

## **I.- IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.**

- **Reclamación nº DEV IAE 2021 02.**  
**Fecha: 26 de marzo de 2021.**

### **RESOLUCIÓN:**

#### **RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN (PROCEDIMIENTO GENERAL)**

Este Tribunal, reunido en sesión plenaria de fecha 26 de marzo de 2021, con asistencia de los miembros que figuran en la correspondiente acta, para deliberar y fallar sobre la Reclamación Económico-Administrativa n.º, interpuesta por Don....., en nombre y representación de la sociedad ....., ha dictado Resolución cuyo contenido es el siguiente:

:

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

- I.** Por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón se procedió a notificar el recibo de cobro periódico correspondiente al Impuesto sobre Actividades Económicas de 2020 a ..... que consta dada de alta en el epígrafe 681 del CNAE, por importe de 16.361,17 euros.
- II.** Disconforme con la liquidación que le fue notificada se formuló por la citada mercantil recurso de reposición, en fecha 4 de diciembre de 2020, en el que se solicitaba que dejara sin efectos dicho acto y se dictase otra nueva liquidación que tuviese en cuenta que ....., cesó en la realización de su actividad económica a partir del 14 de marzo de 2020 al verse obligada a cerrar su establecimiento hotelero radicado en Pozuelo de Alarcón como consecuencia de la suspensión de actividades de hostelería y restauración decretada por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19. En síntesis se alegó por la recurrente que no se había realizado el hecho imponible del concepto tributario indicado.
- III.** En fecha 15 de diciembre de 2020, por la Unidad de Recursos del Órgano de Gestión Tributaria se acordó desestimar el recurso de reposición interpuesto.
- IV.** Con fecha de entrada en el registro del Tribunal de 22 de enero de 2021, se interpuso escrito de Reclamación Económico-Administrativa.
- V.** Admitida a trámite por el Procedimiento General con el número --, por el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón se nombró Vocal Ponente encargado de la Propuesta de Resolución del asunto. Asimismo se comunicó al reclamante el inicio del procedimiento y la puesta de manifiesto del expediente, a fin de poder examinarlo y formular escrito de alegaciones, trámite que fue deducido en tiempo y forma.
- VI.** Tras la instrucción del procedimiento en la forma prevenida reglamentariamente, se redactó la correspondiente Ponencia de Resolución que fue objeto de debate y votación en sesión plenaria del Tribunal, habiéndose observado en la tramitación del presente procedimiento los demás preceptos legales y reglamentarios de obligado cumplimiento, a fin de dictar la presente Resolución.

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.-)** Este Tribunal se declara competente para conocer de la presente Reclamación Económico-administrativa, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 3 y 4 del Reglamento Orgánico del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón, publicado en el BOCM nº 214 de fecha 09/09/2009, (en adelante ROTEAPA). Asimismo el acto impugnado es una materia o acto susceptible de reclamación en los términos del artículo 226 y 227 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y artículo 20 del ROTEAPA.

**SEGUNDO.-)** Concurren los requisitos de legitimación y de la presentación en tiempo y forma para la admisión a trámite de la Reclamación Económico-Administrativa, dándose cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 232 y 235 de la Ley General Tributaria y artículos 24.1 y 3 y 40 del ROTEAPA.

**TERCERO.-)** La presente resolución es dictada por este Tribunal previa Ponencia con Propuesta motivada del Vocal asignado en virtud de lo dispuesto en el artículo 13.1, en relación con el artículo 50.1 del ROTEAPA, tramitándose conforme al Procedimiento General, según dispone el artículo 236 y ss. de la Ley General Tributaria, artículos 52 y ss. del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa y artículos 39 y ss. del ROTEAPA.

**CUARTO.—**La cuantía fijada es superior a 6.000 Euros, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 35 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, así como en el artículo 22 del ROTEAPA.

**QUINTO.—**Se impugna en el presente procedimiento económico-administrativo la resolución de 15 de diciembre de 2020, del Órgano de Gestión Tributaria que desestima el recurso de reposición interpuesto por ..... contra la liquidación que le fue notificada por el IAE de 2020.

La reclamante alega, en síntesis, lo siguiente:

1. No realización del hecho imponible del IAE durante la totalidad del ejercicio de 2020 por expresa prohibición gubernativa durante el estado de alarma provocado por la pandemia ocasionada por el COVID-19.
2. Vulneración del artículo 31.1 de la Constitución en la medida en que la exigencia de un impuesto por un hecho imponible que no se ha producido implica un trato desigual ante la Ley tributaria.
3. El alta en el IAE no determina la realización del hecho imponible del IAE, ya que «de ser así, el Hecho Imponible del impuesto no sería la realización de la actividad económica sino la inclusión en el censo de actividades, llegando al caso en que se estuviese exigiendo el impuesto a alguien que no ha realizado actividad económica por el simple hecho de estar dado de alta el censo».
4. No vulneración del principio de reserva de ley porque «el objeto del presente recurso es el no devengo del IAE (...)» y que «en ningún caso esta parte está solicitando la aplicación de beneficios o incentivos fiscales que no han sido expresamente regulados por Ley, sino que el ámbito del presente recurso se limita a determinar si se ha producido, o no, el Hecho Imponible del IAE».
5. Corresponde efectuar la aplicación analógica de «la reducción por paralización de industria de la Regla 14ª.4 del Real Decreto Legislativo 1175/1990».

**SEXTO.—**El Órgano de Gestión Tributaria fundamentó la desestimación del recurso de reposición en la imposibilidad de acceder a la petición de la interesada por los siguientes motivos:

1. El devengo del IAE y su exigibilidad desde 1 de enero de cada año.
2. El carácter irreductible de su cuota.
3. La falta de previsión legal de una bonificación o exención que se relacionase con las circunstancias ocasionadas por la pandemia del COVID-19.
4. Inhabilitación para «establecer o modificar bonificaciones o reducciones fiscales si no lo recoge expresamente una Ley o cualquier otra norma con rango legal por mucho que se sea conocedora de los efectos de la pandemia».

**SÉPTIMO.—**Una vez expuestos los términos de la controversia, en sus líneas fundamentales, lo primero que debemos recordar, siguiendo la fundamentación que dimos en la Resolución adoptada por este Tribunal en fecha 5 de marzo de 2021 (reclamación 13/2021), es que por imperativo constitucional, el establecimiento de un tributo y la regulación de sus elementos

esenciales, entre los que se encuentran las exenciones y bonificaciones, están reservados a la Ley.

En este sentido, el artículo 8.d) y k) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), expresamente exige una norma de rango legal para regular «El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales», así como «La condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas».

De igual manera, el artículo 9.1 del Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, contempla ese mismo principio de preferencia legal en materia de beneficios fiscales de las Entidades Locales, al señalar que «No podrán reconocerse otros beneficios fiscales en los tributos locales que los expresamente previstos en las normas con rango de ley o los derivados de la aplicación de los tratados internacionales», previendo, no obstante, el reconocimiento de beneficios fiscales por medio de las Ordenanzas fiscales «en los supuestos expresamente previstos por la ley».

Resulta evidente, y así se ha planteado por la doctrina académica que dada la devastadora crisis provocada por la epidemia del COVID-19, haría aconsejable que los Ayuntamientos tomasen en cuenta los efectos negativos que está suponiendo en el ámbito económico y social, posibilitando la reducción de la carga fiscal soportada por sectores y colectivos afectados. Ello hubiese requerido estudiar los beneficios fiscales que podrían introducirse en las Ordenanzas reguladoras de los principales tributos locales (IBI, IAE, IVTM...) y analizar su posible aplicación retroactiva a los periodos impositivos iniciados en 2020.

Algunos Ayuntamientos han adoptado diversas medidas que cabe relacionar con el retraso en los plazos de cobro de algunos impuestos, la suspensión de vigencia o reducción de algunas tasas por aprovechamiento especial o uso de espacios públicos, la reducción de tipos impositivos y establecimiento de bonificaciones encaminadas a estimular la economía y el mantenimiento del empleo en sectores especialmente afectados por la pandemia. En la línea de lo que acaba de exponerse, con fecha 27 de marzo de 2020 fue aprobado Decreto de Alcaldía Presidencia del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón para la adopción de medidas extraordinarias en materia tributaria tras la declaración del estado de alarma como consecuencia del virus COVID-19.

Lo cierto, sin embargo, es que al carecer de la potestad legislativa que ostentan el Estado y las Comunidades Autónomas, las Entidades Locales y, entre ellas, el Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón, no puede reconocer reducciones o bonificaciones en la cuota del Impuesto sobre Actividades Económicas que no estén reconocidas o amparadas en la correspondiente norma de rango legal.

Por otra parte, se debe tener en cuenta el carácter indisponible del crédito tributario, salvo que por ley se disponga otra cosa, ex artículo 18 de la LGT; la prohibición de la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales, que consagra el artículo 14 de la misma LGT, y que la condonación se encuentra también regulada de forma clara y precisa en el artículo 75 de la LGT, optando por mantener el principio general de no condonación de deudas tributarias, con la única excepción de que dicha condonación se produzca por titulares del poder legislativo mediante la Ley correspondiente.

**OCTAVO.**—La reclamación interpuesta equivoca los argumentos de su pretensión para lograr una inaplicación del IAE de 2020 por el Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón, imposible de admitir a tenor del marco legal expuesto, con el señalamiento de que no se ha realizado el hecho imponible del impuesto por la suspensión de apertura al público de hoteles y alojamientos similares, contenida en la Orden SND/257/2020, de 19 de marzo, por la que se declara la suspensión de apertura al público de establecimientos de alojamiento turístico, de acuerdo con el artículo 10.6 del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19.

El hecho imponible del IAE 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» (artículo 78.1 del TRLRHL). El mero ejercicio de cualquier actividad económica genera la obligación de presentar la declaración de alta y de contribuir por el IAE.

Además de los caracteres de impuesto directo, de naturaleza real y objetiva, el IAE es un impuesto periódico. Así resulta de lo dispuesto en el artículo 89 del TRLRHL, referido al período impositivo coincidente con «el año natural, excepto cuando se trate de declaraciones de alta, en cuyo caso abarcará desde la fecha de comienzo de la actividad hasta el final del año natural» y al devengo del impuesto «el primer día del período impositivo y las cuotas serán irreducibles, salvo cuando, en los casos de declaración de alta, el día de comienzo de la actividad no coincida con el año natural, en cuyo supuesto las cuotas se calcularán proporcionalmente al número de trimestres naturales que restan para finalizar el año, incluido el del comienzo del ejercicio de la actividad». La regulación legal de estos elementos contempla, no obstante, que «en el caso de baja por cese en el ejercicio de la actividad, las cuotas serán prorrateables por trimestres naturales, excluido aquél en el que se produzca dicho cese. A tal fin los sujetos pasivos podrán solicitar la devolución de la parte de la cuota correspondiente a los trimestres naturales en los que no se hubiera ejercido la actividad».

También se debe tener en cuenta que el IAE es un impuesto de carácter censal, dado que aporta datos útiles para la correcta aplicación de otros tributos y, precisamente, ese carácter censal justifica la sujeción al impuesto de todo tipo de actividad económica, incluso las no lucrativas, y con independencia de que aquellas se ejerzan o no habitualmente.

**NOVENO.**—No se observa por este Tribunal que la aplicación del IAE, en los términos legales y reglamentarios en que se encuentra regulado, a pesar de la situación provocada por la pandemia del COVID-19, pueda conducir a la vulneración de los principios que rigen el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos señalado en el artículo 31.1 CE por el hecho de que los Ayuntamientos den curso a la aplicación de los tributos locales con las consabidas limitaciones para modificarlos si carecen de una habilitación legal previa que les autorice a efectuar tales variaciones.

La reclamante alega que sería el principio de igualdad «el que se está vulnerando con la exigencia del Impuesto sobre Actividades Económicas a esta parte durante el tiempo que el establecimiento ha estado cerrado debido a la declaración del estado de alarma». El fundamento parece quererse encontrar en la STC 193/2004, de 4 de noviembre, que declaró la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad del artículo 90.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, en su redacción original, sólo en la medida en que excluía del prorrateo por trimestres de las cuotas del IAE los supuestos de baja por cese en el ejercicio de actividades económicas. Debe aclararse que el punto controvertido y que determinaba la irrazonable diferenciación que apreció el Tribunal Constitucional estaba en el distinto tratamiento de las situaciones de alta y baja en el ejercicio de actividades económicas en la originaria regulación del IAE. Como ha quedado reflejado anteriormente, ese prorrateo se contempla actualmente en el párrafo segundo del artículo 89.2 del TRLRHL y en el artículo 20.2 de la Ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas aprobada por el Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón. Y, como resulta evidente, de la regulación vigente no cabe deducir ninguna diferenciación irrazonable entre ambas situaciones (alta y baja) que pudiera traer su causa en la pandemia del COVID-19.

Otro tanto cabe considerar en relación con la capacidad económica a efectos del cumplimiento de este presupuesto necesario en el IAE. La Sentencia que, «por todas», considera la reclamante que justificaría su argumento acerca del alta en el IAE y la no realización del hecho imponible, y que fue pronunciada por la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sentencia 42/2002, de 24 de enero (recurso nº 51/2001), vino a desestimar el recurso de apelación contra una previa sentencia dictada por un juzgado de lo contencioso-administrativo de Valencia considerado que el actor figuraba dado de alta y había ejercido materialmente la actividad en la que figuraba.

El carácter censal del IAE posibilita el gravamen de la mera posibilidad de desempeñar la actividad aunque el resultado de la misma fuese la obtención de menores beneficios o incluso de

pérdidas (STS de 21 de enero de 2010). El alta censal coloca al sujeto pasivo en condiciones de ejercer la actividad y es, por sí sola, expresiva de capacidad económica. Por ello, la STSJ de Madrid de 20 de abril de 1998 razonaba que el devengo no se produce al final de cada ejercicio sino el primer día del período impositivo. Si una vez producida el alta, y así devengado el impuesto, el sujeto no quiere ejercer la actividad, debe darse de baja, ya que mientras no lo haga se encuentra fiscalmente activo.

El IAE cumple así con el gravamen de un presupuesto de hecho o hecho imponible revelador de capacidad económica (STC 276/2000, de 16 de noviembre), siendo evidente que si la prestación tributaria derivada de la realización del hecho imponible tiene que expresar una situación amparada por dicho principio informador de los tributos (STC 194/2000, de 19 de julio), bastando que tal principio quede a salvo que «dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador» (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13 y STC 14/1998, de 22 de enero, FJ 11).

**DÉCIMO.**—A mayor abundamiento, debemos poner de manifiesto que en vía judicial se ha rechazado la posible aplicación de beneficios fiscales no contemplados en normas de rango legal, invocando el genérico principio de capacidad económica que inspira el establecimiento de los tributos que, si bien, sería eficaz para confirmar si el tributo se inspira en razones de justicia, carecería de eficacia jurídica para abrigar una actuación municipal que, en su ejercicio, se excedería de las que le quedan reconocidas en las disposiciones legales básicas reguladoras de las Haciendas Locales, razón por la cual dicha bonificación fiscal debería quedar anulada por ausencia de cobertura legal que la reconozca (STSJ Andalucía 2457/2017, de 12 de diciembre). Y, aún más, la propia Agencia Estatal de Administración Tributaria ha evacuado consultas acerca de si una actividad temporalmente suspendida por el COVID-19 permitiría reducir o anular las cuotas del IAE por el periodo de tiempo de inactividad. Incluso diversos blogs y sitios webs de Internet pueden ilustrar sobre la posibilidad de establecimiento de bonificaciones y exenciones tributarias por los Ayuntamientos durante el estado de alarma por la crisis del coronavirus. La conclusión común que su consulta hubiera proporcionado a la reclamante es que la modificación de la Ordenanza fiscal reguladora del IAE requiere que el Legislador hubiese habilitado previamente a los Ayuntamientos a adoptar unos cambios que sin esa previa norma legal resultan imposibles de efectuar.

**Por todo lo anterior, este TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, reunido en Sala y en Única Instancia, RESUELVE:**

**DESESTIMAR** la presente Reclamación Económico-Administrativa nº (Procedimiento General), interpuesta por Don ....., en nombre y representación de la sociedad ....., en el sentido de confirmar el recibo del Impuesto sobre Actividades Económicas, correspondiente al ejercicio de 2020

- **Resolución nº BF IAE 2020 03.**

**Fecha: 14 de febrero de 2020.**

**RESOLUCIÓN:**

**ANTECEDENTES DE HECHO**

I.-) Con fecha de 12 de noviembre de 2015 se otorga escritura pública de constitución de la sociedad de responsabilidad limitada A, ahora reclamante, como entidad filial participada en el 100 % por la sociedad matriz fundadora B.

La entidad ahora reclamante presenta declaración de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas, Modelo 840, por la actividad "Otros servicios independientes", Epígrafe 849.9, en calle Barlovento nº 1 desde el ejercicio 2016, y solicitando la exención del artículo 82.1 B del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

II.-) Figura en el expediente una consulta de datos del INCN de la AEAT referido a la entidad reclamante respecto a la cual para el año 2018 no figura exento de tributación en el IAE habida cuenta de la cifra de 1.359.096, 00 Euros de importe neto de cifra de negocios declarado por la matriz en sus cuentas consolidadas presentadas por B en modelo 220 del Impuesto sobre Sociedades del año 2016. De la misma forma, consta en el expediente una consulta de datos del INCN de la AEAT referido a la entidad reclamante respecto a la cual para el año 2019 no figura exento de tributación en el IAE habida cuenta de la cifra de 2.651.718, 00 Euros de importe neto de cifra de negocios.

En función de todo lo anterior y de acuerdo y de los datos obrantes en este expediente, con fecha de 28 de octubre de 2019 se dicta Resolución por el titular del órgano de gestión tributaria por la cual se procedía a grabar por el Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón la declaración de alta presentada por la entidad A, sobre el objeto tributario antes citado. Y teniendo en cuenta que, según el resumen de actividades facilitado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, el 2016 fue el primer ejercicio en el que se dió de alta en el epígrafe arriba detallado, se procedía a:

- **Grabar la exención** por inicio de actividad contemplada en el artículo 82.1 letra b del RDL 2/2004, de 5 de marzo, para los ejercicios 2016 y 2017.
- Aprobar la liquidación nº----- del IAE del año 2018 por importe de 1.137,28 Euros, y la liquidación nº----- del IAE del año 2019 por importe de 988,94 Euros, respecto a la actividad, Epígrafe y referencia antes citadas.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

**QUINTO.-)** Se impugna en la presente reclamación la Resolución de fecha de 28 de octubre de 2019 del titular del órgano de gestión tributaria por la cual se procedía a aprobar la liquidación nº20192228115IA08L000030 del IAE del año 2018 por importe de 1.137,28 Euros, y la la liquidación nº20192228115IA08L000031 del IAE del año 2019 por importe de 988,94 Euros, respecto a la actividad, Epígrafe y referencia ya citadas.

La entidad reclamante alega que no forma un grupo de empresas sometida a la obligación de presentar cuentas consolidadas fiscal o contablemente. En función de lo anterior, la entidad reclamante interpone reclamación, señalando la disconformidad con los actos liquidatorios del IAE de los años 2018 y 2019 por no haberse aplicado la exención del artículo 82.1.c) del RDL 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, al haberse tenido en cuenta el importe neto de cifra de negocio de la entidad matriz y no el individual de la recurrente.

A este respecto alega que, aun siendo filial de la matriz B y habiendo optado ésta por presentar cuentas consolidadas, dicho grupo mercantil no está obligado a presentarlas. Por lo que no

existe un conjunto de actividades sino solo una desarrollada por el entidad matriz, cuyo importe neto de cifra de negocios declarado individualmente por la matriz que coincide con el importe neto del grupo, con lo que no hay más ingresos de las filiales que las que estas soportan como refacturados por la matriz.

Por tanto, no se encuentra dentro de ningún grupo consolidado contable ni actúan las filiales como tal. Invoca que según STS de 6 de marzo de 2018, recurso nº 181/2017, la interpretación del grupo de sociedades en este ámbito es la que se refiere al concepto formal de grupo, como grupo consolidado, y no como concepto material en el sentido de "unidad de decisión", por lo que para tener en cuenta el INCN indicado se ha de tener la obligación legal de formular sus cuentas anuales en régimen de consolidación, lo que no concurre en la sociedad en cuestión –cuyo INCN es de 161.98700 Euros para el año 2017 y de 69.465,82 Euros para el año 2018. Por lo que, al no presentar sus cuentas en régimen de consolidación ni consta que tenga la obligación legal de hacerlo o que tal deber haya sido exigido por el órgano competente, debe tener en cuenta el importe neto de cifra de negocios referido sólo al volumen de la empresa afectada y ahora reclamante.

**SEXTO.-)** Para determinar si la Resolución del Titular del órgano de gestión del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón es ajustada a derecho, debemos con carácter previo dejar sentado que la cuestión planteada por la reclamante, aun cuando dirigida la acción contra un acto de liquidación tributaria, en realidad incide en su fondo en la consideración del importe neto de cifra de negocios, dato suministrado por el órgano competente en materia de gestión censal del impuesto.

En función de lo anterior, resulta forzoso analizar el precepto contenido en el art. 82.1.c) 3ª del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (TRLHL) que, como es sabido, establece una cláusula antielusión - que excepciona la regla del importe mínimo de la cifra de negocio del interesado- cuando el sujeto pasivo del impuesto sobre actividades económicas "forme parte de un grupo de sociedades".

Efectivamente el art. 82.1.c), regla 3ª, del RDLeg 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales -TRLRHL-, indica que:

"1. Están exentos del impuesto:

(...) c) Los siguientes sujetos pasivos:

Las personas físicas.

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del art. 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

En cuanto a los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la exención sólo alcanzará a los que operen en España mediante establecimiento permanente, siempre que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

A efectos de la aplicación de la exención prevista en este párrafo, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

(...) 3ª *Para el cálculo del importe de la cifra de negocios del sujeto pasivo, se tendrá en cuenta el conjunto de las actividades económicas ejercidas por él.*

*No obstante, cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del art. 42 del Código de Comercio, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.*

*A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá que los casos del art. 42 del Código de Comercio son los recogidos en la sección 1.a del capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre”.*

Siendo así lo anterior resulta que en primer lugar, según el artículo 82.1, letra c) 2º del TRLRHL:

*“2.ª El importe neto de la cifra de negocios será, en el caso de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o de los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el del período impositivo cuyo plazo de presentación de declaraciones por dichos tributos hubiese finalizado el año anterior al del devengo de este impuesto. En el caso de las sociedades civiles y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el importe neto de la cifra de negocios será el que corresponda al penúltimo año anterior al de devengo de este impuesto. Si dicho período impositivo hubiera tenido una duración inferior al año natural, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año”.*

Por tanto, y así consta en el expediente, este Ayuntamiento encargado de la gestión tributaria del impuesto ha procedido a la práctica de las liquidaciones ahora impugnadas en función de la propia declaración de alta en el IAE. A su vez, de los datos de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades, MODELO 220 presentadas por la misma entidad matriz ante la AEAT, ésta comunica el importe neto de cifra de negocios derivada de esas declaraciones al Ayuntamiento a fin de ejercer su potestad tributaria en el IAE, teniendo en cuenta además que dichas cuentas se presentan de forma consolidada la matriz incluyendo a todas las filiales entre las que se encuentra la ahora reclamante. Y como se ha expuesto, el importe neto de la cifra de negocios a fin de conceder o no la exención de forma reglada, ha sido el declarado por la propia entidad matriz superando el millón de euros.

Dicho lo anterior, el artículo 91 del Texto Refundido Reguladora de Haciendas Locales, establece el reparto de competencias entre la gestión censal atribuida a la Administración del Estado y la gestión estrictamente tributaria de estos impuestos de competencia exclusiva de los Entes Locales. Y así dispone que:

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

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

*(...)*

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

Debido a ese reparto competencial y a pesar de la eliminación de la vía económico-administrativa en ámbito local por la LRBRL, la vía de impugnación ante los Tribunales Económico-Administrativos estatales fue reintroducida contra los actos de gestión censal en el IAE (formación de la matrícula del Impuesto del vigente artículo 91.1 del TRLRHL); - y contra los actos de dicha gestión censal dictados por la Entidad local al actuar por delegación de la

Administración del Estado, ya que según el artículo 7.3 del TRLRHL los actos de gestión que se realicen en el ejercicio de dicha delegación serán impugnables con arreglo al procedimiento que corresponda al ente gestor.

Y en el ámbito de la Administración Local es admisible la reclamación económico-administrativa respecto a los tributos de gestión compartida, distinguiendo según la Administración autora del acto:

-Si el acto es dictado por la Administración del Estado: para los casos del IBI en actos tales como Ponencias de Valores, asignación de valores resultantes de procedimientos de valoración colectiva o procedimientos de incorporación; para los casos del IAE en actos de gestión censal como la asignación de Epígrafes de actividad.

Hay que constatar en estos casos el carácter potestativo del recurso previo de reposición.

-Si el acto es dictado por la Administración Local: cuando se actúa por delegación de la Administración del Estado y que son los actos de gestión censal del IAE (artículo 91.4 del TRLRHL) y los actos de gestión catastral en el IBI. En este último caso, como apunta el citado autor, hay que acudir a las normas propias sobre delegación de competencias ya que la procedencia de la reclamación económico-administrativa deriva de la naturaleza y contenido del acto impugnado y no de la Administración autora del mismo.

En función del régimen jurídico citado, en los tributos de gestión compartida se abren simultáneamente dos vías de revisión autónomas, según sea la Administración que tenga atribuida la competencia para dictar el acto de gestión censal y el acto de gestión tributaria correspondiente.

Dicho todo lo anterior, en el caso concreto que nos ocupa, este Ayuntamiento actuó por delegación en la gestión censal de las competencias del Estado una vez presentado por la propia reclamante el Modelo 840 de declaración de alta en el IAE, por lo que procedió a grabar en la Matrícula el alta en la actividad y a liquidar el año 2018 y 2019, habida cuenta de que, según la AEAT, el importe neto de la cifra de negocios era superior millón de euros, por lo que según dicho organismo estatal estaba excluida de la referida exención.

Contra dicho acto en el ofrecimiento de recurso se consignó lo siguiente:

***“Contra los actos de gestión censal del Impuesto sobre Actividades Económicas dictados por el Órgano Gestión Tributaria que supongan inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en los censos del Impuesto se podrá interponer recurso de reposición potestativo ante este Ayuntamiento en el plazo de un mes o reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional en el mismo plazo, sin que puedan interponerse simultáneamente ambos recursos.***

*La interposición del recurso de reposición o reclamación económico-administrativa contra los actos citados, no originará la suspensión de los actos liquidatorios subsiguientes, salvo que así lo acuerde expresamente el órgano administrativo o el Tribunal Económico Administrativo Regional.*

***Contra los actos de gestión tributaria del Impuesto dictados por el Órgano de Gestión Tributaria podrá interponer, de acuerdo con lo previsto en el art. 137 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local, y en el artículo 23 del Reglamento del Órgano de Gestión Tributaria en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a su notificación expresa, recurso potestativo de reposición ante el órgano que dictó el acto o directamente reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón...”.***

Por lo demás, este Tribunal debe resolver en función de la documentación aportada y de la que obra en el expediente, la cual consiste en la declaración de alta en el IAE de la propia reclamante, las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades, MODELO 220 presentadas por la misma entidad matriz ante la AEAT, en la que ésta comunica el importe neto de cifra de negocios

derivada de esas declaraciones al Ayuntamiento a fin de ejercer su potestad tributaria en el IAE, y la realidad de que dichas cuentas se presentan de forma consolidada por la matriz incluyendo a todas las filiales entre las que se encuentra la ahora reclamante. Es por ello que, teniendo en cuenta además la falta de aportación por la reclamante de documentación que acredite su alegación de estar exenta de tributación por el importe neto de cifra de negocios por no actuar como grupo consolidado, es por lo que este Tribunal no puede por menos que avalar la liquidación impugnada a resultas de lo que consta en el expediente administrativo.

No es función de este Tribunal suplir la actividad probatoria del particular que desvirtúe el dato facilitado por la AEAT sobre el importe neto de cifra de negocios de una entidad como la reclamante, referido a una matriz de la que aquélla es filial. Por lo que si la liquidación deriva de la consideración de ese dato respecto a una entidad cuya matriz presenta cuentas en régimen de consolidación, este Tribunal no puede revisar el dato de la cifra de negocios suministrado por el órgano estatal competente que acredita la no exención en virtud del artículo 83.1, letra c) del TRLRHL.

**SÉPTIMO.-)** Dicho lo anterior, en cuanto a la doctrina del Tribunal Supremo alegada por la reclamante, el Alto Tribunal ha precisado en sus Sentencias 356/2018, de 6 de marzo y 1134/2018, de 3 de julio, que resuelven sendos Recursos de casación, cuándo y en qué circunstancia nos encontramos ante un grupo de empresas a los efectos de la liquidación por el concepto de IAE y, consecuentemente, si sus importes netos de negocio deben ser tenidos en cuenta conjuntamente a los efectos de verificar el cumplimiento de los requisitos objetivos que permiten la aplicación de la exención contenida en el artículo 82.1.c) 3ª TRLHL.

Para determinar el mandato de la norma, el Tribunal Supremo tiene en cuenta:

- I. Que la Ley establece como regla general que están exentos del IAE los sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades, las sociedades civiles y las entidades previstas en el artículo 35.4 LGT "que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros".
- II. Que para el cálculo del importe de la cifra de negocios del sujeto pasivo se tendrá en cuenta el conjunto de las actividades económicas ejercidas por él con una excepción: "cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del art. 42 del Código de Comercio", en cuyo caso aquel importe neto "se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo".
- III. Que a tales efectos, "se entenderá que los casos del art.42 del Código de Comercio son los recogidos en la sección 1ª del capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.
- IV. Que el art. 42 del Código de Comercio establece la obligación legal de "formular las cuentas anuales consolidadas" a "toda sociedad dominante de un grupo de sociedades", definiendo éste como aquél en el que "una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras" y presumiendo la existencia de tal control en las "situaciones" que el propio precepto describe.
- V. Que en los apartados 2 a 6 del citado artículo se describe la forma de cumplir esa obligación legal precisando, en lo que ahora interesa, (i) que la consolidación no exime a las sociedades del grupo de formular sus propias cuentas, (ii) que la dominante debe incluir en sus cuentas consolidadas a las sociedades que integran el grupo, (iii) que deben designarse a los auditores que controlen tales cuentas y (iv) que las mismas deben ser aprobadas por la Junta General.
- VI. Que el RD 1815/1991, de 20 de diciembre, sustituido por el R.D. 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas) dedica su Sección Primera a definir los conceptos de grupo de sociedades, sociedad dominante y dependiente y cómo se computan los derechos de voto.

También cabe hacer constar la Sentencia núm. 408/2019 de 17 septiembre del Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª), que, con expresa remisión a la doctrina legal citada considera que:

“si las sociedades afectadas ni actúan como grupo consolidado en esos precisos términos ni tampoco tienen obligación de hacerlo, al fin, el importe neto de su cifra de negocios debe ineludiblemente ir referido al volumen de los de la empresa afectada.

Por lo tanto, aunque se reconociera la existencia del grupo de empresas en el caso de que ahora tratamos, en concreto porque fuera deducible la unidad de dirección por la coincidencia de administradores, en definitiva, no se han presentado cuentas anuales consolidadas y tampoco consta ni que fuera obligatorio ni que la ahora apelante hubiera sido requerida para ello”.

**OCTAVO.-)** Nuestro Alto Tribunal ha interpretado esta normativa señalando, de manera indubitada, que la remisión contenida en el artículo 82.1.c).3ª a los grupos de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, debe aplicarse de forma que solo se comprendan en tal concepto aquellos grupos de entidades cuando actúen como "grupos consolidados", esto es, cuando deban, por obligación legal, formular sus cuentas anuales en régimen de consolidación.

En consecuencia, si las sociedades afectadas no actúan como grupo consolidado en los términos vistos, ni consta que tengan la obligación de hacerlo, el importe neto de su cifra de negocios deberá ir referido al volumen de los de la empresa afectada, no al conjunto de entidades pertenecientes a un grupo que, en la medida en que no actúa en régimen de consolidación, no tiene tal consideración a efectos de la aplicación de la cláusula del artículo 82.1.c).3ª del TRLHL. Dicho de otro modo, cuando se constata que el sujeto pasivo forma parte de un grupo de sociedades el límite de importe neto de la cifra de negocios va referido al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, debiendo considerarse que la remisión contenida en el artículo 82.1.c).3ª del TRLHL a los grupos de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio debe interpretarse de forma que solo se comprendan en tal concepto aquellos grupos de entidades cuando actúen como grupos consolidados, y tengan la obligación legal de formular sus cuentas anuales en régimen de consolidación.

**NOVENO.-)** En la Reclamación Económica-Administrativa se alega por la reclamante que el grupo de empresas cuya matriz es B. y de la cual la reclamante y otras son filiales, no están obligadas a presentar cuentas consolidadas, según la normativa contable y fiscal.

Sin embargo, figura en el expediente, lo cual es reconocido por la propia entidad reclamante, que la entidad matriz fundadora de la filial y dominante solicitó acogerse al régimen de consolidación fiscal. En este sentido figura en el expediente el Modelo 220 del ejercicio 2017 de B, pero que no es una declaración de esta empresa en exclusiva, se trata de una declaración para entidades en Régimen de Consolidación Fiscal y aunque la presenta la dominante, se detallan todas las entidades incluidas, entre ellas la ahora reclamante. Tal extremo no ha sido desmentido por la reclamante, más al contrario reconoce la presentación voluntaria de las cuentas consolidadas pero únicamente lo era a efectos fiscales alegando que ello no significa que actúen como grupo consolidado.

No es el supuesto que nos ocupa en el que consta que hay una efectiva formulación de las cuentas bajo el régimen de consolidación como dato relevante a la hora de aplicar la excepción del precepto controvertido.

Además, se pone de manifiesto que existe un grupo de empresas a tenor de las situaciones y presunciones de dominio y control que se recogen en el art. 42 del Código de Comercio, así como el artículo 2 del RD 1159/2010. Y en este sentido, aun cuando lo fundamental es la

evidencia de la presentación de la cuentas consolidadas por la entidad matriz, también en el presente supuesto concurre la "idea de control" para llevar a cabo la delimitación del grupo de sociedades y éste se presume cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sea miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta.

Por el contrario, y como ya hemos comentado con anterioridad, ninguna evidencia se ha presentado por parte de la reclamante que acredite la afirmación de que no existe obligación legal de presentar cuentas consolidadas por la entidad matriz, de forma que pudieran acceder a la exención por importe neto de cifra de negocios teniendo en cuenta sólo la declarada por la filial. Tan sólo se formula dicha afirmación apodíctica sin respaldo documental alguno, frente a la evidencia que consta en el expediente de la efectiva presentación de las cuentas consolidadas por la matriz, actuando, pues, como grupo consolidado. En este sentido, sería de aplicación el artículo 105 de la LGT según el cual: *"1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. 2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria"*.

**DÉCIMO.-)** Como consecuencia, procede desestimar la Reclamación económica administrativa presentada por A , pues el Tribunal Supremo ha interpretado el citado artículo 82.1.c).3º 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 el sentido de considerar que para que exista "grupo de sociedades", a efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios necesario para la exención del IAE, es imprescindible que el conjunto de entidades actúe como "grupo consolidado", esto es, sujeto a la obligación legal de formular sus cuentas anuales en régimen de consolidación lo que, como se refleja en el expediente administrativo que nos ocupa, concurre en la reclamante.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN**, actuando de forma unipersonal, **RESUELVE:**

**DESESTIMAR** la Reclamación Económico-Administrativa nº

(...)

- **Reclamación nº DEV IAE 2019 01.**

**Fecha: 18 de diciembre de 2019.**

**RESOLUCIÓN:**

(...)

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**I.-)** La entidad reclamante figuraba dada de alta en la Matrícula de contribuyentes del Impuesto sobre Actividades Económicas de este municipio por la actividad del Epígrafe 661.2, "Comercio en Hipermercados", Referencia nº8454006092980 y en actividad del Epígrafe 819.6, "Entidades de cambio de moneda", Referencia nº8454006092971.

**II.-)** Con fecha de 2 de octubre de 2017 se otorga Escritura ante el Notario de Madrid ----, por la que se formaliza la fusión por absorción de la sociedad A, por parte de la sociedad B, y en cuya Cláusula Segunda se especifica que "Como consecuencia de la fusión, queda disuelta y extinguida, sin abrir período de liquidación, la sociedad absorbida, A.

Dicha fusión por absorción se efectúa conforme a lo dispuesto en el Título Capítulo VII. Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea; del título VII. Regímenes tributarios especiales de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades", según consta en la Cláusula Novena de la escritura de fusión por absorción.

Consta en el expediente los datos de inscripción practicada en el Registro Mercantil de Madrid en fecha 11 de octubre de 2017, Tomo ---Folio---, Sección ---Hoja: ---Inscripción --- Diario---, Asiento ---que se refieren a la absorción por la sociedad domiciliada en Madrid, denominada B ", de la sociedad domiciliada igualmente en Madrid denominada " A", así como de la cancelación de la inscripción practicada con referencia a la sociedad absorbida, denominada A.

Asimismo, consta en el expediente la publicación en el Boletín Oficial del Registro Mercantil nº201 de 20 de octubre de 2017 de la fusión por absorción de la sociedad A, por parte de la sociedad B, con fecha de efectos de 11-10-2017.

**III.-)** Con fecha de 6 de octubre de 2017 A presentó declaración de baja en las actividades ante este Ayuntamiento, Modelo 840, por fin de actividad en fecha de 30 de septiembre de 2017.

Asimismo, con fecha de 23 de octubre de 2017, A presentó declaración de modificación de datos censales, Modelo 036 por dejar de ejercer las actividades empresariales, casilla 140 para personas jurídicas inactivas, pero que no se hayan disuelto y extinguido, consignando como fecha efectiva del cese la de 30 de septiembre de 2017.

Asimismo, con fecha 26/10/2017, A presentó declaración de baja de las actividades citadas, Modelo 036, consignando ya como causa de presentación la Baja en el censo por fusión (casilla 150 y 151) señalando como fecha efectiva de baja la de 02 de octubre de 2017.

**IV.-)** Con fecha de 09 de octubre de 2018 se presenta en representación de B ante la Gerencia Municipal de Urbanismo solicitud de la licencia urbanística de obras y actividad para la AMPLIACION Y MODIFICACION DEL LOCAL existente en el -----de Pozuelo de Alarcón.

A dicha solicitud se acompañó la documentación técnica, en concreto la Memoria del Proyecto Técnico presentado por A a este Ayuntamiento con motivo de las obras en el establecimiento que se han llevado a cabo, y de los cambios de uso de diversas zonas a acometer.

Con fecha de 04-03-2019 se dicta resolución favorable de la Gerencia Municipal de Urbanismo en relación con la solicitud de licencia urbanística de obras y actividad para AMPLIACION Y MODIFICACION DEL LOCAL en -----de Pozuelo de Alarcón.

**V.-)** El 31/08/2018, B como entidad absorbente de A. a resultas de la fusión citada, presentó solicitudes de devolución de los importes correspondientes al cuarto trimestre de 2017 de ambas actividades. Alega haber declarado el cese en las actividades indicadas y acompaña copia de las correspondientes declaraciones. Asimismo la reclamante acompaña copia del Registro Mercantil de Madrid, de fecha 11 de octubre de 2017, donde constan los datos de inscripción practicada en el Tomo---, Folio ---, Sección ---, Hoja: ---, Inscripción ---, Diario ---Asiento---, que se refieren a la absorción por la sociedad domiciliada en Madrid, denominada B, de la sociedad domiciliada

igualmente en Madrid denominada A y que la cancelación de la inscripción practicada con referencia a la sociedad absorbida, denominada A, ha motivado la inscripción --- obrante al folio -- del Tomo ---Hoja Número---, de la misma fecha indicada.

**VI.-)** La reclamante fue requerida para que aportara copia de la escritura de fusión por absorción y acreditación del día y hora de presentación, número y tomo diario del asiento de presentación para su inscripción en el Registro Mercantil, procede a la cumplimentación de dicho trámite, constando la fecha del asiento el 02/10/2017 a las 14:45 horas.

**VII.-)** Con fecha de 10 de abril de 2019 el Titular del Órgano de Gestión Tributaria emite sendas Resoluciones procediendo a desestimar las solicitudes de devolución de ingresos indebidos formuladas, siendo notificadas al contribuyente en fecha 30 de abril de 2019.

(...)

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**(...) QUINTO.-)** Se impugna en el presente procedimiento económico-administrativo las Resoluciones desestimatorias de las solicitudes de devolución de ingresos indebidos en concepto del cuarto trimestre de los recibos del Impuesto sobre Actividades Económicas del ejercicio 2017 por la actividad del epígrafe 661.2 y actividad del Epígrafe nº819.6 cuyo sujeto pasivo es **A**, sociedad que fue absorbida por la reclamante.

Se alega en síntesis haber cumplido con la obligación de presentar en plazo la declaración, Modelo 036, de cese en las actividades indicadas, habiendo declarado como cese de la actividad la de 30-09-2017, motivo por el cual dicha declaración constituye medio de prueba suficiente de la fecha de cese efectivo de toda actividad, por lo que en aplicación 89.2 del TRLRHL no procede exigir el último trimestre del año 2017 en concepto del IAE.

Acompaña copia de las correspondientes declaraciones.

#### **SEXTO.-) RÉGIMEN CENSAL DE DECLARACIÓN DE BAJA EN LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES A EFECTOS DE LA LIQUIDACIÓN DEL IAE.**

El fondo de la controversia radica en la virtualidad probatoria del cese efectivo de las actividades de A en fecha 30-09-2017 tal y como se consigna en las declaraciones censales, Modelo 840 y Modelos 036, presentadas el 6, 23 y 26 de octubre de 2017.

**A.-)** En primer lugar, debemos analizar **el régimen de gestión censal de las bajas de actividad a efectos del prorrateo de cuotas en el IAE**. Y así, por su aplicación directa al supuesto que nos ocupa, el artículo 89 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, (TRLRHL), dispone que:

*“1. El período impositivo coincide con el año natural, excepto cuando se trate de declaraciones de alta, en cuyo caso abarcará desde la fecha de comienzo de la actividad hasta el final del año natural.*

*2. El impuesto se devenga el primer día del período impositivo y las cuotas serán irreducibles, salvo cuando, en los casos de declaración de alta, el día de comienzo de la actividad no coincida con el año natural, en cuyo supuesto las cuotas se calcularán proporcionalmente al número de trimestres naturales que restan para finalizar el año, incluido el del comienzo del ejercicio de la actividad.*

*Asimismo, y en el caso de baja por cese en el ejercicio de la actividad, las cuotas serán prorrateables por trimestres naturales, excluido aquél en el que se produzca dicho cese. A tal fin los sujetos pasivos podrán solicitar la devolución de la parte de la cuota correspondiente a los trimestres naturales en los que no se hubiera ejercido la actividad”.*

Como complemento a la regulación del Impuesto de Actividades Económicas en el TRLRHL, se ha dictado el 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.

Siendo en este último texto en el que se regula el procedimiento de formación de la matrícula que anualmente fija los elementos tributarios que permiten el cálculo del impuesto para cada contribuyente, así como el procedimiento de comunicación de variaciones y baja en el ejercicio de las actividades sujetas al impuesto.

Así el artículo 7 de este texto señala en cuanto a la declaración de baja lo siguiente: "1. *Los sujetos pasivos del impuesto que cesen en el ejercicio de una actividad, por la que figuren inscritos en la matrícula, estarán obligados a presentar declaración de baja en la actividad, mediante el modelo que se apruebe por el Ministro de Hacienda.*

*2. Las declaraciones de baja deberán presentarse en el plazo de un mes, a contar desde la fecha en la que se produjo el cese.*

*En caso de fallecimiento del sujeto pasivo, sus causahabientes formularán la pertinente declaración de baja en el plazo señalado en el párrafo anterior, contado a partir del momento del fallecimiento.*

*3. El órgano competente para la recepción de la declaración de baja podrá requerir la documentación precisa para acreditar la causa que se alegue como motivo del cese, así como la subsanación de los errores o defectos observados.*

*4. Estarán asimismo obligados a presentar declaración de baja en la matrícula los sujetos pasivos incluidos en ella que accedan a la aplicación de una exención. Dicha declaración se presentará durante el mes de diciembre inmediato anterior al año en el que el sujeto pasivo quede exonerado de tributar por el impuesto."*

Pues bien, sobre las pretendidas actuaciones de cumplimiento de sus obligaciones censales por parte de A., resulta del expediente que, con fecha de 23 de octubre de 2017, A presentó declaración de modificación de datos censales, Modelo 036 por dejar de ejercer las actividades empresariales, casilla 140 para personas jurídicas inactivas, pero que no se hayan disuelto y extinguido, consignando como fecha efectiva del cese la de 30 de septiembre de 2017.

El modelo de baja 036 presentado por el recurrente es el referido para las declaraciones del censo de empresarios, regulado en la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril. La presentación de la declaración censal de baja en el ejercicio de una actividad no produce, por sí sola y necesariamente dicho cese efectivo en la actividad, ni determina el traspaso de los bienes integrantes del patrimonio empresarial o profesional de un sujeto pasivo a su patrimonio personal o su transmisión gratuita.

En este sentido, dichas declaraciones censales no se corresponden con la realidad de la operación por la que se da de baja en el censo ya que no estamos ante una modificación de

datos censales sino en todo caso de baja en los mismos por cese de actividad, y además se correspondería con entidades simplemente inactivas pero no resultas y extinguidas, tal y como resulta de la propia escritura de fusión por absorción otorgada por B como absorbente e A como absorbida de fecha 02 de octubre de 2017, y en cuya cláusula Segunda se consigna expresamente que "Como consecuencia de la fusión queda disuelta y extinguida, sin abrir período de liquidación, la sociedad absorbida A...y se amortizan todas las acciones de dicha sociedad.

Es por ello que con fecha 26/10/2017, A sí presentó declaración de baja de las actividades citadas, Modelo 036, consignando ya como causa de presentación la Baja en el censo por fusión (casilla 150 y 151) señalando como fecha efectiva de baja la de 02 de octubre de 2017. Esa fecha sí se correspondería en todo caso con la realidad de la operación mercantil de fusión por absorción ya que como se dice en la resolución impugnada, según el Manual Práctico, elaborado por la AEAT, de ayuda para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, cuando la persona jurídica o entidad se extinga, marcará la casilla 150 "Baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores" y tratándose de una entidad mercantil, deberá haberse realizado en el Registro Mercantil la cancelación efectiva de los correspondientes asientos, caso en el cual, la declaración de baja se presentará en el plazo de un mes desde la cancelación efectiva de los correspondientes asientos, lo que tuvo lugar con fecha 11 de octubre de 2017, no pudiéndose admitir por ello como prueba de cese en la actividad.

Es cierto que presentó el 6 de octubre de 2017 declaración de baja en las actividades ante este Ayuntamiento, Modelo 840, por fin de actividad consignando como fecha de fin de actividad el 30 de septiembre de 2017, siendo el modelo al que se refiere los artículos citados aprobado mediante la Orden H, de 10 de septiembre que fija dicho modelo para las declaraciones relativas al Impuesto de Actividades Económicas. Sin embargo, se consignó como causa de la variación o baja el cese efectivo de la actividad, la cual ni hubo, ni pudo haber en momento alguno, por lo que se consignó una causa de baja que no corresponde a la realidad, tanto por la acreditación real de la continuidad de la actividad, como por la propia naturaleza de la operación societaria que por sí misma excluye el cese de la actividad de la entidad absorbida.

**B.-)** Por otro lado, el art. 46.1 de la Ley 3/2019 de abril, sobre modificaciones estructurales sobre sociedades mercantiles dispone que la eficacia de la fusión se produce con la inscripción de la nueva sociedad o, en su caso, con la inscripción de la absorción en el registro mercantil competente. Por tanto, el sujeto pasivo, mientras no conste fehacientemente la extinción de su personalidad jurídica, es la sociedad no extinguida, que debe cumplir con la obligación de declarar por el período impositivo; fusión que se produce eficazmente cuando consta la inscripción en el Registro Mercantil; ni incluso el mero cese de la actividad altera ese período impositivo, ni las normas sobre el devengo del Impuesto.

En consecuencia, hasta que no se proceda a la inscripción de la escritura de fusión en el Registro Mercantil, se mantienen "a efectos fiscales", no sólo la personalidad jurídica de las sociedades implicadas en la operación de fusión, sino su deber de cumplir con las normas del Impuesto sobre Sociedades, al tratarse de dos sujetos pasivos diferenciados, sin que el acuerdo sobre la retroactividad de los efectos contables modifique los efectos fiscales, legalmente establecidos.

***La Sala Primera del Tribunal Supremo, partiendo del principio de prioridad, en su sentencia de 3 de febrero de 2011 (declaración de error judicial 13/08 , FJ 3º), corrobora que los efectos de las inscripciones vienen determinados por la fecha y la hora del asiento de presentación. El mismo Tribunal Constitucional en su sentencia 6/2008, de 21 de enero, al valorar el derecho a la tutela judicial***

***efectiva y la eventual llamada al procedimiento del que tiene practicado un asiento de presentación en el Registro, ha dicho que «debe realizarse también a aquel "que tiene presentado un título en el Registro que pueda provocar un asiento de inscripción o anotación, lo que está plenamente justificado, dado que la fecha de estos asientos si se lleva a cabo su práctica es según el art. 24 de la Ley la del asiento de presentación"».***

Por su parte la STS, 21 de Mayo de 2012 citada en la resolución impugnada, concluye que:

“Por lo tanto, a "todos los efectos", por lo que en el caso que nos ocupa para establecer en qué periodo impositivo debía aplicarse el régimen fiscal contenido en el capítulo VIII del título VIII de la Ley 43/1995 se ha de atender a la fecha en que se practicó el asiento de presentación, es decir al ejercicio del año 2000, como acertadamente estableció la sentencia de instancia”

Asimismo, de la Sentencia nº 789/2013 de 11 de junio de 2013 del TSJ Comunidad Valenciana Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 3ª, Rec. 1355/2010, se deduce que la cancelación de los asientos registrales señala el momento de extinción de la personalidad jurídica. Si la sociedad adquiere su personalidad jurídica en el momento en que se inscribe en el Registro (artículo 11.1 LSRL), correlativamente la cancelación de las inscripciones referentes a la entidad debe reputarse como el modo de poner fin a la personalidad que la Ley le confiere. Una sociedad liquidada y que haya repartido entre los socios el patrimonio social, es una sociedad vacía y desprovista de contenido, aunque es necesaria la cancelación de los asientos registrales para determinar de modo claro, en relación con todos los interesados, el momento en que se extingue la sociedad. En este sentido se pronuncia la Sala Primera del Tribunal Supremo en sentencia de fecha 25 de julio de 2012 (recurso 1570/2009).

En consecuencia, el período impositivo no finaliza por el cese de actividad de la sociedad, ya que tal cese no afecta a la personalidad jurídica de la entidad ni excluye la realización de operaciones sujetas al citado impuesto, como pueden ser la obtención de ingresos procedentes de inversiones financieras o de la venta de los activos de la propia entidad. Y tampoco finaliza el período impositivo en la fecha en que se otorga la escritura pública de liquidación y extinción de la sociedad, sino en la fecha en que se inscribe esa escritura en el Registro Mercantil, con la consiguiente cancelación de los asientos registrales, lo que tuvo lugar, según refiere la actora, el 9 de enero de 2008. Por lo que ni la declaración censal de cese de actividad, ni el acuerdo de la Junta General de disolución y liquidación de la sociedad, ni la escritura pública de liquidación y extinción de la sociedad adquieren relevancia a fin de dejar sin efecto la obligación de presentar las declaraciones correspondientes a los pagos fraccionados, resultando, en consecuencia conforme a Derecho las liquidaciones practicadas.

El criterio que se acaba de exponer, además de resultar de los preceptos antes mencionados, coincide con el criterio de las Salas de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional (sentencia de 14 de diciembre de 2005) y de los Tribunales Superiores de Justicia de Madrid (sentencia de 6 de noviembre de 2012), de Aragón (sentencia de 26 de noviembre de 2004), de Galicia (sentencia de 31 de marzo de 2006) y de Castilla y León -Valladolid- (sentencia de 24 de junio de 2011).

Siendo del mismo modo el criterio expuesto en la Resolución del TEAC de 31 de octubre de 2002, dictada en Recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, que declara: " que una sociedad es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades mientras conserve su personalidad jurídica, y como la tiene hasta que se inscriba en el Registro Mercantil la escritura pública de su extinción y se cancelen los asientos registrales, mientras esto último no ocurra estará obligada a efectuar los correspondientes Pagos Fraccionados a cuenta de la liquidación

por el Impuesto sobre Sociedades del período impositivo que esté en curso, siempre que, en la declaración realizada en el último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido, que haya servido de base de cálculo para determinar los aludidos pagos fraccionados por el ejercicio en curso con arreglo a las normas establecidas por el apartado 2 del artículo 38 de la invocada Ley 43/1995, hubiese resultado una cuota a ingresar, y la sociedad no hubiese optado expresamente en tiempo y forma por la modalidad de base de cálculo del pago fraccionado contemplada por el apartado 3 del artículo 38 de la mencionada Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Sin embargo, además de las deficiencias en la cumplimentación del Modelo 036, y de que como se afirma en la resolución impugnada la fecha de presentación de los asientos en el Registro mercantil de la cancelación de la inscripción con referencia a la sociedad absorbida es de 02-10-2017, fecha en todo caso a tener en cuenta como efectiva de la fusión sin que antes pueda considerarse los efectos de su extinción, hemos de decir que, tanto por la propia naturaleza de la operación mercantil, fusión por absorción, como por la acreditación de la continuidad real en el ejercicio de la actividad más allá del 30-09-2017, se pone de manifiesto que no hubo cese real de la actividad gravada en dicha fecha que permitiera prorratear este último trimestre en concepto del IAE de 2017.

**En efecto, siendo la cuestión nuclear de la presente reclamación la alegación del cese efectivo de la actividad por A. el 30-09-2017 por su absorción por fusión por B., hemos de examinar cuáles son los efectos fiscales de las fusiones.**

#### **SÉPTIMO.-) CONTINUIDAD DEL EJERCICIO DE ACTIVIDAD EMPRESARIAL EN LAS FUSIONES POR ABSORCIÓN.**

En efecto, al margen de las circunstancias que caracterizaron las deficiencias de las actuaciones censales examinadas, resulta esencial demostrar que la fecha de cese de la actividad a declarada por A tampoco se corresponde con la realidad ya que existe una continuidad en su ejercicio, más allá de la fusión, durante el último trimestre de 2017 que invalidaría por sí la pretensión de devolución del último trimestre de 2017 al B que es precisamente la reclamante como sucesora y sociedad absorbente en la fusión operada.

De esta forma, debemos examinar la operación mercantil societaria de la que se deriva el pretendido cese de actividad por A. en la fecha alegada de 30-09-2017.

Según el artículo 76 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, al regular el Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, define la fusión en los siguientes términos:

“1. Tendrá la consideración de fusión la operación por la cual:

a) Una o varias entidades transmiten en bloque a otra entidad ya existente, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, sus respectivos patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la otra entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

Por su parte, el artículo 40.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone que en los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades mercantiles, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o sean beneficiarias de la correspondiente operación, siendo en el presente procedimiento B la sucesora.

De esta forma, consta en la Cláusula Primera de la escritura de fusión que, a consecuencia de la misma, “la sociedad absorbente B , sucede íntegramente a título universal a la sociedad absorbida.A, en todos sus bienes, derechos y obligaciones, entendiéndose transmitido el patrimonio íntegro de ésta a aquélla por el mero hecho del presente otorgamiento. La sociedad absorbente ocupará la posición jurídica de la sociedad absorbida... Esta subrogación, en todo tipo de derechos y obligaciones o en relaciones de hecho de las que fuera titular la sociedad absorbida será tenida por eficaz en cualquier ámbito, judicial o extrajudicial, y a todos los efectos respecto de terceros por imperativo legal, sin más requisito que la sola acreditación documental de la escritura...y cumplimiento de los requisitos registrales y de publicidad”.

Asimismo, el artículo 80 del TRLRHL, dispone sobre la prueba del ejercicio de actividad económica gravada, que el ejercicio de las actividades gravadas se probará por cualquier medio admisible en derecho y, en particular, por los contemplados en el artículo 3 del Código de Comercio.

Finalmente, el artículo 3 del Código de Comercio dispone que:

“Existirá la presunción legal del ejercicio habitual del comercio, desde que la persona que se proponga ejercerlo anunciare por circulares, periódicos, carteles, rótulos expuestos al público, o de otro modo cualquiera, un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil”.

Pues bien, frente al indicio probatorio que en principio tiene toda declaración tributaria, en este caso el modelo 840 de baja en el que se consignó la causa el cese efectivo de la actividad el 30-09-2017, la prueba del ejercicio de la actividad, se regula en el artículo 12 del RD 243/1995 de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas, señalando en su apartado d), como medios concretos de prueba, los datos obtenidos de los libros o registros de contabilidad llevados por toda clase de organismos o empresas, debidamente certificados por los encargados de los mismos o por la propia Administración; señala asimismo como medios de prueba las declaraciones tributarias formuladas por el interesado y los anuncios, circulares, muestras, rótulos o cualquier otro procedimiento publicitario que ponga de manifiesto el ejercicio de una actividad económica. A este respecto es evidente la prueba de la continuidad en el ejercicio de la actividad más allá del 30-09-2017 no sólo por la publicidad existente en el establecimiento a día de hoy, sino en la “página web” de B relativa a este centro comercial.

Pero, asimismo consta en el expediente obrante en este Ayuntamiento e iniciado por la propia reclamante ante la Gerencia Municipal de Urbanismo, la solicitud de la licencia urbanística de obras y actividad de 9 de octubre de 2018 presentada por el propio B para la AMPLIACION Y MODIFICACION DEL LOCAL COMERCIAL existente en Pozuelo de Alarcón.

A dicha solicitud se acompañó la documentación técnica, en concreto la Memoria del Proyecto Técnico presentado por B a este Ayuntamiento con motivo de las obras en el establecimiento que se han llevado a cabo, y de los cambios de uso de diversas zonas que también se han acometido. Se trata de un documento técnico visado ante el Colegio de Arquitectos de Madrid el 26-09-2018 y que tras verificación legal por la Gerencia de Urbanismo se procedió a conceder autorización administrativa tanto a las obras como a los cambios de uso en zonas nuevas y antiguas. En concreto, mediante Resolución de 04 de marzo de 2019 del Gerente Municipal del Urbanismo a: *“Tomar conocimiento del CAMBIO DE TITULAR producido como consecuencia de la absorción por parte de B de la sociedad A., y CONCEDER a aquélla la licencia urbanística de*

*obras y actividad solicitada para AMPLIACION Y MODIFICACION DE LOCAL COMERCIAL DE POZUELO DE ALARCON”.*

De la documentación presentada por la misma entidad absorbente y ahora reclamante, resulta evidente la existencia de la actividad de hipermercado en zona determinada (más de 13.000m<sup>2</sup> en planta baja) con todos los servicios y complementos inherentes a esta actividad (aparcamientos, almacenes, administración, etc...) que se desarrolla en régimen de autoservicio, cumpliendo todos los parámetros que contiene la descripción de esta actividad el epígrafe 661.2 “Comercio en hipermercados”. Como también lo es el ejercicio de la actividad de venta personalizada en grandes almacenes en una superficie mayor en diversas plantas del establecimiento, actividad clasificada por el epígrafe 661.1. **La circunstancia clave que distingue ambas actividades comerciales es bien el autoservicio, bien la venta personalizada**, es decir, la atención de personal especializado para la venta, y ambas especialidades de comercio integral se desarrollan en zonas o locales diferentes; en ningún caso, en todo el establecimiento existe INDISTINTAMENTE una actividad comercial que englobe ambas como para dudar cuál debería ser su clasificación en función de los epígrafes existentes.

Por último, resulta significativo a los efectos de acogerse a la exención por inicio de actividad, lo establecido en el artículo 82.

1. Están exentos del impuesto:

(...) b) Los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros períodos impositivos de este impuesto en que se desarrolle aquella.

A estos efectos, no se considerará que se ha producido el inicio del ejercicio de una actividad cuando esta se haya desarrollado anteriormente bajo otra titularidad, circunstancia que se entenderá que concurre, entre otros supuestos, en los casos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad”.

Por lo tanto, a partir de esta fusión, B sucede a título universal a A en todos sus bienes, derechos y obligaciones, transmitiéndose el patrimonio íntegro de ésta última a la aquí interesada. Esta subrogación implica, no sólo la disolución y extinción de la personalidad jurídica de A, sino también que a partir de esta Fusión, B sigue desarrollando las mismas actividades económicas que venía ejercitando A en todos sus establecimientos, entre otros en el que poseía en Pozuelo de Alarcón cuya propiedad (del inmueble) pasa también a B.

Así además consta en la Cláusula Novena de la propia escritura de fusión por absorción, que dicha operación societaria se efectúa conforme a lo dispuesto en el Título Capítulo VII. Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea; del título VII. Regímenes tributarios especiales de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades,

Desaparecida la personalidad jurídica de esta última, y manteniéndose las actividades en el centro comercial exactamente igual que antes de la Fusión, la interesada, que debía haber mantenido invariable la tributación por el IAE (pues sólo hay un cambio de CIF de la actividad), cambia su declaración e interpreta que sólo se desarrolla en el Establecimiento de Pozuelo una única actividad que es la de comercio en grandes almacenes, es decir, la venta personalizada en departamentos múltiples, obviando y negando completamente la existencia del hipermercado que sigue funcionando en el mismo local, con la misma disposición y organización y hasta con el mismo nombre comercial, B como puede apreciarse no sólo por la publicidad existente en el establecimiento, sino en la “página web” de B relativa a este centro comercial y en la memoria del proyecto para la solicitud de modificación de licencia de actividad actualmente en tramitación, en el que específicamente se hace referencia a esta actividad de hipermercado

A partir de la Fusión, B se subroga en los derechos y obligaciones de A, sigue desarrollando la actividad en Pozuelo de Alarcón y, por tanto, siguen existiendo dos actividades de las clasificadas en el Grupo 661 perfectamente diferenciadas exactamente igual que antes: comercio en grandes almacenes (Ep. 661.1) y comercio en hipermercados (Ep. 661.2).

Esta actividad debe proseguir su tributación tal y como venía haciendo con dos titularidades diferentes, **porque la unificación en un solo titular de la misma no altera la obligación de su pago en concepto del IAE.**

En conclusión, tanto por la propia naturaleza de la operación mercantil por la que se extinguió .A., como de las pruebas existentes se deduce claramente que se ha desvirtuado la realidad de la fecha de 30 de septiembre de 2017 consignada como de cese efectivo de la actividad en el Modelo 840, por lo que, existiendo continuidad del desarrollo de la actividad por la que tributaba A más allá de esa fecha, es por lo que no procede la pretensión de anulación

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, reunido en Sala y en Única Instancia, RESUELVE:**

**DESESTIMAR** la presente la Reclamación Económico-Administrativa nº97/2019, acumulada a la 98/2019, presentadas por ....

(...)

- **Reclamación nºBF IAE 2019 02**

**Fecha: 23 de enero de 2019.**

**RESOLUCIÓN:**

(...)

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

I.-) Con fecha de entrada en el Registro General del Ayuntamiento de 26 de abril de 2018 el interesado presentó escrito de interposición de Reclamación Económico-Administrativa contra la resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de 22-03-2018 desestimatoria del Recurso de reposición interpuesto por el obligado tributario por el que se confirmaban 18 liquidaciones definitivas en concepto del **Impuesto sobre actividades económicas**, epígrafes 671.4 y 673.2, por la actividad realizada en dos locales sitios en la calle X (ejercicios 2013, 2014, 2015 y primer trimestre de 2016) y calle Y (por los ejercicios 2013 a 2017) del municipio de Pozuelo de Alarcón.

El Titular del Órgano de Gestión Tributaria de este Ayuntamiento confirmó las liquidaciones definitivas y las modificaciones censales que había dictado el 20 de noviembre de 2017, como consecuencia de las actuaciones de inspección desarrolladas en el expediente IAE 86/2016, amparándose en la circunstancia de que la reclamante formaba parte de un grupo de empresas junto a Y, debido que ambas tenían el mismo consejo de administración, lo que determinaba una presunción de control y, en consecuencia, la necesidad de estar al importe neto de la cifra de negocio del grupo para determinar si le era o no aplicable a la compañía la exención prevista en el artículo 82.1.c) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales.

**II.-)** La reclamante ha venido alegando, en todas las fases del procedimiento administrativo, que no forma un grupo de empresas con Y, a efectos de tributación por IAE, teniendo en cuenta que ambas empresas operan de manera independiente y tienen distinto accionariado, a pesar de la coincidencia en los miembros del consejo de administración. X alude a la distinción, en la normativa contable actualmente vigente, entre los grupos de empresa de subordinación, en los que hay una sociedad dominante que ejerce el control sobre otra u otras, con la finalidad de obtener un beneficio económico de sus actividades y que están obligados a presentar cuentas anuales consolidadas; y los grupos de empresa de coordinación, en los que existe una identidad de dirección, pero la actividad económica es independiente y las decisiones de una empresa no afectan al beneficio económico de las otras. En este último tipo de grupo estaría integrada X, sin estar sometida a la obligación de presentar cuentas consolidadas fiscal o contablemente.

(...)

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

(...)

**QUINTO.-)** Para determinar si la Resolución del Titular del órgano de gestión del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón al Recurso de Reposición planteado por la reclamante, es ajustado a derecho, resulta forzoso analizar el precepto contenido en el art. 82.1.c) 3ª del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (TRLHL) que, como es sabido, establece una cláusula antielusión -que excepciona la regla del importe mínimo de la cifra de negocio del interesado- cuando el sujeto pasivo del impuesto sobre actividades económicas "forme parte de un grupo de sociedades".

Pues bien, el Tribunal Supremo ha precisado en sus Sentencias 356/2018, de 6 de marzo y 1134/2018, de 3 de julio, que resuelven sendos Recursos de casación, cuándo y en qué circunstancia nos encontramos ante un grupo de empresas a los efectos de la liquidación por el concepto de IAE y, consecuentemente, si sus importes netos de negocio deben ser tenidos en cuenta conjuntamente a los efectos de verificar el cumplimiento de los requisitos objetivos que permiten la aplicación de la exención contenida en el artículo 82.1.c) 3ª TRLHL.

Para determinar el mandato de la norma, el Tribunal Supremo tiene en cuenta:

I. Que la Ley establece como regla general que están exentos del IAE los sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades, las sociedades civiles y las entidades previstas en el artículo 35.4 LGT "que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros".

II. Que para el cálculo del importe de la cifra de negocios del sujeto pasivo se tendrá en cuenta el conjunto de las actividades económicas ejercidas por él con una excepción: "cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del art. 42 del Código de Comercio", en cuyo caso aquel importe neto "se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo".

III. Que a tales efectos, "se entenderá que los casos del art.42 del Código de Comercio son los recogidos en la sección 1ª del capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.

IV. Que el art. 42 del Código de Comercio establece la obligación legal de "formular las cuentas anuales consolidadas" a "toda sociedad dominante de un grupo de sociedades", definiendo éste como aquél en el que "una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras" y presumiendo la existencia de tal control en las "situaciones" que el propio precepto describe.

V. Que en los apartados 2 a 6 del citado artículo se describe la forma de cumplir esa obligación legal precisando, en lo que ahora interesa, (i) que la consolidación no exime a las sociedades del grupo de formular sus propias cuentas, (ii) que la dominante debe incluir en sus cuentas

consolidadas a las sociedades que integran el grupo, (iii) que deben designarse a los auditores que controlen tales cuentas y (iv) que las mismas deben ser aprobadas por la Junta General.

VI. Que el RD 1815/1991, de 20 de diciembre, sustituido por el R.D. 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas) dedica su Sección Primera a definir los conceptos de grupo de sociedades, sociedad dominante y dependiente y cómo se computan los derechos de voto.

**SEXTO.-)** Nuestro Alto Tribunal ha interpretado esta normativa señalando, de manera indubitada, que la remisión contenida en el artículo 82.1.c).3ª a los grupos de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, debe aplicarse de forma que solo se comprendan en tal concepto aquellos grupos de entidades cuando actúen como "grupos consolidados", esto es, cuando deban, por obligación legal, formular sus cuentas anuales en régimen de consolidación.

En consecuencia, si las sociedades afectadas no actúan como grupo consolidado en los términos vistos, ni consta que tengan la obligación de hacerlo, el importe neto de su cifra de negocios deberá ir referido al volumen de los de la empresa afectada, no al conjunto de entidades pertenecientes a un grupo que, en la medida en que no actúa en régimen de consolidación, no tiene tal consideración a efectos de la aplicación de la cláusula del artículo 82.1.c).3ª del TRLHL. Dicho de otro modo, cuando se constata que el sujeto pasivo forma parte de un grupo de sociedades el límite de importe neto de la cifra de negocios va referido al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, debiendo considerarse que la remisión contenida en el artículo 82.1.c).3ª del TRLHL a los grupos de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio debe interpretarse de forma que solo se comprendan en tal concepto aquellos grupos de entidades cuando actúen como grupos consolidados, esto es, cuando deban, por obligación legal, formular sus cuentas anuales en régimen de consolidación.

**SÉPTIMO.-)** En la Reclamación Económica-Administrativa se alega por la reclamante que ni X , ni Y están obligadas a presentar cuentas consolidadas, según la normativa contable y fiscal. Tal extremo no ha sido desmentido por el órgano de inspección en el Informe preceptivo de 19 de marzo de 2018.

En efecto, tanto el técnico de la Inspección como el Titular del Órgano de Gestión, han sostenido que la efectiva formulación de las cuentas bajo el régimen de consolidación no es el dato relevante a la hora de aplicar la excepción del precepto controvertido, poniendo de manifiesto que existe un grupo de empresas a tenor de las situaciones y presunciones de dominio y control que se recogen en el art. 42 del Código de Comercio, así como el art. 2 del RD 1159/2010. Para el órgano administrativo lo fundamental es la "idea de control" para llevar a cabo la delimitación del grupo de sociedades y éste se presume cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sea miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Es cierto el loable esfuerzo de fundamentación realizado en la resolución impugnada, debiendo traer a colación las argumentaciones de la Dirección General de Tributos y del propio TSJ de Cataluña cuyas sentencias fueron casadas por el Alto Tribunal. Dicho sea de paso, unas y otras no carecen en absoluto de sólida base jurídica.

Efectivamente nos encontramos en posiciones contrapuestas respecto de la interpretación del art. 82.1.c), regla 3ª, del RDLeg 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales -TRLRHL-, que indica que:

“1. Están exentos del impuesto:

(...) c) Los siguientes sujetos pasivos:

Las personas físicas.

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del art. 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

En cuanto a los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la exención sólo alcanzará a los que operen en España mediante establecimiento permanente, siempre que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

A efectos de la aplicación de la exención prevista en este párrafo, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

*(...) 3ª Para el cálculo del importe de la cifra de negocios del sujeto pasivo, se tendrá en cuenta el conjunto de las actividades económicas ejercidas por él.*

*No obstante, cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del art. 42 del Código de Comercio, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.*

*A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá que los casos del art. 42 del Código de Comercio son los recogidos en la sección 1.a del capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.”*

Por un lado, tenemos la doctrina, que hasta ahora, podíamos resumir en la Consulta vinculante nº V0096/2017, de 19 de enero de 2017, de la DGT, que consideraba que:

*“De acuerdo con la regla 3ª del artículo 821.c), el importe neto de la cifra de negocios a considerar a efectos tanto de la aplicación de la exención, como del coeficiente de ponderación, está integrado no solo por los ingresos correspondientes a la actividad económica realizada por el sujeto pasivo que se encuentra gravada por el impuesto, sino también por los ingresos correspondientes al resto de las actividades económicas realizadas por el mismo, incluidas las exentas ( « el conjunto de las actividades económicas ejercidas por él » ) y, en su caso, por los correspondientes al conjunto de entidades integrantes del grupo ( « al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo » ).*

*La remisión que hace la regla 3ª del artículo 82.1.c) del TRLRHL al « grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio », se refiere a los distintos casos enumerados en dicho artículo 42 en los que se considera que existe un grupo de sociedades , con independencia de la obligación o no de formular cuentas consolidadas.*

*Por lo tanto, a los efectos de la aplicación de la exención del artículo 82.1.c) del TRLRHL, cuando una entidad forme parte de un grupo de sociedades, sea como dominante, sea como dependiente, se tomará como importe neto de la cifra de negocios el correspondiente al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, independientemente de que el grupo esté obligado o dispensado de formular cuentas anuales e informe de gestión consolidados.*

*Si el importe neto de la cifra de negocios correspondiente al conjunto de entidades pertenecientes al grupo de sociedades no es inferior al millón de euros, las actividades ejercidas por todas las entidades integrantes del grupo no están exentas del impuesto.*

*Por tanto, a los efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios, deberán tenerse en cuenta los importes netos de la cifra de negocios del conjunto de actividades económicas realizadas por el conjunto de entidades integrantes del grupo.”*

Por otro lado, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, Sentencia 241/2013 de 6 Mar. 2013, Rec. 1226/2009, consideraba que: *“En el presente caso, la entidad recurrente alega, y la Administración no lo desmiente, sino que incluso lo ha aceptado como razón en la resolución de otros casos de empresas pertenecientes al grupo, que no existía entre ellas la obligación de presentar cuentas anuales consolidadas. Queda patente que se trata de un grupo de empresas, en el que la sociedad dominante tiene facultades plenas para nombrar los órganos de administración de las dependientes. La resolución del TEARC considera que es un dato irrelevante la no formulación de cuentas anuales consolidadas porque, amparándose en lo que dice la DGT en Consulta Vinculante núm. 572/2005, de fecha 6 de abril, lo que mide la norma aplicable no es la obligación de presentar cuentas consolidadas, sino que mide el perímetro de las empresas que se integran en el grupo. La Sala no comparte este criterio, pues entiende que lo que establece la norma es la obligación de presentar cuentas anuales consolidadas cuando entre las empresas del grupo existe una vinculación que así lo aconsejan o cuando las empresas voluntariamente lo acojan, mas no cuando no se reúnen los requisitos previstos en la LSA antes referidos. Es decir, la norma se refiere a la cohesión entre la actuación del grupo y no solamente al perímetro del grupo. Es por esta razón que cuando el art. 82 del TRLRHL determina la no exención del Impuesto se está refiriendo a las sociedades que actúan como un grupo consolidado, lo que implica que en caso de no existir esta consolidación, cada una de ellas puede actuar como propia y presentar sus cuentas anuales periódicas. En suma, no puede aplicarse la imposición relativa al importe de la cifra de negocios superior a 1.000.000 de euros del grupo, sino la que hace referencia en cada caso al volumen de negocios de la empresa afectada”*. Sin embargo, a la luz de la doctrina de nuestro Tribunal Supremo, la cual casa la Sentencia del TSJ de Cataluña que acabamos de mencionar, no resulta posible mantener tal interpretación, pues la obligación de presentar cuentas consolidadas aparece como el elemento fundamental que permite considerar la cifra de negocios del grupo y no de cada una de las sociedades, para aplicar la exención del art. 82.1.c) 3ª TRLHL. Por tanto, el TS tiene otra opinión, que se manifiesta en la Sentencia citada de 6 de marzo de 2018, según la cual:

*“La remisión efectuada no alcanza a la efectiva formulación de las cuentas bajo el régimen de consolidación (por la dominante) pues el espíritu y finalidad de la exención no es otro que el de someter a gravamen a las empresas que, por sí solas o como parte de un grupo, tienen un importe neto de cifra de negocios superior al millón de euros.*

*En otras palabras, para saber cuál es realmente aquel importe (el de la cifra de negocios) debe estarse a las cuentas consolidadas, que deberán necesariamente formularse -salvo que concurra alguna excepción legal- en los términos que derivan del Código de Comercio y de la norma reglamentaria que disciplina el régimen contable de la consolidación, disposiciones a las que se remite expresamente la norma tributaria prevista en la Ley de Haciendas Locales.*

*En consecuencia, si las sociedades afectadas no actúan como grupo consolidado en los términos vistos, ni consta que tengan la obligación de hacerlo, el importe neto de su cifra de negocios deberá ir referido al volumen de los de la empresa afectada, no al conjunto de entidades pertenecientes a un grupo que, en la medida en que no actúa en régimen de consolidación, no tiene tal consideración a efectos de la aplicación de la cláusula del artículo 82.1.c).3ª del texto refundido de la Ley de Haciendas.”*

Aun pudiendo ser criticable dicha doctrina por una visión maximalista que no acoge las argumentaciones fundadas de la Dirección General de Tributos, lo cierto es que las dos Sentencias del TS constituyen jurisprudencia en el sentido del artículo 3.1 del Código Civil, y, por tanto son fuente del derecho de obligado cumplimiento por parte de los órganos encargados de la aplicación de la normativa tributaria vigente y con competencia en la revisión de actos tributarios, como en el caso de este Tribunal. Todo lo aun siendo conscientes de las propuestas

existentes de *lege ferenda* relativas a la modificación del TRLRHL en el sentido de hacer inaplicable la postura adoptada por el Alto Tribunal. Por lo que, en tanto no se produzca dicha modificación legislativa, quizás más acorde con el espíritu de la norma, este Tribunal no puede por menos que estar vinculado por el sistema de fuentes del derecho citado a la doctrina fijada por el Tribunal Supremo hasta este momento de resolución del procedimiento.

**OCTAVO.-)** Como consecuencia, procede estimar la Reclamación económica administrativa presentada por X pues el Tribunal Supremo ha interpretado el citado artículo 82.1.c).3º 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 el sentido de considerar que para que exista "grupo de sociedades", a efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios necesario para la exención del IAE, es imprescindible que el conjunto de entidades actúe como "grupo consolidado", esto es, sujeto a la obligación legal de formular sus cuentas anuales en régimen de consolidación lo que, como se refleja en el expediente administrativo que nos ocupa, no concurre en X ni consta que tenga la obligación legal de hacerlo o que tal deber haya sido exigido por el órgano competente.

En cuanto a los efectos de la doctrina jurisprudencial del TS posterior a la emisión de las correspondientes liquidaciones, lo cierto es que, aun cuando se tuviera en cuenta que carecería de efectos retroactivos siendo exclusivamente prospectivos, la excepción en todo caso la constituirían aquellas liquidaciones que no hubieran alcanzado firmeza en vía administrativa porque hubieran estado impugnadas por motivos diversos en diversas instancias. Este es el caso que concurre en el presente procedimiento en el que, aun cuando las liquidaciones impugnadas fueran aprobadas con anterioridad a la doctrina legal del TS, lo cierto es que han ido siendo recurridas en la sucesivas instancias de revisión administrativa. Dichas actuaciones de revisión provocan que las deudas no fueran firmes y consentidas manteniéndose el juicio sobre la conformidad a Derecho de las actuaciones impugnadas, y siendo pues aplicable la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en los términos expuestos.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN**, actuando de forma unipersonal, **RESUELVE**:

- **ESTIMAR** la **Reclamación Económico-Administrativa (P. abreviado)**, interpuesta por X, anulando las liquidaciones por el Impuesto de Actividades Económicas correspondientes a los ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2017.

(...)

- **Reclamación nº BF IAE 2011 01.**

**Fecha: 24 de noviembre de 2011.**

**RESOLUCIÓN:**

(...)

**ANTECEDENTES DE HECHO**

I.-) Con fecha 22 de diciembre de 2009 se extiende al obligado tributario **Acta de disconformidad nº---**, por Impuesto sobre Actividades Económicas, ejercicios 2006 a 2009, ambos inclusive, devengados por la construcción y ulterior promoción y venta de tres viviendas unifamiliares en fila en la C/---, del municipio de Pozuelo de Alarcón. En dicho Acta, notificada el mismo día, se proponía una liquidación definitiva por importe de 12.062,41 €, de los que 10.921,85 € correspondían al principal y 1.140,56 € a los intereses de demora.

II.-) Con fecha 27 de enero de 2010 se dicta Resolución del Teniente de Alcalde titular del Área de Gobierno y Gestión de Economía, Hacienda y Contratación por la que se acuerda rectificar la regularización de la situación tributaria del interesado contenida en el Acta referida, proponiéndose una liquidación definitiva de 2.514,58 €, de los que 2.273,54 € corresponden al principal y 241,04 € a los intereses de demora, la cual es confirmada por resolución del mismo Teniente de Alcalde de fecha 1 de marzo de 2010.

III.-) Asimismo, con fecha 1 de marzo de 2010, se acuerda incoar expediente sancionador, en relación con los hechos recogidos en la citada Acta de disconformidad, proponiéndose una sanción por infracción tributaria grave e importe de 2.752,64 €, la cual es confirmada por Resolución del Teniente de Alcalde Titular del Área de Gobierno y Gestión de Economía, Hacienda y Contratación, de fecha 26 de abril de 2010.

(...)

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

**QUINTO.-)** Se impugna en las presentes reclamaciones económico-administrativas las Resoluciones del Teniente de Alcalde titular del Área de Gobierno y Gestión de Economía, Hacienda y Contratación aprobatoria de la liquidación por IAE, ejercicios 2006 a 2009, derivada del Acta de disconformidad nº-----, así como de imposición de sanción grave derivada de dicho Acta.

A tal fin, el reclamante alega en síntesis:

-Exención de la reclamante, respecto de los ejercicios 2006,2007 y 2008, en virtud de lo dispuesto en el artículo 82.1.c) 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.

-Falta de concurrencia del elemento intencional indispensable para la apreciación de la comisión de infracción tributaria.

**SEXTO.-)** El artículo 82.1.c) del RDL 2/2004 establece la exención del Impuesto sobre Actividades Económicas para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000,00 €

Dicho importe neto de la cifra de negocios, añade el citado precepto, será el del período impositivo cuyo plazo de presentación de declaraciones por dichos tributos hubiese finalizado el año anterior al del devengo de este impuesto. Para el cálculo del importe de la cifra de negocios del sujeto pasivo, se tendrá en cuenta el conjunto de las actividades económicas ejercidas por él, según lo previsto también en dicho artículo 82.1. c). No obstante, cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, entendiéndose que los casos del artículo 42 del Código de Comercio son los recogidos en la Sección 1ª del Capítulo 1 de

las normas para la formulación de las cuentas consolidadas, aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.

A este respecto, y en los mismos términos que lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio, los artículos 1 y 2 de dicho **Real Decreto 1815/1991**, establecen:

*“Artículo 1. Grupo de sociedades.*

*El grupo de sociedades, a los únicos efectos de la consolidación de cuentas, está formado por la sociedad dominante y por una o varias sociedades dependientes.*

*Artículo 2. Sociedad dominante y dependientes.*

*1. Sociedad dominante es la sociedad mercantil que siendo socio de otra sociedad, mercantil o no, se encuentre con relación a esta en alguno de los casos siguientes:*

- a. Posea la mayoría de los derechos de voto.*
- b. Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.*
- c. Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto.*
- d. Haya nombrado exclusivamente con sus votos la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deben formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras anteriores.*

*2. Se entiende por sociedades dominadas o dependientes aquellas que se encuentren en relación a la dominante en alguno de los supuestos establecidos en los apartados a) a d) del número anterior, así como las sucesivamente dominadas por éstas, cualquiera que sea su forma jurídica y con independencia de su domicilio social.”.*

**SÉPTIMO.-)** A los efectos anteriores, del expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

-Que la reclamante Y no supera el importe neto de 1.000.000,00 € de la cifra de negocios hasta el ejercicio 2007.

-Que no obstante lo anterior, la reclamante se halla participada en un 100% de su capital por la sociedad denominada X.

-Que ambas sociedades disponen del mismo administrador único, Don-----, así como del mismo domicilio social.

-Que, solamente la empresa dominante X supera ampliamente, desde el ejercicio 2004 incluido, el importe neto de 1.000.000,00 € de la cifra de negocios.

**OCTAVO.-)** A la vista de todo lo anterior este Tribunal ha de concluir que la reclamante forma, sin lugar a dudas, un grupo de sociedades con la entidad X., en los términos definidos en los artículos 1 y 2 del Real Decreto 1815/1991 a que se remite el artículo 42 del Código de Comercio, sin que quepa entender que la definición de grupo contenida en dichos preceptos se refiere sólo a los

efectos de la obligación de consolidación de cuentas y sin perjuicio de que el artículo 43 del mismo Código de Comercio les exima de tal consolidación.

En efecto, tal y como establece **La Dirección General de Tributos en su Resolución núm. 1002/2004, de 16 de abril (JUR 2004, 159027)**, *“la remisión que, en la regla 3ª del artículo 82.2 c) del TRLRHL- de determinación del importe neto de la cifra de negocios, se hace al artículo 42 del Código de Comercio es para determinar los supuestos en que el importe neto de la cifra de negocios a tener cuenta será el resultante de la adición de los importes netos de la cifra de negocio de las sociedades o entidades entre las que se dan las relaciones de dominio o control señaladas en el mencionado artículo 42. Por lo tanto, a los efectos de la aplicación de la exención del artículo 82.1.c) del texto refundido, cuando una entidad forme parte de un grupo de sociedades, sea como dominante, sea como dependiente, se tomará como importe neto de la cifra de negocios el correspondiente al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, independientemente de que el grupo esté obligado o dispensado de formular cuentas anuales e informe de gestión consolidado. Concluyendo, si el importe neto de la cifra de negocio correspondiente al conjunto de entidades pertenecientes al grupo de sociedades no es inferior al millón de euros, las actividades ejercitadas por las entidades integrantes del grupo no están exentas del impuesto en función del importe neto de la cifra de negocio. En definitiva, **lo determinante, a estos efectos, es la existencia de un grupo en los términos del Código de Comercio, no la tributación en el Impuesto sobre Sociedades ni la obligatoriedad o no de formular cuentas anuales e informe de gestión consolidado”**.*

En el mismo sentido, se pronuncia la **Contestación a la Consulta Vinculante nº V1649-06** de la misma DGT.

Es evidente que X., posee no ya la mayoría, sino la totalidad de los derechos de voto de Y., al ser su único socio, teniendo en consecuencia, la facultad de designar, exclusivamente con sus votos, al Órgano de Administración.

Se cumplen, entonces, los requisitos exigidos por el artículo 42 del Código de Comercio, reiterados en el artículo 2 del Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.

**NOVENO.-)** Asimismo y de acuerdo con la **Orden HAC/85/2003, de 23 de enero**, los sujetos pasivos del IAE, deben presentar una comunicación en relación con el importe neto de su cifra de negocios, salvo en los casos en que, formando un grupo de sociedades, la entidad dominante del grupo haya hecho constar el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, en la declaración del Impuesto de Sociedades, lo que, como consta acreditado en el expediente, no hizo.

Es por ello que, no constando dicha cifra de negocios, deberá aplicarse, para todos los ejercicios, un coeficiente de ponderación del 1,31 según lo dispuesto en el artículo 86 del RDL 2/2004.

**DÉCIMO.-)** Finalmente, a los efectos de determinar la posible comisión de una infracción tributaria, procede referirnos, ahora a la conducta del sujeto pasivo, pues, proscritos los supuestos de responsabilidad objetiva de nuestro Ordenamiento Jurídico, se requiere que aquélla configure el denominado elemento subjetivo del tipo de injusto, requisito imprescindible para entender que la misma es merecedora del reproche normativo que encierra la calificación de la conducta como constitutiva de infracción tributaria, y en este caso de carácter grave.

En efecto, dispone el **artículo 183 de la Ley General Tributaria** que “son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley”, estableciendo el artículo 179.2 d) que “las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria cuando

se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la propia Administración tributaria competentes (...)"

La cuestión que debemos analizar , por lo tanto, es si la conducta de la sociedad reclamante se encuentra amparada en esa una interpretación jurídica razonable de la norma, que de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo 179 eximiría a la reclamante, de culpabilidad en su conducta, tal y como pretende.

El Tribunal Supremo en una constante y uniforme línea jurisprudencial ha formado un sólido cuerpo de doctrina sobre los requisitos que deben concurrir para la imposición de sanciones en el ámbito tributario. En este sentido, como recuerda la **Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 9 de diciembre de 1997**, y de acuerdo con la **Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990 de 26 de abril**, no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias, y la culpabilidad del sujeto infractor se vincula a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Si bien para que la Administración Tributaria Municipal, en este caso, reconozca la supuesta interpretación razonable debe ir acompañada de una correcta declaración por parte del obligado tributario, cuando menos.

Pues bien, en el caso que nos ocupa, es evidente que la conducta de la sociedad reclamante no puede estar amparada en una interpretación jurídica razonable de la norma, en cuanto que, no sólo incumple su obligación de declarar el importe neto de la cifra de negocios, sino que, conocedora de su condición de sociedad perteneciente a un grupo de sociedades, no formula la pertinente declaración y/o autoliquidación a efectos del IAE.

De lo anterior parece clara la conducta, (elemento subjetivo del injusto), tendente a ocultar la realización del hecho imponible, por lo que difícilmente puede sostenerse que la Administración municipal ha procedido a la imposición de una sanción de carácter objetivo o de plano, prescindiendo con ello de la verdadera conducta del sujeto.

En consecuencia, en virtud de lo dispuesto en el precitado artículo 183 de la Ley General Tributaria, habría que concluir que siendo sancionables las infracciones, incluso a título de negligencia, la reclamante, en el mejor de los casos, no puso la debida diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, no cabiendo exonerarla de su responsabilidad ante la Hacienda Pública Municipal.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN**, actuando como órgano unipersonal, **RESUELVE:**

**DESESTIMAR.....**

(...)

- **Resolución nº GEST IAE 2018 07.**

**Fecha: 13 de diciembre de 2018.**

## RESOLUCIÓN:

(...)

### ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) En fecha de 17 de junio de 2015 se iniciaron actuaciones inspectoras con el obligado tributario por el impuesto sobre actividades económicas (IAE a partir de estos momentos), ejercicios 2012, 2013, 2014 y 2015, en relación con las actividades que ha venido desarrollando en sus oficinas de Pozuelo de Alarcón sitas en la -----.

II.-) Finalizadas estas actuaciones, el día 30 de septiembre de 2015 se incoa Acta de Disconformidad nº ----al expresado Obligado Tributario, por la que se regularizaba su situación tributaria por el IAE por los ejercicios 2012 a 2015 ambos inclusive, en relación con las actividades económicas que desarrolla en sus oficinas sitas en la -----, en la cual se proponía la aprobación de una liquidación definitiva por importe de **25.058,96€**, así como las inclusiones en la matrícula del impuesto para el ejercicio 2016 que se proponen en el apartado 7º de este acta. El acta se firma en disconformidad por parte de la interesada al estar en desacuerdo con la propuesta de liquidación contenida en la misma.

III.-) Como consecuencia de la firma de la citada Acta de Disconformidad, de acuerdo con el artículo 157.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general Tributaria, se comunicó al Obligado Tributario su derecho a realizar las alegaciones que considerase oportunas para la defensa de sus intereses, dentro de los 15 días siguientes a la fecha de notificación del Acta, ante el Órgano competente para liquidar de esta Administración Tributaria.

Haciendo uso de su derecho, el Obligado Tributario, a través de su representante D. ----- presentó el pasado día 19 de octubre por correo administrativo, escrito de alegaciones contra el Acta incoada, tanto en relación con las inclusiones censales como respecto a las liquidaciones definitivas aprobadas.

IV.-) Por resolución del titular del órgano de gestión tributaria de 6 de noviembre de 2015, notificada a la interesada el día 14 de noviembre posterior, finalizó el procedimiento inspector incoado con la aprobación de doce liquidaciones definitivas por el IAE a nombre de ----- por los ejercicios 2012 a 2015, así como con la inclusión censal del sujeto pasivo por los epígrafes 821 "Entidades Aseguradoras de Vida", el 831.9 "Otros servicios financieros n.c.o.p.", el 823 "Otras Entidades aseguradoras" y el 653.2 "Comercio al por menor de material y aparatos eléctricos, electrónicos (...)", cuya referencia aparece al principio de la presente resolución.

V.-) Con fecha de 11 de diciembre la representación de la interesada interpone recurso de reposición contra las liquidaciones tributarias aprobadas, alegando, en términos similares a los que expresó en su escrito de alegaciones de 19 de octubre de 2015 contra el acta de disconformidad, lo siguiente:

-Se solicita que se anule la resolución que acordó la inclusión censal de su representada en el epígrafe 831.9, pues en sus oficinas solo se puede informar sobre los productos bancarios, dado que a las compañías de seguros les está prohibido realizar directamente actividades bancarias.

A estos efectos argumenta que, conforme a las contestaciones (a consultas) de la Dirección General de Tributos, núms. 1101-01, de 5 de junio de 2001, y V1237-06, de 28 de junio de 2006, el epígrafe correcto en el que debe causar alta una entidad que realiza servicios de mediación o promoción o distribución de productos financieros para entidades bancarias es el 849.9 "Otros servicios independientes n.c.o.p.", como así también lo entiende la sentencia del Tribunal

Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, de 26 de febrero de 2009, al desestimar el recurso que interpuso----- . solicitando que la tributación por el Grupo 847 (del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre "Servicios integrales de correos y telecomunicaciones" abarcara la actividad financiera que esta entidad prestaba para -----

Así pues, considerando las expresadas alegaciones, solicita la revocación de las liquidaciones practicadas por los epígrafes 831.9, 823 y 653.2, sin sustitución, por no ser conformes a derecho.

**VI.-)** Dicho recurso fue desestimado mediante Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 11-02-2016 y notificada al contribuyente en fecha de 12 de febrero de 2016.

**VII.-)** Con fecha de 09 de marzo de 2016 la entidad interesada presenta ante este Tribunal Reclamación Económico-Administrativa, formulando las alegaciones correspondientes en defensa de su derecho.

**VIII.-)** Admitida a trámite la citada reclamación económico-administrativa, el Presidente del Tribunal procedió a nombrar Vocal Ponente encargado de la Resolución de la misma. Una vez remitido el expediente administrativo por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria, se observado en la instrucción del procedimiento los preceptos legales y reglamentarios de obligado cumplimiento a fin de dictar la presente resolución.

Dicha reclamación fue objeto de resolución desestimatoria por el órgano unipersonal de este Tribunal de fecha 15-06-2016.

**IX.-)** La reclamante interpuso contra la anterior resolución recurso contencioso-administrativo, Procedimiento Abreviado nº-----, ante el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº ---- de Madrid. Con fecha de 13 de enero de 2017 se dicta Sentencia nº ----- desestimatoria de las pretensiones de la entidad reclamante y confirmando de la misma forma las actuaciones de Inspección Tributaria y la regularización del IAE de los años 2012 a 2015 en los términos que fueron confirmados por este Tribunal. Dicha Sentencia es firme e inatacable.

**X.-)** Paralelamente, este Ayuntamiento emitió los recibos correspondientes al IAE del año 2016 que dieron lugar a la interposición de la Reclamación económico-administrativa con el número 21/2017, con idénticos argumentos a los esgrimidos en el procedimiento anterior y que fue objeto de desestimación mediante Resolución del órgano unipersonal de este Tribunal de fecha 17 de febrero de 2017.

**XI.-)** Con posterioridad, este Ayuntamiento emitió a nombre de la entidad reclamante los correspondientes recibos del IAE del año 2017.

Ante su disconformidad, con fecha de 30 de noviembre de 2017 la entidad interesada presentó Reclamación Económico-Administrativa contra dichos actos liquidatorios, formulando las alegaciones correspondientes en defensa de su derecho.

Dicha reclamación fue objeto de resolución desestimatoria por el órgano unipersonal de este Tribunal de fecha 05-12-2017.

La reclamante interpuso contra la anterior resolución recurso contencioso-administrativo, Procedimiento Abreviado nº -----, ante el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº -- de Madrid. Con fecha de 09 de octubre de 2017 se dicta Sentencia nº292/17 desestimatoria de las pretensiones de la entidad reclamante y confirmando de la misma forma las actuaciones de Inspección Tributaria y los recibos del IAE del año 2017 en los términos que fueron confirmados por este Tribunal. Dicha Sentencia es firme e inatacable.

**XII.-)** Con posterioridad, este Ayuntamiento emitió a nombre de la entidad reclamante los correspondientes recibos del IAE del año 2018.

(...)

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

**QUINTO.-)** En primer lugar, y entrando en el análisis de fondo de la cuestión planteada en la reclamación, se impugna en el presente procedimiento económico-administrativo los recibos del IAE del año 2018 arriba indicados y en base a las siguientes alegaciones:

-En cuanto a la alegación principal contra la **inclusión censal por el epígrafe 831.9 "Otros servicios financieros n.c.o.p."** se argumenta su falta de justificación. Para ello, tras enunciar la normativa del IAE aplicable al caso, igual que ya hizo la Inspección de Tributos municipal, opina que puesto que la intermediación en la distribución de productos propios de entidades bancarias, por entidades aseguradoras no dispone de un grupo o epígrafe específico en las Tarifas, en aplicación de la Regla 8ª, opina que esta actividad se asemeja por su naturaleza a la del grupo 849 "Otros servicios prestados a las empresas N.C.O.P."

Para criticar la opinión de la inspección enuncia los epígrafes que forman parte del grupo 831 "Auxiliares financieros" y explica que son actividades específicas del negocio financiero directamente realizadas por los auxiliares financieros, y que la normativa reguladora de los servicios privados se opone a que estas entidades puedan efectuar actividades financieras.

Se afirma que no se distribuyen fondos de inversión de ---- porque iría en competencia con otra empresa del -----que sí los comercializa, que se ha podido confundir esta actividad con la distribución de productos de inversión, precisamente de otras empresas de Grupo, negando por tanto, que comercialice fondos de inversión en su oficina de Pozuelo de Alarcón.

Concluye en su virtud, afirmando que debe darse de alta por el epígrafe 849.9" Otros servicios independientes n.c.o.p."

-Asimismo, cita la consulta nº 1101-01 de la Dirección General de Tributos de 11 de septiembre de 2015, de 5 de junio de 2001, y la de 15 de junio de 2000, para avalar su criterio. Cita, por último, la consulta vinculante V1237/2006 de 28 de junio de 2006. Esta última la considera especialmente importante por el hecho de ser vinculante y no referirse ni a Correos ni a una Entidad Aseguradora, destacando el hecho de que la mediación de seguros la clasifica en el grupo 832 "Auxiliares de seguros" y en cambio, la mediación en productos financieros, no puede hacerla en el Grupo 831 "Auxiliares Financieros" al no existir un epígrafe específico en el mismo que acoja esta intermediación, como sí existe en el 832 con el epígrafe 832.1 "Agencias de seguros y corredurías de seguros".

-También respecto a la inclusión en el epígrafe 831.9 de su representada, afirma que la jurisprudencia invocada por la inspección enjuicia supuestos de hecho distintos al de Mapfre Familiar. En este mismo sentido, cita en su favor las Sentencias del TSJ de Andalucía de 26 de febrero de 2009 y la de 14 de mayo de ese mismo año.

-Igualmente se opone a la inclusión de la interesada en el epígrafe 823" Otras entidades aseguradoras" porque este epígrafe va dirigido a entidades aseguradoras con un carácter más

corporativo y por ofrecer sus servicios a los asegurados que tengan la condición de socio o mutualista de las mismas y no al público en general, apoyándose en la consulta de la DGT 810-02 de 28 de mayo.

Esto le lleva a afirmar que la inclusión en los epígrafes 821 y 822 es incompatible con estar clasificado en el 823.

Entiende que la actividad consistente en la distribución de planes de pensiones no está incluida en el epígrafe 823 que se refiere a la comercialización de planes de pensiones, por lo que, igualmente, su clasificación debe ser el epígrafe 849.9 "Otros servicios independientes n.c.o.p."

-Por último, se alega incorrecta determinación de los metros de superficie destinados a cada actividad. Expresa lo establecido por la Regla 14ª.1.F) del RD 1175/1990 al respecto, manifestando que la distribución de metros de la oficina entre las distintas actividades no eran proporcionales a las actividades realizadas en esta oficina de Pozuelo de Alarcón. Que proporcionó los ingresos derivados de cada una de las actividades con el objetivo de que se pudiera asignar a cada actividad la superficie correspondiente. Por último y atendiendo a estos ingresos, que aporta en un cuadro, es como debe distribuirse la superficie del local-oficina, pues es un dato objetivo. Solicita por tanto que se realice una distribución de superficies proporcional a los ingresos por cada actividad, anulándose todas las liquidaciones aprobadas y, en su caso, calcularse teniendo en cuenta el elemento tributario superficie correcto.

Por el contrario la Administración fundamenta la conformidad a Derecho de las deudas emitidas en base a los argumentos que figuran en la resolución impugnada a las que nos remitimos.

**SÉPTIMO.-)** En función de las pretensiones y alegaciones de la entidad reclamante y los motivos de oposición del Ayuntamiento hemos de referirnos necesariamente con carácter preliminar al recurso contencioso-administrativo, Procedimiento Abreviado nº ----, ante el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº --- de Madrid, al que nos ya nos hemos referido en los Antecedentes de Hecho. Dicho procedimiento judicial fue promovido por el misma entidad reclamante contra las actuaciones de Inspección Tributaria Municipal y la regularización del IAE de los años 2012 a 2015 que culminaron con la Resolución de 6 de noviembre de 2015 del Titular del Órgano de Gestión Tributaria impugnada que se dice pendiente de resolución por el TEAR de Madrid.

No obstante lo anterior, con fecha de 13 de enero de 2017 se dicta Sentencia nº ---- que desestima íntegramente las pretensiones de la entidad reclamante, confirmando de la misma forma las actuaciones de Inspección Tributaria y la regularización del IAE de los años 2012 a 2015 en los términos que fueron confirmados por este Tribunal. La relevancia de dicho pronunciamiento judicial a efectos de la resolución del presente procedimiento estriba en primer lugar en que el objeto impugnado eran las actuaciones inspectoras que constituyen las base y de las que derivan directamente los actos liquidatorios ahora impugnados, tal y como el propio reclamante pone de manifiesto en su propio escrito. Es por ello que, la identidad sustancial e íntima conexión de dicho procedimiento judicial con la presente vía económico-administrativa da lugar a que la confirmación judicial de las actuaciones impugnadas deba invocarse en esta vía como determinantes para dictar a presente resolución.

A lo anterior hemos de añadir la firmeza e inatacabilidad de dicho pronunciamiento judicial que obliga a tener en cuenta sus consideraciones en el presente procedimiento.

A mayor abundamiento la reclamante interpuso contra la anterior resolución recurso contencioso-administrativo, Procedimiento Abreviado nº ----ante el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº --- de Madrid. Con fecha de 09 de octubre de 2017 se dicta Sentencia nº ----desestimatoria de las pretensiones de la entidad reclamante y confirmando de la misma forma las actuaciones de Inspección Tributaria y los recibos del IAE del año 2017 en los términos que fueron confirmados por este Tribunal. Dicha Sentencia es firme e inatacable.

En función de lo anterior y ante la alegación de que los actos censales impugnados dictados por delegación de la Administración del Estado a la Inspección Tributaria municipal y que la reclamante alega estar impugnados ante el TEAR, la propia Sentencia nº28/17 de 13-01-2017 considera que:

*“De otra parte, el artículo 224 de la LGT establece que si la impugnación afectase a un acto censal relativo a un tributo de gestión compartida, no se suspenderá en ningún caso, por este hecho, el procedimiento de liquidación que pueda practicarse. Ello sin perjuicio de que, si la resolución que se dicte en materia de gestión censal afectase al resultado de la liquidación abonada, se realice la correspondiente devolución de ingresos. La Recurrente insiste en su demanda en el criterio que estableció el TEAR, (Reclamación nº28-267-900-2012-00 que aporta con la demanda y adjuntó también al expediente) respecto de un supuesto concreto que no es el referido a las actuaciones inspectoras seguidas por el Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón. En consecuencia, los Ayuntamientos pueden liquidar el IAE aunque esté recurrido, en su caso, el acto censal. Así la STSJ de Cataluña, nº732/201 de 26 de junio, dictada en el rollo de apelación 32/2015:*

*“Por todas en nuestra Sentencia 790/2008, de 14 de julio, hemos declarado que en estos supuestos, el artículo 43 de la LEC no es aplicable, habida cuenta que la duplicidad en la gestión tanto del IAE como del ibi conlleva que la interposición de recursos contra el acto censal no suspenda por sí sola el procedimiento de cobro de la liquidación practicada, o sanciones, efecto contrario al ordenamiento jurídico que se produciría igualmente de aplicar cualquier prejudicialidad. En tal sentido, actualmente el artículo 224.1, párrafo tercero de la Ley 58/2003, General Tributaria, al regular el recurso de reposición, recoge las conclusiones a las que ya se llegaba con la normativa anterior: “Si la impugnación afectase a un acto censal relativo a un tributo de gestión compartida, no se suspenderá en ningún caso, por este hecho, el procedimiento de liquidación que pueda practicarse. Ello sin perjuicio de que, si la resolución que se dicte en materia de gestión censal afectase al resultado de la liquidación abonada, se realice la correspondiente devolución de ingresos”.*

*En consecuencia, como ya hemos señalado en tal Sentencia y otras del mismo tenor, el ámbito del concreto recurso deducido frente a la liquidación por IAE o IBI deberá ceñirse a las cuestiones que incidan única y exclusivamente en aspectos relativos a la gestión tributaria con abstracción de las relativas a la gestión censal o catastral, que son objeto de distinto procedimiento y deben quedar fuera del enjuiciamiento que ahora nos ocupa, como resulta de la normativa y doctrina que han quedado expuestas; de tal forma que no cabe entender que nos hallemos ante la presencia de una cuestión prejudicial, con la lógica consecuencia de que no procederá la suspensión del procedimiento acordada en el Auto apelado. Sin perjuicio de añadir que la resolución que finalmente se adopte en relación con la impugnación del acto censal o catastral afectará sin duda a la liquidación practicada, caso de prosperar la pretensión del recurrente sobre la procedencia de la variación de la matrícula del impuesto”.*

**OCTAVO.-)** No obstante lo anterior, volveremos a centrar el debate desde el punto de vista estrictamente normativo del régimen jurídico de la actividad controvertida desarrollada por la reclamante.

La cuestión principal, pues, que se plantea en la presente reclamación es la conformidad o no a derecho de la resolución municipal que acuerda y confirma la inclusión de la empresa en la

Matrícula del Impuesto sobre Actividades Económicas por la actividad del epígrafe 831.9 "Otros servicios financieros n.c.o.p. (no comprendidos en otras partes)",

A la Matrícula se refiere el artículo 90 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, que al regular la gestión tributaria del impuesto, dispone que:

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

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

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

*(...)*

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

En este caso en concreto, no es objeto de contradicción que la sociedad reclamante desarrolla su actividad principal en el ramo de seguros; que su Grupo empresarial tiene firmado con un contrato de agencia mercantil de fecha 22 de julio de 2002; y que en los locales a los que se refiere el acta de inspección municipal consta un rótulo con el texto de "oficina de distribución bancaria".

Pues bien, las descripciones que las Tarifas (Anexo I citado) hacen de los dos epígrafes en liza, el 831.9 que propugna el Ayuntamiento y el 849.9 que defiende la reclamante, son los siguientes:

"División 8. Instituciones Financieras, Seguros, Servicios prestados a las empresas y alquileres.

Agrupación 81. Instituciones financieras ...

Agrupación 82. Seguros ...

Agrupación 83. Auxiliares financieros y de seguros. Actividades inmobiliarias.

Grupo 831. Auxiliares financieros.

Epígrafe 831.1 Servicios de compra y venta y contratación de valores mobiliarios ...

Epígrafe 831.3 Servicios de compensación bancaria ...

Epígrafe 831.9 Otros servicios financieros n.c.o.p.

Cuota de 822,97 euros.

...

Agrupación 84. Servicios prestados a las empresas.

Grupo 841. Servicios jurídicos ...  
Grupo 842. Servicios financieros y contables ...  
Grupo 849. Otros Servicios prestados a las empresas  
Epígrafe 849.1 Cobros de deudas y confección de facturas...  
Epígrafe 849.2 Servicios mecanográficos, taquigráficos, de reproducción ...  
Epígrafe 849.9 Otros servicios independientes n.c.o.p.  
Cuota de 202,17 euros."

A su vez, la Regla 8ª de la Instrucción (Anexo III) para la aplicación de las Tarifas de la Sección Primera, 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, y cuyo título es "Tributación de las actividades no especificadas en las Tarifas", dispone lo 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".

Por último, en relación con lo anterior, y ya respecto al caso concreto que nos ocupa, debemos adelantar que el contrato de agencia financiera del 22 de julio de 2002 firmado por la reclamante y alegado por la misma para poner de manifiesto que no se distribuyen fondos de inversión de -- ----porque iría en competencia con otra empresa del -----, específica en su cláusula segunda, como objeto del contrato, y en su cláusula tercera, como ejercicio de las funciones del agente, que:

*"... , en su calidad de Agente, se obliga a llevar a cabo en nombre y por cuenta de las Entidades de Crédito, la distribución y comercialización de los productos y servicios financieros propios de dichas Entidades de Crédito, previstos en este Contrato que se detallarán mediante Anexos ... Dicha obligación se limita, en todo caso, a la distribución y comercialización de los productos financieros ... En todo caso, corresponde a las Entidades de Crédito el estudio y aprobación de las operaciones de activo que resulten de la prestación de los servicios de distribución y comercialización objeto del presente Contrato y tendrán plena libertad para no aceptar las operaciones de préstamo y crédito que le presente el Agente ...".*

De todo lo anterior, se deduce claramente los caracteres específicos que engloba cada una de las actividades controvertidas, y sobre todo las reglas e instrucción del IAE previstas legalmente para poder aplicarlas e interpretarlas en caso de duda sobre la inclusión censal en una u otra.

**NOVENO.-)** Por otro lado, la actividad desarrollada por la reclamante ha de incluirse en el grupo o epígrafe referido a las actividades no especificadas por las tarifas a los que por su naturaleza se asemejen evitando la excesiva residualidad que pretende la reclamante, por lo que en este caso procede adelantar la conformidad a derecho de la inclusión en el epígrafe 831.9.

En este punto, de nuevo debemos acudir a la fundamentación de la Sentencia nº ---- que confirmó las actuaciones inspectoras de inclusión censal de actividades, y según la cual en su Fundamento de Derecho Tercero, dispone que:

*“TERCERO.-En todo caso, debe recordarse que la clasificación de una determinada actividad económica en las tarifas del Impuesto viene determinada por el contenido material de la actividad que se lleve a cabo, teniendo en cuenta el producto final obtenido. Y es doctrina constante de los tribunales que debe seguirse la Regla principal de aplicación de las tarifas, esto es, que el epígrafe más específico predomina sobre el epígrafe más genérico. Además la resolución impugnada motiva extensamente con cita de diversas sentencias de la Sala de lo Contencioso administrativo del TSJ del País Vasco que entiende analizan supuestos sustancialmente idénticos, y a las que también puede añadirse otras sentencias como la reciente del TSJ de la Rioja, sección 1 del 10 de noviembre de 2016, Recurso-----. Dicha sentencia se remite a las dictadas por la Sala de lo Contencioso administrativo del TSJ del País Vasco. Y señala que “(...) Así, en la Sentencia nº----- de 5-10-2015 (Recurso -----), puede leerse: CUARTO.- (...) dada la plena identidad del supuesto, fundamento jurídico y pretensión, y no existiendo razón que imponga el cambio de criterio reproducimos su motivación”.*

A continuación se reproduce el mismo pronunciamiento del TSJ del País Vasco al que aludiremos a continuación y que ha servido de base para desestimar la alegación principal de la recurrente

Pues bien, dicho lo anterior y una vez conocidas las circunstancias del caso, la elección entre una de las dos alternativas está esbozada en las alegaciones de la reclamante y en la fundamentación del acta de inspección y de las resoluciones impugnadas, dado que la relación entre estos dos epígrafes (el 849.9 invocado por la reclamante y el 831.9 invocado por el Ayuntamiento), ha sido tratada por la jurisprudencia de los Tribunales de Justicia siempre con ocasión de recursos contencioso-administrativos interpuestos por ----- pretendiendo lo que ha quedado expuesto en el Antecedente Segundo.

Por ello, una vez fijados los hechos y el régimen jurídico aplicable a los mismos, debemos analizar el repertorio de doctrina de la DGT y de los Tribunales Superiores de Justicia que tanto la reclamante como el Ayuntamiento esgrimen en defensa de sus posiciones.

1.-) Y a este respecto Tribunal ha de inclinarse por aquéllos pronunciamientos que más se aproximan no sólo al supuesto de hecho concreto que nos ocupa sino que además afectan directamente a la misma persona de la reclamante, en cuanto a litigios que con identidad sustancial e íntima conexión con el presente tenían a -----como demandante y ejerciendo idénticas pretensiones a las que ahora se plantean en torno a la oposición a la inclusión en el Epígrafe 831.9, en lugar del pretendido 849.9 de las Tarifas del IAE.

En esencia, la postura mantenida por este Tribunal, aplicado al caso concreto se traduce en que la actividad de agente o mediador de una entidad bancaria como la ejercida por la reclamante no puede sustraerse a la vis atractiva ejercida por el epígrafe 831.9 en razón a su propia función de cajón de sastre, de los servicios financieros no clasificados en otras partes.

La sentencia que alega la reclamante no dice que la actividad financiera de ----- deba clasificarse en el 849.9, como parece defender aquélla, sino que se limita a desestimar que el Grupo 847 comprenda la actividad financiera, y la misma se fundamenta precisamente en las del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 22 de noviembre de 2002 y del Superior de Cataluña de 22 de noviembre de 2007 que propugnan la clasificación en el epígrafe 831.9, tal y como defiende en este caso el Ayuntamiento y como también este Organismo Jurídico Administrativo tuvo ocasión de confirmar en su resolución de 24 de septiembre de 2010 (reclamación 199/10 interpuesta por Correos), citada por el Ayuntamiento en sus resoluciones.

En definitiva, al menos siete sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Andalucía, Cataluña y Valencia, referidas a recursos contencioso-administrativos interpuestos por Correos, han examinado el ámbito de la actividad financiera de esta entidad, y en unas hay pronunciamiento expreso a favor del epígrafe 831.9 y en otras el Tribunal guarda silencio sobre lo planteado como pretensión subsidiaria.

En concreto, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 14 de julio de 2011, se remite a lo que dijo en la suya anterior de 22 de noviembre de 2007 anteriormente citada, y en su Fundamento Tercero expresa lo siguiente:

*« ... A la referida pretensión subsidiaria de la apelación no hacen referencia explícitamente razonada ni la sentencia apelada, ni la del TSJ de Valencia, ni tampoco el escrito de oposición a la apelación, que mantienen la aplicación del Epígrafe 831.9. Por su parte, el escrito de apelación y la transcrita consulta de la DG de Tributos, sostienen la aplicación del Epígrafe 849.9 sin más apoyo que la cita de la Regla 8ª de la Instrucción...*

*(...) Habrá de estarse, pues, a la actividad que "por su naturaleza más se asemejen". Y dentro de la División 8, que recoge las instituciones financieras, seguros, servicios prestados a las empresas y alquileres, la semejanza mayor ha de ser la de instituciones financieras, y, más en particular, el grupo 831 (Auxiliares financieros) y el Epígrafe 831.9 (Otros servicios financieros n.c.o.p.). No hay duda de la naturaleza financiera de los servicios de que aquí tratamos.*

*No procede, por tanto, acudir a la Agrupación 84 (Servicios prestados a las empresas) ni al grupo 849 (Otros servicios prestados a las empresas n.c.o.p.) ni menos al pretendido Epígrafe 849.9 (Otros servicios independientes n.c.o.p.), que supone la máxima residualidad posible en las Tarifas, cuando aquí consta el carácter financiero de los servicios en cuestión. No cabe acudir a un epígrafe del todo residual, cuando existe otro con un grado menor de residualidad y que se caracteriza por aludir a la naturaleza de los servicios que se prestan como "financieros".*

**2.-)** En segundo lugar debemos transcribir el primer y reciente pronunciamiento judicial que tuvo a la misma reclamante como parte actora en base a la misma cuestión de fondo que ahora se suscita:

-La Sentencia número ----- de treinta y uno de marzo de dos mil quince, de la sección 1ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco recurso contencioso administrativo nº -----ordinario, en el que se impugna el acuerdo del Organismo Jurídico Administrativo de Álava que desestimó la reclamación presentada en nombre de ----- contra la resolución del Concejal Delegado del Departamento de Hacienda del Ayuntamiento de Vitoria, confirmada en reposición por resolución, que declaró el alta de la recurrente en el epígrafe 831.9 de la Matrícula del Impuesto sobre actividades económicas y aprobó las liquidaciones derivadas de aquel acuerdo. Y así considera que:

*“PRIMERO.- El recurso contencioso-administrativo se ha presentado contra el acuerdo de 14-03-2014 del Organismo Jurídico Administrativo de Álava que desestimó la reclamación nº 220/2013 presentada en nombre de ----- contra la resolución de 19-02-2013 del Concejal Delegado del Departamento de Hacienda del Ayuntamiento de Vitoria, confirmada en reposición por resolución de 29-05-2013, que declaró el alta de la recurrente en el epígrafe 831.9 de la Matrícula del Impuesto sobre actividades económicas y aprobó las liquidaciones derivadas de aquel acuerdo.*

La mencionada resolución municipal se dictó a resultas del acta de disconformidad extendida el 23-11-2012 por la Inspección de Tributos del Ayuntamiento, y consideró que las actividades realizadas por la sociedad entre el 1-01-2007 y el 31-12-2012 de forma sucesiva en los locales señalados en esa actuación debían tributar en el IAE conforme al epígrafe 831.9 ("Otros servicios financieros n.c.o.p").

Por el contrario, la recurrente considera que la actividad que realiza por cuenta de Caja Madrid, esto es, la distribución o promoción de los productos financieros de esa entidad debe ser encuadrada en la agrupación 84 ("Servicios prestados a las empresas"), epígrafe 849.9 ("Otros servicios independientes n.c.o.p.") de las tarifas del IAE, regulado por la Norma Foral 43/1989 de 19 de Julio y por el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 4/2001 de 4 de diciembre.

SEGUNDO.- El recurso contencioso-administrativo se funda en los motivos siguientes:

1º.- Las actividades realizadas por la recurrente en virtud del contrato de agencia mercantil estipulado con -----son de pura intermediación o simple aproximación entre los clientes y esa entidad, de suerte que la recurrente no lleva a cabo directamente ninguna actividad financiera del tipo de las reseñadas en los epígrafes 831.1, 831.2 y 831.3, ya que como compañía aseguradora no puede realizar esas actividades.

2º.- La actividad de "agente financiero" atribuido a la recurrente no encaja en ningún epígrafe del Grupo 831 ("Auxiliares financieros") y tampoco en ningún otro grupo o epígrafe específico de las Tarifas del IAE de forma que debe ser encuadrada en el apartado "n.c.o.p." del grupo al que más se asemeje dicha actividad, y ese grupo es el 849 ("Otros servicios prestados a las empresas n.c.o.p"), y dentro del mismo el apartado 9 ("Otros servicios independientes n.c.o.p").

La recurrente cita en apoyo de la clasificación de la actividad de agente o mediador financiero la interpretación mantenida por la Dirección General de Tributos (Resolución de 28-06-2006) y la sentencia de 26-02-2009 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía-Sevilla, salvada la diferencia entre el supuesto examinado en esa sentencia y el planteado en este proceso.

Los demandados, Diputación Foral de Álava y Ayuntamiento de Vitoria se han opuesto a la estimación del recurso contencioso por los siguientes motivos:

1º. En virtud del contrato suscrito con -----que faculta a la recurrente para realizar a través de una oficina de distribución bancaria tanto la presentación de clientes a las entidades de crédito como la comercialización y promoción de los productos y servicios de esas entidades, incluidas, en su caso, la materialización y formalización de las operaciones, la recurrente se constituye en agente de la entidad de crédito, de conformidad con el Real Decreto 1245/1995 de 14 de julio.

2º.- La actividad de agente de una entidad financiera que realiza la recurrente debe encajarse en el epígrafe 831.9 ("Otros servicios financieros n.c.o.p.") de conformidad con las sentencias de varios Tribunales Superiores de Justicia, entre ellas, las más recientes de 2-04-2014 (Rec 15175/2013) del TSJ de Galicia y de 3-04-2014 (Rec 43/2013) del TSJ de La Rioja.

TERCERO.- La regla 8ª de la Instrucción (Anexo III del Decreto normativo de urgencia fiscal 4/ 2001 de 4 de diciembre dice:

"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 naturaleza se asemejan 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 esta".*

*Conformes las partes en que la actividad realizada por la recurrente de cuya clasificación se trata no es de las especificadas por las Tarifas ha de indagarse el grupo o epígrafe referido a las actividades no clasificadas en otras partes (n.c.o.p.) a los que por su naturaleza se asemejan, de conformidad con la regla que se acaba de transcribir. Así, la naturaleza o sustancia de la actividad y no ya la forma o condiciones accesorias de su ejercicio es la que marca el punto de conexión o proximidad de una determinada actividad empresarial, en lo que hace al caso, empresarial, no especificada, con otras comprendidas en un determinado grupo o epígrafe.*

*La Agrupación 84 se refiere a servicios prestados a empresas, de distinta clase y no a los específicamente financieros. En cambio, la agrupación 83 se refiere, entre otros, a los auxiliares financieros, naturaleza genérica de la que participan los servicios de distribución de productos bancarios, prestados por la recurrente por cuenta de una entidad de esa clase.*

*Esos servicios no son los específicamente señalados en los apartados 1, 2 y 3 del Epígrafe 831, pero si tienen en común con ellos su naturaleza de servicios financieros, lo que llama a la aplicación del epígrafe residual, dentro del mismo grupo, este es el del apartado 9 titulado "Otros servicios financieros n.c.o.p.".*

En este punto, y al igual que en nuestro caso concreto, la recurrente, introduce un elemento diferenciador, que distorsiona la configuración de ese grupo. Nos referimos a la distinción entre las actividades financieras "directas", esto es, las realizadas por las entidades bancarias, y las realizadas por cuenta de estas, propias del agente financiero. Y así sostiene que por "otros servicios financieros..." hay que entender aquellos, distintos de los mencionados, pero realizados en la misma forma que estos.

Pues bien, igualmente es rechazado este argumento con la siguiente motivación del juzgador:

*"...No puede aceptarse esa interpretación "libre" de la cláusula sin menoscabo de su propia literalidad y, por lo tanto, de su carácter genérico, omnicompreensivo, a la vez que residual.*

*La denominación de agrupación o grupo denota, precisamente, la asociación de actividades en razón a su afinidad o similitud, mediante las técnicas de su enumeración "ad nomen" o de forma referencial (n.c.o.p.). Esto significa que la mención en un determinado grupo o epígrafe a las actividades financieras exige incluir dentro de ese mismo grupo o epígrafe, en el correspondiente a "n.c.o.p. las actividades de esa misma índole, "in genere", no especificadas.*

*Dicho lo cual, la diferencia señalada por la recurrente entre las actividades de servicios financieros o bancarios enunciadas por el Epígrafe 31 y las de agente de una entidad dedicada a la prestación de esos servicios no es razón para excluir a las segundas del mismo grupo, concretamente de su epígrafe residual o de recogida de las restantes.*

*En cambio, la Agrupación 84 ("Servicios prestados a las empresas") y dentro de ella el Epígrafe 849.9 ("Otros servicios independientes n.c.o.p") implica por su mayor generalidad, una relación más lejana entre la actividad "financiera" de referencia y las incluidas en ese grupo. Y por lo tanto, la aplicación de ese epígrafe comporta un menor*

*grado de semejanza o analogía entre las actividades a que el mismo se refiere y la del agente de entidades bancarias o lo que es lo mismo, una mayor residualidad ad casum.*

*En definitiva, la actividad realizada por la recurrente como agente o mediador de una entidad bancaria no puede sustraerse a la vis atractiva ejercida por el epígrafe 831.9 en razón a su propia función de "cajón de sastre" de los servicios financieros n.c.o.p..*

*Las sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia citadas por la Administración Foral demandada a salvo, si se quiere, la del TSJ de Andalucía invocada por la recurrente, sostienen la misma clasificación respecto a la actividad de "agencia de servicios financieros" realizada por la -----, con todas las diferencias que se quiera respecto a la de la misma índole realizada por la recurrente, pero intrascendentes a los efectos también discutidos en este procedimiento."*

Idéntico razonamiento se había repetido en la sentencia del mismo Tribunal de Cataluña de 20 de diciembre de 2007 y en el mismo sentido la de la Comunidad Valenciana de 10 de enero de 2008 y la de Cataluña de 9 de junio de 2011, por lo que la doctrina que propugna la reclamante, expuesta en las contestaciones (a consultas) de la Dirección General de Tributos, núms. V1237-06, de 28 de junio de 2006, 0517-02, de 2 de abril de 2002, y 1101-01, de 5 de junio de 2001, debe considerarse superada.

De la transcripción de dichos pronunciamientos con identidad con el presente supuesto, no sólo desde el punto de vista objetivo en cuanto al fondo de controversia y donde se plantea idéntica cuestión controvertida sobre inclusión censal en el Epígrafe 831.9, sino desde el punto de vista subjetivo, al tratarse de la misma reclamante y que alegaba contrato de mediación bancaria con la misma entidad crediticia que ahora se invoca.

Asimismo, en contestación a la alegación de que no toda jurisprudencia si quiera es unánime sobre la inclusión de Correos en el Epígrafe 831.9 por sus servicios financieros y que es más correcta la inclusión en el Epígrafe 849.9 como alude la reclamante, citando a tal efecto la Sentencia de 26-2-2009 del TSJ de Andalucía, hemos de puntualizar que esta sentencia que alega la reclamante no dice que la actividad financiera de Correos deba clasificarse en el 849.9, como parece defender aquélla, sino que se limita a desestimar que el Grupo 847 comprenda la actividad financiera, y la misma se fundamenta precisamente en las del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 22 de noviembre de 2002 y del Superior de Cataluña de 22 de noviembre de 2007 que propugnan la clasificación en el epígrafe 831.9, tal y como defiende en este caso el Ayuntamiento y como también este Organismo Jurídico Administrativo tuvo ocasión de confirmar en su resolución de 24 de septiembre de 2010, citada por el Ayuntamiento en sus resoluciones.

**3.-)** Por último, y en relación a que la normativa de seguros, se alude a que la actividad financiera de la sociedad transgrede las normas jurídicas de su actividad aseguradora, lo cual dicho sea de paso no está acreditado de forma fehaciente en la reclamación.

Pues bien, ante ello tanto la Sentencia número 148/2015 de 310-03-2015, como la Sentencia nº233/2015 de 18-05-2015, como la Sentencia número 413/2015 de 05-10-2015 del TSJ DEL PAÍS VASCO, antes citadas son contundentes:

*"...que el ejercicio de la actividad financiera de una sociedad pueda transgredir las normas jurídicas de su actividad aseguradora no es motivo para dispensarle del tributo si aquel ejercicio está probado, pues el hecho de figurar inscrito en la matrícula no presupone, ni legitima, ni interfiere si para el desarrollo de la actividad las disposiciones vigentes exigen el cumplimiento de otros requisitos..."*

**DÉCIMO.-)** Con igual argumento de fondo debemos confirmar la inclusión en el Epígrafe 823 "Otras entidades aseguradoras" n.c.o.p", para la actividad de comercialización de fondos de pensiones

Por el contrario, la Agrupación 84 ("Servicios prestados a las empresas") y dentro de ella el Epígrafe 849.9 ("Otros servicios independientes n.c.o.p") implica por su mayor generalidad, una relación más lejana entre la actividad "financiera" de referencia y las incluidas en ese grupo. Y por lo tanto, la aplicación de ese epígrafe comporta un menor grado de semejanza o analogía entre las actividades a que el mismo se refiere y la de comercialización de fondos de pensiones o lo que es lo mismo, una mayor residualidad ad casum.

En definitiva, la actividad realizada por la recurrente como comercializadora de fondos de pensiones no puede sustraerse a la vis atractiva ejercida por el epígrafe 823 en razón a su propia función de "cajón de sastre" de los "Otras entidades aseguradoras" n.c.o.p..

La agrupación 82 se titula "Seguros", y dentro de ella se distingue por los productos concretos:

- **Grupo 821.** *Entidades Aseguradoras de Vida y Capitalización.*
- **Epígrafe 821.1.-** Seguros de vida.
- **Epígrafe 821.2.-** Seguros de capitalización.
- **Epígrafe 821.3.-** Seguros mixtos de vida y capitalización.
- **Grupo 822.** *Entidades Aseguradoras de Enfermedad y Riesgos Diverso*
- **Epígrafe 822.1.-** Seguros de asistencia sanitaria, enfermedad y accidentes (libres).
- **Epígrafe 822.2.-** Seguros de entierro.
- **Epígrafe 822.3.-** Seguros de daños materiales.
- **Epígrafe 822.4.-** Seguros de transportes.
- **Epígrafe 822.9.-** Otros seguros.
- **Grupo 823.** *Otras Entidades Aseguradoras (Montepíos, Caja de Pensiones, etc.)*

Por otro lado, la Regla 2.<sup>a</sup> sobre el ejercicio de las Actividades Gravadas, 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 artística no especificada en aquellas, 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."*

Por último, la Regla 4<sup>a</sup> 1 y 4 de la Instrucción, disponen que:

*"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."*

*4. El hecho de figurar inscritos en la Matricula o de satisfacer el Impuesto sobre Actividades Económicas no legitima el ejercicio de una actividad si para ello se exige en las disposiciones vigentes el cumplimiento de otros requisitos."*

Por tanto, de la lectura de los términos de las meritadas agrupaciones y de las reglas a aplicar a las mismas se deduce que el legislador ha querido en este grupo de actividades empresariales

de seguros distinguir según los concretos productos a ramos de la actividad aseguradora de que se trate. En caso contrario, de sostener la postura de la reclamante de que el alta en el Epígrafe 821 habilitaría para comercializar cualquiera tipo de seguro como de vida, capitalización, mixtos, etc. no tendría ningún sentido haber especificado cada uno de esos epígrafes y grupos dentro de una misma agrupación.

Por ello y aplicado al caso concreto que nos ocupa, creemos que la entidad reclamante se incluiría entre las entidades que comercialicen fondos de pensiones, y demás entidades análogas, al margen de no adoptar la forma de Montepíos, etc.

**DÉCIMOPRIMERO.-)** Respecto a la inclusión en el Epígrafe 653.2 “Comercio al por menor de material y aparatos eléctricos, electrónicos (...)” de la Tarifas del Impuesto y, en todo caso la exención de dicha actividad para el ejercicio 2016, no cabe sino confirmar en esta vía de revisión que estamos ante una venta al por menor efectuada en la propia oficina de la Entidad -----en Pozuelo de Alarcón, sostenido por el contrato firmado con la entidad -----.

**DÉCILOSEGUNDO.-)** En cuanto a la determinación de la superficie destinada al ejercicio de cada una de las actividades, se alega disconformidad con los metros cuadrados de superficie asignada, manifestando que la distribución de metros de la oficina entre las distintas actividades no eran proporcionales a las actividades realizadas en esta oficina de Pozuelo de Alarcón, y todo ello en función de un cuadro de los ingresos derivados de cada una de las actividades con el objetivo de que se pudiera asignar a cada actividad la superficie correspondiente. Por ello entendía que a menos ingresos menos superficie podía estar afecta a cada una de las actividades.

No podemos por menos que mostrar nuestra disconformidad con dicho criterio de oposición al cómputo de la superficie total del local en que desarrolla todas las actividades descritas.

Debemos acudir a la dicción literal de la Regla 14ª 1 F) apartado b) y f de la Instrucción, según la cual:

*“b) A tal fin, se tomará como superficie de los locales la total comprendida dentro del polígono de los mismos, expresada en metros cuadrados y, en su caso, por la suma de la de todas sus plantas.*

*f) Cuando en un mismo local se ejerza más de una actividad, por el mismo sujeto pasivo o por sujetos pasivos distintos, se imputará a cada una de ellas la superficie utilizada directamente, más la parte proporcional que corresponda del resto del local ocupada en común. Cuando lo anterior no fuere posible, se imputará a cada actividad el número de metros cuadrados que resulte de dividir la superficie total del local entre el número de dichas actividades.”*

En efecto, a la hora de distribuir la superficie de un local en que se desarrollan varias actividades no se tiene en cuenta la intensidad con la que se utilicen determinadas superficies respecto a determinadas actividades, sino la superficie real que pueda utilizarse directamente respecto a cada actividad. No tiene sentido fijar el elemento de la superficie computable del local donde se ejercen las actividades a efectos de cuantificar la tarifa del IAE en función de un parámetros totalmente ajenos a dicho concepto como puede ser la evaluación de los ingresos obtenidos por cada una de ellas.

No existe base alguna, ni normativa ni jurisprudencial para sostener como hace la reclamante, que los metros asignados de superficie debieran ser distintos para cada actividad en función de los ingresos obtenidos por cada una de ellas. Se trata de magnitudes, superficie e ingresos, que

en absoluto deben ser homogéneas la responder a distintas naturalezas, física y económica respectivamente.

Por otro lado, y tal y como consta en el expediente administrativo la superficie total del local en que desarrolla todas las actividades descrita era de 185 m<sup>2</sup>, sin que existan tabiques o apartados que separen el ejercicio de las mismas, no pudiéndose precisar los espacios dedicados a cada una de ellas.

Estamos de acuerdo con la argumentación de que, en una oficina como la de la reclamante, se desarrollan indistintamente todas las actividades de comercialización de seguros, tanto de accidentes y riesgo como de vida, fondos de inversión y de pensiones, en el mismo local y a través de los mismos empleados, sin que exista división material que permita deducir que en un determinado espacio se desarrolle de forma diferenciada cada una de estas actividades; tampoco lo ha especificado el obligado tributario en ninguno de sus escritos. No es correcta la variable (ingresos por actividad) que pretende utilizar la recurrente pues no responde en absoluto al concepto de superficie utilizada directamente.

Es por ello que en esos casos como el que ahora nos ocupa, de prestación de diversos servicios en una oficina, la Regla 14<sup>a</sup> 1 F) apartado f), establece que se imputará a cada una de ellas el número de metros cuadrados que resulte de dividir la superficie total del local entre el número de dichas actividades. Esto es lo que se ha aplicado en el acta y en la aprobación de las liquidaciones, tal y como se expresa en la resolución impugnada.

Por todo lo anterior, este TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, actuando de forma unipersonal, **RESUELVE:**

**DESESTIMAR .....**

(...)

- **Resolución nºGEST IAE 2017 06.**

**Fecha: 24 de febrero de 2017.**

**RESOLUCION:**

(...)

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**I.-)** Con fecha 15 de febrero de 2016 se iniciaron actuaciones inspectoras por el IAE, en relación a los ejercicios 2013 al 2016, ambos inclusive.

En dichas actuaciones inspectoras se comprobó que el obligado tributario ha venido desarrollando desde el mes de noviembre de 2006, la actividad de prestación de servicios médico-quirúrgicos.

Dicha actividad está encuadrada en el epígrafe 942.9 "Otros servicios sanitarios sin internado, no clasificados en este grupo", de la sección 1ª de las tarifas del IAE.

**II.-)** Con fecha 9 de septiembre del mismo año se incoó acta de disconformidad número IAE -----al referido obligado tributario, siendo notificado ese mismo día junto con su preceptivo informe ampliatorio. Dicho acta de disconformidad regulariza su situación tributaria por el impuesto sobre actividades económicas, en relación al epígrafe antes citado y por los ejercicios ut supra consignados, proponiéndose una liquidación tributaria definitiva (total) por importe de 4.471,56.-€ de los que 4.225,40.-€ se corresponden al principal y 246,16.-€ se corresponden a los intereses de demora, con la inclusión del recurrente en la matrícula de IAE para el ejercicio 2017 en el reiterado epígrafe 942.9.

**III.-)** Con motivo del acta de disconformidad se puso de manifiesto al obligado tributario su derecho a presentar alegaciones. No haciendo uso de tal derecho

**IV.-)** Con fecha 6 de octubre de 2016 se dictó resolución por el Órgano de Gestión Tributaria, ante la cual el recurrente interpuso la presente Reclamación Económico Administrativa.

(...)

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

**QUINTO.-)** De acuerdo al artículo 134 de la Ley 58/2003, Ley General Tributaria, la Administración podrá comprobar de acuerdo a los medios previstos en la propia Ley, sin que se aprecie que se haya conculcado el artículo 133 o 139 del mismo cuerpo legal, por lo que este Tribunal entiende que el órgano era el competente para dictar el acto liquidatorio.

**SEXTO.-)** Se dan por reproducidas los fundamentos de hecho y de derecho tanto del acta como del informe ampliatorio y en concreto, tal y como consta con todo detalle en la resolución impugnada, se dan por reproducidos, tanto la situación del obligado tributario, como las actuaciones inspectoras y los hechos comprobados por dichas actuaciones, de las que resultan los siguientes en extremos:

i.- En cuanto al inicio de actuaciones, lugar y epígrafe a encuadrar la actividad:

La entidad -----, SL fue constituida ante el Notario de los de Madrid Don -----, el día 23 de noviembre de 2006, bajo el número ---- de orden de su protocolo, figurando en su objeto social la prestación de servicios médicos relacionados con la oftalmología, así como el comercio y/o arrendamiento de aparatos e instrumentos médicos o quirúrgicos.

Mediante contrato civil de arrendamiento con la entidad -----, suscrito en fecha 27 de julio de 2006, se autorizaba la prestación profesional facultativa médica de oftalmología a los pacientes del hospital, sito en calle ----de Pozuelo de Alarcón. Dichas prestaciones profesionales se realizaban en espacios señalados por el Hospital, que según documento emitido por el Gerente de dicho Hospital, ocupaban una superficie de 128,48m2. Dicho Hospital consta dado de alta en el epígrafe 941.1 desde el 11 diciembre de 2006.

Las actividades descritas y desarrolladas por -----, SL, se comprobó que debían figurar bajo el epígrafe 942.9 "Otros servicios sanitarios sin internado, no clasificados en este grupo" y no bajo el epígrafe en el que constaban, el 942.1 "Consultorios médicos, centros de socorro, sanitarios y

clínicos de urgencia", ya que se trataban de consultas médicas específicas y no generales, como un consultorio, todo ello de acuerdo a la Regla 8ª de las Tarifas e Instrucción del Impuesto.

Por otro lado se constató que en los ejercicios 2013 a 2016, ambos inclusive, la referida entidad supero la cifra de negocios legalmente establecida para presentar el alta para ser incluido en la matrícula del impuesto en Pozuelo de Alarcón, hecho por el cual debió presentar la correspondiente declaración de alta en su matrícula.

ii.- En cuanto a la superficie del local donde se desarrollaba la actividad anteriormente descrita.

Ha quedado ut supra mencionada la superficie donde se desarrollaba la actividad en virtud de contrato de arrendamiento, por lo que de acuerdo a la Regla 10ª.1 de las tarifas e Instrucción del Impuesto aprobadas por RD 1175/1990, de 28 de septiembre, y de acuerdo a la nota común a la sección 1ª de estas mismas, las cuota consignadas en cada epígrafe se complementaran con la cantidad que resulte de aplicar el elemento tributario constituido por la superficie de los locales en los que se realicen las actividades empresariales, en los términos previstos en la Regla 14ª.1 de la misma norma, todo ello con independencia de quien sea el titular del inmueble.

A dicha superficie de 128,48m2 se deberá aplicar una reducción del 5% en concepto de huecos, escaleras, ascensores, etc... para de tal modo configurar la superficie computable a los efectos del valor elemento tributario superficie que se añade a la cuota de tarifa calculada en función del epígrafe 631, conforme estipula la mencionada Regla 14ª.1.F. De este modo la superficie computable sería de 122m2

iii.- En cuanto al coeficiente de ponderación

De acuerdo al artículo 87 del RDL 2/82004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en función de la vía pública donde se ejerza la actividad (en este caso c/-----) y de acuerdo a las Ordenanzas fiscales para los ejercicios 2015 y 2016, el coeficiente a aplicar es del 3,22 para cada uno de los ejercicios mencionados.

**SEPTIMO.-)** Por todo lo anterior se regularizó la situación tributaria de los mencionados ejercicios 2013 a 2016, ambos inclusive, de tal manera que:

- Siendo la tarifa del epígrafe 942.9, la de **213,98.-€**

- Siendo que elemento superficie era de 122m2. Computables para todos los ejercicios y en aplicación de la Regla 14ª.1.F y sus cuadros anexos respecto de la división 9ª (0,330557, resulta: **40,33.-€**

**Así la tarifa para los ejercicios comprobados será de 254,31.-€**

En cuanto a los intereses de demora se establecieron de acuerdo al artículo 26 de la vigente LGT, para cada ejercicio, desde el día 1 de diciembre de 2013, 2014 y 2015, fecha de finalización del plazo voluntario de pago, hasta el día 27 de septiembre de 2016 por ser esta la fecha final para formular alegaciones por disconformidad. Se aplicó el tipo del 5% a los ejercicios 2013 y 2014 y del 4,375 al ejercicio 2015.

Por tanto se reproduce el cuadro propuesta, por entenderse conforme a derecho

<u>CONCEPTO</u>	<u>2013</u>	<u>2014</u>	<u>2015</u>	<u>2016</u>	<u>TOTALES</u>
CUOTA TARIFA	254,31	254,31	254,31	254,31	
CUOTA PONDERADA	328,06	328,06	328,06	328,06	

(1,29)					
CUOTA INCREMENTADA (3,22)	1.056,35	1056,35	1.056,35	1.056,35	
CUOTA TRIBUTARIA MUNICIPAL	1.056,35	1056,35	1.056,35	1.056,35	4.225,40
INTERESES DEMORA	132,86	80,04	33,26	0,00	246,16
<b>DEUDA TRIBUT. A PAGAR</b>	<b>1.189,21</b>	<b>1.136,39</b>	<b>1.089,61</b>	<b>1.056,35</b>	<b>4.471,56</b>

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN**, actuando como **órgano unipersonal**, **RESUELVE**:

**DESESTIMAR.....**

(...)

- **Resolución nºGEST IAE 2016 05.**

**Fecha: 15 de junio de 2016.**

**RESOLUCION:**

(...)

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**I.-)** En fecha de 17 de junio de 2015 se iniciaron actuaciones inspectoras con el obligado tributario por el impuesto sobre actividades económicas (IAE a partir de estos momentos), ejercicios 2012, 2013, 2014 y 2015, en relación con las actividades que ha venido desarrollando en sus oficinas de Pozuelo de Alarcón sitas en la c/-----.

**II.-)** Finalizadas estas actuaciones, el día 30 de septiembre de 2015 se incoa Acta de Disconformidad nº 2/2015 al expresado Obligado Tributario, por la que se regularizaba su situación tributaria por el IAE por los ejercicios 2012 a 2015 ambos inclusive, en relación con las actividades económicas que desarrolla en sus oficinas sitas en la c/ ----- de Pozuelo de Alarcón, en la cual se proponía la aprobación de una liquidación definitiva por importe de -----€ así como las inclusiones en la matrícula del impuesto para el ejercicio 2016 que se proponen en el apartado 7º de este acta. El acta se firma en disconformidad por parte de la interesada al estar en desacuerdo con la propuesta de liquidación contenida en la misma.

**III.-)** Como consecuencia de la firma de la citada Acta de Disconformidad, de acuerdo con el artículo 157.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general Tributaria, se comunicó al Obligado Tributario su derecho a realizar las alegaciones que considerase oportunas para la defensa de sus intereses, dentro de los 15 días siguientes a la fecha de notificación del Acta, ante el Órgano competente para liquidar de esta Administración Tributaria.

Haciendo uso de su derecho, el Obligado Tributario, a través de su representante presentó el pasado día 19 de octubre por correo administrativo (Nº.R.E.:----- ) escrito de alegaciones contra el Acta incoada, tanto en relación con las inclusiones censales como respecto a las liquidaciones definitivas aprobadas.

**IV).- Por Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de 6 de noviembre de 2015**, notificada a la interesada el día 14 de noviembre posterior, finalizó el procedimiento inspector incoado con la aprobación de doce liquidaciones definitivas por el IAE a nombre de----- . por los ejercicios 2012 a 2015, así como con la inclusión censal del sujeto pasivo por los epígrafes 821 "Entidades Aseguradoras de Vida", el 831.9 "Otros servicios financieros n.c.o.p.", el 823 "Otras Entidades aseguradoras" y el 653.2 "Comercio al por menor de material y aparatos eléctricos, electrónicos (...)", cuya referencia aparece al principio de la presente resolución.

**V).- Con fecha de 11 de diciembre** la representación de la interesada interpone recurso de reposición contra las liquidaciones tributarias aprobadas, alegando, en términos similares a los que expresó en su escrito de alegaciones de 19 de octubre de 2015 contra el acta de disconformidad, lo siguiente:

-Se solicita que se anule la resolución que acordó la inclusión censal de su representada en el epígrafe 831.9, pues en sus oficinas solo se puede informar sobre los productos bancarios, dado que a las compañías de seguros les está prohibido realizar directamente actividades bancarias.

A estos efectos argumenta que, conforme a las contestaciones (a consultas) de la Dirección General de Tributos, núms. 1101-01, de 5 de junio de 2001, y V1237-06, de 28 de junio de 2006, el epígrafe correcto en el que debe causar alta una entidad que realiza servicios de mediación o promoción o distribución de productos financieros para entidades bancarias es el 849.9 "Otros servicios independientes n.c.o.p.", como así también lo entiende la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, ----, de 26 de febrero de 2009, al desestimar el recurso que interpuso ----, solicitando que la tributación por el Grupo 847 (del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre "Servicios integrales de correos y telecomunicaciones") abarcara la actividad financiera que esta entidad prestaba para -----

Así pues, considerando las expresadas alegaciones, solicita la revocación de las liquidaciones practicadas por los epígrafes 831.9, 823 y 653.2, sin sustitución, por no ser conformes a derecho.

**VI.-) Dicho recurso fue desestimado mediante Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 11-02-2016 y notificada al contribuyente en fecha 12 de febrero de 2016.**

(...)

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

**SEXTO.-) Se impugna en el presente procedimiento económico-administrativo la Resolución desestimatoria del recurso de reposición contra las liquidaciones del IAE de los años 2012, 2013, 2014 y 2015 arriba indicadas y en base a las siguientes alegaciones:**

-En cuanto a la alegación principal contra la **inclusión censal por el epígrafe 831.9 "Otros servicios financieros n.c.o.p."** se argumenta su falta de justificación. Para ello, tras enunciar la normativa del IAE aplicable al caso, igual que ya hizo la Inspección de Tributos municipal, opina

que puesto que la intermediación en la distribución de productos propios de entidades bancarias, por entidades aseguradoras no dispone de un grupo o epígrafe específico en las Tarifas, en aplicación de la Regla 8ª, opina que esta actividad se asemeja por su naturaleza a la del grupo 849 "Otros servicios prestados a las empresas N.C.O.P."

Para criticar la opinión de la inspección enuncia los epígrafes que forman parte del grupo 831 "Auxiliares financieros" y explica que son actividades específicas del negocio financiero directamente realizadas por los auxiliares financieros, y que la normativa reguladora de los servicios privados se opone a que estas entidades puedan efectuar actividades financieras.

Se afirma que no se distribuyen fondos de inversión de ---- porque iría en competencia con otra empresa del ---- que sí los comercializa, que se ha podido confundir esta actividad con la distribución de productos de inversión, precisamente de otras empresas de Grupo, negando por tanto, que comercialice fondos de inversión en su oficina de Pozuelo de Alarcón.

Concluye en su virtud, afirmando que debe darse de alta por el epígrafe 849.9 "Otros servicios independientes n.c.o.p."

-Asimismo, cita la consulta nº 1101-01 de la Dirección General de Tributos de 5 de junio de 2001, y la de 15 de junio de 2000, para avalar su criterio. Cita, por último, la consulta vinculante V1237/2006 de 28 de junio de 2006. Esta última la considera especialmente importante por el hecho de ser vinculante, destacando el hecho de que la mediación de seguros la clasifica en el grupo 832 "Auxiliares de seguros" y en cambio, la mediación en productos financieros, no puede hacerla en el Grupo 831 "Auxiliares Financieros" al no existir un epígrafe específico en el mismo que acoja esta intermediación, como sí existe en el 832 con el epígrafe 832.1 "Agencias de seguros y corredurías de seguros".

-También respecto a la inclusión en el epígrafe 831.9 de su representada, afirma que la jurisprudencia invocada por la inspección enjuicia supuestos de hecho distintos al de ----- . En este mismo sentido, cita en su favor las Sentencias del TSJ de Andalucía de 26 de febrero de 2009 y la de 14 de mayo de ese mismo año.

-Igualmente se opone a la inclusión de la interesada en el epígrafe 823 "Otras entidades aseguradoras" porque este epígrafe va dirigido a entidades aseguradoras con un carácter más corporativo y por ofrecer sus servicios a los asegurados que tengan la condición de socio o mutualista de las mismas y no al público en general, apoyándose en la consulta de la DGT 810-02 de 28 de mayo.

Esto le lleva a afirmar que la inclusión en los epígrafes 821 y 822 es incompatible con estar clasificado en el 823.

Entiende que la actividad consistente en la distribución de planes de pensiones no está incluida en el epígrafe 823 que se refiere a la comercialización de planes de pensiones, por lo que, igualmente, su clasificación debe ser el epígrafe 849.9 "Otros servicios independientes n.c.o.p."

-Por último, se alega incorrecta determinación de los metros de superficie destinados a cada actividad. Expresa lo establecido por la Regla 14ª.1.F) del RD 1175/1990 al respecto, manifestando que la distribución de metros de la oficina entre las distintas actividades no eran proporcionales a las actividades realizadas en esta oficina de Pozuelo de Alarcón. Que proporcionó los ingresos derivados de cada una de las actividades con el objetivo de que se pudiera asignar a cada actividad la superficie correspondiente. Por último y atendiendo a estos ingresos, que aporta en un cuadro, es como debe distribuirse la superficie del local-oficina, pues es un dato objetivo. Solicita por tanto que se realice una distribución de superficies proporcional a los ingresos por cada actividad, anulándose todas las liquidaciones aprobadas y, en su caso, calcularse teniendo en cuenta el elemento tributario superficie correcto.

Por el contrario la Administración fundamenta la conformidad a Derecho de las deudas emitidas en base a los argumentos que figuran en la resolución impugnada a las que nos remitimos.

## **SÉPTIMO.-) RÉGIMEN JURIDICO DE LA ACTIVIDAD CONTROVERTIDA DESARROLLADA POR LA RECLAMANTE.**

Vistas las posturas esgrimidas, debemos centrar el debate desde el punto de vista estrictamente normativo.

La cuestión principal, pues, que se plantea en la presente reclamación es la conformidad o no a derecho de la resolución municipal que acuerda y confirma la inclusión de la empresa en la Matrícula del Impuesto sobre Actividades Económicas por la actividad del epígrafe 831.9 "Otros servicios financieros n.c.o.p. (no comprendidos en otras partes)",

A la Matrícula se refiere el artículo 90 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, que al regular la gestión tributaria del impuesto, dispone que:

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

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

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

*(...)*

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

En este caso en concreto, no es objeto de contradicción que la sociedad reclamante desarrolla su actividad principal en el ramo de seguros; que su Grupo empresarial tiene firmado con un contrato de agencia mercantil de fecha 22 de julio de 2002; y que en los locales a los que se refiere el acta de inspección municipal consta un rótulo con el texto de "oficina de distribución bancaria".

Pues bien, las descripciones que las Tarifas (Anexo I citado) hacen de los dos epígrafes en liza, el 831.9 que propugna el Ayuntamiento y el 849.9 que defiende la reclamante, son los siguientes:

"División 8. Instituciones Financieras, Seguros, Servicios prestados a las empresas y alquileres.  
Agrupación 81. Instituciones financieras ...  
Agrupación 82. Seguros ...  
Agrupación 83. Auxiliares financieros y de seguros. Actividades inmobiliarias.

Grupo 831. Auxiliares financieros.

Epígrafe 831.1 Servicios de compra y venta y contratación de valores mobiliarios ...

Epígrafe 831.3 Servicios de compensación bancaria ...

Epígrafe 831.9 Otros servicios financieros n.c.o.p.

Cuota de 822,97 euros.

...

Agrupación 84. Servicios prestados a las empresas.

Grupo 841. Servicios jurídicos ...

Grupo 842. Servicios financieros y contables ...

Grupo 849. Otros Servicios prestados a las empresas

Epígrafe 849.1 Cobros de deudas y confección de facturas...

Epígrafe 849.2 Servicios mecanográficos, taquigráficos, de reproducción ...

Epígrafe 849.9 Otros servicios independientes n.c.o.p.

Cuota de 202,17 euros."

A su vez, la Regla 8ª de la Instrucción (Anexo III) para la aplicación de las Tarifas de la Sección Primera, 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, y cuyo título es "Tributación de las actividades no especificadas en las Tarifas", dispone lo 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".**

Por último, en relación con lo anterior, y ya respecto al caso concreto que nos ocupa, debemos adelantar que el contrato de agencia financiera del 22 de julio de 2002 firmado por la reclamante y alegado por la misma para poner de manifiesto que no se distribuyen fondos de inversión de --- porque iría en competencia con otra empresa del ----, especifica en su cláusula segunda, como objeto del contrato, y en su cláusula tercera, como ejercicio de las funciones del agente, que:

*"... , en su calidad de Agente, se obliga a llevar a cabo en nombre y por cuenta de las Entidades de Crédito, la distribución y comercialización de los productos y servicios financieros propios de dichas Entidades de Crédito, previstos en este Contrato que se detallarán mediante Anexos ... Dicha obligación se limita, en todo caso, a la distribución y comercialización de los productos financieros ... En todo caso, corresponde a las Entidades de Crédito el estudio y aprobación de las operaciones de activo que resulten de la prestación de los servicios de distribución y comercialización objeto del presente Contrato y tendrán plena libertad para no aceptar las operaciones de préstamo y crédito que le presente el Agente ...".*

De todo lo anterior, se deduce claramente los caracteres específicos que engloba cada una de las actividades controvertidas, y sobre todo las reglas e instrucción del IAE previstas legalmente para poder aplicarlas e interpretarlas en caso de duda sobre la inclusión censal en una u otra.

**OCTAVO.-) LA ACTIVIDAD DESARROLLADA POR LA RECLAMANTE HA DE INCLUIRSE EN EL GRUPO O EPÍGRAFE REFERIDO A LAS ACTIVIDADES NO ESPECIFICADAS POR**

**LAS TARIFAS A LOS QUE POR SU NATURALEZA SE ASEMEJEN EVITANDO LA EXCESIVA RESIDUALIDAD QUE PRETENDE LA RECLAMANTE. CONFORMIDAD A DERECHO DE LA INCLUSIÓN EN EL EPIGRAFE 831.9.**

Una vez conocidas las circunstancias del caso, la elección entre una de las dos alternativas está esbozada en las alegaciones de la reclamante y en la fundamentación del acta de inspección y de las resoluciones impugnadas, dado que la relación entre estos dos epígrafes ( el 849.9 invocado por la reclamante y el 831.9 invocado por el Ayuntamiento), ha sido tratada por la jurisprudencia de los Tribunales de Justicia siempre con ocasión de recursos contencioso-administrativos interpuestos por ----- pretendiendo lo que ha quedado expuesto en el Antecedente Segundo.

Por ello, una vez fijados los hechos y el régimen jurídico aplicable a los mismos, debemos analizar el repertorio de doctrina de la DGT y de los Tribunales Superiores de Justicia que tanto la reclamante como el Ayuntamiento esgrimen en defensa de sus posiciones.

**A.-) Y a este respecto Tribunal ha de inclinarse por aquéllos pronunciamientos que más se aproximan no sólo al supuesto de hecho concreto que nos ocupa sino que además afectan directamente a la misma persona de la reclamante, en cuanto a litigios que con identidad sustancial e íntima conexión con el presente tenían a ----- como demandante y ejerciendo idénticas pretensiones a las que ahora se plantean en torno a la oposición a la inclusión en el Epígrafe 831.9, en lugar del pretendido 849.9 de las Tarifas del IAE.**

En esencia, la postura mantenida por este Tribunal, aplicado al caso concreto se traduce en que la actividad de agente o mediador de una entidad bancaria como la ejercida por la reclamante no puede sustraerse a la vis atractiva ejercida por el epígrafe 831.9 en razón a su propia función de cajón de sastre, de los servicios financieros no clasificados en otras partes.

La sentencia que alega la reclamante no dice que la actividad financiera de ----- deba clasificarse en el 849.9, como parece defender aquélla, sino que se limita a desestimar que el Grupo 847 comprenda la actividad financiera, y la misma se fundamenta precisamente en las del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 22 de noviembre de 2002 y del Superior de Cataluña de 22 de noviembre de 2007 que propugnan la clasificación en el epígrafe 831.9, tal y como defiende en este caso el Ayuntamiento y como también este Organismo Jurídico Administrativo tuvo ocasión de confirmar en su resolución de 24 de septiembre de 2010 (reclamación 199/10 interpuesta por -----), citada por el Ayuntamiento en sus resoluciones.

En definitiva, al menos siete sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Andalucía, Cataluña y Valencia, referidas a recursos contencioso-administrativos interpuestos por -----, han examinado el ámbito de la actividad financiera de esta entidad, y en unas hay pronunciamiento expreso a favor del epígrafe 831.9 y en otras el Tribunal guarda silencio sobre lo planteado como pretensión subsidiaria.

En concreto, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 14 de julio de 2011, se remite a lo que dijo en la suya anterior de 22 de noviembre de 2007 anteriormente citada, y en su Fundamento Tercero expresa lo siguiente:

*« ... A la referida pretensión subsidiaria de la apelación no hacen referencia explícitamente razonada ni la sentencia apelada, ni la del TSJ de Valencia, ni tampoco el escrito de oposición a la apelación, que mantienen la aplicación del Epígrafe 831.9. Por su parte, el escrito de apelación y la transcrita consulta de la DG de Tributos, sostienen la aplicación del Epígrafe 849.9 sin más apoyo que la cita de la Regla 8ª de la Instrucción...*

*(...) Habrá de estarse, pues, a la actividad que "por su naturaleza más se asemejen". Y dentro de la División 8, que recoge las instituciones financieras, seguros, servicios prestados a las empresas y alquileres, la semejanza mayor ha de ser la de instituciones financieras, y, más en particular, el grupo 831 (Auxiliares financieros) y el Epígrafe 831.9 (Otros servicios financieros n.c.o.p.). No hay duda de la naturaleza financiera de los servicios de que aquí tratamos.*

*No procede, por tanto, acudir a la Agrupación 84 (Servicios prestados a las empresas) ni al grupo 849 (Otros servicios prestados a las empresas n.c.o.p.) ni menos al pretendido Epígrafe 849.9 (Otros servicios independientes n.c.o.p.), que supone la máxima residualidad posible en las Tarifas, cuando aquí consta el carácter financiero de los servicios en cuestión. No cabe acudir a un epígrafe del todo residual, cuando existe otro con un grado menor de residualidad y que se caracteriza por aludir a la naturaleza de los servicios que se prestan como "financieros".*

**B.-) En segundo lugar debemos transcribir el primer y reciente pronunciamiento judicial que tuvo a la misma reclamante como parte actora en base a la misma cuestión de fondo que ahora se suscita:**

**-LA SENTENCIA NUMERO 148/2015 DE TREINTA Y UNO DE MARZO DE DOS MIL QUINCE, DE LA SECCIÓN 1ª DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAIS VASCO SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 335/2014 ORDINARIO**, en el que se impugna el acuerdo del Organismo Jurídico Administrativo de ----- que desestimó la reclamación presentada en nombre de ----- contra la resolución del Concejal Delegado del Departamento de Hacienda del Ayuntamiento de -----, confirmada en reposición por resolución, que declaró el alta de la recurrente en el epígrafe 831.9 de la Matrícula del Impuesto sobre actividades económicas y aprobó las liquidaciones derivadas de aquel acuerdo. Y así considera que:

*"PRIMERO.- El recurso contencioso-administrativo se ha presentado contra el acuerdo de 14-03-2014 del Organismo Jurídico Administrativo de Álava que desestimó la reclamación nº 220/2013 presentada en nombre de ----- contra la resolución de 19-02-2013 del Concejal Delegado del Departamento de Hacienda del Ayuntamiento de -----, confirmada en reposición por resolución de 29-05-2013, que declaró el alta de la recurrente en el epígrafe 831.9 de la Matrícula del Impuesto sobre actividades económicas y aprobó las liquidaciones derivadas de aquel acuerdo.*

*La mencionada resolución municipal se dictó a resultas del acta de disconformidad extendida el 23-11-2012 por la Inspección de Tributos del Ayuntamiento, y consideró que las actividades realizadas por la sociedad entre el 1-01-2007 y el 31-12-2012 de forma sucesiva en los locales señalados en esa actuación debían tributar en el IAE conforme al epígrafe 831.9 ("Otros servicios financieros n.c.o.p.).*

*Por el contrario, la recurrente considera que la actividad que realiza por cuenta de -----, esto es, la distribución o promoción de los productos financieros de esa entidad debe ser encuadrada en la agrupación 84 ("Servicios prestados a las empresas"), epígrafe 849.9 ("Otros servicios independientes n.c.o.p.") de las tarifas del IAE, regulado por la Norma Foral 43/1989 de 19 de Julio y por el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 4/2001 de 4 de diciembre.*

**SEGUNDO.- El recurso contencioso-administrativo se funda en los motivos siguientes:**

**1º.-** *Las actividades realizadas por la recurrente en virtud del contrato de agencia mercantil estipulado con ----- son de pura intermediación o simple aproximación entre los clientes y esa entidad, de suerte que la recurrente no lleva a cabo directamente ninguna actividad financiera del*

tipo de las reseñadas en los epígrafes 831.1, 831.2 y 831.3, ya que como compañía aseguradora no puede realizar esas actividades.

2º.- La actividad de "agente financiero" atribuido a la recurrente no encaja en ningún epígrafe del Grupo 831 ("Auxiliares financieros") y tampoco en ningún otro grupo o epígrafe específico de las Tarifas del IAE de forma que debe ser encuadrada en el apartado "n.c.o.p." del grupo al que más se asemeje dicha actividad, y ese grupo es el 849 ("Otros servicios prestados a las empresas n.c.o.p."), y dentro del mismo el apartado 9 ("Otros servicios independientes n.c.o.p.").

La recurrente cita en apoyo de la clasificación de la actividad de agente o mediador financiero la interpretación mantenida por la Dirección General de Tributos (Resolución de 28-06-2006) y la sentencia de 26-02-2009 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía-Sevilla, salvada la diferencia entre el supuesto examinado en esa sentencia y el planteado en este proceso.

Los demandados, Diputación Foral de ---- y Ayuntamiento de ---- se han opuesto a la estimación del recurso contencioso por los siguientes motivos:

1º. En virtud del contrato suscrito con ----- que faculta a la recurrente para realizar a través de una oficina de distribución bancaria tanto la presentación de clientes a las entidades de crédito como la comercialización y promoción de los productos y servicios de esas entidades, incluidas, en su caso, la materialización y formalización de las operaciones, la recurrente se constituye en agente de la entidad de crédito, de conformidad con el Real Decreto 1245/1995 de 14 de julio (

2º.- La actividad de agente de una entidad financiera que realiza la recurrente debe encajarse en el epígrafe 831.9 ("Otros servicios financieros n.c.o.p.") de conformidad con las sentencias de varios Tribunales Superiores de Justicia, entre ellas, las más recientes de 2-04-2014 (Rec 15175/2013) del TSJ de Galicia y de 3-04-2014 (Rec 43/2013) del TSJ de La Rioja.

TERCERO.- La regla 8ª de la Instrucción (Anexo III del Decreto normativo de urgencia fiscal 4/2001 de 4 de diciembre dice:

"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 naturaleza se asemejan 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 esta".  
Conformes las partes en que la actividad realizada por la recurrente de cuya clasificación se trata no es de las especificadas por las Tarifas ha de indagarse el grupo o epígrafe referido a las actividades no clasificadas en otras partes (n.c.o.p.) a los que por su naturaleza se asemejan, de conformidad con la regla que se acaba de transcribir.

Así, la naturaleza o sustancia de la actividad y no ya la forma o condiciones accesorias de su ejercicio es la que marca el punto de conexión o proximidad de una determinada actividad empresarial, en lo que hace al caso, empresarial, no especificada, con otras comprendidas en un determinado grupo o epígrafe.

La Agrupación 84 se refiere a servicios prestados a empresas, de distinta clase y no a los específicamente financieros. En cambio, la agrupación 83 se refiere, entre otros, a los auxiliares financieros, naturaleza genérica de la que participan los servicios de distribución de productos bancarios, prestados por la recurrente por cuenta de una entidad de esa clase.

Esos servicios no son los específicamente señalados en los apartados 1, 2 y 3 del Epígrafe 831, pero si tienen en común con ellos su naturaleza de servicios financieros, lo que llama a la

*aplicación del epígrafe residual, dentro del mismo grupo, este es el del apartado 9 titulado "Otros servicios financieros n.c.o.p."*

En este punto, y al igual que en nuestro caso concreto, **la recurrente, introduce un elemento diferenciador, que distorsiona la configuración de ese grupo. Nos referimos a la distinción entre las actividades financieras "directas", esto es, las realizadas por las entidades bancarias, y las realizadas por cuenta de estas, propias del agente financiero.** Y así sostiene que por "otros servicios financieros..." hay que entender aquellos, distintos de los mencionados, pero realizados en la misma forma que estos.

Pues bien, igualmente es rechazado este argumento con la siguiente motivación del juzgador:

***"...No puede aceptarse esa interpretación "libre" de la cláusula sin menoscabo de su propia literalidad y, por lo tanto, de su carácter genérico, omnicomprensivo, a la vez que residual.***

***La denominación de agrupación o grupo denota, precisamente, la asociación de actividades en razón a su afinidad o similitud, mediante las técnicas de su enumeración "ad nominem" o de forma referencial (n.c.o.p.). Esto significa que la mención en un determinado grupo o epígrafe a las actividades financieras exige incluir dentro de ese mismo grupo o epígrafe, en el correspondiente a "n.c.o.p. las actividades de esa misma índole, "in genere", no especificadas.***

***Dicho lo cual, la diferencia señalada por la recurrente entre las actividades de servicios financieros o bancarios enunciadas por el Epígrafe 31 y las de agente de una entidad dedicada a la prestación de esos servicios no es razón para excluir a las segundas del mismo grupo, concretamente de su epígrafe residual o de recogida de las restantes.***

***En cambio, la Agrupación 84 ("Servicios prestados a las empresas") y dentro de ella el Epígrafe 849.9 ("Otros servicios independientes n.c.o.p") implica por su mayor generalidad, una relación más lejana entre la actividad "financiera" de referencia y las incluidas en ese grupo. Y por lo tanto, la aplicación de ese epígrafe comporta un menor grado de semejanza o analogía entre las actividades a que el mismo se refiere y la del agente de entidades bancarias o lo que es lo mismo, una mayor residualidad ad casum.***

***En definitiva, la actividad realizada por la recurrente como agente o mediador de una entidad bancaria no puede sustraerse a la vis atractiva ejercida por el epígrafe 831.9 en razón a su propia función de "cajón de sastre" de los servicios financieros n.c.o.p..***

*Las sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia citadas por la Administración Foral demandada a salvo, si se quiere, la del TSJ de Andalucía invocada por la recurrente, sostienen la misma clasificación respecto a la actividad de "agencia de servicios financieros" realizada por la -----, con todas las diferencias que se quiera respecto a la de la misma índole realizada por la recurrente, pero intrascendentes a los efectos también discutidos en este procedimiento."*

Idéntico razonamiento se había repetido en la sentencia del mismo Tribunal de Cataluña de 20 de diciembre de 2007 y en el mismo sentido la de la Comunidad Valenciana de 10 de enero de 2008 y la de Cataluña de 9 de junio de 2011, por lo que la doctrina que propugna la reclamante, expuesta en las contestaciones (a consultas) de la Dirección General de Tributos, núms. V1237-06, de 28 de junio de 2006, 0517-02, de 2 de abril de 2002, y 1101-01, de 5 de junio de 2001, debe considerarse superada.

**-De la misma forma LA SENTENCIA Nº233/2015 DE 18-05-2015 DEL TSJ DEL PAÍS VASCO, RECURSO Nº334/2014 citada en la resolución impugnada reitera dicho criterio.**

**-Por último, la SENTENCIA NÚMERO 413/2015 de CINCO DE OCTUBRE DE DOS MIL QUINCE DE LA MISMA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO del TSJ PAÍS VASCO EN RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO NÚMERO 332/2014 confirma todo lo anterior:**

*“La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 332/2014 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna: RESOLUCIÓN DE 14-3-2014 DEL ORGANISMO JURÍDICO ADMINISTRATIVO DE ---- DESESTIMATORIA DE LA RECLAMACIÓN ----- CONTRA RESOLUCIÓN RELATIVA A LA INCLUSIÓN CENSAL DE LA COMPAÑÍA EN LA MATRÍCULA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ECONÓMICAS POR EL EPÍGRAFE 831.9 DE LAS TARIFAS DEL IMPUESTO.*

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

*PRIMERO.- D<sup>a</sup>-----, procuradora de los Tribunales y de -----, deduce impugnación jurisdiccional en relación con la Resolución dictada por el Organismo Jurídico-Administrativo de ---- de fecha 14 de marzo de 2014, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa número ---- interpuesta contra la Resolución del Concejal Delegado del Departamento de Hacienda del Ayuntamiento de -----, de 29 de mayo de 2013, que confirma en reposición la de 1 de febrero anterior, relativa a la inclusión de la recurrente en la Matrícula del Impuesto sobre Actividades Económicas por el epígrafe 831.9 en el local de la calle -----, ejercicios 2007 a 2012, y en el local de la c/-----, ejercicios 2009 a 2012.*

*Ejercita pretensión anulatoria, en base a las alegaciones que a continuación se resumen:*

***La resolución impugnada no justifica suficientemente la inclusión de la actora en el epígrafe 831.9 ("otros servicios financieros n.c.o.p.) del Grupo 831 (auxiliares financieros) de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, en cuanto a las actividades realizadas en virtud del contrato de agencia mercantil suscrito con -----, que son de pura intermediación o incluso de mera aproximación entre los clientes y ----.***

*Los epígrafes 831.1, 831.2 y 831.3 se refieren a actividades específicas del negocio financiero directamente realizadas por los auxiliares financieros: compraventa y contratación de valores mobiliarios, contratación de productos y compensación bancaria, por lo que bajo el epígrafe 831.9 deben tributar aquellos otros servicios puramente financieros, directamente realizados por las entidades a las que se refiere el Grupo 831, y no expresamente comprendidos en los epígrafes anteriores.*

*Y a la actora le está vedada dicha actividad financiera por la normativa reguladora de los seguros privados, que establece el objeto social exclusivo para las aseguradoras, consistente en el desarrollo de la actividad de seguros y reaseguros.*

*La única actividad distinta a la aseguradora permitida por la normativa, es la distribución de los servicios producidos por entidades no aseguradoras; precisamente, ésta es la actividad de la actora respecto de los productos financieros.*

*Por lo tanto, y descartada la inclusión de las actividades en el epígrafe 831.9, debe concluirse que la actividad de agente mercantil realizada por las entidades aseguradoras para entidades financieras debe ser clasificada en el epígrafe 849.9 "otros servicios independientes n.c.o.p." de las Tarifas del IAE, aprobadas por Decreto Foral Normativo 573/1991.*

Así lo ha entendido la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Locales - Resoluciones de 5 de junio de 2001, 15 de junio de 2000 y 28 de junio de 2006- y el TSJ de Andalucía, en sentencia de 26 de febrero de 2009.

SEGUNDO.- La Diputación Foral de ---- ha presentado escrito de contestación a la demanda, en el que postula su total desestimación. Arguye, en síntesis:

Que si el ejercicio de la actividad financiera resulta probado, nada impide la inclusión en el epígrafe 831.9, dado que la misma no presupone el cumplimiento de otros requisitos exigidos para el desarrollo de la actividad por la normativa sectorial aplicable, conforme el apartado 4 de la regla 4ª de la Instrucción para la aplicación de las tarifas.

Pero es que, además, en virtud del contrato de agencia suscrito, la recurrente se constituye en agente de la entidad de crédito (artículo 22 del Real Decreto 1245/1995, de 14 de julio , sobre creación de Bancos, actividad transfronteriza y otras cuestiones relativas al régimen jurídico de las entidades de crédito); y la realización de esa actividad debe clasificarse en el epígrafe 831.9 de las tarifas del Impuesto.

Cita en amparo de su tesis, la STSJ de Galicia, de 2 de abril de 2014 (rec. 15175/2013, y la STSJ de La Rioja, de 3 de abril de 2014 (rec. 43/2013).

TERCERO.- El Ayuntamiento de ---- se ha opuesto asimismo al recurso, reiterando, en esencia, los argumentos esgrimidos por la Administración Foral, con mención añadida de la STS de la Comunidad Valenciana de 22 de noviembre de 2002 y de la STSJ de Cataluña de 22 de noviembre de 2007 .

CUARTO.- La cuestión suscitada en el presente recurso ha sido examinada por esta Sala y Sección en sentencias de 18 de mayo de 2015 ( rec. nº 334/2014, de 15 de mayo de 2015 ( rec. nº 333/2014), y de 31 de marzo de 2015 ( rec. nº 335/2014, con ocasión de los recursos interpuestos por la mercantil aquí recurrente y otras sociedades aseguradoras del grupo frente a la inclusión en el epígrafe 831.9 de la Matrícula del Impuesto sobre Actividades Económicas, por el ejercicio de idéntica actividad.

Dada la plena identidad de supuesto, fundamento jurídico y pretensión, y no existiendo razón que imponga cambio de criterio, reproducimos su motivación. Dice así la última de las sentencias citadas:

En este punto se reproduce la tesis de la anterior resolución judicial transcrita, en el sentido de que no puede aceptarse esa interpretación "libre" de la cláusula sin menoscabo de su propia **literalidad y, por lo tanto, de su carácter genérico, omnicompreensivo, a la vez que residual, y que, en definitiva, la actividad realizada por la recurrente como agente o mediador de una entidad bancaria no puede sustraerse a la vis atractiva ejercida por el epígrafe 831.9 en razón a su propia función de "cajón de sastre" de los servicios financieros n.c.o.p.. "**

**Y la Consulta Vinculante V2217-06, también determina que:**

(...)El consultante actúa como intermediario en la contratación de hipotecas, préstamos personales y descuentos en pagarés.

(...)En lo que respecta al Impuesto sobre Actividades Económicas se informa lo siguiente:

1º) El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del mismo, a tenor de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 78 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

*La realización del hecho imponible origina, en principio, la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta en la matrícula del impuesto y de contribuir, en su caso, por el mismo, por todas y cada una de las actividades que efectivamente realice el sujeto pasivo, según lo previsto en la regla 2ª de 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.*

*Las actividades gravadas por el impuesto tienen su propio tratamiento independiente en las Tarifas, por lo que, en el caso de no hallarse alguna de ellas clasificada en las mismas, la regla 8ª de la Instrucción tiene previsto lo 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) De acuerdo con lo anteriormente expuesto, y aplicándolo a las cuestiones que se formulan en el escrito de consulta, resulta que la actividad consistente en prestar el servicio de asesoramiento financiero actuando de intermediario entre la entidad bancaria y los clientes en la contratación de productos especificados por el consultante, a saber:*

*Hipotecas, reunificación de hipotecas.*

*Préstamos personales.*

*Descuentos de pagarés.*

*Se trata de una actividad que como tal no está expresamente contemplada en las Tarifas del impuesto, por lo que en aplicación del procedimiento establecido en la regla 8ª de la Instrucción, dados los elementos que caracterizan a dicha actividad, ésta se clasificará dentro de la rúbrica dedicada a los servicios auxiliares financieros, grupo 831, concretamente en el epígrafe 831.9 de la sección primera, “Otros servicios financieros n.c.o.p”.*

De la transcripción de dichos pronunciamientos con identidad con el presente supuesto, no sólo desde el punto de vista objetivo en cuanto al fondo de controversia y donde se plantea idéntica cuestión controvertida sobre inclusión censal en el Epígrafe 831.9, sino desde el punto de vista subjetivo, al tratarse de la misma reclamante y que alegaba contrato de mediación bancaria con la misma entidad crediticia que ahora se invoca.

Asimismo, en contestación a la alegación de que no toda jurisprudencia si quiera es unánime sobre la inclusión de Correos en el Epígrafe 831.9 por sus servicios financieros y que es más correcta la inclusión en el Epígrafe 849.9 como alude ----, citando a tal efecto la Sentencia de 26-2-2009 del TSJ de Andalucía, hemos de puntualizar que esta sentencia que alega la reclamante no dice que la actividad financiera de Correos deba clasificarse en el 849.9, como parece defender aquélla, sino que se limita a desestimar que el Grupo 847 comprenda la actividad financiera, y la misma se fundamenta precisamente en las del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 22 de noviembre de 2002 y del Superior de Cataluña de 22 de noviembre de 2007 que propugnan la clasificación en el epígrafe 831.9, tal y como defiende en este caso el Ayuntamiento y como también este Organismo Jurídico Administrativo

tuvo ocasión de confirmar en su resolución de 24 de septiembre de 2010 (reclamación --- interpuesta por ---- ), citada por el Ayuntamiento en sus resoluciones.

**C.-) Por último, y en relación a que la normativa de seguros, se alude a que la actividad financiera de la sociedad transgrede las normas jurídicas de su actividad aseguradora, lo cual dicho sea de paso no está acreditado de forma fehaciente en la reclamación.**

Pues bien, ante ello tanto la Sentencia número 148/2015 de 310-03-2015, como la Sentencia nº233/2015 de 18-05-2015, como la Sentencia número 413/2015 de 05-10-2015 del TSJ del País Vasco, antes citadas son contundentes:

**“...que el ejercicio de la actividad financiera de una sociedad pueda transgredir las normas jurídicas de su actividad aseguradora no es motivo para dispensarle del tributo si aquel ejercicio está probado, pues el hecho de figurar inscrito en la matrícula no presupone, ni legítima, ni interfiere si para el desarrollo de la actividad las disposiciones vigentes exigen el cumplimiento de otros requisitos...”**

**NOVENO.-) INCLUSIÓN EN EL EPÍGRAFE 823.**

Con igual argumento de fondo debemos confirmar la inclusión en el Epígrafe 823 “Otras entidades aseguradoras” n.c.o.p”, para la actividad de comercialización de fondos de pensiones

Por el contrario, la Agrupación 84 (“Servicios prestados a las empresas”) y dentro de ella el Epígrafe 849.9 (“Otros servicios independientes n.c.o.p”) implica por su mayor generalidad, una relación más lejana entre la actividad “financiera” de referencia y las incluidas en ese grupo. Y por lo tanto, la aplicación de ese epígrafe comporta un menor grado de semejanza o analogía entre las actividades a que el mismo se refiere y la de comercialización de fondos de pensiones o lo que es lo mismo, una mayor residualidad ad casum.

En definitiva, la actividad realizada por la recurrente como comercializadora de fondos de pensiones no puede sustraerse a la vis atractiva ejercida por el epígrafe 823 en razón a su propia función de “cajón de sastre” de los “Otras entidades aseguradoras” n.c.o.p..

La agrupación 82 se titula “Seguros”, y dentro de ella se distingue por los productos concretos:

- **Grupo 821. Entidades Aseguradoras de Vida y Capitalización.**
- **Epígrafe 821.1.-** Seguros de vida.
- **Epígrafe 821.2.-** Seguros de capitalización.
- **Epígrafe 821.3.-** Seguros mixtos de vida y capitalización.
- 
- **Grupo 822. Entidades Aseguradoras de Enfermedad y Riesgos Diverso**
- **Epígrafe 822.1.-** Seguros de asistencia sanitaria, enfermedad y accidentes (libres).
- **Epígrafe 822.2.-** Seguros de entierro.
- **Epígrafe 822.3.-** Seguros de daños materiales.
- **Epígrafe 822.4.-** Seguros de transportes.
- **Epígrafe 822.9.-** Otros seguros.
- **Grupo 823. Otras Entidades Aseguradoras (Montepíos, Caja de Pensiones, etc.)**

**Por otro lado, la Regla 2.ª sobre el ejercicio de las Actividades Gravadas, 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 artística no especificada en aquellas, 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.”*

Por último, la Regla 4ª 1 y 4 de la Instrucción, disponen que:

*“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.*

*4. El hecho de figurar inscritos en la Matricula o de satisfacer el Impuesto sobre Actividades Económicas no legitima el ejercicio de una actividad si para ello se exige en las disposiciones vigentes el cumplimiento de otros requisitos.”*

Por tanto, de la lectura de los términos de las meritadas agrupaciones y de las reglas a aplicar a las mismas se deduce que el legislador ha querido en este grupo de actividades empresariales de seguros distinguir según los concretos productos a ramos de la actividad aseguradora de que se trate. En caso contrario, de sostener la postura de la reclamante de que el alta en el Epígrafe 821 habilitaría para comercializar cualquiera tipo de seguro como de vida, capitalización, mixtos, etc. no tendría ningún sentido haber especificado cada uno de esos epígrafes y grupos dentro de una misma agrupación.

Por ello y aplicado al caso concreto que nos ocupa, creemos que la entidad reclamante se incluiría **entre las entidades que comercialicen fondos de pensiones, y demás entidades análogas**, al margen de no adoptar la forma de Montepíos, etc.

#### **DÉCIMO.-) DETERMINACIÓN DE LA SUPERFICIE DESTINADA AL EJERCICIO DE CADA UNA DE LAS ACTIVIDADES.**

Por último, se alega disconformidad con los metros cuadrados de superficie asignada, manifestando que la distribución de metros de la oficina entre las distintas actividades no eran proporcionales a las actividades realizadas en esta oficina de Pozuelo de Alarcón, y todo ello en función de un cuadro de los ingresos derivados de cada una de las actividades con el objetivo de que se pudiera asignar a cada actividad la superficie correspondiente. Por ello entendía que a menos ingresos menos superficie podía estar afecta a cada una de las actividades.

No podemos por menos que mostrar nuestra disconformidad con dicho criterio de oposición al cómputo de la superficie total del local en que desarrolla todas las actividades descritas.

Debemos acudir a la dicción literal de la Regla 14ª 1 F) apartado b) y f de la Instrucción, según la cual:

*“b) A tal fin, se tomará como superficie de los locales la total comprendida dentro del polígono de los mismos, expresada en metros cuadrados y, en su caso, por la suma de la de todas sus plantas.*

*f) Cuando en un mismo local se ejerza más de una actividad, por el mismo sujeto pasivo o por sujetos pasivos distintos, se imputará a cada una de ellas la superficie utilizada directamente, más la parte proporcional que corresponda del resto del local ocupada en común. Cuando lo*

*anterior no fuere posible, se imputará a cada actividad el número de metros cuadrados que resulte de dividir la superficie total del local entre el número de dichas actividades.”*

En efecto, a la hora de distribuir la superficie de un local en que se desarrollan varias actividades no se tiene en cuenta la intensidad con la que se utilicen determinadas superficies respecto a determinadas actividades, sino la superficie real que pueda utilizarse directamente respecto a cada actividad. No tiene sentido fijar el elemento de la superficie computable del local donde se ejercen las actividades a efectos de cuantificar la tarifa del IAE en función de unos parámetros totalmente ajenos a dicho concepto como puede ser la evaluación de los ingresos obtenidos por cada una de ellas.

No existe base alguna, ni normativa ni jurisprudencial para sostener como hace la reclamante, que los metros asignados de superficie debieran ser distintos para cada actividad en función de los ingresos obtenidos por cada una de ellas. Se trata de magnitudes, superficie e ingresos, que en absoluto deben ser homogéneas la responder a distintas naturalezas, física y económica respectivamente.

Por otro lado, y tal y como consta en el expediente administrativo la superficie total del local en que desarrolla todas las actividades descrita era de 185 m<sup>2</sup>, sin que existan tabiques o apartados que separen el ejercicio de las mismas, no pudiéndose precisar los espacios dedicados a cada una de ellas.

Estamos de acuerdo con la argumentación de que, en una oficina como la de la reclamante, se desarrollan indistintamente todas las actividades de comercialización de seguros, tanto de accidentes y riesgo como de vida, fondos de inversión y de pensiones, en el mismo local y a través de los mismos empleados, sin que exista división material **que permita deducir que en un determinado espacio se desarrolle de forma diferenciada cada una de estas actividades**; tampoco lo ha especificado el obligado tributario en ninguno de sus escritos. No es correcta la variable (ingresos por actividad) que pretende utilizar la recurrente pues no responde en absoluto al concepto de superficie utilizada directamente.

Es por ello que en esos casos como el que ahora nos ocupa, de prestación de diversos servicios en una oficina, la Regla 14<sup>a</sup> 1 F) apartado f), **establece que se imputará a cada una de ellas el número de metros cuadrados que resulte de dividir la superficie total del local entre el número de dichas actividades**. Esto es lo que se ha aplicado en el acta y en la aprobación de las liquidaciones, tal y como se expresa en la resolución impugnada.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, actuando como órgano unipersonal, RESUELVE:**

**DESESTIMAR .....**

(...)

- **Resolución nºGEST IAE 2013 04.**

**Fecha: 07 de junio de 2013**

**RESOLUCIÓN:**

(...)

## ANTECEDENTES DE HECHO

**I.-)** La entidad reclamante figuraba dada de alta en la Matrícula del IAE de este municipio en la actividad del Epígrafe 833.2 "Promoción Inmobiliaria de edificaciones" con fecha de inicio de la actividad de 23-02-2006, siendo la superficie computada del local donde se ejerce de 531 metros cuadrados.

Como consecuencia de actuaciones de inspección tributaria se procedió a rectificar la superficie del local de ejercicio de la actividad a 767 metros cuadrados de rectificada y a 729 metros de superficie computable a efectos del IAE.

**II.-)** Como consecuencia de lo anterior el Ayuntamiento procedió a practicar la liquidación del IAE del ejercicio 2009 y emitir los recibos de los años 2010, 2011 y 2012 en base a los datos anteriores.

**III.-)** Ante la disconformidad contra el recibo periódico del IAE del año 2012, la reclamante presenta en fecha de 19 de octubre de 2012 recurso de reposición por disconformidad con la superficie consignada, alegando que el 3 de septiembre de 2009 firmó un nuevo contrato de arrendamiento con la entidad propietaria de las oficinas del local reduciendo la superficie computable a efectos del IAE y un nuevo contrato, esta vez de subarriendo, en abril de 2012 que reducía todavía más el elemento superficie y por ende la propia cuota. Sobre la cuota del año 2011 alegaba ser crédito concursal.

Dicho recurso fue desestimado mediante resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria fechada el 11 de diciembre de 2012.

(...)

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

**QUINTO.-)** Se impugna en el presente procedimiento económico-administrativo la Resolución desestimatoria del recurso contra la liquidación del IAE del año 2009, y recibos de los años 2010, 2011 y 2012 por entender que procede rectificar a la baja la cuantía de las deudas exigidas en los recibos de dichos ejercicios, habida cuenta de que no se correspondía con la superficie real del local de ejercicio de la actividad, aportando contrato de arrendamiento y subarriendo del mismo en defensa de sus pretensiones. Respecto al ejercicio 2011 solicitaba su disminución al ser un crédito concursal.

**SEXTO.-)** Tal y como se apunta en la resolución impugnada el fondo que subyace en la presente controversia gira en torno al cumplimiento o no de las obligaciones formales relativas a la gestión censal del Impuesto sobre Actividades Económicas, y en concreto sobre la declaración de variación de orden físico, económico o jurídico, relativa a la superficie del local de desarrollo de la actividad.

Teniendo en cuenta los antecedentes de hecho expuestos, en cuanto al régimen jurídico hemos de reproducir la normativa citada en la resolución impugnada.

De acuerdo al artículo 90.2 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,

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

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

Por su parte, el 6 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, dispone que:

*1. Los sujetos pasivos incluidos en la matrícula del impuesto estarán obligados a presentar declaración mediante la que se comuniquen las variaciones de orden físico, económico o jurídico, en particular las variaciones a las que hace referencia la regla 14.ª2 de la Instrucción, que se produzcan en el ejercicio de las actividades gravadas y que tengan trascendencia a efectos de su tributación por este impuesto.*

*(...)*

*2. Las declaraciones a las que se hace referencia en el apartado anterior se formularán separadamente para cada actividad, mediante el modelo que se apruebe por el Ministro de Hacienda.*

*(...)*

*4. Las declaraciones de variación se presentarán en el plazo de un mes, a contar desde la fecha en la que se produjo la circunstancia que motivó la variación.*

Por último el artículo 10.1 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, dispone que: sobre las consecuencias de las declaraciones de variación y baja:

*“1. La declaración de baja o de variación, referente a un período impositivo, surtirá efecto en la matrícula del período impositivo inmediato siguiente.”.*

A la vista de la normativa antes expuesta y del examen de los documentos obrantes en el expediente procede realizar las siguientes consideraciones:

- El reclamante afirma y así lo acredita mediante la documentación aportada que el 3 de septiembre de 2009 firmó un nuevo contrato de arrendamiento con la entidad propietaria de las oficinas del local reduciendo la superficie computable a efectos del IAE y un nuevo contrato esta vez de subarriendo en abril de 2012 que reducía todavía más el elemento superficie y por ende la propia cuota.

- Las variaciones sobre los metros cuadrados de la superficie del local arrendada y después subarrendada que alega el reclamante se encuentran dentro de las variaciones a las que hace referencia la regla 14.2 de la Instrucción de las Tarifas del IAE, siempre que se produzcan en el ejercicio de las actividades gravadas y tengan trascendencia a efectos de su tributación por este impuesto. Y como tal variación de orden físico, jurídico o económico han de ser presentadas en el plazo de un mes desde que se produjo la variación, y sólo puede tener efectos a en la matrícula del período inmediato siguiente.
- **No obstante lo anterior, no consta y así tampoco lo aporta el reclamante, ni siquiera lo menciona en su escrito, que se presentara la declaración de variación de los metros cuadrados de superficie del local conforme a la documentación contractual, ni en el Modelo normalizado al que hace referencia la normativa antes citada, ni en el plazo fijado reglamentariamente ni ante el órgano competente en materia de gestión censal del impuesto. Es más, a día de hoy sigue sin constar la correspondiente presentación de la declaración de variación de elementos tributarios a efectos del IAE en forma reglamentaria, constando únicamente la declaración de alta conforme a cuyos datos declarados se han emitido los recibos ahora cuestionados.**
- La referencia que hace la reclamante al artículo 11 del RD 243/1995, de 17 de febrero, sería aplicable en el caso de que el órgano que ejerciera la gestión censal hubiera tenido conocimiento de la variación, extremos que no son acreditados en momento alguno por la reclamante, al menos en los términos expuestos, lo cual tampoco hubiera alterado el hecho indubitado de la obligación del sujeto pasivo de presentar la declaración de variación.
- Al contrario, fue a través de actuaciones de inspección tributaria municipal en el año 2008 que se rectificó la superficie del local donde se ejercía la actividad a 767 metros cuadrados y la computable a 729 metros cuadrados, datos que fueron los tenidos en cuenta a la hora de calcular la cuota tributaria del IAE consignados en los recibos reclamados.
- Por otra parte, hemos de coincidir con lo argumentado en la resolución impugnada respecto a que, la posibilidad del sujeto pasivo de probar un hecho relevante a efectos de la cuota del impuesto de ejercicios anteriores a la efectiva presentación de la declaración, es sólo referible a efectos de acreditar la fecha de baja por cese en actividad producida en un ejercicio anterior a la declaración, no a los supuestos de simple variación de elementos tributarios.

**SÉPTIMO.-)** Una vez expuesta la normativa y adaptada al supuesto de hecho concreto, queda examinar la doctrina jurisprudencial que es unánime en la materia.

**1.-) La Sentencia del TSJ Canarias de Santa Cruz de Tenerife, Sala de lo Contencioso-administrativo, S de 5 Oct. 2004 considera que:**

*"...TERCERO.- El Impuesto de Actividades Económicas viene regulado en la Ley Reguladora de Hacienda locales, Ley 39/88 de 28 de diciembre, art. 79 y siguientes. Conforme al primero de dichos art. "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".*

*El art. 90 dispone que "1.- El periodo impositivo coincide con el año natural, excepto cuando se trate de delaciones de alta, en cuyo caso abarcará desde la fecha de comienzo de la actividad*

hasta el final del año natural. 2.- El impuesto se devenga el primer día del periodo impositivo y las cuotas serán irreducibles, salvo cuando, en los casos de declaración de alta, el día de comienzo de la actividad no coincida con el año natural, en cuyo supuesto las cuotas se calcularán proporcionalmente al número de trimestres naturales que restan para finalizar el año, incluso el del comienzo del ejercicio de la actividad. Asimismo y en el caso de baja, por cese en el ejercicio de la actividad, las cuotas serán prorrateables por trimestres naturales, excluido aquel en el que se produzca dicho cese. A tal fin los sujetos pasivos podrán solicitar la devolución de la parte de la cuota correspondiente a los trimestres naturales en los que no se hubiere ejercido la actividad".

El art. 91.2 párrafo 2º, establece como obligación de los sujetos pasivos "comunicar las variaciones de orden físico económico o jurídico, que se produzcan en el ejercicio de las actividades gravadas y que tengan trascendencia a efectos de este impuesto, y las formalizarán en los plazos y términos reglamentariamente determinados"

**En desarrollo de lo dispuesto en la legislación de haciendas locales, se aprobó el RD 243/1995, de 17 de febrero, que aprueba las normas de gestión del IAE, estableciendo en su art. 6, relativo a las declaraciones de variación que: "1. los sujetos pasivos estarán obligados a presentar declaración comunicando las variaciones de orden físico, económico o jurídico, en particular las variaciones a las que hace referencia la regla 14.2 de la Instrucción, que se produzcan en el ejercicio de las actividades gravadas y que tengan trascendencia a efectos de su tributación por este impuesto." "4. Las declaraciones de variación se presentarán en el plazo de un mes, a contar desde la fecha en la que se produjo la circunstancia que motivó la variación"**

**Previendo, que las consecuencias de dicha declaración de variación, de acuerdo a lo establecido en el art. 10 de dicho RD, "surtirá efecto en la matrícula del período impositivo inmediato siguiente"**

CUARTO.- Estamos, por tanto, ante un tributo, cuyo periodo impositivo coincide con el año natural, aunque existen excepciones como en el caso de las altas. Destacando el carácter irreducible de las cuotas, con la excepción, ante enunciada, de los supuesto de inicio de la actividad y que en el supuesto de baja o cese en el ejercicio de la misma, el periodo impositivo no se interrumpe por esta causa y su finalización tendrá siempre lugar el 31 de diciembre en que se produzca el cese.

En la comunicación dirigida a la Administración Tributaria, no se pone en conocimiento un alta en la actividad, ni la baja de la misma, sino una modificación o variación de un elemento esencial, con trascendencia a efectos tributarios, conforme al art 91.2 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y 6 RD 243/95.

**Variaciones que surtirán efectos en la matrícula del periodo impositivo inmediato siguiente, de conformidad con el art. 10 RD 243/95, por el que se dictan las normas de gestión del IAE.**

**Notificada la variación el 27 de marzo del 2.001, lo cierto es que los efectos tributarios se producirán en el año 2.002, pero no en el ejercicio 2.001 como pretende la recurrente, pues en el mismo se notificó y por tanto será en el siguiente ejercicio cuando se tenga en cuenta. a efectos de liquidar el impuesto...."**

**2.-) La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, Sección Vocalía 8ª, R de 13 May. 2008, sobre la gestión censal del IAE, considera de forma rotunda y sin excepciones, que la declaración de variación de elementos tributarios presentada fuera del plazo establecido reglamentariamente surte efectos en la matrícula del período impositivo inmediato siguiente al de su presentación:**

**(...) SEGUNDO. Los tributos locales se encuentran regulados actualmente, en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 Mar. (TRLRHL). El artículo 78 y siguientes se dedican al Impuesto sobre Actividades Económicas. El artículo 90 sobre la gestión tributaria del impuesto señala:**

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

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

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

Por su parte el Real Decreto 243/1995, de 17 Feb., por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de su gestión censal de dicho impuesto establece en su artículo 2: «1. El Impuesto sobre Actividades Económicas se gestionará a partir de la matrícula del mismo. Dicha matrícula se formará anualmente por la Administración tributaria del Estado, o por la entidad que haya asumido por delegación la gestión censal del tributo, y estará constituida por censos comprensivos de todos los sujetos pasivos que ejerzan actividades económicas, agrupados en función del tipo de cuota, nacional, provincial o municipal, por la que tributen y clasificados por secciones, divisiones, agrupaciones, grupos y epígrafes. **La matrícula de cada ejercicio se cerrará al 31 Dic. del año anterior e incorporará las altas, variaciones y bajas producidas durante dicho año, para lo cual se incluirán las declaraciones de variaciones y bajas presentadas hasta el 31 Ene. y que se refieran a hechos anteriores al 1 Ene.**» Y el artículo 6 dice:

«1. Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar declaración comunicando las variaciones de orden físico, económico o jurídico, en particular las variaciones a las que hace referencia la regla 14.ª2 de la Instrucción, que se produzcan en el ejercicio de las actividades gravadas y que tengan trascendencia a efectos de su tributación por este impuesto. (...)

4. Las declaraciones de variación se presentarán en el plazo de un mes, a contar desde la fecha en la que se produjo la circunstancia que motivó la variación.

5. El órgano competente para la recepción de la declaración de variación podrá requerir la documentación precisa para justificar los datos declarados, así como la subsanación de los errores o defectos observados en la declaración.»

El artículo 10 sobre consecuencias de las declaraciones de variación y baja establece:

«1. La declaración de baja o de variación, referente a un período impositivo, surtirá efecto en la matrícula del período impositivo inmediato siguiente.

(...)

**TERCERO.** De la normativa anterior se desprende que la matrícula que sirve de base para la gestión del impuesto de cada ejercicio se cierra al 31 Dic. del año anterior e incorpora las altas, variaciones y bajas producidas durante dicho año, para lo cual se incluyen las declaraciones de variaciones y bajas presentadas hasta el 31 Ene. que se refieran a hechos anteriores al 1 Ene., puesto que los sujetos pasivos están obligados a presentar declaración comunicando las variaciones que tengan trascendencia a efectos de su tributación por este impuesto en el plazo de un mes, a contar desde la fecha en la que se produjo la circunstancia que motivó la variación. **No estando prevista la modificación de la Matrícula por declaraciones de variación del interesado fuera de plazo. Únicamente en el caso de cese de la actividad, cuando la fecha en que se declare la baja se haga fuera del plazo y se refiera a un ejercicio anterior al de su presentación, la fecha de la baja deberá ser probada y el órgano receptor de la declaración deberá comunicar la baja, con indicación de la fecha probada, al órgano**

**responsable de la liquidación y recaudación del impuesto. Por todo lo cual puede afirmarse, de acuerdo con lo solicitado por el Director General de Tributos en su recurso de alzada para la unificación de criterio, que la declaración de variación de elementos tributarios del Impuesto sobre Actividades Económicas presentada fuera del plazo establecido reglamentariamente, surte efectos en la matrícula del período impositivo inmediato siguiente al de su presentación.**

**3.-) Por su parte, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, S de 20 Jun. 2011, ventila un supuesto con igualdad sustancial con el presente. En virtud de lo dispuesto en el artículo 10.1 del RD 243/1995, de 17 de febrero, según el cual las variaciones en el IAE tienen efectividad en el ejercicio siguiente al que se producen, no cabe estimar la pretensión formulada porque, aunque el interesado presentó una solicitud de modificación de la potencia instalada ante la Consejería de Agricultura el 25 de septiembre de 2002, y no se aporta pronunciamiento alguno del órgano administrativo de la CARM sobre los efectos retroactivos de tal rectificación, siendo pues la liquidación procedente:**

*(...). En este sentido, el artículo 1 del citado reglamento dispone que " El Impuesto sobre Actividades Económicas se gestionará a partir de la matrícula del mismo. Dicha matrícula se formará anualmente por la Administración tributaria del Estado, o por la entidad que haya asumido por delegación la gestión censal del tributo, y estará constituida por censos comprensivos de todos los sujetos pasivos que ejerzan actividades económicas, agrupados en función del tipo de cuota, nacional, provincial o municipal, por la que tributen y clasificados por secciones, divisiones, agrupaciones, grupos y epígrafes. La matrícula de cada ejercicio se cerrará al 31 de diciembre del año anterior e incorporará las altas, variaciones y bajas producidas durante dicho año, para lo cual se incluirán las declaraciones de variaciones y bajas presentadas hasta el 31 de enero y que se refieran a hechos anteriores al 1 de enero".*

*Por otra parte, el artículo 6 de la mencionada norma se ocupa de la variaciones en la matrícula del impuesto y establece que " Los sujetos pasivos incluidos en la matrícula del impuesto estarán obligados a presentar declaración mediante la que se comuniquen las variaciones de orden físico, económico o jurídico, en particular las variaciones a las que hace referencia la regla 14ª2 de la Instrucción, que se produzcan en el ejercicio de las actividades gravadas y que tengan trascendencia a efectos de su tributación por este impuesto. En todo caso se considera variación el cambio de opción que realice el sujeto pasivo cuando las tarifas tengan asignadas más de una clase de cuota, ya sea municipal, provincial o nacional. **Cuando se realicen estas opciones, las facultades previstas en las reglas 10ª, 11ª y 12ª de la Instrucción surtirán efectos a partir del período impositivo siguiente.** Cuando los sujetos pasivos a los que se refiere el párrafo anterior deseen que las facultades previstas para la clase de cuota elegida les sean de aplicación desde el momento en que realizan la opción señalada en el párrafo anterior, deberán presentar las declaraciones de baja y alta que corresponda, que no tendrán en este caso la consideración de variación. 2. Las declaraciones a las que se hace referencia en el apartado anterior se formularán separadamente para cada actividad, mediante el modelo que se apruebe por el Ministro de Hacienda. 3. Cuando la variación tributaria esté en relación con la aplicación de notas de las tarifas o reglas de la Instrucción, deberá hacerse constar expresamente en la declaración tal circunstancia y reseñar las notas o reglas que correspondan. 4. **Las declaraciones de variación se presentarán en el plazo de un mes, a contar desde la fecha en la que se produjo la circunstancia que motivó la variación.** 5. **El órgano competente para la recepción de la declaración de variación podrá requerir la documentación precisa para justificar los datos declarados, así como la subsanación de los errores o defectos observados en la declaración "***

*Finalmente, el artículo 10 del citado texto normativo dispone, en lo que aquí interesa, que " 1. La declaración de baja o de variación, referente a un período impositivo, surtirá efecto en la matrícula del período impositivo inmediato siguiente.... "*

***La rectificación operada en el Registro no contiene ni implica pronunciamiento del órgano administrativo de la CARM sobre los efectos retroactivos de tal rectificación, lo cual, si se conecta con el hecho de que las variaciones en el IAE tienen efectividad en el ejercicio siguiente al que se producen (art. 10.1 del RD 243/1995, de 17 de febrero, lleva a la conclusión de que no existe razón alguna para extender a ejercicios fiscales anteriores tales efectos. (...).***

En virtud de lo expuesto no procede aplicar de forma retroactiva la rectificación solicitada para las deudas de los ejercicios 2009 a 2012 en función de los datos de superficie aportados por la reclamante, máxime cuando se trata de deudas firmes y consentidas por no haber sido recurridas en tiempo y forma y cuando además no consta la presentación en tiempo y forma de la correspondiente variación de orden físico afectante a la superficie del local de ejercicio de la actividad.

**OCTAVO.-)** Respecto a la deuda del ejercicio 2011 por importe de principal de 2.594,12 por la que solicitaba su disminución al ser un crédito concursal, hemos de constatar que actualmente se encuentra suspendida cautelarmente en su ejecución con motivo del concurso de acreedores, sin que hasta la fecha se tenga constancia del Convenio concursal, ni tampoco es aportado documento alguno por la interesada, por el que se determine su naturaleza como crédito a efectos de su reconocimiento o no. En el momento en que se fije por la Administración concursal dichos extremos, el debería el Ayuntamiento actuar en consecuencia.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN**, actuando como órgano unipersonal, **RESUELVE:**

**DESESTIMAR .....**

(...)

- **Resolución nºGEST IAE 2015 03.**

**Fecha de la Resolución: 21 de abril de 2015**

**RESOLUCIÓN:**

(...)

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**I.-)** La entidad reclamante figuraba dada de alta en la Matrícula de contribuyentes del Impuesto sobre Actividades Económicas de este municipio por la actividad del Epígrafe 811, "Banca".

**II.-)** No obstante lo anterior, en fecha de 27-01-2012 se notificó al obligado tributario referenciado el inicio de actuaciones inspectoras y de comprobación e investigación por el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), mediante comunicación con requerimiento de documentación, en concreto sobre la actividad del Epígrafe 833.2 "Promoción Inmobiliaria de Edificaciones", realizada en el municipio de Pozuelo de Alarcón.

**III.-)** Con fecha de 27-07-2012 se incoa **Acta de Disconformidad nºIA ----** al obligado tributario y que regularizaba la situación tributaria de la ahora reclamante en concepto del IAE, por la actividad

del Epígrafe 833.2 "Promoción Inmobiliaria de Edificaciones, proponiéndose en la misma la práctica de las siguientes liquidaciones definitivas:

-liquidación nº-----del IAE de año 2010 (2 trimestres) por importe de 136,39 Euros.

-liquidación nº----- del IAE de año 2011 por importe de 260,18 Euros.

-liquidación nº----- del IAE de año 2012 por importe de 251,92 Euros

**IV.-)** Como consecuencia de la firma del Acta de Disconformidad, se comunicó al obligado tributario el derecho a realizar alegaciones oportunas en defensa de sus intereses, por lo que en fecha de 10-08-2012 se presentaron dichas alegaciones manifestando su disconformidad con las liquidaciones propuestas en el Acta.

**V.-)** A la vista de las alegaciones formuladas, con fecha de 20-09-2012 el Titular del Órgano de Gestión Tributaria dicta Resolución procediendo a aprobar las liquidaciones definitivas propuestas en el Acta IA 1024/2012.

**VI.-)** Ante su disconformidad, con fecha de 31-10-2012 la entidad reclamante presenta recurso de reposición contra las liquidaciones arriba relacionadas en concepto del Impuesto sobre Actividades Económicas de los años 2010 a 2012 en base a que, el Epígrafe 811 de "Banca" por el que está tributando cubre la actividad realizada, por lo que la inclusión en el Epígrafe 833.2 "Promoción Inmobiliaria de Edificaciones" se considera indebida.

Dicho recurso fue desestimado mediante Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 05-12-2012 y notificada al contribuyente en fecha 19 de diciembre de 2012.

**VII.-)** Con fecha de 18 de enero de 2013 la entidad interesada presenta ante este Tribunal Reclamación Económico-Administrativa, formulando las alegaciones correspondientes en defensa de su derecho.

**VIII.-)** Paralelamente se interpuso por la interesada, Reclamación Económico-administrativa nº---- - ante el Tribunal Económico-administrativo Regional de Madrid (TEAR) contra la procedencia de la inclusión por el Ayuntamiento en el censo del IAE por el Epígrafe 833.2.

Con fecha de 28-11-2014 la Sala Cuarta del TEAR dicta Resolución desestimatoria de la reclamación citada y que fue objeto de notificación a la entidad reclamante el 30-12-2014 y a este Ayuntamiento en fecha de 06-02-2015.

(...)

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

**SEXTO.-)** Se impugna en el presente procedimiento económico-administrativo la Resolución desestimatoria del recurso contra las liquidaciones del IAE de los años 2010 (2 trimestres), 2011 y 2012, en base a las siguientes alegaciones:

- Nulidad de la inclusión de la actividad desarrollada bajo otro Epígrafe distinto del 811 "Banca", en tanto el TEAR resuelva la Reclamación económico-administrativa interpuesta contra dicho acto de gestión censal.

- El Epígrafe 811 de "Banca" por el que tributa la entidad reclamante cubre la actividad realizada y por la indebida inclusión en el Epígrafe 833.2 "Promoción Inmobiliaria de Edificaciones".

Por último, solicita la suspensión de la tramitación del procedimiento ante este Tribunal en tanto se resolviera la controversia sobre la gestión censal planteada ante el TEAR.

Por el contrario la Administración fundamenta la conformidad a Derecho de las deudas emitidas en base a que la actividad realizada en relación con estos hechos va más allá de la encuadrada en el Epígrafe 811 "Banca"; y así, el Epígrafe 833.2 "Promoción Inmobiliaria de Edificaciones" comprende la compraventa de edificaciones, desde el momento de su construcción hasta su enajenación. Por ello, si bien la manera de adquirir la titularidad de los inmuebles no es la definida en el Epígrafe 833.2, sin embargo el resto de acciones, desde la adquisición de su titularidad, hasta la enajenación de los mismos, sí que se corresponde con la actividad descrita en el Epígrafe.

**SÉPTIMO.-)** El artículo 91.1 4 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, dispone sobre la Matrícula del impuesto que:

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

(...)

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

El artículo 15 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 los recursos contra actos censales y liquidatorios, dispone que:

*"1. Previo el potestativo recurso de reposición, corresponderá a los Tribunales Económico-administrativos el conocimiento de las reclamaciones que se interpongan contra los actos de la Administración tributaria del Estado relativos a la calificación de actividades económicas, asignación de grupos o epígrafes y determinación de las cuotas resultantes de aplicar las tarifas e Instrucción del impuesto.*

*Asimismo, corresponderá a los citados Tribunales Económico-administrativos el conocimiento de las reclamaciones que se interpongan contra actos dictados por órganos de la Administración tributaria del Estado, cuando tuviesen atribuidas las competencias de gestión del impuesto."*

En función de todo lo anterior el Tribunal Económico-Administrativo Regional es el órgano con competencia en materia de revisión de actos de gestión censal del IAE, por lo que, tras la firmeza de la Resolución de fecha 28-11-2014 de la Reclamación económica-administrativa nº ----- interpuesta por la propia entidad interesada, este Tribunal ha de acoger en su integridad el contenido de la misma.

**OCTAVO.-)** Entrando ya en debatir la cuestión central del recurso, sobre la inclusión de la reclamante en el Epígrafe 833.2 "Promoción Inmobiliaria de Edificaciones", hemos de remitirnos como no puede ser de otra forma, a la fundamentación esgrimida por el TEAR en la Resolución antes citada. Y así, como razona el TEAR en el Fundamento Segundo, Tercero y Cuarto de la misma:

*“...SEGUNDO. La Regla Segunda de la Instrucción para la aplicación de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas... establece 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”.*

*Por otro lado, el apartado 1º de la Regla Cuarta de la citada Instrucción establece que “con carácter general, el pago correspondiente a una actividad faculta, exclusivamente, para el ejercicio de dicha actividad, salvo que en la Ley Reguladora de este Impuesto, en las tarifas o en la presente Instrucción se disponga otra cosa”.*

*Así pues, los titulares de las actividades gravadas por el IAE deben darse de alta y tributar por las rúbricas de las Tarifas que clasifiquen, exactamente, la actividad efectivamente realizada, con independencia de la denominación o consideración que aquéllos tengan de tales actividades.*

*TERCERO.- La reclamante señala que su inclusión en el Grupo 811 Banca faculta para ejercer todas las actividades, permite realizar todas aquéllas actividades amparadas por la normativa específica de las entidades bancarias, controladas por el Banco de España.*

*Se considera actividad bancaria a todas las actividades y procesos que tienen lugar en un banco o entidad financiera a los efectos de administrar y prestar dinero. Dentro de las actividades bancarias pasivas o de captación se consideran a aquéllas por medio de las cuales el banco recibe, recolecta u obtiene dinero por parte de individuos o empresas. Producto de estas operaciones pasivas tienen lugar la apertura de depósitos como cuentas corrientes, cuenta o caja de ahorros y plazo fijo, todas ellas con distintas características al interés del cliente. Por el contrario, las actividades bancarias activas son las que suponen la colocación de dinero en el mercado, ya sea a través de la generación de nuevo dinero a partir del dinero recibido o a través de otros recursos... Sin embargo, ampliación y rehabilitación de un inmueble y su posterior venta, no son actividades propias de la banca, y es por ello que la Inspección del Ayuntamiento de Pozuelo incluye a la sociedad reclamante en el Epígrafe 833.2 “PROMOCIÓN INMOBILIARIA DE EDIFICACIONES”.*

*En la Nota a dicho Epígrafe, el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, indica lo siguiente: “Este Epígrafe comprende la compraventa de edificaciones totales o parciales en nombre y por cuenta propia, construidas directamente o por medio de terceros, todo ello con el fin de venderlas”, que es claramente la actividad desarrollada por la entidad reclamante.*

*CUARTO.- Sobre esta cuestión se ha pronunciado el Tribunal Supremo en su Sentencia de 11 de marzo de 2010 (RJ 2010/2475) por la que resuelve el recurso de casación para la unificación de doctrina, nº205/2006, interpuesto por la Diputación Provincial de Alicante, contra la Sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de la Comunidad Valenciana de 08 de septiembre de 2005, dictada en el recurso contencioso-administrativo nº1233/2004, en materia de liquidación del AE, en la que establece lo siguiente:*

***“...por lo que procede fijar la siguiente doctrina. “La actividad de compra o venta que realiza la sociedad filial de una entidad bancaria, en nombre y por cuenta propia, de edificaciones adjudicadas en subastas judiciales a la entidad bancaria en ejecución de créditos impagados, debe quedar encuadrada, a efectos de la aplicación del Impuesto sobre Actividades Económicas en el Epígrafe 833.2 “Promoción inmobiliaria de edificaciones”, de la Sección Primera de las tarifas...”.***

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN**, actuando como órgano unipersonal, **RESUELVE:**

**DESESTIMAR.....**

(...)

- **Reclamación nº GEST IAE 2011 02.**

**Fecha de la Resolución: 24 de noviembre de 2011**

**RESOLUCIÓN**

(...)

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**I.-)** La entidad mercantil -----figuraba dada de alta en la Matrícula del Impuesto sobre Actividades Económicas del ejercicio 2009 en la actividad de Referencia-----, Grupo/Epígrafe 843.1 “Servicios Técnicos de Ingeniería”.

**II.-)** En virtud de lo anterior se emitió recibo de cobro periódico y notificación colectiva en concepto del IAE del año 2009 por importe de 1.805,70 de principal. Consta en el expediente la presentación de escrito solicitando la anulación del recibo por radicar la actividad de la empresa en Las Rozas.

Ante el impago de la deuda en período recaudatorio voluntario se dicta la correspondiente Providencia de Apremio, Expediente Ejecutivo nº----- por un importe de principal de 1805,70 Euros, 180,57 euros en concepto de recargo ejecutivo y 4,50 Euros de costas, haciendo un total de 1990,77 Euros.

Dicha actuación recaudatoria de apremio fue notificada a la reclamante en fecha de 05 de febrero de 2010 en el domicilio de la c/ ----- de Pozuelo de Alarcón.

**III.-)** Ante su disconformidad, el interesado presenta con fecha de 11-03-2010 recurso de reposición contra la Providencia de Apremio, alegando que el domicilio fiscal y tributario de la actividad radicaba en la c/----- de Las Rozas de Madrid desde el año 2006.

**IV.-)** Por la Recaudación Municipal se dictó Resolución de fecha 09 de julio de 2010, por la que se desestimaban la alegaciones formuladas en el recurso.

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

(...)

**QUINTO.-)** Se impugna en el presente procedimiento económico-administrativo la Resolución desestimatoria de recurso de reposición contra la Providencia de Apremio, respecto al expediente ejecutivo nº-----.

A tal fin, el reclamante alega en síntesis que la actividad gravada se trasladó al municipio de Las Rozas en el año 2006, aportando escrito contra el recibo en voluntaria comunicando dicha circunstancia. Por todo ello solicita la anulación de la Providencia de Apremio

**SEXTO.-)** El fondo de la controversia gira en torno al ámbito de la gestión censal del Impuesto, habida cuenta de que se dilucida si procede la inclusión del reclamante en la Matrícula del año 2009 con domicilio de la actividad en Pozuelo de Alarcón y por lo tanto si es este municipio que debe exaccionar el IAE.

A juicio de este Tribunal la cuestión determinante para resolver se centra en si se han cumplido los trámites reglamentarios en torno a la presentación en tiempo y forma de la declaración de variación en la actividad de Pozuelo de Alarcón al municipio de Las Rozas, en los términos alegados de la reclamante.

A este respecto, hemos de acudir al régimen jurídico de la gestión censal y tributaria del IAE, y así respecto a la obligación genérica de comunicar las declaraciones de variación, el artículo 90.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales dispone que:

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

En función de lo anterior, el artículo 6 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 del impuesto, en su redacción dada por el Real Decreto 1041/2003, de 1 de agosto, en cuanto a las declaraciones de variación formulación, contenido y requerimiento de documentación, dispone que:

*“...1. Los sujetos pasivos incluidos en la matrícula del impuesto estarán obligados a presentar declaración mediante la que se comuniquen las variaciones de orden físico, económico o jurídico, en particular las variaciones a las que hace referencia la regla 14.2 de la Instrucción, que se produzcan en el ejercicio de las actividades gravadas y que tengan trascendencia a efectos de su tributación por este impuesto.*

*(...) 4. Las declaraciones de variación se presentarán en el plazo de un mes, a contar desde la fecha en la que se produjo la circunstancia que motivó la variación.*

*5. El órgano competente para la recepción de la declaración de variación podrá requerir la documentación precisa para justificar los datos declarados, así como la subsanación de los errores o defectos observados en la declaración....”.*

**SÉPTIMO.-)** Aplicando la normativa citada al supuesto de hecho concreto, tal y como se expresa en los antecedentes de hecho este Tribunal solicitó Informe al Órgano de Gestión Tributaria sobre la constancia de la presentación de la declaración de baja en la actividad, y, en su caso la fecha de sus efectos. Según el contenido de dicho Informe, del que se dio oportuno traslado a la reclamante para formular alegaciones sin que constara su presentación, *“La entidad mercantil ----- figuraba dada de alta en la Matrícula del Impuesto sobre Actividades Económicas del ejercicio 2009*

*en la actividad de Referencia ----- Grupo/Epígrafe 843.1 "Servicios Técnicos de Ingeniería", sin que hasta la fecha conste comunicación de baja de dicha actividad".*

**OCTAVO.-)** De todo lo anterior se deduce que no consta ni en el expediente ni ha sido aportado ni probado por la reclamante, que ésta hubiera presentado en tiempo y forma la declaración correspondiente a la variación en la actividad gravada que tiene trascendencia a efectos del IAE, como el cambio de domicilio tributario o de la actividad. No consta, en la Matrícula del año 2009 la baja en la actividad en el censo del término municipal de Pozuelo de Alarcón ni la comunicación reglamentaria del traslado de la actividad a Las Rozas. Asimismo tampoco consta la presentación de la declaración ante el órgano que lleve la gestión censal del impuesto en los términos del artículo 8 del Real Decreto 243/2005, de 17 de febrero.

El escrito presentado ante este Ayuntamiento de fecha 27-09-2009 a raíz del recibo emitido del IAE del año 2009 en el que se alega el cambio de domicilio tributario, no va acompañado del correspondiente modelo reglamentario de variación, Mod.036, y que la reclamante afirma aportar.

Lo cierto es que la actividad sigue dada de alta en Pozuelo de Alarcón, sin que la reclamante haya aportado ningún medio de prueba de cese en el ejercicio de la actividad en este municipio en los términos fijados en el artículo 80 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. La reclamante se limita a afirmar que hubo cambio de domicilio tributario en fecha de 04 de julio de 2006 pero no aporta ninguna declaración reglamentariamente presentada en plazo y ante el órgano competente en materia de gestión censal del impuesto.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN**, actuando como órgano unipersonal, **RESUELVE:**

- **DESESTIMAR** .....

(...)

- **Reclamación nº GEST IAE 2011 01**

**Fecha: 12 de mayo de 2011**

**RESOLUCIÓN:**

(...)

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**I.-)** Con fecha de 16 de septiembre de 1994, la reclamante inició su actividad de comercio en grandes almacenes en Pozuelo de Alarcón, realizando declaración de alta por el IAE el día 6 de septiembre (nº ref.:-----) de ese mismo año en el Epígrafe 661.2 (comercio de hipermercados) de la sección 1ª de las tarifas del Impuesto, y declarando una superficie dedicada a la misma de 143.111 m2, de las que 917 metros cuadrados correspondían a almacén y 80.764 metros cuadrados a aparcamiento cubierto. Según señala el interesado, en este momento inicial no aplicó a dicha superficie las reducciones previstas en las letras b) y c) de la

Regla 14ª.1.F) de la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas (RDL 1175/1990, de 28 de noviembre) por excluirlo así la doctrina de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales.

**II.-)** Mediante Decreto de 17 de mayo de 2006 del Concejal delegado del Área de Economía, Hacienda y Régimen Interior, notificado el 19 de mayo siguiente, se aprobaron a nombre de la reclamante las liquidaciones complementarias por el Impuesto sobre Actividades Económicas por los ejercicios 2004 y 2005, en relación con el epígrafe 661.2 (Nº de referencia: -----), cuyas cuantías ascendieron, a 58.332,91€ cada una de ellas. El Decreto obedece a una regularización tributaria, que tiene como base ampliaciones de superficie supuestamente no declaradas (hasta llegar a los 156.065 m<sup>2</sup> de superficie), conforme a licencia urbanística concedida por el Ayuntamiento.

El Decreto es la culminación de un expediente tributario iniciado mediante comunicación a la reclamante de 6 de julio de 2005 (Nº. R.S.:-----), por la cual se solicitó documentación a fin de verificar y comprobar los datos existentes hasta ese momento.

**III.-)** Contra este Decreto, el obligado tributario interpone recurso de reposición el día 16 de junio de 2006, argumentando nulidad del acto por inexistencia del procedimiento legalmente establecido, por no existir tales ampliaciones, y por no suponer, caso de haber existido, una variación de elementos tributarios a efectos del IAE, ya que el elemento tributario superficie no supera en un 20% las cantidades declaradas inicialmente.

Además, y esto resulta especialmente relevante, el contribuyente alega que deberían aplicarse los coeficientes reductores del 55 por 100 (por almacén y aparcamiento) y la general del 5 por 100 (a toda la superficie) previstas en las letras b) y c) del art. 14.1.F) de la instrucción del IAE, pues, a su juicio, la doctrina reiterada del Tribunal Supremo (Sentencias de 22 de mayo y 16 de julio de 2002) rectifican la antigua doctrina de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales.

**IV.-)** Contra la desestimación por silencio administrativo del recurso de reposición, el día 27 de julio de 2006 (Nº.R.E.:-----), la interesada interpone reclamación económico administrativa ante el Tribunal Regional de Madrid, basado en su disconformidad con la emisión de las liquidaciones complementarias aprobadas por el IAE, ejercicios 2004 y 2005.

**V.-)** Por Decreto de 27 de julio de 2006 del Alcalde Presidente, notificado el 21 de agosto de 2006, se desestima el recurso de reposición presentado por el interesado, confirmando las liquidaciones complementarias aprobadas. Según el citado Decreto, el contribuyente malinterpreta las Sentencias del Tribunal Supremo de 22 de mayo y 16 de julio de 2001, de modo que no procede aplicarle las mencionadas reducciones previstas por el artículo 14.1.F) de la Instrucción del IAE.

**VI.-)** En paralelo a este expediente, el obligado tributario presenta ante la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, el día 27 de junio de 2005, declaración de variación de elementos tributarios, modelo 840, con fecha de efectos el día 6 de junio de 2005, de forma que sobre un total de 156.065m<sup>2</sup> declarados, especificaba la superficie que estimaba con reducción (78.059m<sup>2</sup>), los almacenes (881m<sup>2</sup>) y el aparcamiento cubierto (77.125m<sup>2</sup>).

Entendiendo desestimadas tácitamente sus declaraciones de variación, con fecha de 30 de junio la interesada presenta reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, contra tal desestimación.

**VII.-)** En el escrito presentado ante el Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón, que hemos mencionado en el antecedente de hecho IV (interposición de reclamación económico-

administrativa), el interesado solicita que el Tribunal acumule a esta reclamación la presentada en julio, que tuvo entrada en el TEAR el día 12 de septiembre de 2006.

**VIII.-)** Por Resolución del TEAR de 21 de julio de 2009, SE ESTIMA la reclamación presentada por la interesada, y cuya parte dispositiva expresa literalmente *“ESTIMAR la presente reclamación, debiendo procederse a la rectificación del elemento tributario objeto de controversia, en el sentido de determinar la superficie del aparcamiento subterráneo y los almacenes y depósitos en el 55% de su extensión, sin perjuicio de la reducción general del 5% contemplada en la Regla 14ª.1. F) c) de la Instrucción del Impuesto, girándose sobre la superficie declarada para los ejercicios 2004 y 2005”*.

**X.-)** Además, otra resolución del TEAR de la misma fecha, pero relativa a los ejercicios 2006 y siguientes resuelve *“ESTIMAR el presente recurso, debiendo procederse a la rectificación del elemento tributario objeto de la controversia, en el sentido de determinar la superficie del aparcamiento subterráneo y los almacenes y depósitos en el 55 por 100 de su extensión, sin perjuicio de la reducción general del 5 por 100 contemplada en la regla 14ª. 1 F) c) de la Instrucción del Impuesto”*.

**XI.-)** Pues bien, el Ayuntamiento de Pozuelo había estado emitiendo los siguientes actos liquidatorios de las cuotas del IAE de los ejercicios 2006, 2007, 2008 y 2009 conforme a los datos censales anteriores a la rectificación de los elementos censales objeto de la reclamación ante el TEAR:

AÑO	IMPORTE	Nº. VALOR	FECHA PAGO
RB 2004	670.728,81		07/01/2005
RB 2005	313.006,77		22/12/2005
RB 2006	729.061,71		18/12/2006
RB 2007	874.874,05		17/12/2007
RB 2008	928.338,57		19/12/2008
RB 2009	952.640,63		18/12/2009
LIQ 1 2004	58.332,91		20/06/2006
LIQ 1 2005	357.722,04		10/05/2006
LIQ 2 2005	58.332,91		20/06/2006

**XII.-)** Con fecha de marzo de 2010 (Nº.R.E.:----) tiene entrada en este Ayuntamiento, escrito de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT de fecha 14-12-2009, en el que se nos remite ejecución del fallo n---- del TEAR, respecto a la reclamación de la interesada relativa a su declaración de variación censal de 2005, a fin de regularizar los recibos de IAE que procedan, es decir, de los ejercicios 2006, 2007, 2008 y 2009. La variación censal derivada del fallo antes citado era del siguiente tenor literal:

*“...Procede modificar el elemento tributario en el sentido de determinar la superficie de aparcamiento subterráneo y los almacenes y depósitos en el 55% de su extensión, sin perjuicio de la reducción general del 5% contemplada en la Regla 14ª 1.F) c) de la Instrucción del impuesto, rectificando el mismo a 114.912 m2, según el siguiente detalle:*

Sin reducción.....	78.059(1,00).....	78.059 (0,5)	74.156
Almacén.....	881 (0,55).....	484 (0,5)	459
Aparcamiento cub.....	77.125 (0,55).....	42.418 (0,5)	40.297

## **ELEMENTO TRIBUTARIO DEL GRUPO/EPÍGRAFE: 114.912**

(...)

**XIII.-)** Apoyándose en la Resoluciones del TEAR ya citadas y en el Acuerdo de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT recaído en ejecución de dicha resolución, el 29 de enero de 2010 (N.º R.E.:-----) la interesada presenta cuatro escritos por los que solicita la devolución de ingresos indebidos que se derivan de la rectificación de los datos censales que se derivan de la mencionada Resolución. Dichas devoluciones se refieren a los ejercicios 2004 a 2009, ambos inclusive.

(...)

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.-** Este Tribunal se declara competente para conocer de la presente Reclamación Económico-administrativa, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 3 y 4 del ROTEAPA. Asimismo el acto impugnado es una materia o acto susceptible de reclamación en los términos del artículo 226 y 227 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y artículo 20 del ROTEAPA.

Habida cuenta de que la reclamación se interpuso contra la desestimación presunta de unas solicitudes de devolución de ingresos, la doctrina reiterada del Tribunal Constitucional sobre el cómputo de los plazos para recurrir las desestimaciones presuntas se sintetiza en tres puntos (STC 72/2008, de 23 de junio (Sala Primera, rec. 6615/2005):

1. El silencio administrativo negativo es simplemente una ficción legal que responde a la finalidad de que el administrado pueda acceder a la vía judicial superando los efectos de la inactividad de la Administración.
2. Frente a las desestimaciones por silencio, el ciudadano no puede estar obligado a recurrir siempre y en todo caso, so pretexto de convertir su inactividad en consentimiento del acto presunto, imponiéndole un deber de diligencia que, sin embargo, no le es exigible a la Administración en el cumplimiento de su deber legal de dictar resolución expresa en todos los procedimientos.
3. Deducir de ese comportamiento pasivo del interesado su consentimiento con el contenido de un acto administrativo presunto, en realidad nunca producido, supone una interpretación que no puede calificarse de razonable - con arreglo al principio pro actione, de menos favorable a la efectividad del derecho fundamental del artículo 24.1 CE-, al primar injustificadamente la inactividad de la Administración, colocándola en mejor situación que si hubiera cumplido con su deber de dictar y notificar la correspondiente resolución expresa.

En el mismo sentido se pronuncian las STC 220/2003, de 15 de diciembre (Sala Primera, rec. 3715/2000,); STC 175/2006, de 5 de junio (Sala Segunda, rec.1257/2004, STC 32/2007, de 12 de febrero (Sala Segunda, rec. 6212/2004; STC 117/2008, de 13 de octubre (Sala Primera, rec. 652/2006; SSTC 171/2008, de 15 de diciembre (Sala Primera, rec. 11207/2006; 175/2008, de 22 de diciembre (Sala Primera, rec. 3389/2005, y 59/2009, de 9 de marzo (Sección 3, rec. 8776/2005,; STC 149/2009, de 17 de junio de 2009 (sección 1, rec. 4509/2005,).

Como resulta obligado, los Tribunales de Justicia se han hecho eco de esta jurisprudencia constitucional, aplicándola a la vía económico-administrativa. Así, entre otras muchas, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia 141/2009, de 25 de febrero de 2009 advierte que *“en relación con la inadmisibilidad dimanante del acto presunto consentido, esta Sala ya ha*

*declarado en otras ocasiones la inviabilidad, bien de que por el Tribunal Regional se aprecie una inadmisibilidad propia del órgano de gestión, bien que se declare la procedente ante dicho órgano si no se produjo en plazo la resolución expresa del recurso de reposición” (FJ 2).*

Por consiguiente, resulta claro que la mera desestimación presunta por silencio de un recurso o solicitud ante el Ayuntamiento de Pozuelo no inicia el cómputo del plazo preclusivo para interponer reclamación económico-administrativa ante este Tribunal, aunque se habilite al interesado para interponer tal reclamación sin necesidad de esperar la resolución expresa, si así lo considera oportuno.

(...)

**CUARTO.-)** Se impugna en este procedimiento la resolución desestimatoria presunta de las solicitudes de devolución de ingresos indebidos respecto a las cuotas liquidadas del IAE de los años 2004 a 2009 conforme a la rectificación de los datos censales derivados de la Resolución del TEAR de fecha 21 de julio de 2009 relativas al cómputo del 55% de su extensión de la superficie del aparcamiento subterráneo, almacenes y depósitos y a la aplicación de la reducción general del 5% de la regla 14.1, letra F). c) de la Instrucción del impuesto.

**QUINTO.-)** A juicio del contribuyente, *“se trata de un asunto verdaderamente sencillo, cuya única circunstancia relevante se contrae al hecho de que el Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón ha desestimado, por silencio administrativo, cuatro solicitudes de devolución de ingresos indebidos de los ejercicios 2004 a 2009, ambos inclusive, por el concepto de “Impuesto sobre Actividades Económicas” devengado por la actividad de “comercio en hipermercados...”*

*“Las cuatro solicitudes de devolución de ingresos indebidos, que fueron correctamente presentadas y perfectamente documentadas (...) están fundadas en dos resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid y en un Acuerdo de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, bastando aquí con reiterar lo expuesto en aquéllas y con remitirnos a las Resoluciones y acuerdo indicadas”.*

**SEXTO.-)** En síntesis, y según se ha puesto de manifiesto en los antecedentes de hecho, hemos de analizar si la rectificación de los datos censales ordenada por el Tribunal Económico Administrativo del Estado en cuanto a la superficie del establecimiento da lugar a la devolución de ingresos indebidos por el Impuesto sobre Actividades Económicas, teniendo en cuenta que, en su momento, no se impugnaron ni la resolución desestimatoria expresa del recurso de reposición frente a las liquidaciones de los ejercicios 2004 y 2005 ni las liquidaciones tributarias posteriores al ejercicio 2005, sino tan sólo aquéllos datos censales en que todas ellas se fundaban.

**SÉPTIMO.-)** Como advierte el contribuyente, el asunto parece sencillo, pues según el art. 221.1 LGT *“El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado, en los siguientes supuestos (...) d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria”,* y uno de estos supuestos se encuentra previsto en el artículo 224.1 LGT, relativo al recurso de reposición, según el cual *“si la impugnación afectase a un acto censal relativo a un tributo de gestión compartida, no se suspenderá en ningún caso, por este hecho, el procedimiento de cobro de la liquidación que pueda practicarse. **Elo sin perjuicio de que, si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada, se realice la correspondiente devolución de ingresos”.***

Por consiguiente, en un caso como el que aquí se discute, la ley parece ordenar que se proceda a la devolución de ingresos indebidos sin necesidad de que se hayan impugnado separadamente las correspondientes liquidaciones.

**El artículo 224.1.III LGT** parece claro en sus propios términos: la impugnación del acto censal no implica la suspensión de las liquidaciones, (tal suspensión exigiría su impugnación separada con aportación de garantías), pero sí la devolución de los correspondientes importes cuando la anulación del acto censal afecta a dichas liquidaciones.

**OCTAVO.-)** No obstante, dada la extraordinaria trascendencia económica del asunto, este Tribunal económico-administrativo procederá a analizar, con todo cuidado, cada una de las cuestiones que podrían plantear una sombra de duda:

A) Dado que los datos censales no se recurrieron en reposición, sino en la vía económico-administrativa del Estado, ¿resultará aplicable la devolución de ingresos prevista en el artículo 224.1.III LGT?

B) ¿Debe interpretarse el art. 224.1.III, en el sentido de que la modificación censal ordenada por las resoluciones del TEAR implica la devolución de ingresos correspondiente a los períodos afectados por dichas resoluciones?

C) Además del citado art. 224.1.III LGT, ¿existe algún otro precepto que ordene la devolución en el caso que aquí se discute?

D) En el caso de proceder la devolución, ¿debería limitarse a las cuotas de los ejercicios posteriores al 2006, teniendo en cuenta que las reclamaciones económico-administrativas se formularon en dicho año?

E) En el caso de proceder la devolución ¿deberían restringirse de algún modo los intereses de demora a favor del contribuyente, dado que el Ayuntamiento de Pozuelo no ha intervenido en el procedimiento de revisión que ha concluido con la rectificación de los datos censales y que el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid ha tardado casi tres años en dictar resolución?

**NOVENO.-)** En aras de la mayor claridad, anticipamos nuestras conclusiones a estas preguntas:

**A)** El mandato del art. 224.1.III sobre la devolución de ingresos se aplica también a las reclamaciones económico-administrativas. Así se deduce de la finalidad del precepto, de su tramitación parlamentaria, de las resoluciones de los tribunales de justicia y de la doctrina científica. Es más, aunque dicho precepto no se considerase aplicable, la devolución de ingresos sería obligada.

**B)** En un supuesto como el que aquí se discute, el artículo 224.1.III LGT ordena proceder a la devolución de ingresos aunque no se hubieran impugnado las liquidaciones. Tal devolución viene ordenada por la lógica jurídica, por la postura mantenida por el Tribunal Supremo aun antes de introducirse el citado precepto en la Ley General Tributaria, por la interpretación reiterada de los tribunales de justicia y por la doctrina científica.

**C)** Además del citado art. 224.1.III LGT, la devolución de ingresos resulta obligada en virtud del artículo 66.5 del RD 520/2005 (Reglamento de Revisión) interpretado a la luz de la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de enero de 2004.

**D)** Debe practicarse la devolución correspondiente a los ejercicios 2004 a 2009, ambos inclusive, pues así se deduce de las resoluciones del TEAR aportadas por el contribuyente interpretadas a la luz del art. 224.1.III, sin que precepto alguno permita llegar a otra conclusión.

**E)** No existe precepto alguno que permita practicar a este Tribunal económico-administrativo municipal la modulación de los intereses de demora. Tampoco corresponde a este Tribunal la responsabilidad patrimonial en que pudiera haber incurrido el Estado ante el Ayuntamiento de

Pozuelo por la excesiva demora del Tribunal Económico-Administrativo Regional en dictar las resoluciones en que se basa la devolución.

A continuación desarrollaremos cada una de estas cuestiones:

**A) DADO QUE LOS DATOS CENSALES NO SE RECURRIERON EN REPOSICIÓN, SINO EN LA VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA DEL ESTADO, ¿RESULTARÁ APLICABLE LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS PREVISTA EN EL ARTÍCULO 224.1.III LGT?**

**DÉCIMO.-)** Un autor tan autorizado como ----- considera que, pese a su ubicación sistemática entre los preceptos que regulan el recurso de reposición, “la norma [del art. 224.1.III LGT] tendría vocación de generalidad como criterio a aplicar, tanto si el acto censal era objeto de un recurso de reposición como si lo era de una reclamación económico-administrativa”. El citado autor concluye que *“una liquidación no puede adquirir verdadera firmeza mientras no sea firme el previo acto censal”* (*“La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas”*, Documento de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, 6/2007, pág. 23).

Desde luego, tiene sentido que el precepto se aplique también a la reclamación económico-administrativa y no solo al recurso de reposición. En efecto, el artículo 224 LGT (régimen jurídico de la suspensión de la ejecución del acto recurrido en reposición) “debe interpretarse en relación con el artículo 233 LGT que regula la suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa dado el carácter previo que tiene el recurso de reposición en atención a éste y a que la eficacia de la suspensión obtenida en el recurso de reposición podrá mantenerse en vía económico-administrativa” (Comentario al artículo 224 de la Ley General Tributaria, coord. *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, vol. II, p. 1564). A la luz de este argumento, lo más razonable es entender que la previsión del artículo 224 debe extenderse a la reclamación económico-administrativa, aunque el artículo 233 no la reitere.

A esta conclusión se llega también si se tienen en cuenta los antecedentes del precepto. Su origen está en la enmienda núm. 112 presentada por el Grupo Parlamentario de ----- en el Congreso, justificada con la siguiente motivación: “Aclarar definitivamente que la impugnación de un acto censal no puede suspender la liquidación, ya que la administración que conoce del recurso es distinta a la que liquida” (BOCG. Congreso de los Diputados). La enmienda fue defendida también por el Grupo ----, según queda reflejado en el Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Comisiones, núm. -----).

Desde luego, tal justificación perdería sentido si el precepto sólo se aplicara al recurso de reposición (de carácter potestativo en la gestión censal) y no a la vía económico-administrativa. Carecería de toda lógica jurídica que, para obtener la devolución de ingresos, no fuera necesario impugnar separadamente las liquidaciones cuando el acto censal se ha impugnado en reposición (recurso de carácter potestativo), y que tal impugnación separada es necesaria cuando dicho acto censal se impugna en vía económico-administrativa. Además, puesto que el recurso de reposición tiene carácter potestativo, en el caso de que fuera desestimado el interesado debería acudir a la vía económico-administrativa antes de tener expedita la vía contenciosa. Por tanto, parece claro que el mandato del artículo 224.1.III debe extenderse también a la vía económico-administrativa, por lo menos en lo que se refiere a la devolución de ingresos.

Además, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña también ha interpretado que el precepto se aplica también a las reclamaciones económico-administrativas. Así, en sus sentencias de 27 de febrero de 2004 y 19 de febrero de 2011, el Tribunal considera procedente la devolución de ingreso prevista por el artículo 224.1 en *“caso de obtener una resolución favorable de la reclamación económico-administrativa que procede contra los actos de gestión censal”*.

Es más, aunque alguna opinión defiende que la imposibilidad de suspensión prevista en el art. 224.1.III no sería aplicable a las reclamaciones económico-administrativas (por aplicación de los artículos 12.4 y 91.4 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales), el mismo autor formula el derecho a la devolución de ingresos derivada de dicho precepto en términos muy generales: la devolución de ingresos debe practicarse “aunque la liquidación hubiera sido consentida por no haber sido recurrida en tiempo y forma y sin que por la Administración gestora pueda alegarse la prescripción del derecho a la devolución por aplicación de los plazos establecidos en el artículo 66 LGT dado que el acto censal impugnado afectaba al resultado de la liquidación que era una consecuencia de aquél”. El derecho a la devolución pese a no haber sido impugnadas las liquidaciones ha sido sostenido también por ----- en sus comentarios al artículo 25 del Reglamento General de Revisión en vía Administrativa (*El nuevo Régimen de Revisión Tributaria Comentado*, La Ley, Madrid, 2006, pág. 351).

De este modo, el artículo 224.1.III parece situarse, -al menos en parte-, en la línea propuesta por un sector de la doctrina que reclamaba “la eliminación del perturbador doble régimen impugnatorio que rige en la materia” (*Gestión tributaria y relaciones interadministrativas en los tributos locales*, Montecorvo-UAM, Madrid, 1999, pág. 492). El citado precepto no elimina la duplicidad de recursos, pero sí la necesidad de impugnar las liquidaciones cuando su vicio deriva de las deficiencias del acto censal impugnado, salvo que el interesado desee obtener la suspensión del acto de liquidación.

Por consiguiente, resulta claro que el artículo 224.1.III se aplica también al ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, al menos en lo que se refiere a la devolución de ingresos.

**B) ¿DEBE INTERPRETARSE EL ART. 224.1.III, EN EL SENTIDO DE QUE LA MODIFICACIÓN CENSAL ORDENADA POR LAS RESOLUCIONES DEL TEAR IMPLICA LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS CORRESPONDIENTE A LOS PERÍODOS AFECTADOS POR DICHAS RESOLUCIONES?**

**DÉCIMOPRIMERO.-)** Veamos, a continuación, cuál es el mandato del art. 4.1.III LGT y su relevancia para el supuesto litigioso. Pues bien, Tel Tribunal Superior de Justicia de Cataluña se ha pronunciado tajantemente y de modo reiterado sobre la procedencia de devoluciones derivadas de la impugnación de un acto censal aun cuando no se hubieran impugnado las correspondientes liquidaciones.

**DECIMOSEGUNDO.-)** Esta solución anterior a la entrada en vigor de la vigente Ley General Tributaria ha sido reforzada por el artículo 224.1.3 LGT, tal y como ha puesto de manifiesto en diversas sentencias el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña con unos razonamientos perfectamente aplicables al caso que aquí se discute.

**DECIMOTERCERO.-)** Así, la Sentencia núm. 424/2009 de 23 abril JT 2009\1066 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, (Sala de lo Contencioso-Administrativo), dispone que:

*“... no resulta ocioso recordar una problemática que genera la llamada gestión compartida del Impuesto sobre Actividades Económicas, antes y después de la nueva LGT, que es bien conocida por esta Sala y ha sido expuesta en numerosas resoluciones, por todas, en nuestra reciente Sentencia núm. 1155/2008, de 20 de noviembre, dictada en el rollo de apelación núm. 106/2008 ( JUR 2009, 73660) , en cuyo el Fundamento de Derecho Tercero, razonábamos lo que sigue:*

*«La gestión compartida, dual o bifronte del Impuesto sobre Actividades Económicas (al igual que la relativa al Impuesto sobre Bienes Inmuebles), que se regula en el art. 91 del*

la Ley de Haciendas Locales y disposiciones concordantes es cuestión del todo polémica en cuanto a su consideración y sus efectos.

*El régimen legal vigente en cuanto a tales efectos es el contenido en el párrafo tercero del art. 224.1 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003), que viene a recoger las conclusiones a las que había de llegarse con el régimen legal anterior. Dispone tal precepto legal que: "Si la impugnación afectase a un acto censal relativo a un tributo de gestión compartida, no se suspenderá en ningún caso, por este hecho, el procedimiento de cobro de la liquidación que pueda practicarse. Ello sin perjuicio de que, si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada, se realice la correspondiente devolución de ingresos".*

*Constantemente hemos dicho ( así, en nuestro auto dictado en ejecución de sentencia en el recurso contencioso-administrativo núm. 528/2003 ): a) Que los incontables problemas sustantivos que suscita la gestión compartida, dual o brifonte del IAE tienen una exacta contrapartida en su reflejo procesal, que alcanza a todas y cada una de sus fases procesales, incluida la de ejecución de sentencia, agravados en ésta, si cabe, por la duración de la tramitación de las impugnaciones de los actos censales en vía económico-administrativa y jurisdiccional; y b) Que es criterio constante de esta Sala la procedencia de la correspondiente devolución de ingresos indebidos cuando se estiman las impugnaciones de los actos censales de que traen causa, tal como se deriva del art. 224.1.III LGT 58/2003 ( RCL 2003, 2945) .*

*Hemos añadido (así en auto dictado en ejecución de sentencia en el recurso contencioso-administrativo núm. 915/2003 ( JUR 2007, 281491): a) Que la gestión bifronte, dual o compartida del IAE y del IBI plantea innumerables cuestiones procedimentales y procesales que, entre otros efectos, alargan las controversias en una forma notable, pero concluida la controversia de fondo (anulación del acto censal) no resultan acordes con el principio de tutela judicial efectiva las consecuencias que se pretenden por el Ayuntamiento, esto es, que se abra un nuevo (o sucesivos) procesos contenciosos-administrativos para discutir la forma de ejecución de tal nulidad de los actos censales en lo que constituye competencia municipal (liquidaciones tributarias). El art. 224.1.III de la vigente Ley General Tributaria establece que si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada, ha de realizarse la correspondiente devolución de ingresos, de forma que el contenido de tal devolución es consecuencia inmediata de aquella anulación y ha de formar parte, necesariamente, de la ejecución de la resolución de nulidad; b) Que nunca procedería, por tanto, un nuevo proceso contencioso-administrativo, sino el correspondiente incidente, que la parte puede plantear bien ante el Tribunal Económico-Administrativo que anuló el acto censal o bien ante la Sala que confirmó tal anulación, lo que viene abonado por elementales razones de economía procesal, pues contra lo acordado por el Tribunal Económico-Administrativo siempre cabría acudir a la Sala en trámite de ejecución de la sentencia confirmatoria de la nulidad; y c) Que si tal estimación de la impugnación es por motivos de fondo, esto es, por la incorrección material o sustantiva del acto censal en cuestión, tal devolución de ingresos indebidos debe alcanzar a todos los ejercicios (incluidos los posteriores a los que fueron objeto de la litis) en los cuales se ingresó conforme al acto censal anulado, sin posible prescripción (que sólo correrá desde la estimación de la impugnación), debiendo ventilarse cualquier discrepancia sobre la referida devolución y su importe en trámite de ejecución de la sentencia anulatoria del acto censal...".*

**DÉCIMO CUARTO.-)** *Proyectando dicha tesis al problema concreto de la obligación de una regularización tributaria, (devolución de ingresos indebidos o anulación y práctica de nuevas liquidaciones), a consecuencia de una rectificación de datos censales, la doctrina antes citada se ha reiterado después por diversas sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Así, el Fundamento Jurídico Quinto de la Sentencia 166/2009, de 19 de febrero de 2009, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, paradigmática en este sentido señala que:*

*"Por fin, y en el mismo sentido, hemos sentado, desde nuestra sentencia número 1205/2005, de 3 de noviembre de 2005 ( JT 2006, 584) , las siguientes conclusiones:*

*"1.ª Ha de rechazarse, por errónea, la tesis en virtud de la cual no procede la devolución de ingresos indebidos respecto de una liquidación por IBI o por IAE que no se impugnó, pese a la posterior anulación o alteración de los valores catastrales aplicados o de los actos censales de que procede la liquidación. No hay, en efecto, ninguna necesidad de impugnar simultáneamente las liquidaciones tributarias por IBI o por IAE cuando se impugnan los actos catastrales o censales de que traen causa, pues los efectos estimatorios de estas últimas impugnaciones se extenderán a aquellas liquidaciones, dando lugar a las correspondientes devoluciones de ingresos indebidos. En tal sentido se ha pronunciado tanto la sentencia de esta Sección núm. 608/2005, de fecha 31 de mayo de 2005, como la STS de 20 de enero de 2004, desestimatoria del recurso de casación en interés de la Ley núm. 28/2003.*

*2.ª La solución correcta a estos supuestos, incluidos aquellos en los que se invoca la prescripción, es la que actualmente recoge el art. 224.1.III LGT/2003, del siguiente tenor: "Si la impugnación afectase a un acto censal relativo a un tributo de gestión compartida, no se suspenderá en ningún caso, por este hecho, el procedimiento de cobro de la liquidación que pueda practicarse. Ello sin perjuicio de que, si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada, se realice la correspondiente devolución de ingresos". Así lo disponía el art. 110.4 REPREA (Real Decreto 391/1996), en el que se daba por supuesto que como consecuencia de la estimación de la reclamación haya que devolver cantidades ingresadas indebidamente, y así lo dispone ahora el repetido art. 224.1.III LGT/2003, que no hace sino aclarar la misma cuestión.*

*3.ª.- Este sistema produce en la práctica muy indeseables efectos, porque el sistema impugnatorio vigente determina que la impugnación de los actos catastrales o censales se demore mucho más tiempo que la impugnación de los actos liquidatorios, lo que obliga, si se quiere obtener la suspensión de las liquidaciones, a impugnar éstas, en recursos condenados al fracaso, y finalmente ingresarlas hasta que se resuelva la impugnación de acto catastral o censal. En ese momento, sin embargo, el texto del art. 224.1.III LGT/2003, se producirá, en su caso, una trascendental consecuencia: si la resolución que se dicte en materia catastral o censal afectase al resultado de la liquidación abonada, ha de realizarse la correspondiente devolución de ingresos.*

*4.ª.- No resulta de recibo acogerse al sistema legal que permite el cobro de las liquidaciones por IBI o IAE no obstante la impugnación de los actos catastrales o censales de que traen causa y pretender luego inaplicar la consecuencia ineludible de tal sistema (tan favorable a las Administraciones tributarias locales), esto es, la devolución de ingresos indebidos cuando la resolución de aquella impugnación afectase al resultado de la liquidación abonada. De producirse el resultado que preconiza aquí la Administración tributaria local no habría otro remedio que sostener como constitucionalmente obligada la suspensión del cobro de las liquidaciones siempre que se impugnarán los actos catastrales o censales, pues de no hacerse se produciría, de acuerdo con tal resultado erróneo, la pérdida de la finalidad de la reclamación (cuyo sentido favorable sería írrito) con la correspondiente producción de daños y perjuicios de imposible reparación.*

*5.ª.- Por tanto, la firmeza de las liquidaciones por IBI o IAE en absoluto supone un obstáculo para que, anulados los valores catastrales o actos censales en que se basaron, la anulación conlleve la oportuna devolución de ingresos indebidos y ello siempre que se pida dentro de los cuatro años siguientes a la firmeza de la anulación de los valores catastrales o de los actos censales»,...*

**DÉCIMOQUINTO.-** En sentido aparentemente contrario se había pronunciado la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 24 de febrero de 2000 (JUR\2001\56249). Dicha resolución analiza un supuesto en el que el contribuyente había presentado declaración de alta tanto en el epígrafe 661.2 ("comercio menor en hipermercados" como en el 644.1 ("comercio menor de pasteles, confitería, lácteos.") pese a que tal actividad, más específica, quedaba ya cubierta por el primer epígrafe. Dos años después solicita la rectificación

de los datos censales y la devolución de ingresos indebidos. Pues bien según el tribunal esta última no procede por tratarse de liquidaciones firmes y consentidas.

Ahora bien, la mencionada sentencia es anterior a la Sentencia del Tribunal Supremo dictada en interés de ley, antes citada y a la aprobación del artículo 224.1.III de la Ley General Tributaria de 2003. Por todo ello no podemos trasladar al caso que nos ocupa los argumentos del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

**DÉCIMOSEXTO.-)** La tesis que aquí se sostiene no se ve afectada por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 25 de enero de 2010, que matiza otras anteriores. En efecto, dicha sentencia se limita a sostener que es posible suspender la liquidación si esta se impugna separadamente, *aunque se haya impugnado también el acto censal* (FJ 3º).

**DÉCIMOSÉPTIMO.-)** En conclusión, tanto la literalidad del artículo 224.1.III como su tramitación parlamentaria, su interpretación por los tribunales y los comentarios de la doctrina científica llevan a sostener que procede la devolución de ingresos derivada de la rectificación del acto censal en vía de recurso aunque no se hayan impugnado las correspondientes liquidaciones.

A la misma solución se llega atendiendo a la lógica jurídica, pues si el acto censal está viciado y ha sido objeto de impugnación su eventual anulación o modificación ha de afectar también a las liquidaciones tributarias que en él se fundaban.

**DECIMOCTAVO.-)** Por todo lo anterior, subsumiendo el supuesto objeto de la reclamación en la normativa aplicable (artículos 221.1 y 224.1 de la Ley General Tributaria) tal y como se interpretan por reiteradas sentencias de la jurisdicción contenciosa, concluimos que procede la devolución de ingresos indebidos al recurrente.

**C) ADEMÁS DEL CITADO ART. 224.1.III LGT, ¿EXISTE ALGÚN OTRO PRECEPTO QUE ORDENE LA DEVOLUCIÓN EN EL CASO QUE AQUÍ SE DISCUTE?**

**DECIMONOVENO.-)** Aplicando la normativa anterior a la LGT de 2003 el Tribunal Supremo concluye en su Sentencia de 20 de enero de 2004 (RJ 2004\536), dictada en un recurso de casación en interés de la Ley, que *“las resoluciones del TEAR que declaran la ilegalidad del valor catastral o base imponible del IBI liquidado tienen la consecuencia de ser indebido el ingreso efectuado, pese a que no se hubieran impugnado separadamente las citadas liquidaciones”*. Desde el punto de vista del derecho positivo el Tribunal Supremo se basa tan sólo en el art. 110.4 del hoy derogado, según el cual *“Si como consecuencia de la estimación de la reclamación interpuesta, hubiera que devolver cantidades ingresadas indebidamente, el interesado tendrá derecho al interés legal desde la fecha de ingreso”*. Pues bien, en la actualidad encontramos un precepto muy semejante, -o aún más claro-, en el artículo 66.5 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa. Con arreglo a esa norma *“cuando la resolución estime totalmente el recurso o la reclamación y no sea necesario dictar un nuevo acto, se procederá a la ejecución mediante la anulación de todos los actos que traigan su causa del anulado y, en su caso, a devolver las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora”*. Aun cuando la sentencia no se refiere al IAE, sí lo hace a otro tributo de gestión compartida (el IBI), con una argumentación que entendemos perfectamente trasladable al caso aquí disputado y a la interpretación del vigente artículo 66.5 del RD 520/2005.

**D) EN EL CASO DE PROCEDER LA DEVOLUCIÓN, ¿DEBERÍA LIMITARSE A LAS CUOTAS DE LOS EJERCICIOS POSTERIORES AL 2006, TENIENDO EN CUENTA QUE LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS SE FORMULARON EN DICHO AÑO?**

**VIGÉSIMO.-)** Podría cuestionarse si los efectos de la rectificación censal deberían limitarse a los ejercicios posteriores al 2005, dado que el recurso inicial se planteó en dicho ejercicio. En efecto, según el artículo 10.1 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero sobre Gestión del IAE, “La declaración de baja o de variación, referente a un período impositivo, surtirá efecto en la matrícula del período impositivo inmediato siguiente”.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, ha interpretado, en unificación de criterio, que “ *que la matrícula que sirve de base para la gestión del impuesto de cada ejercicio se cierra al 31 de diciembre del año anterior e incorpora las altas, variaciones y bajas producidas durante dicho año, para lo cual se incluyen las declaraciones de variaciones y bajas presentadas hasta el 31 de enero que se refieran a hechos anteriores al 1 de enero, puesto que los sujetos pasivos están obligados a presentar declaración comunicando las variaciones que tengan trascendencia a efectos de su tributación por este impuesto en el plazo de un mes, a contar desde la fecha en la que se produjo la circunstancia que motivó la variación. No estando prevista la modificación de la Matrícula por declaraciones de variación del interesado fuera de plazo. Únicamente en el caso de cese de la actividad, cuando la fecha en que se declare la baja se haga fuera del plazo y se refiera a un ejercicio anterior al de su presentación, la fecha de la baja deberá ser probada y el órgano receptor de la declaración deberá comunicar la baja, con indicación de la fecha probada, al órgano responsable de la liquidación y recaudación del impuesto. Por todo lo cual puede afirmarse, de acuerdo con lo solicitado por el Director General de Tributos en su recurso de alzada para la unificación de criterio, que la declaración de variación de elementos tributarios del Impuesto sobre Actividades Económicas presentada fuera del plazo establecido reglamentariamente, surte efectos en la matrícula del período impositivo inmediato siguiente al de su presentación*” (FJ 3º de la Resolución de 13 mayo 2008 del TEAC, JT\2008\773).

Ahora bien, tal doctrina no es aplicable al caso que nos ocupa, y esto por dos motivos:

-En primer lugar el supuesto que analizamos no se refiere a una auténtica “variación” de los datos censales, sino a un recurso frente a un acto de liquidación, en el que se solicitaba la aplicación de los reiteradamente mencionados coeficientes reductores. Esta conclusión no se ve afectada por el hecho de que, en paralelo, se declarase en 2005 una variación censal y se impugnara, posteriormente, la desestimación presunta de tal solicitud.

-Además, la Resolución del TEAR de Madrid de 21 de julio de 2009 obliga a la *rectificación del elemento tributario objeto de controversia (...) para los ejercicios 2004 y 2005*”. Tal resolución, no ha sido impugnada y este órgano económico-administrativo municipal ha de aplicarla en sus propios términos.

**E) EN EL CASO DE PROCEDER LA DEVOLUCIÓN ¿DEBERÍAN RESTRINGIRSE DE ALGÚN MODO LOS INTERESES DE DEMORA A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE, DADO QUE EL AYUNTAMIENTO DE POZUELO NO HA INTERVENIDO EN EL PROCEDIMIENTO DE REVISIÓN QUE HA CONCLUIDO CON LA RECTIFICACIÓN DE LOS DATOS CENSALES Y QUE EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID HA TARDADO CASI TRES AÑOS EN DICTAR RESOLUCIÓN?**

**VIGESIMOPRIMERO.-)** Podría pensarse que la aplicación de la vigente normativa produce, en el presente caso, un perjuicio desproporcionado al Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón, pues éste se ve obligado al pago de intereses de demora que exceden del coste financiero correspondiente a criterios de mercado y que, por tanto, pueden producir un enriquecimiento injusto del contribuyente.

En efecto, tal y como ha criticado la doctrina científica el interés de demora tributario puede producir un enriquecimiento injusto para el contribuyente que obtiene la devolución de ingresos indebidos ( “Los tipos de interés tributarios (tanto el legal como el de demora) producen casos de enriquecimiento injusto”, en *Quincena Fiscal*, 6/1998).

Ahora bien, aunque se admita la procedencia de esta tesis, este órgano económico-administrativo carece de potestades para moderar los intereses de demora previstos por la ley.

Tampoco corresponde a este órgano pronunciarse sobre la responsabilidad patrimonial en que pudiera haber incurrido el Estado por la demora en resolver las reclamaciones económico-administrativas relacionadas con los datos censales.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, en sesión de hoy, reunido en Sala y en Única Instancia, ACUERDA:**

**ESTIMAR** la Reclamación Económico-Administrativa interpuesta por Don-----, en nombre y representación de la Entidad mercantil -----, en el sentido de proceder a **DEVOLVER** las cantidades que correspondan junto con los intereses de demora que procedan.

(...)