

En Cla ve Te rri to ri al



LAS DIFICULTADES DE LA GESTIÓN COMPARTIDA ENTRE EL ESTADO Y LAS ENTIDADES LOCALES EN EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (CON REFERENCIA A LAS COMERCIALIZADORAS DE ENERGÍA ELÉCTRICA)¹

Ana Molina Lebrón

Profesora Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid
Letrada servicios contencioso-fiscal Iberdrola
ORCID: 0000-0002-9026-3466

“Es como navegar en un barco sin timón
por un mar completamente desconocido
lleno de peligrosas corrientes,
donde tenían que acostumbrarse
a la arbitrariedad total
pues toda regla valía siempre
y cuando también valiera su contraria”.

THEODOR KALLIFATIDES (El arado y la espada)²

I. INTRODUCCIÓN: ANTECEDENTES II. PLANTEAMIENTO JURÍDICO DE LA CUESTIÓN. III. SOBRE LAS COMPETENCIAS MUNICIPALES EN MATERIA CENSAL DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS. BIBLIOGRAFÍA.

RESUMEN: Las sociedades de comercialización de energía, fueron creadas con la reforma de la Ley del Sector Eléctrico en el año 1997. La necesidad de recaudación de las Entidades Locales, les ha llevado a extralimitarse en sus competencias en materia del Impuesto sobre Actividades Económicas, ya que, a través de procedimientos de inspección en el ámbito local, o lo que es peor, de comprobación limitada, han procedido a modificar un epígrafe en modalidad de cuota nacional (631), para imponer un alta en modalidad de cuota municipal (659.9, que sólo y exclusivamente contemplaba cuota municipal), con las implicaciones que de ello se deriva. Las competencias inspectoras, no facultan a las Entidades Locales per se, para ejercer competencias censales (sobre las que la mayoría de los municipios no han asumido), y mucho menos para ejercer competencias inspectoras o censales fuera de su ámbito territorial, modificando cuotas nacionales para dar de alta a una sociedad en cuota municipal, usurpando además funciones al Estado sin el procedimiento previsto para ello. El Tribunal Supremo, ha apreciado interés casacional objetivo en esta cuestión, admitiendo el recurso de casación 6109/2023, por Auto de la Sección de admisiones de la Sala Tercera, de fecha 3 de julio de 2024.

¹ Fecha de recepción: 25.10.2024. Fecha de aceptación: 20.11.2024

² THEODOR KALLIFATIDES (2024), *El arado y la espada*, Galaxia Gutenberg, S.L.

PALABRAS CLAVE: Impuesto sobre Actividades Económicas, IAE, sociedades comercializadoras de energía eléctrica, epígrafes IAE, competencias censales en materia de IAE de los Ayuntamientos.

ABSTRACT: The energy marketing companies were created with the reform of the Electricity Sector Law in 1997. The need for revenue collection by Local Entities, has led them to exceed their competencies concerning the Economic Activities Tax, due to inspection procedures at a local level, or worse, through limited verification, they have modified a national quota heading (631) to impose a new registration under a municipal quota (659.9, which only contemplated a municipal quota), with the implications that this entails. Inspector powers do not authorize local entities per se to exercise census competencies (most municipalities have not assumed these responsibilities), much less to exercise inspection or census powers beyond their territorial scope by altering national quotas to register a company under a municipal quota, thereby also usurping functions from the State without following the prescribed procedure. The Supreme Court has assessed that there is an objective interest in this issue, admitting the appeal 6109/2023, by Order of the Admissions Section of the Third Chamber, dated 3 July 2024.

KEYWORDS: Trade Income Tax, Electrical Energy Trading Companies, Section IAE, Census responsibilities on the IAE city council duties.

I. INTRODUCCIÓN. ANTECEDENTES

Decía Groucho Marx, que “*no es que vengan tiempos duros, sino más bien que los tiempos blandos se están yendo*”. Esto es lo que parece, o al menos lo que se extrae, de las regulaciones tributarias de los últimos años en nuestro país, ya que el sistema tributario, no es que se haya endurecido, es que ha dejado de ser apacible.

Cualquier gravamen relacionado con el sector eléctrico se ha convertido en la prioridad del legislador tributario, utilizado por los Estados miembros de la Unión Europea, por el Estado Español, por las

Comunidades Autónomas, e incluso por las Entidades Locales, como fuente importante de recaudación y como políticas de carácter intervencionista, bajo un curioso síndrome robinhoodniano, con el pobre argumento de que las empresas energéticas “son ricas” o “ganan mucho”, olvidándose de una máxima financiera: “no sólo consiste en recaudar, sino también, en mantener un equilibrio económico-estatal y empresarial”. A fortiori, no podemos olvidar que el sector energético es un sector estratégico³.

No se puede ignorar que cualquier regulación legislativa, y en concreto la regulación

3 Cfr. ARIÑO ORTIZ, G. y LÓPEZ DE CASTRO GARCÍA-MORATO, L. (1998): *El sistema eléctrico español, regulación y competencia*, Editorial Montecorvo, Madrid, páginas 29 y siguientes.

tributaria, debe venir precedida del respeto a principios fundamentales, ex artículo 3.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, como: la buena fe, confianza legítima, justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria⁴ y, por supuesto, la seguridad jurídica, no siendo ajeno tampoco el derecho a una buena Administración como parte integrante de todos estos principios, pues “del principio de buena fe, vertebrador de nuestro ordenamiento (...), y tras el que se cobijan virtudes como la rectitud o la honradez, son corolarios el de buena administración y el de confianza legítima”⁵; siendo así que, lejos de ser conceptos inertes, han venido siendo configurados por la jurisprudencia del Tribunal Supremo con unos contornos del todo ciertos⁶. Sin embargo, si uno “penetra en el abismo de los textos normativos tributarios”⁷, sólo encuentra cada vez más, una tendencia a la expansión de potestades administrativas⁸,

con la consiguiente merma de los derechos de los contribuyentes, observándose además “una tendencia hacia el pragmatismo reactivo del Derecho”⁹, con una senda algo fragmentada, casuística, a veces con medidas poco operativas, sobregravando continuamente, a nuestro parecer de manera equivocada, a los mismos sectores.

En el asunto que nos ocupa, el nacimiento de las empresas comercializadoras de energía eléctrica en mercado libre se produjo con la liberalización de sector eléctrico a través de la Ley 54/1997, del Sector Eléctrico, de 27 de noviembre (en adelante “LSE 1997”)¹⁰, pero no ha sido hasta la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2021 (24 años después), cuando se ha establecido el epígrafe correspondiente para su tributación en el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante “IAE”)¹¹. La falta de adecuación del RDL 1175/1990, de 28 de sep-

4 Así, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. (2016): “Fiscalidad, equidad y redistribución”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, número 20, página 213, recoge que: “podemos empezar por el final, con la conclusión, esto es, afirmando que, en efecto, nuestro sistema tributario tiene que ser equitativo (igualitario) y progresivo porque la CE lo exige”.

5 Vid. SALAS GARCÍA-NEBLE, L. M. (2023): “Buena administración y confianza legítima: a propósito de las liquidaciones del IIVTNU en las transmisiones mortis causa”, *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, número 487, octubre, página 7.

6 Cfr. Sentencias del Tribunal Supremo de 14 de abril de 2021 y de 12 de septiembre de 2023.

7 GANDARIAS CEBRIÁN, L. (2024): “El doble uso del Derecho”, *Fiscalblog*, 21 de enero de 2024, <https://fiscalblog.es/?p=9676>

8 Es interesante el análisis que realiza el profesor CUBERO TRUYO, A. (1997), sobre del exceso de potestades normativas tributarias desde el punto de vista constitucional. En su obra, *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*, Marcial Pons, Madrid, páginas 9 a 22.

9 *Ibidem*.

10 Vid. LÓPEZ DE CASTRO GARCÍA-MORATO, L. (1999), “La nueva Ley 54/1997, del sector eléctrico”, *AFDUAM, Anuario de la Facultad de Derecho*, 3.

11 El fallido Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2019 (BOCG de 16 de enero de 2019) preveía en su art. 75 algunas modificaciones de la agrupación 15 de la sección primera de las Tarifas 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. De acuerdo con la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley, la finalidad de esta modificación era la 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. Con la posibilidad de elegir en las nuevas rúbricas entre los tres tipos de cuotas: municipal, provincial o nacional, se reducen las cargas administrativas para las empresas comercializadoras de energía eléctrica y gas que operan a lo largo del territorio nacional derivadas de la obligatoriedad de satisfacer cuotas

tiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, a la liberalización del sector eléctrico, al no existir epígrafe concreto para las comercializadoras de energía eléctrica, viene generando una importante laguna en la regulación del impuesto, cuya consecuencia inmediata ha sido la enorme conflictividad en el marco de las reclamaciones económico-administrativas y en la vía del recurso contencioso-administrativo¹². Esta situación que parecía atemperarse con la Sentencia del Tribunal Supremo de 659/2021, de 12 de mayo, recurso de casación 6913/2019 (que estableció que la actividad de comercialización de electricidad a consumidores finales, desplegada en todo el territorio nacional, debía encuadrarse en el epígrafe 151.5 de las tarifas del IAE), ha dejado abierta *aún bastantes* cuestiones pendientes¹³.

El problema del epígrafe llevó a las Entidades Locales (Ayuntamientos y Diputa-

ciones Provinciales), a modificar de oficio, y al margen del procedimiento legalmente previsto, el censo del IAE, modificando la inscripción de las comercializadoras de energía eléctrica, de un censo nacional a un censo local.

Ante la ausencia de epígrafe específico para dicha actividad en las Tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre (“**Tarifas del IAE**”), las comercializadoras eléctricas se encontraban dadas de alta, a efectos de ese tributo, en el epígrafe 631 “Intermediarios del comercio”, modalidad de cuota nacional.

Dicha alta le habilitaba para la realización de las actividades de comercialización de electricidad en todo el territorio nacional (incluido en los municipios en los que tenga actividad) para los que aún no se habían aprobado específicos epígrafes para dichas

*municipales en todos y cada uno de los municipios, se les homologa a los restantes operadores, es decir, a los productores, transportistas y distribuidores, y se evitan los litigios que pudiera provocar la actual inexistencia de epígrafes previstos en las Tarifas para dicha actividad de comercialización de energía eléctrica y gas”. Sin embargo, como consecuencia de la falta de apoyo al Proyecto de Ley, esta medida no se incorporó a nuestro ordenamiento, teniendo que esperar hasta el año 2021. Cfr. JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D., MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C. y TEIXIDOR MARTÍNEZ, N. (2019), “Tributos Locales”, en *Anuario de Derecho Municipal 2019*, Madrid 2020, página 7.*

12 La desactualización de los epígrafes del IAE ha sido puesta de manifiesto no solo por la Ley de PGE 2021 sino también y, previamente, por los órganos judiciales, por todos, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Alicante, en su Sentencia número 389/2019, de fecha 2 de octubre, al señalar:

“La conclusión a la que cabe llegar es que es necesario que el legislador establezca un epígrafe o grupo específico para las entidades que realizan la actividad que ejerce la demandante, si bien, mientras tanto, la clasificación que hace la demandante se ajusta a derecho, no siendo posible admitir la nueva clasificación propuesta por la administración”.

13 En relación con esta cuestión cfr. MOLINA LEBRON, A. (2022): “El desafortunado y tardío encuadre de las comercializadoras de energía eléctrica en el impuesto sobre actividades económicas: Cuestiones pendientes”, *Tributos Locales*, número 157, páginas 177 y siguientes; Especialmente crítico con las reformas del IAE ha sido el profesor LAGO MONTERO, J.M., (2021), en su trabajo, *La simplificación de la imposición sobre la renta*, Ed. Reus, Madrid, cuando afirma que “*un IRPF fuerte, con un tramo local apreciable y no simbólico puede absorber al mortecino IAE, defectuosamente planteado desde sus orígenes y en estado catatónico después de las últimas reformas*”, páginas 214 y 215. En este sentido puede consultarse también los trabajos de LASARTE ÁLVARES, J. y RAMOS PRIETO, J., (2010), “El Impuesto sobre Actividades Económicas: un tributo local con síntomas de inconstitucionalidad”, en *Tributos Locales*, número 97/2010; y el trabajo de RUIZ RECALVO, P., (2012), “Tributos Locales”, en CAZORLA PRIETO, L.M. y CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dr.), en *Introducción al Sistema Tributario Español*, Ed. Thomson Reuters, Aranzadi, Madrid, página 556.

actividades que, como hemos recogido, no se produce hasta la LPGE de 2021.

Sin embargo, las entidades locales consideraban que el citado epígrafe 631 no era aplicable a las actividades de las comercializadoras, procediendo a regularizar su situación tributaria para dar de alta la actividad de comercialización de energía eléctrica en el epígrafe 659.90: *“Comercio al por menor de otros productos no especificados en esta Agrupación, excepto los que deban clasificarse en el epígrafe 653.9”*, que solo contempla la modalidad de cuota local (eso sí, las entidades locales en ningún caso dieron de baja a las comercializadoras por el epígrafe 631).

Esta controversia ha sido muy frecuente en los últimos años, en los que habiéndose advertido por las entidades locales dicho vacío legal, han iniciado procedimientos de regularización para dar de alta dichas actividades en epígrafes que contemplan cuota municipal, para hacerse con la recaudación de este tributo sin competencia para ello, aprovechándose de que las actividades de comercialización de energía eléctrica no disponían de un epígrafe específico en las Tarifas del IAE.

Por ello, el artículo 67 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (**“LPGE 2021”**), modificó las Tarifas del IAE, con efecto para los ejercicios 2021 y siguientes, incluyendo los epígrafes 151.6 “Comercialización de energía eléctrica” y 152.2

“Comercialización de gas” de las Tarifas del IAE.

Sobre esa base, tras la entrada en vigor de esa reforma, las comercializadoras modificaron su situación tributaria dándose de alta en los nuevos epígrafes y dándose de baja, correlativamente, en el epígrafe 631 con efectos desde 2021.

Sin embargo, la controversia se centra en resolver, si las entidades locales tienen competencia para excluir la aplicación de un epígrafe que contempla cuota nacional, por otro que prevé, únicamente, cuota municipal o, si, por el contrario, su competencia se circunscribe exclusivamente a modificar un alta en cuota municipal por otra cuota municipal en otro epígrafe distinto, como así se declaró por el **Tribunal Supremo, en Sentencia de 3 de diciembre de 2020 (RJ 2020/4752)**.

Vaya por delante, que no discutimos si un Ayuntamiento o una Diputación a través de un procedimiento de inspección¹⁴ puede modificar el alta del censo (siempre dentro de cuotas municipales), la esencia del conflicto está, en que si un Ayuntamiento o Diputación, a través de un procedimiento de inspección o comprobación limitada, puede sacar a una comercializadora de energía eléctrica del alta censal en un epígrafe por cuota nacional, en que está debidamente inscrita, para darla de alta en otro epígrafe por cuota municipal, cuando entendemos que dicha competencia está reservada a la

14 Vid. ALONSO GIL, M. (2020), “Procedimiento de Inspección Tributaria Local”, en *La tributación local en esquemas*, MARIN-BARNUEVO FABO, D. (Dir), et. al., Instituto de Derecho Local, UAM, páginas 222 y 223.

Administración del Estado o a las Haciendas Forales¹⁵.

La delimitación de la competencia municipal en materia de gestión censal, sin resolver hasta la fecha, tiene una importancia fundamental a la hora de solucionar de manera definitiva la presente controversia, porque de acogerse la tesis que defendemos, las entidades locales estarían imposibilitadas para realizar actuaciones de inspección o comprobación para modificar un alta en cuota nacional por otro epígrafe que solo contempla cuota municipal, correspondiendo dichas actuaciones a la Agencia Estatal de

Administración Tributaria o las Haciendas Forales. Y esta imposibilidad abarcaría, no sólo al epígrafe 659.90, sino a cualquier otro epígrafe en el que se reproduzca la situación actual de contraposición entre cuota nacional y actividad inspectora municipal.

Las competencias delegadas a las Administraciones Locales, en modo alguno amparan una modificación de la matrícula de una comercializadora sin previamente instar el procedimiento previsto por el **artículo 11 del RD 243/1995**, como veremos más adelante¹⁶. Las facultades inspectoras municipales alcanzan a la comprobación y, en

15 Cfr. MARTÍN RUIZ, J., (2021): “Impuestos Locales”, en CUBERO TRUYO, A., (Dir.) *Los Impuestos, Compendio de Derecho Fiscal*, Ed. Tirant lo Blanch, páginas 409 y siguientes.

16 Muchos han sido los pronunciamientos de los juzgados contencioso-administrativo sobre esta materia. A modo de ejemplo, así lo declaró la Sentencia número 9/2020, de fecha 27 de enero, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Badajoz al señalar que: “Pues bien, teniendo en cuenta que la competencia de este Juzgado se limita a las liquidaciones practicadas por el OAR, habrá que convenir con la entidad demandante que, efectivamente, dichas liquidaciones han de practicarse conforme al epígrafe en el que está inscrita la actividad de comercialización de energía y gas que realiza Iberdrola, esto es, conforme al epígrafe 631 del Impuesto de Actividades Económicas. Para modificar los epígrafes en los que encuadrar dicha actividad es preciso seguir un procedimiento administrativo, que no nos consta que en este caso se hubiera seguido, no siendo un procedimiento de inspección como el seguido por el OAR el adecuado para modificar los epígrafes del IAE. Modificar de oficio la matrícula de la entidad demandante y al margen del procedimiento legalmente previsto, careciendo, además, de la competencia para ello, es un motivo para declarar la nulidad de las liquidaciones practicadas, con los efectos a ello inherentes”. En el mismo sentido se han pronunciado, el juzgado contencioso-administrativo número 3 de Huelva, en la sentencia 239/2021, de 30 de julio; el juzgado contencioso-administrativo número 3 de Pontevedra, en la sentencia 270/2021, de 21 de julio; o el juzgado contencioso-administrativo número 2 de Pontevedra, en la sentencia 268/2021, de 13 de octubre. Todas concluyen que: “La conclusión final que hay que alcanzar después de esa sentencia (refiriéndose a la STS de 12 de mayo de 2021) es la de que esta actividad, desplegada en todo el territorio nacional, debería encuadrarse en el epígrafe 151.5 del Anexo I del RDLeg 1175/1990 de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto, antes de la adición del epígrafe 151.6. que ha tenido lugar con motivo de la entrada en vigor de la LPGE-2021. Ciertamente esa Sentencia responde a un recurso de casación admitido a trámite con respecto a una del TSJ de Castilla y León (nº 2369/2019, ATS 2746/2020) pronunciada en el recurso nº 451/2018 contra una serie de resoluciones del TEA Regional de Castilla y León con sede en Valladolid, de 31.01.2018, que desestimaron a su vez las reclamaciones económico administrativas dictadas en una serie de procedimientos sobre inclusión en la matrícula del IAE; de manera que en ese recurso no se vendría propiamente a cuestionar si la Administración local habría actuado invadiendo, aunque fuera en respuesta a un procedimiento inspector, lo que tan sólo serían competencias estatales, que son aquellas que se ejercen en la gestión censal del Impuesto; cosa que, sin embargo, sí se ponía en duda para los otros RRCC arriba mencionados, que han quedado archivados por desistimiento de sus promoventes.

Sin embargo, que tal cosa sea así, no impide que se pueda declarar sino imposible (evidentemente no lo es), si manifestamente ilegal, incorrecto, el resultado asociado al procedimiento inspector emprendido aquí por el ORAL, fuera o no en invasión de competencias estatales, porque habría generado la aplicación final, aunque en la fase de gestión liquidatoria y en unos términos poco claros en materia de competencias, de un epígrafe concreto que el propio TS ha desterrado de entre todos aquellos en que podría “encuadrarse” la actividad de la empresa recurrente”. (Fundamento Jurídico Tercero, sentencia 270/2021, de 21 de julio juzgado contencioso-administrativo número 3 de Pontevedra). (La negrita es nuestra). De igual forma ha sido confirmado por el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura en sentencias 220/2021, de 4 de marzo, y 1074/2020,

su caso, corrección de aquellas obligaciones tributarias vigentes que dimanen del tributo, pero no a aquéllas que aún no han sido determinadas. Si la matrícula vigente al tiempo de practicarse las cuotas aplicables reflejase la inscripción de una comercializadora en un epígrafe en cuota nacional, si la Diputación Provincial o el Ayuntamiento estimaran que tal epígrafe no es acorde con la realidad de la actividad económica desarrollada, dispone de los medios legales y del procedimiento para modificarlo. No obstante, en tanto dicha modificación no se haya llevado a cabo conforme a las reglas de competencia y procedimentales legalmente previstas, difícilmente puede reputarse, incluso por vía de inspección, que existe un incumplimiento susceptible de ser regularizado tal como, por otro lado, ha reconocido la **Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha número 266/2018, de 22 de octubre, en el recurso de apelación número 86/2017** [JUR 2019/1259].

A mayor abundamiento, la interpretación realizada por las Entidades Locales entraña un exceso en las competencias que le han sido delegadas, puesto que el **RD 243/1995**, únicamente confiere competencias de inspección y de gestión censal a los Ayun-

tamientos y Diputaciones Provinciales en relación con las cuotas municipales.

Esta situación descrita con anterioridad se ha visto confirmada, ya que el Tribunal Supremo, por **Auto de la Sección de admisiones de la Sala Tercera, de fecha 3 de julio de 2024**, ha acordado la admisión a trámite del recurso de casación número 6109/2023¹⁷. El citado Auto recoge que:

«El Auto de admisión ha identificado, conforme al artículo 90.4 LJCA, como cuestiones en las que se entiende que existe interés casacional objetivo las siguientes:

«1. Determinar si la facultad de liquidar el IAE, atribuida por ley a una entidad local, 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, aun en el caso de que se tribute por cuota nacional.

2. Precisar, en caso de que se pueda modificar la matrícula del impuesto en el seno de un procedimiento de inspección cuando el obligado tributaba en cuota nacional para encuadrar la actividad en un epígrafe que implica tributar por cuota municipal, si es necesario que el ente local tenga delegadas

de 21 de diciembre; las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Galicia (sede A Coruña), 451/2021 y 452/2021, ambas de fecha 4 de noviembre de 2021, y con mayor contundencia la Sentencia número 139/2024, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, de 30 de enero, que analizaremos más adelante.

17 El recurso fue preparado contra la Sentencia número 196/2023, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de 17 de abril de 2023, complementada por Auto de 1 de junio de 2023 sobre complemento de la citada sentencia, por la que se desestimó el recurso contencioso-administrativo número 15389/2022, sobre inclusión en la matrícula del Impuesto sobre Actividades Económicas, por la actividad de comercialización de energía eléctrica realizada en varios municipios de Pontevedra y por la que se modificaba la matrícula de ámbito nacional en la que se encontraba inscrita una sociedad de energía eléctrica.

específicamente las competencias de gestión censal del impuesto».

(...).

Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, son los artículos 90 y 91 TRLHL y artículos 11 y 18 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA”.

II. PLANTEAMIENTO JURÍDICO DE LA CUESTIÓN.

El debate fundamental, se centra en la correcta interpretación y aplicación de los preceptos reguladores del IAE respecto del alcance de las facultades de gestión censal dentro del ámbito municipal en el sector eléctrico. Como recoge el Auto de admisión del Tribunal Supremo, de fecha 3 de julio de 2024:

“La cuestión con interés casacional que plantea el presente recurso versa sobre el alcance que puede tener una delegación de competencias conferida a una entidad local respecto al IAE y, en particular, si las competencias asumidas en virtud de tal delegación permiten a la entidad delegada alterar un epígrafe en cuota nacional y encuadrar la actividad en un epígrafe que tribute en cuota municipal, sin que se le hayan atribuido competencias censales”.

Del tenor literal de los **artículos 90 y 91 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales**, aprobado mediante el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante “TRLHL”) y de **los artículos 2, 3, 4, 11, 18, 20 y 23 del Real Decreto**

243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del IAE y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto (en adelante “RD 243/1995”) se extrae que:

- (i) la gestión censal comprende la formación de la matrícula (constituida por los censos tributarios), la calificación de las actividades económicas y, el señalamiento de las cuotas correspondientes, siendo competencia de la Administración tributaria del Estado, añadiendo, que, tratándose de cuotas municipales, esas funciones podrán ser delegadas en los Entes Locales;
- (ii) sobre las competencias inspectoras se extrae que éstas quedan también reservadas a la Administración tributaria del Estado, pudiendo igualmente las Entidades Locales asumir las competencias de inspección por delegación estatal, pero sólo y exclusivamente dentro de cuotas municipales; y,
- (iii) en cuanto a la gestión tributaria (liquidación y recaudación) es ejercida, o bien, por el Ente Local (a quien corresponde el rendimiento del tributo, si estamos ante su ámbito territorial y cuotas municipales), o bien, por la Administración tributaria estatal (en el caso de las cuotas nacionales o provinciales).

La justificación de este organigrama de gestión compartida y de reserva de competencias Estatales, no es más que la importante función dentro del sistema tributario que cumple el IAE, que, además de su finalidad

fiscal o recaudatoria, cumple una importante función de localización de las actividades, susceptible de dar lugar a la realización de hechos impositivos correspondientes a algunos de los tributos esenciales del sistema tributario (IRPF, Impuesto de Sociedades o IVA), sirviendo así a su control¹⁸.

Esta función permite fundamentar la reserva censal al Estado, conociéndose como interés supralocal, requiriendo para ello un cierto grado de unidad. Es por ello, que, dentro de este organigrama, no tendría cabida la posibilidad de que un Ente Local pudiera alterar de manera unilateral el censo nacional, fuera absolutamente de las competencias que la legislación en vigor le ha atribuido, no digamos nada, si además pretende ejercer competencias censales sin haberlas asumido. Si cualquier Entidad Local tuviera competencias para modificar el censo del IAE vía inspección, alterando el epígrafe en cuota nacional elegido por el contribuyente, por otro epígrafe en cuota municipal, llevaría además a usurpar al Estado de este modo la recaudación que venía obteniendo por el mismo, sin ninguna intervención estatal en la citada modificación censal. Ello tiene como consecuencia un desapoderamiento al Estado (tanto de la competencia sobre el censo, como de la recaudación que genera la cuota nacional), sin base legal.

En el mismo sentido que lo expuesto, se refiere el citado Auto de admisión de fecha 3 de julio de 2024:

“A fin de resolver la cuestión que se plantea resulta necesario tomar en consideración los

artículos 90 y 91 del TRLHL (...). Estos artículos deberán ser interpretados en armonía con lo dispuesto en lo dispuesto en el Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, cuyo artículo 11, regula la inclusión, variación o exclusión de oficio en los censos (...). Por su parte, el artículo 18, intitulado “Comprobación e investigación” dispone: (...)”.

Sobre lo que antecede, la respuesta jurisprudencial hasta la fecha, en lo que aquí nos interesa, podríamos sintetizarla en lo siguiente:

1. La importante **Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de 25 de septiembre de 2001 (recurso 5623/2000)**, que recoge la configuración legal del IAE, donde se concluye que, la gestión censal del impuesto, (esto es, las altas, variaciones, bajas y modificaciones de la matrícula del IAE) son competencia exclusiva de la Administración Tributaria del Estado, pero se puede delegar para las actividades y cuotas municipales en un concreto Ente Local; y por otro, la inspección del impuesto es competencia exclusiva de la Administración del Estado, pero se puede delegar en un Ente Local para las actividades y cuotas municipales; y

2. La **Sentencia del Tribunal Supremo 1652/2020, de 3 de diciembre**, que en esencia estableció la doctrina casacional, otorgando la facultad a los Entes Locales para que, a través de un procedimiento de inspección, puedan modificar el alta del censo, siempre dentro de cuotas municipales y habiendo asumido competencias en materia

18 Cfr. BARQUERO ESTEVAN, J. M. (1999), *Gestión tributaria y relaciones interadministrativas en los tributos locales*, Montecorvo-UAM, Madrid, páginas 409 y siguientes; vid. también, GARCÍA MARTÍNEZ, A. (2010): “El Impuesto sobre Actividades Económicas”, en MARIN-BARNUEVO FABO, D. y RAMALLO MASSANET, J. (Dir.), en *Los Tributos Locales*, Cizur Menor, Civitas, Thomson Reuters, páginas 224 y siguientes.

inspectora y censal. Así lo recoge la Sala de admisiones en el citado Auto de admisión.

A este respecto queremos indicar que el Tribunal Supremo, se ha pronunciado sobre la posibilidad de que los entes locales puedan modificar un epígrafe con cuota local por otro epígrafe con cuota local, en la sentencia del **Tribunal Supremo 1652/2020** anteriormente recogida.

Cabe subrayar que la cuestión suscitada en esta **Sentencia de 3 de diciembre de 2020** *sólo hace referencia, a que las entidades locales pueden 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 (sólo ámbito municipal), que el contribuyente no se encuentra correctamente encuadrado en el epígrafe que le corresponde. Ello supone que nuestro Alto Tribunal sólo avala la posibilidad de que las entidades locales, en ejercicio de facultades de gestión censal y de inspección, puedan modificar de oficio la matrícula del IAE de una cuota municipal a otra cuota municipal, pero, en ningún caso, modificar de oficio una cuota nacional por una cuota local, por no estar comprendida dentro de las funciones delegadas por la Administración del Estado, estableciendo un procedimiento especial para ello (artículo 11 del RD 243/1995).*

La interpretación de esa sentencia, como expondremos a continuación, ha podido

generar cierta confusión entre los distintos Juzgados y Tribunales.

De hecho, el **Auto del Tribunal Supremo 7300/2022, de 23 de marzo**, decidió no admitir el asunto de la competencia municipal en materia de IAE, porque “*la cuestión ya estaba resuelta*”¹⁹, cuando en realidad no lo estaba, porque lo que se planteaba era una cuestión distinta a la resuelta por la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Así, en el asunto abordado por dicho Auto se planteaba la modificación censal por parte de una Entidad Local fuera de este ámbito local, alterando un censo nacional, en cuota también nacional, sin asumir competencias de gestión censal y sin el procedimiento determinado legalmente por el artículo 11 del RD 243/1995, algo distinto a lo reconocido por la **Sentencia de 3 de diciembre de 2020**.

Esa diferencia sí es reconocida en el citado **Auto de admisión de fecha 3 de julio de 2024**. De ello se han hecho eco los juzgados contencioso-administrativos y los Tribunales Superiores de Justicia, entre ellas, valga como muestra, la Sentencia 270/2021, de 21 de julio, del juzgado contencioso-administrativo número 3 de Pontevedra, que recoge:

“En los recursos de casación núms. 6913/2019, 2023/2020, 2656/2020 y 3334/2020, admitidos a trámite por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, empresas como la aquí

19 Cfr. Auto del Tribunal Supremo 7300/2022, de 23 de marzo (recurso número 3346/2021): “4. Por el contrario, no cabe apreciar interés casacional objetivo en relación con el primer bloque de cuestiones que suscita la mercantil recurrente en su escrito de preparación, relativas a la distribución de competencias municipales y estatales, el alcance y extensión de las facultades municipales en el IAE y al procedimiento previsto en el RGIAE, toda vez que el planteamiento de la parte recurrente ha sido rechazado en sentencia de la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2020 (RCA/374/2019:ES:TS:2020:4030), según la cual 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” (Fundamento Jurídico quinto).

recurrente mantenían como objeto o cuestión de interés casacional, tanto la que aquí se vendría a suscitar propiamente (... epígrafe 659.9), como otra que finalmente ha quedado sin respuesta, (...) en especial en el nº 334/2020 se suscitaba también la cuestión relativa a la falta de competencia municipal para propiciar ese alta en el censo en el epígrafe (...), aunque el alta lo fuera como resultado de un procedimiento inspector, en tanto a entender de los promoventes de esos recursos, lo que se vendría a ejercer por la administración local con ese alta (asociada a un procedimiento inspector, para el que en principio no habría duda de que sí dispondría la administración municipal) sería propio de competencias exclusivas de la Administración estatal, encargada precisamente de la gestión censal previa a la liquidación”.

Más clarificadora aún resulta, **la Sentencia número 139/2024, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, de 30 de enero**, cuando afirma que la Sentencia del **Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2020**:

“se contrajo a 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”, a lo que contesta “positivamente”. Ahora bien, se ha de advertir que la situación que contempla y a la que se refiere con su respuesta en sentido positivo es la que surge “en el ejercicio de la función de inspección que tiene delegada por la Administración estatal”, es decir, se trata de un caso en el que la delegación ha tenido lugar sin que

tal extremo haya sido objeto de discusión, y es de destacar que lo controvertido en el pleito que ahora resolvemos es precisamente si tal delegación ha de entenderse producida cuando se trata de alta del contribuyente en cuota nacional, supuesto que no era el analizado por la Sentencia nº 1652/2020”.

Derivado de este escenario, el Tribunal Supremo ha acogido en el auto de admisión de 2024 citado, el interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia de las siguientes cuestiones:

- 1. Determinar si la facultad de liquidar el IAE, atribuida por ley a una entidad local, 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, aun en el caso de que se tribute por cuota nacional.*
- 2. Precisar, en caso de que se pueda modificar la matrícula del impuesto en el seno de un procedimiento de inspección cuando el obligado tributaba en cuota nacional para encuadrar la actividad en un epígrafe que implica tributar por cuota municipal, si es necesario que el ente local tenga delegadas específicamente las competencias de gestión censal del impuesto*

III. SOBRE LAS COMPETENCIAS MUNICIPALES EN MATERIA CENSAL DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

El artículo 90 del TRLHL, dispone que el IAE se gestiona a partir de la matrícula del Impuesto, constituida por la información de los censos tributarios. Ese mismo precepto

señala que cualquier modificación de la matrícula requiere, a su vez, la previa modificación censal.

A tales efectos, el **artículo 91.1** de la misma norma dispone, que 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. No obstante, el mismo precepto señala que tratándose de cuotas municipales, esas funciones podrán ser delegadas en los Ayuntamientos o en las Diputaciones Provinciales.

Es decir, tal y como hemos comentado con anterioridad, en lo que podemos denominar actos de gestión censal, la competencia pertenece a la Administración Tributaria del Estado, tanto en relación con cuotas nacionales, provinciales y locales, aunque, en este último caso, esa competencia puede ser delegada a los Ayuntamientos o en las Diputaciones Provinciales.

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

Conforme a lo dispuesto en el **artículo 91.3 del TRLHL**, la comprobación e inspección del IAE corresponde a la Admin-

istración Tributaria del Estado, que puede delegarla en los Ayuntamientos y en las Diputaciones Provinciales.

Pues bien, las condiciones y efectos de dicha delegación se establecieron en la **Orden de 10 de junio de 1992**, por la que se desarrolla la delegación y colaboración en la comprobación e inspección del Impuesto sobre Actividades Económicas. A los efectos que aquí interesan, el **artículo 7 de la referida Orden** establece que:

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

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

El primer aspecto que debe indicarse es que una misma actividad no puede quedar sometida a tributación por dos epígrafes diferentes. Por lo tanto, la sujeción de una actividad a tributación por un determinado epígrafe, implica su exclusión de tributación de otro. Además de lo anterior, y más allá de la cuota aplicable por cada tarifa, deben tenerse en cuenta dos aspectos adicionales:

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

85 del TRLHL). Así, en el caso de las cuotas nacionales, la exacción se llevará a cabo por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y su recaudación se distribuirá entre todos los Municipios y Diputaciones Provinciales de Territorio Común. En las cuotas provinciales la exacción se lleva a cabo igualmente por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y su recaudación se distribuirá entre todos los Municipios de la Provincia y la Diputación Provincial correspondiente. En el supuesto de cuotas nacionales o provinciales de las sociedades con domicilio fiscal en un Territorio foral (País Vasco o Navarra), la exacción se llevará a cabo por la Hacienda foral correspondiente y su recaudación se distribuirá entre todos los municipios de ese Territorio foral. Por último, en el caso de las cuotas locales, tanto forales como no forales, la exacción se llevará a cabo por el Municipio que, además, se quedará con la recaudación.

- En relación a la aplicación del recargo provincial (**artículo 134 del TRLHL**), en el caso de las cuotas locales, resultará de aplicación el recargo provincial, pero no en el caso de las cuotas provinciales o nacionales.

Pues bien, sobre la base de lo expuesto, cuando una determinada corporación local decide, que una entidad que está tributando en el IAE por un epígrafe que prevé la aplicación de cuota nacional, provincial y local debe aplicar un epígrafe en modalidad de cuota local, automáticamente, está impidi-

endo la aplicación del epígrafe que prevé la cuota nacional (ya que, de lo contrario, la misma actividad desarrollada en ese municipio quedaría gravada por dos epígrafes, el de la cuota nacional y el de la cuota local). Lo anterior tiene unas implicaciones:

- La decisión unilateral de una determinada entidad local de modificar la aplicación de un epígrafe que prevé la tributación por cuota nacional por otro epígrafe en cuota local supone una decisión jurídica que *afecta al resto de municipios y provincias*, así como a la Administración central. Y ello porque, como hemos indicado, una sola actividad no puede quedar sujeta a tributación por dos epígrafes diferentes, de modo que la aplicación de uno supone la inmediata exclusión de otro.
- La decisión unilateral de una determinada entidad local de modificar la aplicación de un epígrafe por otro no solamente tiene efectos jurídicos, sino que también los tiene *económicos*, ya que el importe de la recaudación y su distribución entre municipios y provincias quedará también modificado. Así, la decisión de aplicar un epígrafe en modalidad de cuota local en lugar de aplicar un epígrafe en modalidad de cuota nacional supondrá que determinados municipios que podrían percibir una parte de la recaudación de la cuota nacional recaudada dejarían de recibir ese importe.
- La decisión unilateral de una determinada entidad local de modificar

la aplicación de un epígrafe también modifica el *reparto de recaudación* entre Diputaciones Provinciales, dado que la aplicación de la cuota local permite la aplicación del recargo provincial, pero puede sustraer recaudación de otras provincias.

- La decisión unilateral de una determinada entidad local de modificar la aplicación de un epígrafe también *modifica el reparto de recaudación* entre la Haciendas forales y la Administración tributaria del Estado.

En consecuencia, si se atiende a lo con-junción de lo dispuesto en los **artículos 91 del TRLHL, en el artículo 18 del RD 243/1995 y en el artículo 7 de la Orden de 10 de junio de 1992**, las facultades de comprobación e inspección permitirán a la Administración tributaria local, determinar si una actividad debe tributar por un epígrafe sometido a cuota local u otro también sometido a cuota local, o determinar los elementos tributarios de una actividad gravada por cuota local. Sin embargo, esas actuaciones no podrán afectar a la tributación de una actividad gravada por cuota nacional y, por lo tanto, esas actuaciones no podrán excluir la aplicación de una cuota nacional²⁰.

Además, **el artículo 18.1 RD 243/1995**, incluye entre las funciones de inspección,

aparte de las de comprobación, investigación y liquidación, las de notificación de la inclusión, exclusión o alteración de los censos, contemplando su **apartado 2**, que esas funciones se podrán atribuir al Ente Local, exclusivamente, en los supuestos de tributación por cuota municipal.

Ahora bien, cuando el **artículo 18.1 RD 243/1995** se está refiriendo a la alteración de la matrícula o alteración de censos, tan sólo se refiere a su notificación. Esto es, no indica el precepto que en el seno de un procedimiento de inspección se pueda, como un acto más del procedimiento de inspección, alterar la matrícula del impuesto. Y no lo indica por cuanto dicha alteración exige un procedimiento específico, previo, contemplado en el **artículo 11** de ese mismo cuerpo normativo, consistente en que, cuando el órgano que ejerza la gestión censal tenga conocimiento del comienzo, variación o cese en el ejercicio de actividades gravadas por el impuesto, que no hayan sido declaradas 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 derecho²¹.

Por tanto, la mención que el **artículo 18.1 RD 243/1995** hace a la notificación de la inclusión, exclusión o alteración de censos no atribuye competencia censal alguna, sino meramente notificadora.

20 Para PÉREZ ROYO, I. (2016), se distingue entre gestión censal y gestión tributaria, correspondiendo la primera al Estado y la segunda a los Ayuntamientos. La gestión censal está encaminada a todas aquellas actuaciones conducentes a la formación de la matrícula del IAE, mientras que la gestión tributaria se encuentran las funciones de concesión o denegación de exenciones, realización de las liquidaciones, emisión de recibos y recaudación del impuesto, así como la resolución de expedientes sobre devolución de ingresos indebidos. Para el autor, “*el reparto de competencias que hemos descrito sólo es válido respecto de las actividades que tributen por cuota municipal, ya que las que lo hagan por cuota provincial o nacional serán gestionadas íntegramente por la Administración Tributaria estatal*”. “Los impuestos municipales”, en PÉREZ ROYO, F., et. al., *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*, Ed. Tecnos, Madrid, páginas 1071 y 1072.

21 Cfr. consulta vinculante, **V1118-06, de 15 de junio de 2006**.

Así lo confirma el **artículo 11 RD 243/1995** al referirse expresamente, a que la notificación de los actos de alteración de la matrícula, que contempla dicho precepto, podrá ser realizada por los órganos de inspección de conformidad con el **artículo 18 de este Real Decreto**. No basta para alterar la matrícula del impuesto, con disponer de competencias en materia de inspección, sino que es necesario tener delegadas las competencias de gestión censal del impuesto para poder realizar los actos de inclusión, exclusión y alteración de la matrícula del impuesto.

La redacción del **artículo 8 de la Orden de 10 de junio de 1992**, por la que se desarrolla la delegación y colaboración en la inspección del IAE, recoge, que la comunicación allí prevista se refiere a las alteraciones realizadas en ejercicio de las competencias delegadas censales, aunque se ejerzan en el seno de un procedimiento de inspección.

Refuerza este argumento el distinto tratamiento legal que se le otorga a la concesión de una y otra competencia en el **RD 1175/1990, de 28 de septiembre**, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del IAE, y en la **Orden de 10 de junio de 1992**, siendo los requisitos exigidos a los Ayuntamientos en uno u otro caso diferentes.

No parece pues, que sea defendible, por ejemplo, que una Diputación, que ha asumido las competencias inspectoras por delegación de los Ayuntamientos, que a su vez les ha delegado el Estado, sin competencias censales, pueda alterar la matrícula del im-

puesto en el desarrollo de sus funciones de inspección. Un entendimiento distinto de la cuestión puede conducir a que, se produzcan graves problemas de coordinación entre las Administraciones Públicas con consecuencias de doble tributación para el sujeto pasivo, al darse de alta actividades en cuotas municipales que ya vienen tributando en cuota nacional.

También resulta necesario analizar, si la configuración legal expuesta del IAE permite la práctica de algunos Entes Locales (con competencia censal o sin ella), consistente en no dictar resolución expresa sobre la inclusión o alteración de la matrícula y, simplemente, advertir que la aprobación de la liquidación en el procedimiento de inspección, relativa a una actividad no declarada o distinta a la declarada, supone la inclusión, alta o alteración del censo. Adelantando ya que, a nuestro entender, el contenido del **artículo 11 RD 243/1995**, al margen de otros principios del procedimiento administrativo e incluso de orden constitucional, no permiten ese modo de actuar.

Este artículo 11, exige una *resolución expresa* sobre la inclusión, exclusión y alteración del censo después de haber otorgado un plazo de audiencia al interesado, y ese procedimiento no se respeta si se da por producida la alteración con la aprobación de una liquidación. Esta simplificación del acto administrativo, o *pseudo acto*, no tiene cabida en nuestro Derecho, ni desde el procedimiento administrativo que exige un acto expreso, ni desde la perspectiva de principios constitucionales de seguridad jurídica, buena

administración²², y del derecho de defensa con todas las garantías. La exigencia de un pronunciamiento expreso por el órgano competente sobre la inclusión, exclusión o alteración de la matrícula, reduciría los problemas derivados del cúmulo de recursos que hay que formular sobre cada uno de los actos que se derivan de un procedimiento de inspección del IAE.

De acuerdo con lo expuesto, la mayoría de los Entes Locales *sólo tienen* delegada las competencias en materia de inspección tributaria, dentro de su marco local, por lo que a este respecto no se discute la capacidad de los mismos en materia de inspección tributaria, eso sí dentro del marco local en el que le ampara la Ley. Sin embargo, cabe reseñar, que si la Entidad Local no ha asumido las competencias delegadas en materia de gestión censal, éstas quedan como competencias exclusivas del ámbito estatal.

La controversia se centra en determinar, si un Ente Local, puede ejercer competencias de gestión censal (sin delegación censal) y gestión tributaria (calificar la actividad, determinar el grupo o epígrafe, liquidar y recaudar) fuera de su marco local, modificando el censo nacional de manera unilateral, donde venía tributando además el contribuyente en cuota nacional, que previamente había elegido, sin ningún respaldo legal ni competencial, y sin utilizar el procedimiento

previsto en el artículo 11 RD 243/1995, es decir, ¿puede un Ayuntamiento o Entidad Local, modificar el censo del IAE, a nivel estatal (cuota nacional) por el que venía tributando, despojando al Estado de su recaudación, para pasar a cuota municipal, sin el procedimiento establecido en el artículo 11 del RD 243/1995, o peor aún sin tener asumidas las competencias censales?; ¿tiene alcance general la competencia municipal para alterar unilateralmente el censo del IAE con efectos erga omnes?

A nuestro entender, las competencias delegadas a los Entes Locales, en modo alguno amparan una modificación de la matrícula de una entidad sin previamente instar el procedimiento previsto por el **artículo 11 RD 243/1995**, dado que las facultades municipales alcanzan a la comprobación y, en su caso, corrección de aquellas obligaciones tributarias vigentes que dimanen del tributo, pero no a aquéllas que aún no han sido determinadas, añadiendo además que la mayoría de las Entidades Locales o Diputaciones Provinciales no tienen asumidas la delegación censal, infringiendo así, los **artículos 90 y 91 TRLHL**, en conexión con los **artículos 2, 3, 4, 11, 18, 20 y 23 del RD 243/1995**, y con el **artículo 9.3 CE**.

Si una Entidad Local estima que un epígrafe no es acorde con la realidad de la actividad económica desarrollada, dispone de

22 Así: “del principio de buena fe, vertebrador de nuestro ordenamiento (...), y tras el que se cobijan virtudes como la rectitud o la honradez, son corolarios el de buena administración y el de confianza legítima” (Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de abril de 2021); siendo así que, lejos de ser conceptos inertes, han venido siendo configurados por la jurisprudencia del Tribunal Supremo con unos contornos del todo ciertos. Cfr. Sentencia del Tribunal Supremo 1421/2020, de 28 de mayo (recurso de casación número 5751/2017); cfr. también PONCE SOLÉ, J. (2023): “El derecho a una buena administración, su exigencia judicial y el privilegio de ejecutoriedad de los actos administrativos. A propósito de la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo 1421/2020, de 28 de mayo de 2020, recurso de casación 5751/2017”, *Revista de Administración Pública*, número 221, **páginas 163 y siguientes**.

los medios legales y del procedimiento para modificarlo. No obstante, en tanto dicha modificación no se lleve a cabo conforme a las reglas de competencia y procedimiento legalmente previstas, difícilmente puede reputarse, incluso por vía de inspección, que existe un incumplimiento susceptible de ser regularizado.

Todo lo anterior ha sido plenamente refrendado, como ya apuntamos ab initio, por la reciente **sentencia número 139, del TSJ de Andalucía, de 30 de enero de 2024** (recurso de apelación núm. 987/2023). El pronunciamiento judicial entiende, que la entidad local carece de competencia para modificar unilateralmente un alta en la matrícula en modalidad de cuota nacional aplicando otro de cuota municipal o en la modalidad de cuota municipal, anulando, por tanto, la resolución recurrida y las liquidaciones que de ella se derivan, concluyendo lo siguiente:

“SEXTO.— Pues bien, de lo que acabamos de transcribir no cabe más que concluir que con ello no se da cumplida respuesta al planteamiento que realizó la ahora apelante en vía de recurso de reposición, y en el que insiste en la jurisdiccional.

En efecto, reiteramos que lo controvertido en el primer motivo de impugnación/apelación que nos ocupa es una cuestión sobre atribución de competencias entre Administraciones en materia de comprobación e investigación del IAE, y, al respecto, debemos partir de que conforme al artículo 91.3 de la Ley de Haciendas Locales, la comprobación e inspección del IAE corresponde a la Administración tributaria del Estado, pudiendo ser delegada en los Ayuntamientos y en las Diputaciones Provinciales.

(“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”).

Sobre tal delegación, se ha de estar a la Orden de 10 de junio de 1992, del Ministerio de Economía y Hacienda, por la que se desarrolla la delegación y colaboración en la inspección del Impuesto sobre Actividades Económicas, en cuyo artículo 7 se establece que, “La Entidad ejercerá las competencias inspectoras que, en relación al Impuesto sobre Actividades Económicas, atribuyen las disposiciones legales a los órganos de la Administración Tributaria Estatal, exclusivamente respecto de las actividades económicas que se desarrollen en su ámbito territorial y tributen por cuota municipal.”

En el mismo sentido, el artículo 18 del 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, viene a disponer en su artículo 18.2, primer párrafo, que, “No obstante, cuando se trate de cuotas municipales, las competencias en materia de inspección del impuesto podrán ser delegadas por el Ministro de Hacienda en los ayuntamientos, diputaciones provinciales, consejos y cabildos insulares, comunidades autónomas y otras entidades reconocidas por las leyes

que lo soliciten.”, posibilidad de delegación que, (para “cuando se trate de cuotas municipales”) constituye una excepción a la regla general prevista en el apartado 1 del mismo precepto (“1.La inspección del Impuesto sobre Actividades Económicas se llevará a cabo por los órganos competentes de la Administración tributaria del Estado” “tanto en relación a cuotas provinciales y nacionales como a cuotas municipales”), de donde se colige con claridad que no está prevista la delegación cuando de cuotas nacionales se trate.

Consecuentemente, no cabe más que concluir en el sentido de que lleva razón la parte actora cuando afirma que, “la interpretación realizada por la Administración entraña un exceso en las competencias que le han sido delegadas, puesto que el RD 243/1995 únicamente confiere competencias de inspección y de gestión censal a los ayuntamientos y diputaciones provinciales en relación con las cuotas municipales y, las actuaciones desarrolladas en este caso por la

Administración, la Excma. Diputación de Jaén, suponen un exceso de tales competencias toda vez que excluyen de tributación a mi representada por un epígrafe con cuota nacional para incluirla en un epígrafe en cuota local, pese a que éste dispone también de cuota nacional.”, y es de advertir que del texto de la Resolución administrativa desestimatoria de la reposición no resulta motivación alguna en orden al planteamiento hecho por la Compañía sobre su alta en la modalidad de cuota nacional, limitándose la Administración a expresar que, “Sin embargo, en la exposición de CURENERGÍA, se desprende un elevado interés por tributar en un epígrafe por cuota nacional que hacerlo en el epígrafe correcto”.²³.

En conclusión, la delegación de competencias se realiza exclusivamente en el territorio del ente delegado, sobre actividades económicas que se realizan dentro de ese territorio local y sólo abarca cuotas munic-

- 23 Los Tribunales Económico-Administrativos, han acogido íntegramente la doctrina establecida por la **sentencia del TSJ de Andalucía, de 30 de enero de 2024**. Así el **Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid ha emitido tres Resoluciones, en fecha 29 de julio de 2024, procedimientos número 28-16059-2023, 28-10832-2023 y 28-16047-2023**, en los que respalda plenamente la incompetencia municipal para modificar unilateralmente una tributación en cuota nacional:

“Siendo que el epígrafe 151.6 “Comercialización de energía eléctrica” permite la tributación por cuota nacional, la cuestión que se plantea en la presente reclamación es si el Ayuntamiento de Madrid carece de competencia para la modificación de la matricula del Impuesto de Actividades Económicas (IAE) de los obligados tributarios, como alega la reclamante, invocando como vulnerados los artículos 90 y 91 de la Ley de Haciendas Locales en conexión con los artículos 11, 18 y 23 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. Sobre esta cuestión, se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía en su Sentencia Núm. 139, de 30 de enero de 2024 (Recurso De Apelación Núm. 987/2023), en la que establece lo siguiente (...)

(cita literalmente la sentencia TSJ Andalucía número 139 de 30 de enero de 2024, antes recogida)

En base al criterio anteriormente expuesto, que este Tribunal comparte plenamente, procede anular los actos administrativos impugnados”.

En idéntico sentido, se habían pronunciado ya con anterioridad, las **sentencias del TSJ de Madrid de fechas 9 de julio de 2001 y 26 de julio de 2002**, y la **sentencia de 27 de enero de 2020 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Badajoz**, así como la **sentencia el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Badajoz número 28/2021, de 12 de marzo de 2021**.

Ese mismo criterio se desprende también de la contestación a la **consulta vinculante V1118-06, de 15 de junio de 2006**, pues indica que cuando los efectos de una inspección desarrollada por una entidad local deban surtir efectos fuera de su territorio deberá coordinarse con la Administración competente de ese otro territorio.

ipales²⁴, y por supuesto tiene que haberse asumido las competencias censales.

Por lo tanto, si una determinada Administración Local (ya sea municipal o de la Diputación Provincial) entiende que no debe resultar de aplicación un epígrafe que prevea la aplicación de una cuota nacional, considerando que debe aplicarse un epígrafe en cuota local, no puede modificar dicho epígrafe de manera unilateral, porque carece de competencias para ello por las implicaciones jurídicas y económicas que tal actuación tiene para el resto de las entidades locales.

BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO GIL, M. (2020), “Procedimiento de Inspección Tributaria Local”, en *La tributación local en esquemas*, MARIN-BARNUEVO FABO, D. (Dir.), et. al., Instituto de Derecho Local, UAM.
- ARIÑO ORTIZ, G. y LÓPEZ DE CASTRO GARCÍA-MORATO, L. (1998): *El sistema eléctrico español, regulación y competencia*, Editorial Montecorvo, Madrid.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. (2016): “Fiscalidad, equidad y redistribución”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, número 20.
- BARQUERO ESTEVAN, J. M. (1999), *Gestión tributaria y relaciones interadministrativas en los tributos locales*, Montecorvo-UAM, Madrid.
- CUBERO TRUYO, A. (1997), *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*, Marcial Pons, Madrid.
- GANDARIAS CEBRIÁN, L. (2024): “El doble uso del Derecho”, *Fiscalblog*, 21 de enero de 2024, <https://fiscalblog.es/?p=9676>
- GARCÍA MARTÍNEZ, A. (2010): “El Impuesto sobre Actividades Económicas”, en MARIN-BARNUEVO FABO, D. y RAMALLO MASSANET, J. (Dir.), en *Los Tributos Locales*, Cizur Menor, Civitas, Thomson Reuters.
- JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D., MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C. y TEIXIDOR MARTÍNEZ, N. (2019), “Tributos Locales”, en *Anuario de Derecho Municipal 2019*, Madrid 2020.
- LAGO MONTERO, J.M., (2021), *La simplificación de la imposición sobre la renta*, Ed. Reus, Madrid.
- LASARTE ÁLVARES, J. y RAMOS PRIETO, J., (2010), “El Impuesto sobre Actividades Económicas: un tributo local con síntomas de inconstitucionalidad”, en *Tributos Locales*, número 97/2010.
- LÓPEZ DE CASTRO GARCÍA-MORATO, L. (1999), “La nueva Ley 54/1997, del sector eléctrico”, *AFDUAM, Anuario de la Facultad de Derecho*, 3.
- KALLIFATIDES, T. (2024), *El arado y la espada*, Galaxia Gutenberg, S.L.
- MOLINA LEBRON, A. (2022): “El desafortunado y tardío encuadre de las comercializadoras de energía eléctrica en el impuesto sobre actividades económicas: Cuestiones pendientes”, *Tributos Locales*, número 157.
- PÉREZ ROYO, I. (2016), “Los impuestos municipales”, en PÉREZ ROYO, F., et. al., *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*, Ed. Tecnos, Madrid.

24 Artículo 7 Orden Ministerial de 10 de junio de 1992.

PONCE SOLÉ, J. (2023): “El derecho a una buena administración, su exigencia judicial y el privilegio de ejecutoriedad de los actos administrativos. A propósito de la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo 1421/2020, de 28 de mayo de 2020, recurso de casación 5751/2017”, *Revista de Administración Pública*, número 221.

RUIZ RECALVO, P., (2012), “Tributos Locales”, en CAZORLA PRIETO, L.M. y

CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dr.), en *Introducción al Sistema Tributario Español*, Ed. Thomson Reuters, Aranzadi, Madrid.

SALAS GARCÍA-NEBLE, L. M. (2023): “Buena administración y confianza legítima: a propósito de las liquidaciones del IIVTNU en las transmisiones mortis causa”, *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, número 487.

TRIBUTOS LOCALES es una publicación de Editorial Tirant lo Blanch, dirigida al personal de las distintas Administraciones Públicas, así como profesores en materia tributaria y profesionales en ejercicio, configurándose como una publicación científica de periodicidad bimestral.

Es una revista electrónica indexada en RESH (cumple con 9 criterios de calidad editorial exigidos por el CNEAI, y 11 de los exigidos por la ANECA). Su impacto en el periodo 2004-2008 fue de 0.232.

Catálogo LATINDEX cumple 30/33, v1.0 (2002-2017), indexada en IndDICEs-CSIC, Latindex, MIAR. Journal Scholar Metrics; H5-Index: 3, H5-Median: 3, H Citations: 9. Posición 669/885, Q4. Indizada en DIALNET, evaluada en CARHUS Plus+ 2018, Antigüedad = 21 años, pervivencia $\log_{10}(21) = +1.3$, ICDS = 3.8. Cat. D CIRC, Cat. C CARHUS 2014. Según WorlCat la revista está disponible en la Biblioteca Nacional de España, Universidad de Valencia, Universidad de Deusto, Universidad de Granada, Universidad Autónoma de Barcelona, entre otras.

