



Roj: **STS 2011/2021 - ECLI:ES:TS:2021:2011**

Id Cendoj: **28079130022021100213**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **12/05/2021**

Nº de Recurso: **6913/2019**

Nº de Resolución: **659/2021**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CL 2369/2019,**  
**ATS 2746/2020,**  
**STS 2011/2021**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 659/2021**

Fecha de sentencia: 12/05/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6913/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 11/05/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD SEC.1

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

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 6913/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 659/2021**

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado



D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 12 de mayo de 2021.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 6913/2019, interpuesto por la entidad FACTOR ENERGÍA, S.A., representada por el procurador de los Tribunales D.º. Juan Luis Andrés García, bajo la dirección letrada de D.ª. Magdalena Colom Palliser, contra la sentencia n.º. 693, de 8 de mayo de 2019, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sede de Valladolid), pronunciada en el recurso n.º. 451/2018, contra las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León con sede en Valladolid, de 31 de enero de 2018, que desestiman las reclamaciones económico-administrativas dictadas en los procedimientos núms. 34/00516/2017, 34/00627/2017, 34/00628/2017 y 34/00629/2017, dictadas en materia de inclusión en la matrícula del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Han comparecido en el recurso de casación como partes recurridas La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, y el Ayuntamiento de Palencia, representado por la procuradora de los Tribunales D.ª. Alicia Pérez García, bajo la dirección letrada de D.º. Carlos M.ª del Olmo Tornero.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **PRIMERO.-** Resolución recurrida en casación.

En el recurso n.º. 451/2018, seguido en la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sede de Valladolid), con fecha de 8 de mayo de 2019, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: " FALLO.- Que desestimamos la demanda presentada por el Procurador de los Tribunales don Juan Luis Andrés García, en la representación procesal que tiene acreditada en autos, contra las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo- Regional de Castilla y León con sede en Valladolid, de 31 de enero de 2018, que desestiman las reclamaciones económico-administrativas dictadas en los expedientes núms. 34/00516/2017, 34/00627/2017, 34/00628/2017 y 34/00629/2017, dictadas en materia de inclusión en la matrícula del Impuesto sobre Actividades Económicas, por no ser las mismas contrarias a derecho, en los términos que se han estudiado en este proceso. No se hace expresa imposición de las costas procesales a los litigantes, por lo que cada parte abonará las originadas por ellas y las comunes lo serán por iguales partes".

### **SEGUNDO.-** Preparación del recurso de casación.

Notificada dicha sentencia a las partes, por el procurador de los Tribunales D.º. Juan Luis Andrés García, en nombre y representación de la entidad FACTOR ENERGÍA, S.A., se presentó escrito con fecha 26 de junio de 2018, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sede de Valladolid), preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 15 de octubre de 2019, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente la entidad FACTOR ENERGÍA, S.A., representada por el procurador de los Tribunales D.º. Juan Luis Andrés García, bajo la dirección letrada de D.ª. Magdalena Colom Palliser, y como partes recurridas La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, y el Ayuntamiento de Palencia, representado por la procuradora de los Tribunales D.ª. Alicia Pérez García, bajo la dirección letrada de D.º. Carlos M.ª del Olmo Tornero.

### **TERCERO.-** Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 13 de marzo de 2020, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

" 2º) Precisar que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:



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

2) Concretar qué ha de entenderse en tales casos como "lugar de realización de las actividades empresariales" a los efectos del cálculo del Impuesto sobre Actividades Económicas, conforme a lo previsto en el del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y 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.

3) Determinar, en el supuesto que de la interpretación de las normas precitadas deba entenderse que a la actividad de comercialización de energía eléctrica le corresponde un epígrafe que únicamente dispone de cuota municipal de Impuesto sobre Actividades Económicas -como sería, por ejemplo, el precitado epígrafe 659.9- que debe abonarse en cada municipio donde se tenga al menos un cliente, si la configuración en tales términos de referido tributo es constitucionalmente admisible y si resulta conforme con el Derecho de la Unión Europea.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: el artículo 85 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo; los anexos I y II del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, los artículos 31 y 139.2 de la Constitución Española, así como el artículo 3 de la Directiva 96/92/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 19 de diciembre de 1996 sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA".

#### **CUARTO.- Interposición del recurso de casación y oposición.**

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el procurador de los Tribunales Dº. Alejandro Ruiz de Landa, en nombre y representación de la entidad ISMABEL, S.L., por medio de escrito presentado el 15 de julio de 2020, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

1.- El artículo 85 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

2.- Anexos I y II del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas (Infracción de las reglas 5º, 6º y 8º de la Instrucción).

3.- Los artículos 31 y 139.2 de la Constitución Española.

4.- El artículo 3 de la Directiva 96/92/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 19 de diciembre de 1996 sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad.

La recurrente manifiesta que:

1º) La actividad de comercialización de energía eléctrica debería encuadrarse en el epígrafe 659.9 del Anexo I Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, siempre que se interprete que se realiza en un lugar determinado, esto es, el local desde el que se formalizan los contratos de comercialización de energía eléctrica. Si ello no es posible debe encuadrarse en el epígrafe que contemple cuota municipal, provincial y nacional, esto es, el 663.9, que prevé una cuota nacional.

2º) En cualquier caso y concretamente en caso de entenderse que ha de tributar por el epígrafe 659.9, el lugar de realización de la actividad empresarial de comercialización de energía eléctrica ha de entenderse realizada en el local desde el que se formalizan los contratos de comercialización de electricidad y en donde FACTOR ENERGIA cuenta con los medios materiales y humanos para el desarrollo de dicha actividad.

3º) De entenderse que la actividad de comercialización de energía eléctrica ha de tributar en el epígrafe 659.9 o en otro que solo dispone de cuota municipal y que dicha actividad se ejerce en el término municipal cuyo suelo, subsuelo o espacio aéreo esté ocupado por las respectivas redes de suministro, tal interpretación conculca



los principios de capacidad económica y de libertad de establecimiento previstos en nuestra Constitución Española y resulta contrario a la Directiva 96/92/CE del Parlamento Europeo de 19 de diciembre de 1996, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad.

Tras las anteriores alegaciones, terminó solicitando a la Sala "la estimación del recurso con la consiguiente anulación de la sentencia recurrida. La estimación del recurso ha de llevar a esa Sala a la anulación del acuerdo de inclusión en la matrícula del I.A.E. en la tarifa correspondiente al epígrafe 659.9 en el municipio de Palencia y a la anulación de las liquidaciones giradas en concepto de I.A.E. en dicha matrícula de los ejercicios 2013, 2014, 2015 y 2016".

Por su parte, el Sr. Abogado del Estado, en la representación que ostenta, por medio de escrito presentado con fecha 31 de agosto de 2020, formuló oposición al recurso de casación, manifestando que la única cuestión suscitada que, en puridad, procede examinar en este recurso de casación es la del lugar en que se debe entender realizada la actividad de comercialización de energía eléctrica a efectos de su tributación en el IAE. El resto de cuestiones enunciadas en el ATS, no debe ser abordado en este recurso pues, de serlo, se ocasionaría indefensión a esta parte que defiende una resolución del TEARCL que nada dice al respecto. Así pues, en cuanto a la interpretación del RD 1175/90 (Reglas 5ª y 6ª de su Anexo II, Instrucción) en relación al lugar en que debe entenderse realizada la actividad de comercialización de energía eléctrica a efectos de su tributación en el IAE, en este recurso no hubo discrepancia entre las partes sobre la inclusión de la actividad de comercialización de energía eléctrica en el Epígrafe 659.9 del Anexo I del RD 1175/90, es decir, no hubo ninguna discrepancia sobre la calificación de la actividad como comercial y al por menor. Las reglas 5ª y 6ª de la instrucción, son muy específicas y contundentes al decir que no se entienden realizadas en local determinado las actividades de transporte y distribución de energía eléctrica y que no se consideran locales las redes de suministro y, la comercialización de electricidad supone que el producto, la energía, se entrega al consumidor final en su domicilio desde la red y por tanto no se realiza la actividad en un local. No existe ninguna contradicción, frente a lo que dice la recurrente, por el hecho de asimilar a efectos del lugar de realización de la actividad, la comercialización a la distribución y, en cambio, distinguir ambas cuando se trata de asignar el epígrafe correspondiente pues en un caso se trata de determinar la tarifa y en otro de dilucidar el lugar de realización de la actividad para definir a quien ha de pagarse dicha tarifa. La Instrucción del RD 1175/90 dedica así a estos extremos, reglas distintas: la regla 5ª se refiere, al "*Lugar de realización de las actividades*", en relación con la regla 6ª sobre el "*Concepto de local en el que se ejercen las actividades*" por un lado y, por el otro, la regla 8ª, que se refiere a la "*Tributación de las actividades no especificadas en las Tarifas*" y es la aplicada para asignar a la comercialización de electricidad el epígrafe 659.9.

El Sr. Abogado del Estado manifiesta que, la pretensión de la recurrente de que el Tribunal fije como doctrina que la actividad de comercialización de energía eléctrica, debe encuadrarse en el epígrafe 659.9 del anexo I del RD 1175/90 siempre que se interprete que se realiza en el local donde se formalizan los contratos, debe ser rechazada, toda vez que la actividad ya se califica por la Administración en el epígrafe 659.9 y la exigencia de que se considere ejercitada en el lugar de formalización de los contratos carece de toda base normativa. Y, en el caso de que se entienda que la actividad de comercialización de energía eléctrica debe tributar en el epígrafe 659.9 o en otro que solo dispone de cuota municipal y que dicha actividad se ejerce en el término en que se encuentran las redes de suministro, solicita que se declare que tal interpretación conculca los principios de capacidad económica y libertad de establecimiento de nuestra CE y es contrario a la directiva 96/92/CE, lo que no puede ser declarado pues no fue objeto de debate en la instancia. Señala, además, que el planteamiento de la recurrente olvida la finalidad censal del IAE, como impuesto que grava la renta potencial o presunta, no real, derivada del mero ejercicio de una actividad económica, que ha sido declarada por el Tribunal Constitucional en varias sentencias.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala que "previos los trámites oportunos e interpretando las Reglas 5ª y 6ª del Anexo II del RD 1175/1990, en la forma propuesta en el apartado 2 de este escrito, dicte sentencia que lo desestime confirmando la sentencia recurrida".

Asimismo, la procuradora Dª, Alicia Pérez García, en nombre y representación del Ayuntamiento de Palencia, por medio de escrito presentado con fecha 9 de septiembre de 2020, también formuló oposición al recurso de casación, y sostiene que lo que la parte recurrente pretende, a través de su recurso, es que el Tribunal Supremo: (i) ejerza funciones que corresponden al Poder legislativo, como es la modificación de una norma, por la vía de una alegada infracción del artículo 3 de la Directiva 96/92/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de diciembre de 1996, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad, (ii) se pronuncie sobre si la actividad de comercialización debe encuadrarse en el epígrafe 659.9 sin oponerse en realidad a ello, es decir, lo que está cuestionando la recurrente es la propia norma y no si ésta se ha aplicado correctamente. Manifiesta: (i) En relación a la vulneración del art. 85 del TRLRHL (relativa al tope máximo de referencia del 15% del beneficio medio presunto), que la doctrina del TS es clara e inequívoca, en el sentido de considerar



que no puede ser aplicado a cada concreto contribuyente, sino a sectores económicos en general; a juicio del TS el IAE se exige con independencia de cuál sea el resultado de la actividad, es decir, su "objeto material" (la riqueza gravada), no se refiere al producto, beneficio o renta derivado del ejercicio de la actividad, sino que está conectado a ese mero ejercicio, que es, por sí ya, la manifestación de riqueza susceptible de ser gravada. (ii) En relación con la vulneración del artículo 31 de la Constitución, que la jurisprudencia del TS es clara y ha sido reiterada en numerosas sentencias, señalado que en el IAE no concurren los condicionantes precisos para poder estimar que sea contrario al principio de sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica. (ii) y, en relación con la referencia al carácter confiscatorio del criterio contenido en la sentencia recurrida, recuerda que el TS en numerosas sentencias, considera que, dado que el objeto del IAE no es gravar los rendimientos netos derivados de las actividades económicas, sino gravar, simplemente, el mero ejercicio de las mismas en el territorio nacional, " *no es consustancial al mismo lograr la adecuación proporcional de las cuotas al rendimiento neto de cada contribuyente*".

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala que " dicte sentencia por la que se desestime íntegramente el recurso por ajustarse a derecho la sentencia impugnada, con expresa imposición de costas a la entidad demandante".

**QUINTO** . - *Señalamiento para deliberación del recurso.*

Por providencia de 24 de septiembre de 2020, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 11 de mayo de 2021, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO**.- *Antecedentes y reforma legal: fin de la polémica.*

Las dudas jurídicas que se planteaban y que dio lugar al conflicto que contemplamos y, a la postre, que se seleccionara por la Sección de Admisión las cuestiones con interés casacional, han decaído con las modificaciones introducidas por la Ley de Presupuesto para el 2021. Con ella no ha perdido sobrevenidamente su objeto el presente recurso de casación, en tanto que subsiste el problema original y, claro está, la satisfacción de los intereses en juego, pero ante el nuevo texto normativo y la nueva regulación del concreto caso que nos ocupa, carece de relevancia la interpretación que se solicita en el auto de admisión, y queda reducida la polémica, básicamente, a la resolución del caso concreto. Indicar, también, que la nueva normativa, visto su resultado, se mueve en la línea valorativa que ofrece la parte recurrente en el desarrollo argumental, aún cuando la recurrente reafirme la procedencia del encuadramiento en el Epígrafe 659.9 (ó 663.9).

Lo dicho merece una explicación. Como las partes ponen de manifiesto, y así se pronuncia la sentencia impugnada y en otras ocasiones hemos recordado en este Tribunal, con la Ley 30/1995 se inicia la liberalización del sector eléctrico, que continúa con la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, que produce una radical transformación del régimen jurídico del sector eléctrico, introduciendo la liberalización de un sector estratégico, se pasa de la explotación unificada, a un modelo regido por la liberalización del mercado y la libre competencia en el que cabe distinguir una serie de actividades tales como la generación, transporte, distribución y comercialización, a las que cabe añadir la gestión técnica y económica del sistema. Caracterizándose el sector eléctrico en que se constituye y opera como una industria con estructura y tecnología de red, conformándose un sistema cuya finalidad común es hacer posible el suministro eléctrico en las condiciones de calidad previstas, y al mismo tiempo hacer posible un mercado en el que ha regir la libre competencia. Prácticamente de una actividad en que los operadores asumían casi por completo y conjuntamente todas estas actividades, se pasa a actividades de todo punto separadas, en las que, respetando como resulta lógico, la gestión del monopolio natural de red única, se posibilite la libre competencia desarrollando separadamente las citadas actividades.

Lo cierto es que, en este proceso de transformación y liberalización, no se adaptó el Real Decreto Legislativo 1175/1990 a esta nueva realidad, y no se contempló la concreta actividad de comercialización de energía eléctrica dentro de la actividad propia y característica del sector eléctrico en su conjunto.

De todo lo anterior se hace eco la Sentencia impugnada en la que se recoge que:

"Como se recoge detalladamente a lo largo de los escritos de alegaciones de las partes, así como previamente en los que se incluyen en los expedientes administrativos, el problema se suscita en buena medida porque la regulación que del IAE se contiene en el ordenamiento español, actualmente en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, y antes en Ley 39/1988, de 28 de diciembre. Reguladora de las





Haciendas Locales, con su remisión al Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, contempla una regulación del ámbito de la energía eléctrica anterior a los cambios que en el mismo sector se operaron por las Leyes 54/1997, de 27 de noviembre, y 24/2013, de 26 de diciembre, ambas del Sector Eléctrico, dictadas para adaptarlo al derecho comunitario europeo, en un proceso de liberalización económica, de tal manera que las actividades de producción, transporte, distribución y comercialización de dicha energía, antes prácticamente unificadas, de tal manera que solo era posible la venta de electricidad por las empresas productoras, se desintegraron verticalmente, conforme se definen en las Leyes citadas, prohibiéndose, en casos determinados su realización conjunta, como afecta a los supuestos de distribución y comercialización, cuando en el artículo 12.1 del vigente Texto Legal últimamente citado se previene que, "Las sociedades mercantiles que desarrollen alguna o algunas de las actividades de transporte, distribución y operación del sistema a que se refiere el apartado 2 del artículo 8 deberán tener como objeto social exclusivo el desarrollo de las mismas sin que puedan, por tanto, realizar actividades de producción, de comercialización o de servicios de recarga energética, ni tomar participaciones en empresas que realicen estas actividades". De tal manera que la disociación existente entre la normativa sectorial y la tributaria citada, debe ser solventada acudiendo a las reglas de derecho integrador y determinar, en cada caso, los supuestos aplicables a los supuestos de referencia,' entre los, que se halla establecer dónde deben tributar determinados obligados tributarios teniendo en cuenta regulaciones tan dispares, en el tiempo y en la concepción de su regulación".

Ahora bien, dicho lo anterior, debemos recordar que el proceso de liberalización del sector eléctrico no pretendió incidir en los recursos tributarios de las Haciendas Locales.

La evidente "laguna" en el IAE, que visto está no contemplaba como actividad separada la de comercialización de la electricidad, en tanto que en el Anexo I del Real Decreto Legislativo 1175/1990, dentro de la "Agrupación 15. Producción, transporte y distribución de energía eléctrica, gas, vapor y agua caliente", en el grupo 151, sobre "Producción, transporte y distribución de energía eléctrica", sólo se prevé la producción, transporte y distribución, en estas últimas con cuotas municipales, provinciales y nacional, acorde con el anterior régimen de oligopolio previo a la Ley 30/1995, que por vez primera separa la generación de la distribución de la energía eléctrica. No es hasta la Ley de Presupuestos para 2021, art. 67 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, la que incorpora dentro del citado Grupo la actividad de comercialización de la energía eléctrica, que es justificada en el Preámbulo de la Ley en el sentido de que "En el ámbito de los tributos locales, se crean nuevos epígrafes o grupos en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, con el fin de clasificar de forma específica las actividades de comercialización de los suministros de carácter general (electricidad y gas), que hasta la fecha carecen de dicha clasificación". A la fecha en que se producen los hechos, incluso a la fecha en que se formulan y presentan los escritos rectores del presente recurso de casación no se había producido la adición legal vista, pero su valoración resulta necesaria e imprescindible para la toma de decisión en esta sentencia.

Es preciso matizar, que si bien a partir de la Ley 54/1997, la concreta actividad separada y desmenbrada de lo que se entendía como explotación unificada del sector eléctrico -antes Ley 30/1995 se prevé la separación de la generación y la distribución como paso necesario para la liberalización- con diversas manifestaciones, como es la comercialización de la energía eléctrica, no se contempla específicamente en el Grupo 151, pero ha de convenirse que implícitamente se reconoce en tanto que no se crea una actividad nueva ajena a lo que constituía una explotación unificada del sector eléctrico, sino que la comercialización formaba parte y conformaba, sin duda, una de las actividades características del expresado sector constituido por las identificadas diversas actividades, puesto que el resultado final del conjunto de las actividades conformador del sector eléctrico no era otro que llevar la electricidad al punto de consumo final, esto es hacer posible su entrega a cambio de un precio, que no otra cosa es comercializar un producto.

**SEGUNDO.- Necesidad de ordenar el debate.**

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

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



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

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

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

... A partir de las premisas expuestas, **la única cuestión suscitada que, en puridad, procede examinar** en este recurso de casación **es la del lugar en que se debe entender realizada la actividad de comercialización de energía eléctrica a efectos de su tributación en el IAE**. El resto de cuestiones enunciadas en el ATS, no debe ser abordado en este recurso pues, de serlo, se ocasionaría indefensión a esta parte que defiende una resolución del TEARCL que nada dice al respecto".

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

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

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

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

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



1175/1990, debió especificar, ante las distintas fases impulsadas e identificadas, tal distinción, lo que no hace sino hasta la Ley de Presupuestos para 2021, como se ha visto.

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

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

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

"Tributación de las actividades no especificadas en las Tarifas.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

"Epígrafe 151.6: Comercialización de energía eléctrica.

Cuota.

Cuota mínima municipal de:

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

Cuota provincial de:

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



Cuota nacional de:

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

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

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

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

El contraste de ambas clasificaciones en relación con el comercio de energía eléctrica, más después de la adición en la Ley de Presupuestos para 2021, Epígrafe 151.6, descubre sin duda, que esta actividad no sólo se asemeja más a las desarrolladas en la División 1, sino que se corresponde con una de las actividades típicas del conjunto de actividades que conforman las generales propias del sector de la electricidad, de suerte que, insistimos sin forzar en modo alguno la regulación prevista, implícitamente se contempla entre las recogidas en el Grupo 151, como se refleja en la Nota al 151.5.

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

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

**CUARTO.-** *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

Y respecto de las correspondientes a la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, ante las razonables dudas jurídicas que planteaba el enjuiciamiento de la controversia.

## FALLO

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

**Primero.-** Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

**Segundo.-** Haber lugar al recurso de casación n.º 6913/2019, interpuesto por la entidad FACTOR ENERGÍA, S.A., representada por el procurador de los Tribunales D.º. Juan Luis Andrés García, contra la sentencia n.º. 693, de 8 de mayo de 2019, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sede de Valladolid), pronunciada en el recurso n.º. 451/2018, sentencia que se casa y anula.

**Tercero.-** Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León con sede en Valladolid, de 31 de enero de 2018, que desestiman las reclamaciones económico-administrativas dictadas en los procedimientos núms. 34/00516/2017, 34/00627/2017, 34/00628/2017 y 34/00629/2017, dictadas en materia de inclusión en la matrícula del Impuesto sobre Actividades Económicas, anulando las liquidaciones giradas correspondientes a los ejercicios 2013 a 2016.

**Cuarto.** No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.



Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ