

Roj: **STS 946/2013 - ECLI:ES:TS:2013:946**Id Cendoj: **28079130022013100194**Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**Sede: **Madrid**Sección: **2**Fecha: **22/02/2013**Nº de Recurso: **1309/2009**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**Ponente: **JUAN GONZALO MARTINEZ MICO**Tipo de Resolución: **Sentencia**

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintidós de Febrero de dos mil trece.

Visto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en Sección Segunda por los Magistrados al margen anotados, el presente recurso de casación que con el núm. **1309/2009** ante la misma pende de resolución, interpuesto por la entidad mercantil VODAFONE ESPAÑA S.A. (antes denominada Airtel Móvil S.A.), representada por Procurador y dirigida por Letrado, contra la sentencia dictada, con fecha 27 de noviembre de 2008, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Sexta, de la Audiencia Nacional en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 14/2008 en materia de Impuesto sobre Actividades Económicas.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado y en su representación y defensa el Sr. Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- VODAFONE ESPAÑA (antes AIRTEL MÓVIL S.A.) es una sociedad cuyo objeto social incluye, entre otros, la prestación de servicios de telefonía móvil. Desde el 31 de mayo de 1996 se encontraba dada de alta en el epígrafe 761.2 de la Sección Primera de las Tarifas del IAE "Servicios telefónicos para uso público". Con fecha 30 de diciembre de 2002 presentó declaración de variación de elementos tributarios, superficie y número de abonados.

SEGUNDO.- El 1 de enero de 2003 entró en vigor la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales, cuya Disposición Adicional Cuarta modificó la tarifa de Instrucción del IAE y, en particular, la letra e) de dicha Disposición Adicional dio nueva redacción al epígrafe 761 "Servicios Telefónicos", con dos subepígrafes, el 761.1 correspondiente al servicio de telefonía fija, y el 761.2, correspondiente al servicio de telefonía móvil, cuya cuota nacional se determina en base al elemento tributario de número de abonados (por cada 1.000 abonados o fracción: 632,11 euros) y al elemento tributario nuevo de número de antenas (por cada antena; 649,16 euros), además del elemento de superficie de los locales que se detalla en la nota común.

El 8 de enero de 2003 AIRTEL MÓVIL, S.A. formuló consulta al Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT respecto de si la modificación en el grupo 761 "Servicios Telefónicos", realizada por la Ley 51/2002, debía comunicarse a la Administración mediante una declaración de variación y si tal declaración de variación debía efectuarse en el plazo de 1 mes a contar desde el 1 de enero de 2003, fecha de entrada en vigor de la modificación legal.

El Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT contestó la anterior consulta en escrito de 10 de enero de 2003, en el sentido de que la consultante debía presentar una declaración de variación en el plazo de un mes desde el 1 de enero de 2003, expresando que "... lógicamente la variación surtirá los efectos oportunos en el ejercicio 2003 que es el primer ejercicio afectado por la modificación normativa...".



El 30 de enero de 2003 AIRTEL MÓVIL, S.A. presentó declaración de variación a efectos del IAE (modelo 846), en el que indica que su actividad es la de servicio de telefonía móvil, epígrafe 761.2, y que los elementos tributarios del grupo o epígrafe son 6.722.572 abonados y 6.232 antenas.

TERCERO.- La Delegación de Madrid de la AEAT remitió a la empresa interesada talón de cargo del IAE correspondiente al ejercicio 2003, referido a la declaración de alta presentada el 31 de mayo de 1996 en el epígrafe 761.2, "Servicios telefónicos para uso público", por importe de 1.958.795,88 €. En el talón de cargo se indicaba que el epígrafe aplicado era el 761.1, correspondiente al "Servicio de telefónica fija", en vez del 761.2, relativo al "Servicio de telefonía móvil". El periodo voluntario de pago era desde el 16 de septiembre de 2003 al 20 de noviembre de 2003.

No estando conforme con la descripción de la actividad, con fecha 19 de noviembre de 2003 VODAFONE ESPAÑA S.A. dirigió comunicación a la AEAT en la que manifestaba que en la carta de pago del IAE, ejercicio 2003, se consignaba el epígrafe 761.1 "Servicios de Telefonía Fija", mientras que de las declaraciones tributarias presentadas resultaba con claridad que la actividad que debía consignarse era la de "Servicio de Telefonía Móvil", epígrafe 761.2, sin perjuicio de que la cantidad que reflejaba la carta de pago fuese correcta, solicitando que el epígrafe que expresase la carta de pago fuese el 761.2: "Servicios de Telefonía Móvil".

El 20 de noviembre de 2003 la Administración de Alcobendas de la AEAT dictó Acuerdo estimatorio en procedimiento especial de error material o aritmético, concepto IAE, anuló el acto administrativo por error censal referente al epígrafe de la actividad del servicio de telefonía, admitiendo que no correspondía el epígrafe 761.1 sino el 761.2, fijó los nuevos datos censales en base a los documentos y pruebas presentados por la empresa recurrente en la declaración de variación presentada el 30 de enero de 2003 y giró con base a ellos la liquidación por IAE para el ejercicio 2003, de la que resultaba una deuda tributaria de 11.874.871,03 euros, que fue abonada, según consta en el expediente.

CUARTO.- No conforme con dicha liquidación, en 10 de diciembre de 2003 el obligado tributario presentó *reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid*, alegando que so pretexto de corregir un error material o aritmético, puesto de manifiesto por él mismo, la Administración se había excedido introduciendo modificaciones fundamentadas en razonamientos de interpretación jurídica prescindiendo del procedimiento y modificando datos censales. Que la modificación introducida por la Ley 51/2002 la cual añade el elemento tributario "antena" al ya existente de "abonados" no debe tenerse en cuenta para formar la matrícula del IAE para el ejercicio 2003.

Por acuerdo de 29 de enero de 2007, el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, después de rebatir las alegaciones del interesado, desestimó dicha reclamación y confirmó el acuerdo impugnado. Dicho acuerdo fue debidamente notificado al interesado en 9 de abril de 2007.

QUINTO.- No conforme con dicho acuerdo, por escrito de 7 de junio de 2007 el interesado interpuso *recurso de alzada ante el Tribunal Central* contra el acuerdo de 29 de enero de 2007 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, por considerar que dicha liquidación no se ajustaba a derecho y resultaba extraordinariamente lesiva para sus intereses.

En resolución de 7 de noviembre de 2007 (R.G. 1859/07; R.S. 249/07) el TEAC acordó desestimar el recurso y confirmar la resolución impugnada.

SEXTO.- Contra la resolución del TEAC de fecha 7 de noviembre de 2007, VODAFONE ESPAÑA S.A. promovió *recurso contencioso-administrativo* ante la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional que fue resuelto por su Sección Sexta en *sentencia de 27 de noviembre de 2008* cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: "FALLAMOS: Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de VODAFONE ESPAÑA, S.A., contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 7 de noviembre de 2007, que declaramos ajustada a derecho en los extremos examinados. Sin expresa imposición de costas".

SÉPTIMO.- Notificada la anterior sentencia, la representación procesal de VODAFONE ESPAÑA presentó *escrito* ante la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional *preparando recurso de casación* contra la misma. Por providencia de 18 de febrero de 2009 la Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación admitiéndolo y emplazando a las partes para que compareciesen ante el Tribunal Supremo.

OCTAVO.- Recibidas las actuaciones en este Tribunal Supremo, la parte recurrente formuló *escrito de interposición del recurso de casación*, expresando los motivos en los que se ampara. Y formalizado por el Abogado del Estado su oportuno *escrito de oposición al recurso*, se señaló la audiencia del día 20 de febrero de 2013 para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.



Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna mediante este recurso de casación interpuesto por VODAFONE ESPAÑA S.A. la sentencia de fecha 27 de noviembre de 2008 de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional por la que se desestimó el recurso interpuesto por la citada entidad contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 7 de noviembre de 2007, que desestimó el recurso de alzada interpuesto por VODAFONE contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de fecha 29 de enero de 2007, que acordó desestimar la reclamación interpuesta contra acuerdo de la Administración de Alcobendas de 20 de noviembre de 20023 en procedimiento especial de error material o aritmético, concepto IAE, cuota nacional, ejercicio 2003, siendo el importe de la deuda tributaria de 11.874.871,03 euros.

SEGUNDO.- 1. El **primero de los motivos de casación** que se invocan se ampara en el apartado c) del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional, por quebrantamiento de las normas reguladoras de las sentencias, al incurrir la dictada por la Sala de instancia en una vulneración de los artículos aplicables en la materia, principalmente los artículos 33.1 y 67.1 de la Ley Jurisdiccional, y conexos, en relación con el artículo 24 de la Constitución, tanto por incurrir en **incongruencia respecto de argumentos fundamentales planteados** por VODAFONE ESPAÑA S.A. en apoyo de sus pretensiones como por su **insuficiente motivación**, vulnerándose, entre otros, el artículo 248.3 de la LOPJ en relación con el artículo 120.3 de la Constitución Española.

A juicio de la recurrente, el contenido de la Sentencia recurrida constituye una vulneración de las normas que regulan las sentencias en la medida en que ha obviado dos de los tres argumentos esgrimidos por la parte recurrente en su escrito de demanda. Se refiere en este motivo al primero de ellos, relativo a la normativa aplicable en materia de IAE y, especialmente, en cuanto a la formación de las matrículas del Impuesto en relación con la liquidación girada y la aplicación de una modificación normativa, la contenida en la Ley 51/2002, que no podía desplegar efectos respecto de la liquidación a practicar por este Impuesto en el año 2003.

A juicio de la recurrente, dicha vulneración concurre al obviar la sentencia recurrida la fundamentación que sustentaba la nulidad de pleno derecho de la actuación seguida por la Administración de Alcobendas de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y que se produjo al dictar el Acuerdo con nº de expediente 28006Z030103022 por el que, en relación con la actividad de prestación de servicios de telefonía móvil, que constituye la actividad principal de la recurrente, se emitieron tres actos administrativos en virtud de los cuales:

–Se anuló la liquidación por el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante IAE) correspondiente al ejercicio 2003 inicialmente girada a la recurrente.

–Se fijaron nuevos datos censales de mi representada a efectos del IAE; y

–Se giró una nueva liquidación respecto de este Impuesto, relativa al ejercicio 2003, de un importe más de seis veces superior a la liquidación original.

Para el caso de que esta Sala considerara que la sentencia recurrida no incurre en vicio de incongruencia ni en el de falta de motivación, la recurrente solicita en su Cuarto motivo de casación, por la vía ahora del apartado d) del artículo 88.1 de la LRJA, que se tenga por denunciada la infracción cometida por la Sentencia recurrida al haber infringido la normativa aplicable contenida en los artículos 91 y 92 de la Ley 39/1988, de Haciendas Locales, y los artículos 2, 6 y 10 del Real Decreto 243/1995, de Gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Debe, pues, darse un tratamiento y respuesta conjunta a los dos motivos invocados.

2. No podemos compartir la argumentación de la recurrente.

La sentencia, en el segundo de sus Fundamentos de Derecho, dió respuesta, sintéticamente, a los argumentos expuestos en la demanda por la actora: en concreto, la actora alegó en su demanda la imposibilidad de aplicar el procedimiento de revisión de actos administrativos por error material o aritmético.

El Abogado del Estado contestó que, por evidente error administrativo, se le había girado a la empresa recurrente la tarifa de telefonía fija y que, alegada por ésta el error, se produjo la correspondiente rectificación.

2.1. La *sentencia* no ignoró el debate planteado y respondió en su *Fundamento de Derecho Tercero* a todas las cuestiones formuladas por la recurrente:

"El artículo 156 de la LGT (ley 230/1963) establece que:



La Administración rectificará en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales o de hecho y los aritméticos, siempre que no hubieren transcurrido cinco años desde que se dictó el acto objeto de rectificación.

En parecidos términos, el artículo 105.2 de La ley 30/1992, de 26 de noviembre (LRJPAC), indica que:

Las Administraciones públicas podrán, asimismo, rectificar en cualquier momento, de oficio o a instancia de los interesados, los errores materiales, de hecho o aritméticos existentes en sus actos.

El *Tribunal Supremo* ha señalado, en *sentencia de 23 de junio de 1992*, que la facultad que el artículo 156 LGT atribuye a la Administración de rectificar en cualquier momento los errores materiales o de hecho y los aritméticos, siempre que no hubieren transcurrido cinco años desde que se dictó el acto objeto de rectificación, supone una ampliación de las potestades revisoras que, si se produce sin atenerse a los límites y observar las garantías de los procedimientos de revisión de los artículos 153 y 154 LGT, ello se justifica por la distinta naturaleza del motivo que da lugar a la alteración que, en el supuesto de errores materiales, se reduce, según ha declarado reiteradamente la jurisprudencia, a aquellos que son independientes de cualquier opción o criterio que pudiera sustentarse en orden a la calificación jurídica de la relación o situación en que se producen, por lo que en rigor su ejercicio no entraña una revocación del acto en términos jurídicos sino su subsistencia con el diferente alcance que le confiera el acuerdo rectificatorio.

El mismo *Tribunal Supremo*, en *sentencia de 16 de diciembre de 1993*, indica que es posible inducir un concepto unitario del error de hecho en el ordenamiento tributario, opuesto al error de derecho, caracterizado, por un lado, por no reducirse al error material, comprendiendo los supuestos de error que recaen sobre los elementos de hecho de la relación jurídica tributaria y, por otro, por tratarse de errores detectables objetivamente por los propios datos obrantes en el expediente o aportados por el interesado, sin que para ello se precise ninguna valoración u operación jurídica, que están rigurosamente excluidas.

Fuera del ámbito tributario, el *Tribunal Supremo* viene estableciendo una interpretación de lo que deba entenderse por error material que resume o compendia la *sentencia de 15 de febrero de 2006*, que indica que el error material o de hecho se caracteriza por ser ostensible, manifiesto e indiscutible, implicando, por sí solo, la evidencia del mismo, sin necesidad de mayores razonamientos, y exteriorizándose "prima facie" por su sola contemplación (frente al carácter de calificación jurídica, seguida de una declaración basada en ella, que ostenta el error de derecho).

Por lo anterior, la citada STS exige, para poder aplicar el mecanismo procedimental de rectificación de errores materiales o de hecho, que concurren, en esencia, las siguientes circunstancias: 1) que se trate de simples equivocaciones elementales de nombres, fechas, operaciones aritméticas, o transcripciones de documentos, 2) que el error se aprecie teniendo en cuenta exclusivamente los datos del expediente administrativo en el que se advierte, 3) que sea patente y claro, sin necesidad de acudir a interpretaciones de normas jurídicas aplicables, 4) que no se proceda de oficio a la revisión de actos administrativos firmes y consentidos, 5) que no se produzca una alteración fundamental en el sentido del acto (pues no existe error material cuando su apreciación implique un juicio valorativo o exija una operación de calificación jurídica), 6) que no padezca la subsistencia del acto administrativo es decir, que no genere la anulación o revocación del mismo, en cuanto creador de derechos subjetivos, produciéndose uno nuevo sobre bases diferentes y sin las debidas garantías para el afectado, pues el acto administrativo rectificador ha de mostrar idéntico contenido dispositivo, sustantivo y resolutorio que el acto rectificado, sin que pueda la Administración, so pretexto de su potestad rectificatoria de oficio, encubrir una auténtica revisión, y 7) que se aplique con profundo criterio restrictivo".

2.2. Expuesta la doctrina que antecede, los Fundamentos de Derecho Cuarto y Quinto de la sentencia de instancia hacen aplicación de ella al supuesto de la litis que nos ocupa:

En el presente caso concurren los requisitos que exige la jurisprudencia del Tribunal Supremo citada para apreciar la existencia de error de hecho en el ámbito tributario.

El error al que nos venimos refiriendo, tal y como resulta de los hechos que se han resumido en el Fundamento Jurídico Primero de esta sentencia, se produce en la carta de pago del IAE correspondiente al ejercicio 2003.

Debemos tener presente, como antecedente normativo, que la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, estableció en su Disposición Adicional 4a, letra e), una modificación en el grupo 761 de la Sección Primera de las Tarifas del IAE aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, que quedó redactado en la siguiente forma

Grupo 761. Servicios telefónicos.



Epígrafe 761.1. Servicio de telefonía fija. 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.

Epígrafe 761.2. Servicio de telefonía móvil. Cuota nacional de: Por cada 1.000 abonados o fracción: 632, 11 euros. Por cada antena: 649,16 euros.

Tal y como resulta de la narración fáctica efectuada en el Fundamento de Derecho Primero, la Administración tributaria cometió un error en el talón de cargo o documento de pago (modelo 002) derivado de la liquidación por IAE del ejercicio 2003, al aplicar el epígrafe 761.1, correspondiente a la actividad empresarial "servicio de telefonía fija", cuando de los datos aportados por la empresa recurrente y obrantes en el expediente (modelo 846 de declaración de variación), la actividad empresarial era la de "servicio de telefonía móvil", a la que corresponde el epígrafe 761.2.

Este error –incluir a la empresa recurrente en el epígrafe 761.1 en lugar de en el epígrafe 761.2, es decir, en la actividad de servicio de telefonía fija en lugar de en la actividad de servicio de telefonía móvil– salta a la vista de los datos del expediente, ya que la propia empresa recurrente, en su modelo de declaración de variación (modelo 846, apartado III) indica que su actividad es la de servicios de telefonía móvil y el epígrafe de IAE correspondiente a tal actividad era el 761.2, y es un error que además no es discutido en ningún momento, pues la propia recurrente admite, tanto antes como después de la carta de pago en la se cometió el error, que efectivamente su actividad es la prestación de servicios de telefonía móvil, y que a tal actividad corresponde el epígrafe 761.2.

En efecto, no sólo la empresa recurrente indica a la Administración tributaria que su actividad es la de prestación de servicios de telefonía móvil y su epígrafe el 761.2 en su declaración de variación (modelo 846), presentada el 30 de enero de 2003, sino que, una vez recibida la carta de pago en la que se incurre por la Administración en el error de asignarle una actividad (telefonía fija) y un epígrafe (761.1) erróneos, la empresa recurrente dirige un escrito a la AEAT el 19 de noviembre de 2003 advirtiéndole del error e insistiendo en que la actividad que debía consignarse en la carta de pago era la de servicio de telefonía móvil, a la que corresponde el epígrafe 761.2. (F. D. Cuarto).

2.3. Así pues, el error de aplicar el epígrafe equivocado 761.1 (servicios de telefonía fija) en lugar del correcto 761.2 (servicios de telefonía móvil) es patente y claro, y se aprecia teniendo en cuenta exclusivamente los datos del expediente administrativo.

Las consecuencias económicas del error en la carta de pago son también evidentes, pues resultan de la simple operación matemática de multiplicar los elementos tributarios que indica la norma por su importe. Hemos indicado anteriormente que el epígrafe 761.2 contiene los siguientes elementos tributarios para determinar la cuota del Impuesto:

Epígrafe 761.2. Servicio de telefonía móvil. Cuota nacional de: Por cada 1.000 abonados o fracción: 632,11 euros. Por cada antena: 649,16 euros.

Y de acuerdo con la Nota Común a la Sección Primera, las cuotas se completarán 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, constanding también el elemento tributario de la superficie de los locales en la declaración de variación (modelo 846) obrante en el expediente.

Por tanto, la cuota del IAE es el resultado de la operación matemática de multiplicar los elementos tributarios que reconoce la propia empresa recurrente en su modelo 846 de declaración de variación y que constan en el expediente (6.722.572 abonados, 6.232 antenas y 530.770,56 superficie de los locales computable), por el importe que a cada elemento asigna la norma. (F. de D. Quinto).

Bien se ve que el Tribunal de instancia se pronunció no solo sobre la pretensión actora sino que hizo un análisis riguroso de los motivos de impugnación y de la oposición planteada por el representante de la Administración recurrida. No puede decirse, pues, con razón que la sentencia recurrida haya dejado de contestar la concreta cuestión sometida a su consideración por la parte actora acerca de la posibilidad de aplicar el procedimiento de revisión de actos administrativos por error material o aritmético.

El vicio de incongruencia o de insuficiente motivación que se denuncia no puede ser acogido.

TERCERO.- 1. El **segundo motivo de casación** se formula al amparo del apartado c) del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional, por quebrantamiento de las normas reguladoras de las sentencias, al incurrir la dictada en la Sala de instancia en una vulneración de los artículos aplicables en la materia, principalmente los artículos 33.1 y 67.1 de la Ley Jurisdiccional, y conexos, en relación con el artículo 24 de la Constitución, tanto por incurrir en **incongruencia omisiva respecto de argumentos fundamentales planteados** por VODAFONE ESPAÑA en



apoyo de sus pretensiones como por su insuficiente motivación, vulnerándose, entre otros, el artículo 248.3 de la LOPJ en relación con el artículo 120.3 de la Constitución Española .

A juicio de la recurrente, el contenido de la sentencia recurrida constituye una vulneración de las normas que regulan las sentencias en la medida en que ha obviado dos de los tres argumentos esgrimidos por la parte recurrente en su escrito de demanda, en este caso, el relativo a la vulneración en que ha incurrido la Administración de la prohibición de dictar actos que objetivamente agravan la situación de quien reclama, prohibición que deriva directamente de lo dispuesto en el *artículo 113.3* de la *Ley 30/1992*, de 26 de noviembre, (LPA) y de la numerosa jurisprudencia, tanto del Tribunal Supremo como del Tribunal Constitucional que así lo demuestra en el ámbito tributario. En consecuencia, concurrían las causas de nulidad radical previstas en los apartados e) y f) del artículo 62.1 de esa misma ley y que la sentencia impugnada ignora.

A juicio de la recurrente dicha vulneración se produjo al obviar la sentencia recurrida los argumentos que expuso la recurrente ante la Sala de instancia y que determinaban la nulidad del Acuerdo con nº de expediente 28006Z030103022 dictado por la Administración por el que, en relación con la actividad de prestación de servicios de telefonía móvil, que constituye la actividad principal de la recurrente, se emitieron tres actos administrativos en virtud de los cuales:

-Se anuló la liquidación por el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante IAE) correspondiente al ejercicio 2003 inicialmente girada a la recurrente.

-Se fijaron nuevos datos censales de mi representada a efectos del IAE; y

-Se giró una nueva liquidación respecto de este impuesto, relativa al ejercicio 2003, de un importe más de seis veces superior a la liquidación original.

Para el caso de que esta Sala considere que la sentencia recurrida no incurre en vicio de incongruencia ni en el de falta de motivación, la recurrente solicita en su quinto motivo de casación, con carácter subsidiario, que por la vía del apartado d) del artículo 88.1. de la LJCA se tenga por denunciada la infracción cometida por la sentencia recurrida de la normativa aplicable contenida en el artículo 113.3 de la *Ley 30/1992* y jurisprudencia relativa al citado precepto. Ambos motivos de casación -el segundo y el quinto- pueden ser tratados conjuntamente.

2. Ciertamente que la recurrente ya alegó en su demanda la vulneración de la prohibición de dictar actos que objetivamente agraven la situación de quien reclama, aduciendo una clara violación por la Administración del principio sentado por el artículo 113.3 de la *Ley 30/1992*, de 26 de noviembre, que, en relación a la resolución de recursos, dice que "la resolución será congruente con las peticiones formuladas por la recurrente, sin que en ningún momento pueda agravarse su situación inicial".

Pues bien, en cumplimiento de la Disposición Adicional Cuarta g) de la *Ley 51/2002* y siguiendo el criterio del Departamento de Gestión Tributaria, Subdirección General de Verificación y Control Tributario, de fecha 27 de diciembre de 2002, en contestación a consulta formulada por VODAFONE, ésta entidad presentó el 30 de enero de 2003 declaración de variación indicando los elementos tributarios, superficie, número de abonados y número de antenas. A partir de ese momento y ex lege (*Ley 51/2002*, en vigor a partir de 1 de enero de 2003) era lógico que la tarifa de IAE que se le girara a VODAFONE por efecto de la *Ley 51/2002* fuera la nueva tarifa 761.2 si bien, por evidente error administrativo, lo que la propia Agencia Tributaria le giró fue la tarifa de la telefonía fija (761.1) en lugar de la telefonía móvil (761.2). Puesto de manifiesto por VODAFONE el error cometido en la carta de pago de la liquidación de IAE correspondiente a 2003, se produjo la correspondiente rectificación por la Agencia Tributaria calculando la cuota correspondiente al nuevo epígrafe 761.2 de acuerdo con lo establecido en la *Ley 51/2002*, es decir, teniendo en consideración el número de antenas existentes en 31 de diciembre de 2002, declaradas por la misma VODAFONE. Resultaría verdaderamente incomprensible y absurdo pretender la aplicación de un epígrafe específico para el servicio de telefonía móvil y no querer que se le aplique al solicitante la cuota que le corresponde con arreglo al nuevo epígrafe solicitado.

El problema es que esa tarifa de telefonía móvil es mucho más elevada que la de telefonía fija y la recurrente pretende, con un razonamiento que no deja de ser chocante, que se modifique el epígrafe incorrecto -el 761.1- en aplicación de la *Ley 51/2002* para consignar el epígrafe correcto -el 761.2- pero sin modificar el importe, correspondiente a la comunicación fiscal equivocada - la del epígrafe 761.1- que es mucho más bajo.

La *Ley 51/2002* entra en vigor el 1 de enero de 2003 y en esa fecha ha de entenderse aplicable el nuevo epígrafe específico 761.2 para el servicio de telefonía móvil y el nuevo elemento tributario número de antenas", lo cual, como decía la resolución del TEAC, no se corresponde con una variación de elementos tributarios de orden jurídico a que hacen mención los artículos 6 y 10 del Real Decreto 243/95 de Gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas, pues no se trata de una comunicación que se deba presentar como consecuencia de alteraciones que se hayan producido en los elementos tributarios ya existentes por los que venía tributando la



recurrente, sino de "cuantificar" un elemento nuevo, el número de antenas, que ya existían en 31 de diciembre de 2002, todo ello independientemente de que este dato, que ya estaba cuantificado pero que la Administración desconocía, le fuera puesto de manifiesto mediante una declaración formal de variación, y puesto que la Ley 51/2002 entró en vigor en 1 de enero de 2003, en la matrícula del 2003 debía figurar el nuevo epígrafe 761.2 (servicio de telefonía móvil) y, lógicamente, la cuota correspondiente debía calcularse de acuerdo con lo establecido en la nueva Ley, es decir, debían tenerse en cuenta los nuevos elementos tributarios -superficie, número de abonados y número de antenas existentes en 31 de diciembre de 2002-, sobre todo el número de antenas existentes a la citada fecha, dato perfectamente cuantificado pero que debía trasladarse a la Administración Tributaria por la empresa a través de la declaración formal de variación.

Nótese, en todo caso, que la prohibición de dictar actos que agraven la situación inicial está pensada para los casos de un recurso en sentido estricto contra la liquidación inicialmente practicada y en el caso que nos ocupa VODAFONE se limitó a poner de manifiesto, mediante su comunicación a la Administración, el error en que había incurrido en cuanto a la calificación de la actividad propia de la sociedad.

Debe, pues, entenderse como una solicitud en sentido propio y no como un recurso. Así las cosas, la prohibición del artículo 113.3 de la Ley 30/1992 de que la resolución de un recurso interpuesto no puede constituir una "reformatio in peius", un empeoramiento o agravamiento de la situación jurídica en que ha quedado el recurrente, no sería aplicable al caso que nos ocupa.

Los motivos de casación segundo y quinto no pueden, pues, ser estimados.

CUARTO.- 1. El tercer motivo de casación se formula al amparo del apartado d) del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional, al incurrir la sentencia impugnada en infracción de preceptos de derecho estatal que resultan relevantes y determinantes para la resolución del presente litigio, que han sido invocados por la recurrente en el proceso al formular su escrito de demanda o han sido considerados por la Sala en su Sentencia para desestimar el recurso y, en particular, los artículos 156 de la Ley 230/1963 y 105.2 de la Ley 30/1992, en su relación con el artículo 62.1 de la Ley 30/1992, los artículos 91 y 92 de la Ley 39/1988, los artículos 2, 6, y 10 del Real Decreto 243/1995 y la Disposición Adicional Cuarta, letra e), de la Ley 51/2002, así como la jurisprudencia aplicable.

Tanto en su escrito de demanda como en el de conclusiones sucintas la parte recurrente alegó la nulidad pleno derecho del Acuerdo emitido por la Administración de Alcobendas de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

La nulidad de pleno derecho que invocaba se basaba en lo dispuesto en los artículos 63.1.e) de la LRPAC y 217.1.e) de la Ley 58/2003, por haber sido dictado el referido Acuerdo prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legal establecido.

La parte recurrente sostuvo ante la Audiencia Nacional que so pretexto de corregir un error material o aritmético, puesto de manifiesto por la recurrente y que se circunscribiría a la ubicación de VODAFONE en el epígrafe 761.2 de las Tarifas del IAE, la Administración, desbordando el alcance de un procedimiento de rectificación material y excediéndose palmariamente de lo solicitado por la recurrente en su comunicación de fecha 19 de noviembre de 2003, procede a introducir modificaciones en la liquidación de IAE girada a VODAFONE para el año 2003, fundamentadas no en datos que derivan del expediente sino en razonamientos de índole exclusivamente jurídica.

A juicio de la recurrente, en modo alguno cabe instrumentar una modificación soportada en una valoración jurídica como la descrita a través de un procedimiento de error material o aritmético al amparo del artículo 156 de la Ley 230/1963, General Tributaria (norma entonces en vigor). En todo caso, la Administración podría haber practicado tales modificaciones a través de un procedimiento de anulación de actos declarativos de derecho, previa incoación del correspondiente procedimiento de declaración de lesividad e impugnación de dichos actos en vía contencioso-administrativa, en virtud de lo establecido en el artículo 159 de la antigua LGT, procedimiento del que ha prescindido en perjuicio de la parte recurrente.

Admite la recurrente que la ubicación equivocada cabría conceptuarla como un error de hecho pero la cuestión que aquí plantea es, si una reubicada VODAFONE en el epígrafe 761.2, y aplicando la normativa de gestión del Impuesto, recogida en los artículos 2, 6 y 10 del Real Decreto 243/1995:

-la liquidación inicialmente girada debe mantener su importe (considerando que con arreglo al Real Decreto de Gestión del IAE la modificación normativa operada por la Ley 51/2002 no desplegará sus efectos en la matrícula del Impuesto hasta el ejercicio 2004) o, por el contrario,

- previa anulación de dicha liquidación original, se debe emitir una nueva que considere que la modificación normativa operada por la Ley 51/2002 despliega sus efectos ya en la matrícula del IAE del ejercicio 2003.



La recurrente considera que la Administración de la AEAT de Alcobendas necesariamente tuvo que realizar una valoración de índole estrictamente jurídica, juicio erróneo en su opinión por haber vulnerado las normas que al respecto contiene el Real Decreto de Gestión del IAE.

2. La *sentencia recurrida* pone en evidencia la tesis de la recurrente de que la corrección de errores efectuada por la Administración se ha basado en interpretaciones puramente jurídicas incompatibles con una corrección de errores.

La argumentación de la sentencia de instancia, en el Fundamento de Derecho Sexto, que esta Sala comparte, es sumamente clarificadora:

"La parte recurrente no niega que sean ciertos los hechos anteriores, esto es, que su actividad es la de prestación de servicios de telefonía móvil, a la que corresponde el epígrafe 761.2, y que corresponden con la realidad y son exactos los datos que ella misma declaró a la Administración tributaria sobre el número de abonados, antenas y superficie de los locales.

Su oposición a la corrección de errores efectuada por la Administración se basa en el argumento de que la misma incurre en la extralimitación de acudir a una interpretación de normas jurídicas que la recurrente no comparte, lo que está vedado en la corrección de errores materiales o de hecho. Entiende la parte actora que la Administración tributaria basa la corrección de errores en la aplicación de las modificaciones efectuadas por la ley 51/2002, que entraron en vigor el 1 de enero de 2003, a variaciones de los elementos tributarios que únicamente pueden tener en cuenta hechos acaecidos hasta el 31 de diciembre de 2002.

Sin embargo, la Sala no considera que la Administración tributaria haya basado la corrección de errores en interpretaciones jurídicas incompatibles con la misma.

Del propio expediente resulta que la empresa recurrente conocía perfectamente la posición de la Administración tributaria respecto de la aplicación de la reforma de los epígrafes del IAE en el ejercicio 2003, pues había efectuado una consulta sobre este punto, en el que la contestación del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT de 10 de enero de 2003 fue:

"...lógicamente, la variación surtirá los efectos oportunos en el ejercicio 2003 que es el primer ejercicio afectado por la modificación normativa..."

Cuando la Administración tributaria notificó el talón de ingreso con el error de consignar el epígrafe 761.1 en lugar del epígrafe 761.2, que era el que correspondía a la actividad de telefonía móvil, la propia empresa recurrente comunicó la existencia del error a la Administración tributaria, en su escrito de 19 de noviembre de 2003. Con toda claridad se aprecia en dicho escrito que la recurrente reconoce que la actividad que debía consignarse era la de servicio de telefonía móvil (epígrafe 761.2).

Tal manifestación demuestra que la propia empresa recurrente admitía no sólo la existencia del error, sino también la aplicación de las tarifas del IAE en la redacción dada tras la ley 51/2002, pues en la redacción anterior los epígrafes 761.1 y 761.2 correspondían a actividades distintas (servicios telefónicos en domicilios particulares y servicios telefónicos para uso público, respectivamente). Así que la referencia a servicio de telefonía móvil, epígrafe 761.2 sólo es posible en la aplicación de las tarifas del IAE tras la modificación efectuada por la ley 51/2002.

La referencia que efectúa el escrito de la empresa recurrente de 19 de noviembre de 2003, de que no obstante ser el epígrafe aplicable el 761.2 (servicios de telefonía móvil), la cantidad consignada en el talón de pago (que correspondía al epígrafe 761.1) "... es la correcta ...", no puede ser aceptada por la Sala, pues ya hemos indicado que aceptada la actividad de telefonía móvil de la recurrente y los elementos tributarios de número de abonados, antenas y superficie de los locales que declaró la empresa recurrente y obran en el expediente, la determinación de la cuota tributaria es la consecuencia de una operación matemática que no arroja el resultado de la carta de pago, sino el indicado en la corrección de errores de 20 de noviembre de 2003.

Por todo ello, estimamos que la corrección de errores de 20 de noviembre de 2003, a solicitud de la propia empresa recurrente, es conforme al artículo 156 LGT (Ley 230/1963".

Del pasaje de la sentencia recurrida que ha sido transcrito se desprende, como apunta el Abogado del Estado, que el error cometido por la Agencia Estatal en el primer talón de cargo fue la selección de los nuevos epígrafes aplicables a los servicios de telefonía desarrollados por la recurrente de acuerdo con la nueva Tarifa del Impuesto de Actividades Económicas vigente desde el 1 de enero de 2003; concretamente, la aplicación del epígrafe 761.1 "servicio de telefonía fija", en lugar del procedente a tenor de los propios datos obrantes en el expediente administrativo y declarados por el sujeto pasivo, 761.2 "servicio de telefonía móvil".



Se asumía, por tanto, en la primera carta de pago que la normativa con arreglo a la cual debía liquidarse el Impuesto era la vigente a 1 de enero de 2003 y no la vigente hasta el 31 de diciembre 2002, entre otras consideraciones porque la clasificación y denominación de los epígrafes utilizados por dicho talón de cargo son los resultantes de la nueva regulación establecida para producir efectos desde el 1 de enero de 2003, inexistentes bajo dicha denominación y estructura en la regulación que regía hasta el 31 de diciembre de 2002.

Por lo tanto, la Administración Tributaria en modo alguno cambió su criterio sobre la normativa aplicable a la liquidación de autos a través del procedimiento de rectificación de errores materiales que nos ocupa; sino única y exclusivamente la selección del epígrafe que, dentro de la nueva regulación de las Tarifas del Impuesto considerado vigente desde el 1 de enero de 2003, correspondía concretamente al sujeto pasivo.

Resulta evidente que la selección del epígrafe 761.1 "servicios de telefonía fija", en lugar del correcto 761.2 "servicios de telefonía móvil", fue un error material o de hecho susceptible de rectificarse por el cauce simplificado del artículo 156 de la Ley General Tributaria de 1963, vigente a la sazón.

Dicha corrección implica a su vez la de las cuotas resultantes de la aplicación, automática, de los criterios de cuantificación establecidos en cada uno de dichos epígrafes por la Tarifa del Impuesto vigente desde el 1 de enero de 2003, sobre la base de los propios datos de hecho obrantes en el expediente administrativo de autos y pacíficamente aceptados por el sujeto pasivo. Pues lo que no podría admitirse, por elementales razones de congruencia lógica, es, como pretende la recurrente, según hemos dicho en el motivo anterior, corregir la aplicación del epígrafe de telefonía aplicable al sujeto pasivo, de entre los dos epígrafes establecidos para los servicios de telefonía desde el 1 de enero de 2003 por la nueva Tarifa del Impuesto y, sin embargo, no corregir la cuota correspondiente al epígrafe correcto, de acuerdo con esa misma Tarifa vigente desde el 1 de enero de 2003; esto es, lo que resulta incongruente es lo que, en definitiva, persigue el sujeto pasivo, a saber, admitir la corrección del epígrafe para la clasificación de la actividad desarrollada por el mismo en el 761.2. "servicios de telefonía móvil", pero, en cambio, abonar el Impuesto de acuerdo con la cuota que resulta de la aplicación de los criterios de cuantificación establecidos para el epígrafe erróneo 761.1 "servicios de telefonía fija".

Por lo tanto, el procedimiento de rectificación de errores materiales o de hecho resultaba adecuado a los fines pretendidos en el expediente de autos, que no era, como pretende la recurrente, rectificar la normativa aplicable a la liquidación de la cuota correspondiente al ejercicio 2003, sino pura y exclusivamente el epígrafe de servicios de telefonía aplicable bajo la nueva Tarifa del Impuesto vigente desde el 1 de enero de 2003.

Debe tenerse en cuenta que en el caso de autos no nos encontramos ante una variación de la actividad misma desarrollada por el sujeto pasivo, que pueda repercutir en una distinta clasificación de su actividad en la Tarifa del Impuesto sobre Actividades Económicas, sino ante una modificación de orden estrictamente legislativo, en cuya virtud se practican nuevas subdivisiones del epígrafe correspondiente a los servicios de telefonía que ya venía siendo aplicable a la actividad desarrollada por el sujeto pasivo; nuevas subdivisiones, cada una con nuevas reglas de cuantificación del Impuesto, que tienen entrada en vigor el 1 de enero de 2003, tal y como se establece con claridad por parte de la Disposición Final segunda de la Ley 51/2002.

Por lo tanto, la comunicación de variación de datos que debe efectuar el sujeto pasivo, precisando la subdivisión que le corresponde dentro de los servicios de telefonía con arreglo a la nueva normativa vigente desde el 1 de enero 2003 inclusive, tiene un valor meramente declarativo y no constitutivo; esto es, a diferencia de las comunicaciones sobre variación de datos de la propia actividad durante un determinado ejercicio, que da lugar a una rectificación subsiguiente de la matrícula por parte de la Administración desde el momento que las conoce, con efectos durante el ejercicio siguiente, que es el supuesto al que se refiere el recurrente en su escrito de interposición del recurso de casación, nos encontramos aquí y ahora ante un problema puro y simple de Derecho transitorio, y más concretamente, de determinación de la fecha de efectos de una determinada modificación legislativa; entrada en vigor que se produce, por disposición expresa de la norma legal considerada, el 1 de enero de 2003; rigiendo por tanto el día en que se produce el devengo del Impuesto considerado, de acuerdo por lo establecido en el artículo 90.2 de la Ley de Haciendas Locales vigente a la sazón.

QUINTO.- Al no acogerse ninguno de los motivos alegados, procede desestimar el recurso de casación interpuesto por VODAFONE ESPAÑA S.A. y ello debe hacerse con imposición de las **costas** al recurrente (art. 139.2 LJCA) al haberse desestimado totalmente el recurso, si bien el alcance cuantitativo de la condena en costas no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 7.000 euros atendida la facultad de moderación que el artículo 139.3 de la LJCA concede a este Tribunal fundada en la apreciación de las circunstancias concurrente que justifiquen su imposición.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCION

**FALLAMOS**

Que debemos desestimar, y desestimamos, el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de VODAFONE ESPAÑA S.A. contra la sentencia dictada, con fecha 27 de noviembre de 2008, en el recurso contencioso-administrativo núm. 14/2008, por la Sección Sexta de la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional, con la consecuente imposición de las costas causadas en este recurso a la parte recurrente con el límite señalado en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .- Rafael Fernandez Montalvo.- Emilio Frias Ponce.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Ramon Trillo Torres.- Juan Gonzalo Martinez Mico.- **PUBLICACION.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDO