiones:

a) Reclamaciones contra actos de gestión censal: los Tribunales Económico-Administrativos del Estado (Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Tribunal Económico-Administrativo Central) siempre son competentes para conocer de las reclamaciones interpuestas frente a actos dictados en materia de gestión censal, con independencia de que hayan sido dictados por la Administración del Estado o por alguna entidad por delegación de ésta (artículo 91.4 TRLRHL y 15 del Real Decreto 243/1995).

b) Reclamaciones contra actos de gestión tributaria: es preciso diferenciar entre cuotas municipales y cuotas nacionales y provinciales.

Las reclamaciones que se refieran a cuotas nacionales o provinciales serán conocidas por los Tribunales Económico-Administrativos del Estado (Regionales y Central), siendo potestativo el recurso de reposición ante el órgano que dicta el acto impugnado.

Frente a ello, los actos de gestión tributaria relativos a cuotas municipales que hayan sido dictados por un Ayuntamiento, no serán impugnables ante los Tribunales Económico-Administrativos del Estado, debiendo ser recurridos ante los Tribunales de naturaleza análoga creados en el ámbito local, previa interposición, en el plazo de un mes del recurso de reposición establecido en el artículo 14.2. 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.

Pues bien, en el caso que aquí nos ocupa, como consecuencia de las actuaciones de comprobación, de los ejercicios 2014 a 2016, llevadas a cabo por el Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 se produce una modificación censal en la medida en que se da de alta a XZ SL en el epígrafe 859 "Alquiler de otros bienes muebles n.c.o.p. (sin personal permanente)" de las Tarifas del Impuesto y, como consecuencia de ello, se giran las liquidaciones correspondientes a los ejercicios 2014, 2015 y 2016.

Se observan dos actos distintos, uno en materia censal (alta en el epígrafe) y otro en materia de gestión tributaria (práctica de las liquidaciones) cuyo régimen de recursos es diferente. Contra el primero la vía de

impugnación es la económico-administrativa mientras que el segundo deberá impugnarse ante los Tribunales de naturaleza análoga creados en el ámbito local.

Delimitado cual es el acto que puede ser revisado en vía económico-administrativa, hay que examinar si el mismo es susceptible o no de recurso de alzada.

El alta en el epígrafe 859 de las Tarifas del IAE, acto revisado en esta vía económico-administrativa, es un acto censal por lo que carece de cuantificación económica, es de cuantía indeterminada, y de acuerdo con el artículo 36 del Reglamento de Revisión en Vía Administrativa, los de cuantía indeterminada siempre son susceptibles de recurso de alzada.

En este punto cabe citar la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de fecha 11 de febrero de 2025 (recurso número 144/2024) (el subrayado es de este Tribunal Central):

"SEGUNDO.-Comenzando -lógicamente- con el examen de la causa de inadmisibilidad del recurso, habremos de proceder -conforme seguidamente razonamos- a su estimación.

En efecto, tal como alega el Abogado del Estado, la competencia del TEARCV para conocer de las reclamaciones contra los acuerdos del Concejal Delegado de Hacienda del Ayuntamiento de ... queda circunscrita, ex art. 91 TRLRHL y art. 18 del Real Decreto 423/1995, a la revisión de las cuestiones que afecten a la inclusión, exclusión o alteración de los datos censales. Contra las liquidaciones practicadas lo que cabría es la reclamación económico-administrativa ante el Jurado Tributario del Ayuntamiento de

Pues bien, al resultar la cuantía de la reclamación económico-administrativa -ex art. 35.1 RD 520/2005- indeterminada, el cauce procesal de impugnación de la resolución del TEARCV de que aquí se trata era, por virtud de lo previsto en el art. 229.1.c) y artículo 229.2.b) LGT y art. 36 del RD 520/2005, el de alzada ante el TEAC, y no directamente el recurso jurisdiccional. Tal circunstancia, además, ya se le había advertido a la parte en el pie de recurso de la resolución del TEARCV.

Sucede -por ende- que tal recurso jurisdiccional, una vez agotada la vía económico-administrativa, lo sería ante la Audiencia Nacional, y no ante esta Sala; hecho éste que, con independencia de las consideraciones adicionales que pudiera merecer el argumento que se esgrime en el escrito de conclusiones de la parte recurrente frente a la inadmisibilidad alegada por el Abogado del Estado, desvirtúa -en cualquier caso- tal argumento.

Todo lo anterior conduce, inexorablemente, a la anticipada declaración de inadmisibilidad de este recurso."

En consecuencia, cabe el recurso de alzada y procede la desestimación de la pretensión del Ayuntamiento.

SEXTO.- Finalmente, se examinará la cuestión de fondo que ofrece el expediente, esto es, la procedencia o no de la inclusión de la interesada en el epígrafe 859 "Alquiler de otros bienes muebles n.c.o.p. (sin personal permanente)" de las Tarifas del Impuesto por la actividad realizada en el municipio de MUNICIPIO_1.

El Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 entiende que la entidad franquiciadora, **XZ SL**, realiza en su término municipal una actividad, en concreto, la actividad consistente en la cesión de la marca a la sociedad **WP SL**. Tanto la interesada, **XZ**, como el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña entienden que al no disponer de local en el municipio de MUNICIPIO_1 no se entiende realizada actividad alguna allí. El Tribunal Regional apoya su explicación en la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos número V... (...) de 2016.

La resolución de esta controversia exige examinar tres aspectos: en primer lugar, si la interesada realiza o no una actividad económica sujeta al IAE; en segundo lugar, en qué epígrafe debe clasificarse, en su caso, dicha actividad y, en tercer lugar, si esa actividad se entiende realizada en el municipio de MUNICIPIO_1.

Por lo que respecta a la primera de estas cuestiones, la actividad consistiría en la cesión de la marca comercial por parte de la interesada a un tercero en el marco de una franquicia.

De acuerdo con el artículo 78 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLHL) el IAE 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.

Ello ha de completarse con el artículo 79 que señala que:

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

2. El contenido de las actividades gravadas se definirá en las tarifas del impuesto."

En este mismo sentido se expresa la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del impuesto, aprobadas ambas (Instrucción y Tarifas) por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, al establecer en su regla 2ª que "El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las Tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa."

El apartado 1 del artículo 79 del TRLRHL dispone que *"Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios."*

La regla 2ª de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas ambas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, dispone que *"El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las Tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa"*.

La regla 4ª de la Instrucción, que regula el régimen general de facultades, establece en el apartado 1, *"Con carácter general, el pago de la cuota correspondiente a una actividad faculta, exclusivamente, para el ejercicio de esa actividad, salvo que en la Ley reguladora de este Impuesto, en las Tarifas o en la presente Instrucción se disponga otra cosa."*

En el inciso segundo del apartado 3 de la regla 10ª de la citada Instrucción, que regula las cuotas mínimas municipales, se señala que, *"Si en un mismo local se ejercen varias actividades, se satisfarán tantas cuotas mínimas municipales cuantas actividades se realicen, aunque el titular de éstas sea la misma persona o entidad."*

No arroja dudas que la actividad franquiciadora constituye una actividad económica que debe quedar sujeta al IAE. La franquicia es un instituto jurídico complejo que abarca varias actividades y obligaciones a cargo tanto del franquiciador como del franquiciado. Del conjunto de estas actividades, en el presente supuesto, interesa la relativa a la cesión del uso de la marca comercial. Se trata, pues, de un negocio consistente en la cesión de la facultad de uso de un bien mueble intangible, una marca, a un tercero.

Sentado que es una actividad económica, procede examinar en qué epígrafe del Impuesto debe encuadrarse. La actividad de franquicia como tal no está contemplada en las Tarifas del Impuesto, por lo que habrá que clasificar individualmente cada una de las actividades que la integran.

La cesión de una marca comercial tampoco posee una rúbrica específica en las Tarifas del Impuesto por lo para su clasificación habrá que acudir a lo dispuesto en la Regla 8ª de la Instrucción:

"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."

Se trata de una regla que permite clasificar actividades no especificadas en las Tarifas en el epígrafe al que más se asemejen.

Del estudio de los distintos epígrafes parece que el más adecuado para clasificar la actividad es el 859 "Alquiler de otros bienes muebles n.c.o.p.". Este criterio ha sido recogido en diversas consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos, entre otras, puede citarse la número V0253-07 de 9 de febrero de 2007.

Una vez confirmado la realización de una actividad económica y el epígrafe por el que debe tributar, el eje de la resolución gira en torno a determinar en qué lugar debe someterse a gravamen dicha actividad. Es decir, si la tributación debe realizarse en los distintos locales del franquiciado o, por el contrario, desde el local donde el franquiciador lleva a cabo todas las operaciones relacionadas con la franquicia.

Se adelanta que este Tribunal Central comparte la postura adoptada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

La Regla 5ª de la Instrucción señala que (el subrayado es de este Tribunal Central):

"2. 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:

a) Las actividades industriales, en general.

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.

Todas las actuaciones que lleven a cabo los titulares de las actividades a que se refiere esta letra A) se entienden realizadas en los locales correspondientes.

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.

(...)

f) Las actividades de prestación de servicios, cuando los mismos no se presten efectivamente desde un establecimiento. A estos efectos se considera que no se prestan desde 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; estas actividades se ejercen en el término municipal en el que se presten efectivamente los respectivos servicios.

(...)"

El Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 considera que la actividad de cesión de la marca se realiza en su territorio en la medida en que la misma se emplea en un local ubicado en ... DOMICILIO_DE_ACTIVIDAD_1. A juicio de este Tribunal Central, la actividad desarrollada en ese local es la correspondiente a la actividad del franquiciado que parece ser la relativa a la de agencia de ..., actividad por la que figurará dado de alta en el epígrafe del IAE correspondiente.

Por el contrario, el lugar de realización de las actividades relacionadas con la franquicia será el término municipal en el que esté situado el establecimiento desde el cual se presten efectivamente los servicios (aquél donde realice las actuaciones u operaciones relacionadas con las actividades de referencia, tales como la firma de contratos con las empresas franquiciadas, libros de registro, contabilidad, captación de empresas, etc.). En el presente caso, habrá que atender al local desde el cuál se gestiona la cesión del uso de la marca.

Este criterio es el sostenido por la Dirección General de Tributos en su consulta vinculante V... (...) de 2016:

"La entidad consultante, que tiene como objeto la gestión de supermercados, celebra contratos de franquicia con "colaboradores" (personas físicas o personas jurídicas) para la venta de sus productos, cediendo en depósito al franquiciado las mercancías para su venta al por menor en el establecimiento del franquiciado.

Tributación que corresponde, tanto a la entidad franquiciadora como a los colaboradores, en el Impuesto sobre Actividades Económicas, y lugar de realización de las actividades.

1º) La regla 2ª de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas ambas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, dispone que "El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las Tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa".

Con arreglo a lo dispuesto por la regla 3ª, apartado 1, de la citada Instrucción "Tienen la consideración de actividades económicas, cualesquiera actividades de carácter empresarial, profesional o artístico. A estos efectos se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios".

Por otra parte, la regla 8ª regula un procedimiento mediante el cual se permite clasificar las actividades económicas que no tienen un acomodo específico en las Tarifas del Impuesto, cuyo tenor es el siguiente:

"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".

2º) A la vista de los datos aportados por la entidad consultante, parece desprenderse de los mismos que dicha entidad es propietaria de una marca comercial y del correspondiente "know how", los cuales (marca y "know how") cede a terceros ("colaboradores") para que sean explotados por éstos.

Por lo que se refiere a dicha actividad, cabe señalar que la descripción que de la misma aporta la consultante permite identificarla con la actividad de franquicia o "franchising". En tal caso, nos encontramos ante una actividad que no está específicamente contemplada en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, lo cual significa que, según se desprende de la regla 8ª de la Instrucción, para clasificar adecuadamente la actividad de referencia habrá de estarse a la naturaleza material de la misma.

El contrato de franquicia o "franchising" es un instituto jurídico complejo que, desde el punto de vista del franquiciador entraña una pluralidad de obligaciones que se traducen en otras tantas actividades, básicamente dos, a saber: de un lado, la actividad consistente en la cesión de una marca comercial y del "know how" correspondiente, y, de otro, la actividad consistente en la prestación de determinados servicios.

Cada una de las dos actividades reseñadas debe tener tratamiento independiente y diferenciado en el contexto de las Tarifas del impuesto, y ello en tanto no se habilite una clasificación específica para la actividad genérica de franquicia.

Sentado lo anterior, y a la vista de los datos aportados resulta que:

1°. La consultante realiza, efectivamente, la actividad consistente en la cesión de una marca comercial y rótulo, la cual debe clasificarse en el Grupo 859 de la Sección 1ª de las Tarifas, "Alquiler de otros bienes muebles n.c.o.p. (sin personal permanente).".

2°. La consultante realiza también la actividad consistente en la prestación de determinados servicios a los franquiciados ("colaboradores"), o explotadores de la marca comercial, anejos a tal explotación. Dicha actividad debe clasificarse en el Epígrafe 849.9 de la Sección 1ª de las Tarifas, "Otros servicios independientes n.c.o.p.".

3°. Por otra parte, y según se desprende expresamente del texto de la consulta, la franquiciadora realiza asimismo la actividad de venta de determinados productos a los franquiciados, de forma tal que aquélla deberá tributar, además, por la rúbrica de comercio al por mayor correspondiente a la clase y naturaleza de los productos que comercialice de la sección primera de las Tarifas, conforme a lo dispuesto por la regla 4ª, apartado 2, letras C), a), ya que el comercio se realiza con establecimientos dedicados a la reventa para su surtido.

Para determinar el lugar de realización de cada una de las actividades, o lo que es lo mismo, el lugar donde debe tributar la consultante, debe acudirse a lo dispuesto por la regla 5ª de la Instrucción, la cual dispone que el lugar de realización de las actividades empresariales, cuando éstas se ejerzan en local determinado, será el término municipal en el que el mismo esté situado, considerándose que se ejercen en local determinado las actividades comerciales, en general, siempre que el sujeto pasivo disponga de establecimiento.

Asimismo, el lugar de realización de las actividades empresariales de prestación de servicios, en general, será el término municipal en donde radique el local, siempre que los mismos se presten efectivamente desde un establecimiento.

A estos efectos, se entienden realizadas en los locales correspondientes todas las actuaciones que lleven a cabo los titulares de las citadas actividades.

Según lo anteriormente expuesto, la entidad consultante deberá figurar dada de alta en la matrícula del Impuesto en todos aquellos municipios en los que disponga de establecimiento o local para el ejercicio efectivo de cada una de las actividades.

3º) Por lo que se refiere a la clasificación en el Impuesto sobre Actividades Económicas de la actividad ejercida por los franquiciados ("colaboradores"), con independencia de la que pueda corresponder por el ejercicio de otras actividades no contempladas en la presente consulta, se deduce que básicamente realizan la comercialización de determinados productos a consumidores finales y, con arreglo a lo dispuesto por la regla 4ª.2.D), dará lugar a la obligación de darse de alta y tributar en la rúbrica o rúbricas de la sección primera de comercio al por menor que se correspondan con la clase y naturaleza de los productos objeto de ese comercio, en el municipio donde radique el local o establecimiento que dispongan para el ejercicio de dicha actividad de comercio minorista (regla 5ª.2.A).b))."

A juicio de este Tribunal Central, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de ... de 2019 (rec. núm. .../2018) citada por el Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 en sus alegaciones no resulta ni directamente aplicable ni extrapolable al caso aquí examinado. En dicha sentencia, se habla no solo de la cesión del uso de la marca sino de un particular como es el hecho de que la mercancía del establecimiento franquiciado está en régimen de depósito:

"En primer término, e invirtiendo los fundamentos de la demanda, ha de dilucidarse si la recurrente lleva a cabo actividad económica en ..., pues en caso contrario no procedería aplicación alguna de un impuesto municipal, que ha de estar limitado al territorio del municipio por su propia definición.

Pues bien, de la lectura de los contratos aportados por las partes se deduce que, efectivamente, la recurrente realiza una actividad económica en A esta conclusión se llega, no sólo por el sentido común evidente de tener una tienda abierta con su nombre en la ciudad, aún cuando la gestione un tercero, sino por razones legales de calado: en primer lugar, la recurrente deposita en ... mercancía destinada a ser vendida al público general, bajo un muy peculiar contrato de depósito. Tomado en su sentido literal, ya este solo hecho supone realizar actividad económica consistente en depositar artículos y exhibirlos al público, aún cuando la venta final la realice el depositario. De otra parte, no puede ocultarse, y sobre ello se volverá a insistir, en que el hecho de tener un establecimiento abierto, con ciertas y específicas características de una marca y de un determinado sistema de negocio, supone cuando menos una forma de publicidad y de implantación en un determinado territorio, actividades todas ellas que sin duda tienen trascendencia y contenido económico. En tercer lugar, y por lo que hace a la definición legal contenida en

el artículo 79 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, el recurrente cumple dicha definición. Ello porque indudablemente está ordenando bienes y recursos tendentes a la distribución de mercancías entre el público, por cuenta propia, pues no puede recibir otra calificación el depósito de las prendas en el local, así como las normas estrictas que se imponen al franquiciado, que ciertamente pueden considerarse una ordenación de la actividad. Por lo tanto, ha de rechazarse que la recurrente no realice actividad económica alguna en ..., aunque sea por persona interpuesta. Y, así, y en abstracto, puede ser sujeto del impuesto que nos ocupa."

Sin embargo, en el presente recurso de alzada, la única actividad que se regulariza es la cesión de la marca para un negocio que es explotado por un tercero. Asimismo, el Ayuntamiento ni en su resolución de ... de 2016 ni en la resolución del recurso de reposición hace referencia a que la interesada (el franquiciador) imponga un determinado modelo de negocio, entregue medios o mercancía o, en general, lleve a cabo cualquier otra actividad que permita entender realizada una actividad económica en su término municipal.

SÉPTIMO.- En suma, procede la desestimación del recurso interpuesto por el Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 y la confirmación de la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

