

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ066987

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN (Sede en Valladolid)**

Sentencia 310/2017, de 13 de marzo de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 11/2016

**SUMARIO:**

**IAE. Beneficios fiscales. Exenciones.** *Sujetos pasivos con el importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.* Esta Sala modifica el criterio favorable a la exención en casos de inactividad mantenido en la STSJ de Castilla y León (Sede en Valladolid) de 3 de febrero de 2014, recurso n.º 1665/2010 (NFJ055589), por estimar más ajustado a la legalidad el mantenido por las STSJ de Castilla-La Mancha de 28 de junio de 2010, recuso n.º 320/2007 (NFJ040153) y TSJ de Andalucía (sede en Granada) de 16 de julio de 2012, recurso n.º 578/2006 (NFJ048979), ya que como significa la Abogacía del Estado, sostener la tesis de la demanda sería tanto como reconocer la exención de modo automático y generalizado a todas las liquidaciones por este impuesto correspondientes a sociedades de reciente creación, supuesto que, sin embargo, ya contempla el previo apartado b) del art. 82.1 TRLHL, condicionado al cumplimiento de los requisitos que el legislador ha estimado oportunos, entre ellos, que no exista continuidad en el desarrollo de la actividad bajo otra titularidad, como es el caso.

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), arts. 82 y 83.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 4, 7, 8, 9 y 14.

**PONENTE:**

*Don Francisco Javier Pardo Muñoz.*

Magistrados:

Don AGUSTIN PICON PALACIO  
Doña MARIA ANTONIA LALLANA DUPLA  
Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN**

Sala de lo Contencioso-administrativo de

VALLADOLID

Sección Tercera

T.S.J.CASTILLA-LEON CON/ADVALLADOLID

SENTENCIA: 00310/2017

Equipo/usuario: JVA

Modelo: N11600

N.I.G: 47186 33 3 2016 0004229

PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000011 /2016

PROCEDIMIENTO ORDINARIO N.º 11/2016

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De PROAXIS SISTEMAS DE PROTECCION S.L.

ABOGADO D. CARLOS MUÑOZ MIRANDA

PROCURADORA D.ª CARMEN ROSA LOPEZ-QUINTANA SAEZ

Contra TEAR

ABOGADO DEL ESTADO

Ilmos. Sres. Magistrados:

Don AGUSTÍN PICÓN PALACIO  
Doña MARÍA ANTONIA DE LALLANA DUPLÁ  
Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

En Valladolid, a trece de marzo de dos mil diecisiete.

La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, integrada por los Magistrados expresados al margen, ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA NÚM. 310/17

En el recurso contencioso-administrativo núm. 11/16 interpuesto por la entidad mercantil PROAXIS SISTEMAS DE PROTECCIÓN, S.L., representada por la Procuradora Sra. López de Quintana Sáez y defendida por el Letrado Sr. Muñoz Miranda, contra sendas Resoluciones de 26 de octubre de 2015 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid, actuando como órgano unipersonal (reclamaciones económico-administrativas núms. 24/305 y 316/15), siendo parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por la Abogacía del Estado, sobre Impuesto sobre Actividades Económicas, ejercicios 2013 y 2014 (solicitud de exención).

Ha sido ponente el Magistrado don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ, quien expresa el parecer de la Sala.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Mediante escrito de fecha 7 de enero de 2016 la entidad mercantil PROAXIS SISTEMAS DE PROTECCIÓN, S.L., interpuso recurso contencioso-administrativo contra sendas Resoluciones de 26 de octubre de 2015 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, desestimatorias de las reclamaciones económico-administrativas núms. 24/305 y 316/15 en su día presentadas frente a las Resoluciones dictadas por la Dependencia de Gestión de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de León, por las que se desestimaron las solicitudes de exención del Impuesto sobre Actividades Económicas de los ejercicios 2013 y 2014, por el epígrafe 506.0 de la sección primera de las tarifas del Impuesto.

**Segundo.**

Por interpuesto y admitido el presente recurso y recibido el expediente administrativo, la parte actora dedujo en fecha 28 de abril de 2016 la correspondiente demanda en la que solicitaba se dicte sentencia por la que se revoque el fallo y decisiones del TEAR, condenando a dicho Tribunal a devolver las cantidades abonadas indebidamente, todo ello con expresa imposición de costas e intereses de demora que correspondan.

**Tercero.**

Una vez se tuvo por deducida la demanda, confiriéndose traslado de la misma a la parte demandada para que contestara en el término de veinte días, mediante escrito de fecha 11 de julio de 2016 la Abogacía del Estado se opuso a las pretensiones actoras solicitando la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto, con imposición de costas a la parte recurrente.

**Cuarto.**

Contestada la demanda se fijó la cuantía del recurso en 442,06 €, recibándose el proceso a prueba, practicándose la que fue admitida con el resultado que obra en autos, presentando las partes sus respectivos escritos de conclusiones, y quedando las actuaciones en fecha 29 de noviembre de 2016 pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que se efectuó el día 9 de marzo de 2017.

**Quinto.**

En la tramitación del presente recurso se han observado los trámites marcados por la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa (en adelante, LJCA).

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.** *Resolución impugnada y pretensiones de las partes.*

Son objeto del presente recurso sendas Resoluciones de 26 de octubre de 2015 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, desestimatorias de las reclamaciones económico-administrativas núms. 24/305 y 316/15 en su día presentadas por la entidad mercantil PROAXIS SISTEMAS DE PROTECCIÓN, S.L., frente a las Resoluciones dictadas por la Dependencia de Gestión de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de León, por las que se desestimaron las solicitudes de exención del Impuesto sobre Actividades Económicas de los ejercicios 2013 y 2014, por el epígrafe 506.0 de la sección primera de las tarifas del Impuesto (Instalación de andamios y cimbras).

Las resoluciones impugnadas desestimaron las reclamaciones por entender, en esencia, que la cuestión que se plantea es la procedencia o no de la exención prevista respecto del Impuesto sobre Actividades Económicas en el artículo 82.1 c) del TRLRHL para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, sociedades civiles y entidades que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros en el periodo impositivo cuyo plazo de presentación de declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades hubiese finalizado el año anterior al del devengo del impuesto, en este caso los ejercicios 2011 y 2012; y que consta en el expediente que la reclamante se constituyó mediante escritura notarial de fecha 18 de junio de 2013, fecha en la que fue presentado el documento para su inscripción en el Registro Mercantil, por lo que carece de cifra de negocios en los ejercicios anteriores, y por tanto de referencia para la aplicación de la exención en función de dicha magnitud, siendo este el criterio seguido por el TEAC en su resolución de 1 de junio de 2005 a cuya doctrina el TEAR se encuentra vinculado.

La entidad mercantil PROAXIS SISTEMAS DE PROTECCIÓN, S.L., alega en la demanda que renunció a la exención del apartado b) del artículo 82.1 al no resultar aplicable ya que el socio y administrador había desarrollado con anterioridad ese mismo epígrafe del IAE; y que la denegación de la exención basada en la incomprensible motivación de no existir ha sido desvirtuada numerosas veces por la jurisprudencia de los Tribunales, siendo la finalidad de la exención ayudar a las empresas medianas y pequeñas, y no tener actividad económica

alguna es más digno de exención que tenerla por importe de casi 1.000.000 de euros, entendiéndose en el base al principio de equidad que tienen significadas equivalencias a estos efectos la ausencia de actividad y una actividad cuya cifra de negocios no alcance ese importe, considerando dicha doctrina que resulta irónico que aquellas entidades que no existían y no ganaban un solo euro no tengan derecho a la exención y sí la tengan aquellas cuya cifra de negocios fuese, por ejemplo, de 999.999 €.

La Abogacía del Estado se opone a la demanda alegando que de admitirse los razonamientos de la actora llegaríamos al absurdo de aplicar la exención de forma automática y generalizada a todas las liquidaciones del Impuesto sobre Actividades Económicas correspondientes a las sociedades de reciente creación, lo cual entra en contradicción con el sistema de exenciones previsto en el propio TRLRHL cuyo apartado 82.1 b) ya recoge, como exención, el supuesto de entidades de reciente creación -a la que la actora ha renunciado expresamente-, y lo hace de forma separada y diferenciada de la exención prevista en el apartado c), que toma como referencia el volumen de actividad, no siendo pertinentes las críticas al legislador que se efectúan en la demanda y en las sentencias que en ella se citan, mencionando al respecto el criterio reiterado del TEAC contrario a la aplicación de la analogía en supuestos de exención tributaria.

**Segundo.** *Sobre la aplicación de la exención del artículo 82.1 c) del TRLRHL en supuestos de inexistencia previa de actividad.*

El artículo 82 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, sobre exenciones en el Impuesto sobre Actividades Económicas, señala que " 1. Están exentos del impuesto:

a) El Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de las entidades locales.

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.

c) Los siguientes sujetos pasivos:

Las personas físicas.

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 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:

1.ª El importe neto de la cifra de negocios se determinará de acuerdo con lo previsto en el artículo 191 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre.

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.

3.ª 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 artículo 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 artículo 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.

4.ª En el supuesto de los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se atenderá al importe neto de la cifra de negocios imputable al conjunto de los establecimientos permanentes situados en territorio español".

En nuestra Sentencia de 3 de febrero de 2014 dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 1665/2010, dijimos lo siguiente: « III. Alega la parte actora en la demanda que tiene derecho al reconocimiento de la exención del IAE de los ejercicios 2005 y 2006 pues el reconocimiento de esta exención a la UTE actora con inicio de la actividad en el año 2005 no constituye una aplicación analógica de una exención, sino la interpretación que autoriza el artículo 3.1 del Código Civil, sobre el alcance de la exención cuando dice que las normas se aplicarán atendiendo fundamentalmente a su espíritu y finalidad.

Pues bien, teniendo en cuenta que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 89 del actual Texto Refundido de Haciendas Locales, el periodo impositivo coincide con el año natural y se devenga el primer día del periodo impositivo, por lo que en el presente caso habría que estar al importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo de los ejercicios 2003 y 2004 respectivamente en relación con los ejercicios 2005 y 2006; como en estos ejercicios la UTE ni siquiera existía pues inició su actividad en el ejercicio 2005, no puede considerarse que incumpliese el requisito establecido en la norma para la improcedencia de la exención.

A estos efectos debe tenerse en cuenta que la inexistencia de cifra de negocios no puede equipararse en modo alguno a considerar una cifra de negocio superior a un millón €, sino que tal inexistencia debe considerarse como si fuera de 0 euros, sin que ello suponga interpretación analógica de la norma, ya que no se trata de aplicar la exención a un supuesto no previsto, sino que estamos ante un supuesto en el que se equipara la inexistencia de cifra de negocio a que el importe neto de la cifra de negocios sea igual a cero euros.

De no seguirse esta interpretación se llegaría a la situación de aplicarse la exención a una entidad que tiene una cifra neta de negocios en los ejercicios 2003 y 2004 entre 0 euros y 999.999 euros, y que no se aplicaría la exención a las entidades que no hubieran tenido cifra de negocio alguno en el mismo año por no haber iniciado la actividad hasta al año siguiente, interpretación que es contraria a lo dispuesto en los preceptos citados que no distinguen entre sí se ha tenido o no cifra de negocios por haber iniciado o no la actividad.

A la misma conclusión se ha llegado en la sentencia del TSJ de Madrid de 28 de junio de 2011, recurso número 376/2011; sentencia del TSJ de Extremadura de 13 de diciembre de 2007, recurso 430/2006; y en la sentencia del TSJ de las Palmas de 27 de octubre de 2006, recurso 430/2005 ...

Finalmente no discute la parte actora en la demanda, que es el escrito rector del proceso, las consideraciones del referido Acuerdo de 13 de enero de 2010 en cuanto que no cabe aplicar la exención prevista en el artículo 83.1.b) relativa al inicio ya que la UTE desarrolla una actividad que venían ejerciendo las empresas que la integran.

En consecuencia, procede estimar el recurso contencioso administrativo, declarando no conforme a Derecho la resolución recurrida, anulándola y dejándola sin efecto, así como las liquidaciones de las que trae causa, reconociendo el derecho de la recurrente a la exención del IAE para los ejercicios 2005 y 2006».

Ello no obstante, existen pronunciamientos judiciales contrarios a dicho criterio. A este respecto podemos reproducir la STSJ de Cataluña de 14 de julio de 2011, recurso 493/2008, que efectúa un análisis de la cuestión en los siguientes términos: « Al respecto, debe darse cuenta de algunos pronunciamientos por parte de los TSJ, favorables a la tesis de la recurrente, como por ejemplo, los contenidos en las SSTSJ de Canarias de 6 julio 2007 y de 28 julio 2006.

En sus pronunciamientos, el Tribunal canario, después de apuntar la normativa que resulta de aplicación, aborda el problema de la siguiente manera:

"OCTAVO. Para que se entienda bien la decisión que adoptaremos importa recordar que la exención no es sino el efecto de ciertos supuestos de hecho incluidos en el ámbito del hecho imponible cuya realización pese a ello no da lugar al surgimiento de la obligación tributaria de pago, por lo que constituye una excepción a los efectos normales derivados de la realización del hecho imponible. El mecanismo jurídico de la exención queda explicado

por la concurrencia de dos normas de sentido contrapuesto. La primera, la norma tributaria que define el hecho imponible y le asocia el nacimiento de la obligación tributaria; la segunda, que enerva los efectos de la anterior respecto de determinados sujetos (exenciones subjetivas), determinados supuestos incluidos en el hecho imponible (exenciones objetivas) o, como en el presente caso, ambos a la vez. Sentado lo anterior, y siendo el hecho imponible un elemento esencial del tributo sujeto a reserva de ley, también los supuestos de exención han de caer bajo la reserva de ley, tal y como se proclama en el art. 133.3 de la Constitución y, con rango de ley ordinaria, en el art. 10.b de la Ley General Tributaria. Así las cosas, la exención determina el alcance y el contenido del deber de contribuir en supuestos concretos, por lo que una operación de tal relieve únicamente puede ser llevada a cabo por el legislador y en los términos expresados por el propio legislador. Por lo tanto, ni la norma reglamentaria ni el juez -que no concede la exención sino que se limita a aplicar la ley- ni mucho menos la autonomía de la voluntad de los particulares, pueden determinar la existencia o el alcance concreto de las exenciones. Sólo, insistimos, la Ley, y en los términos definidos por ésta, ha de determinar el alcance, contenido, requisitos y efectos de la exención.

NOVENO. Así las cosas, forzoso es señalar que excluir del ámbito de la exención a las entidades que en el 2001 no existían y, por tanto, no ganaron una sola peseta, cuando la Ley del 2002 exime del pago del impuesto a las entidades que tenían en tal año una cifra de negocios cuyo importe neto podía alcanzar, por ejemplo, 999.000 euros, no deja de constituir una auténtica ironía, pues es patente, manifiesto e incuestionable que la finalidad de la exención es ayudar a las empresas medianas y pequeñas, como la EM de la Ley del 2002 señala con claridad. Resulta, por ello, técnicamente censurable la redacción de la norma de exención, ya que las cosas son como son, por más que desde el poder legislativo se pretenda desvirtuarlas, y no tener actividad económica alguna es más digno de exención que tenerla por importe de casi un millón de euros, y así debió tenerse en cuenta por la administración, entre otras cosas, para no faltar a la consideración que se debe a nuestra más pura tradición tributaria. Pues bien, tomando en consideración lo hasta aquí razonado, la Sala entiende procedente considerar que tienen significados equivalentes, a estos efectos, la ausencia de actividad en el 2001 y la actividad cuyo cifra de negocios netos en 2001 no alcanzó el millón de euros, como ocurre aquí, por lo que debe reconocerse la exención postulada por la actora.

DÉCIMO. Esta Sala, al llegar a distinta solución de la adoptada por la Administración, no se ha movido "extra legem", sino que se ha limitado a introducir en la interpretación de la normativa aplicable un elemento corrector para, en conjunción con el resto de los razonamientos expresados, atemperar el derecho a las singularidades del caso; elemento que no ha sido otro que el de la equidad, instrumentado como principio general, y que ha adquirido carta de naturaleza en nuestro ordenamiento, como tal principio, en el Título Preliminar de nuestro Código civil, por Ley 3/1973, articulada por Decreto 31 mayo 1974 (art. 3.2); estado de cosas que patentiza la necesidad de corregir la literalidad de los preceptos normativos, por el principio de la equidad, que no significa otra cosa que dar al caso una solución más justa, por más adecuada a sus esenciales características. Incluso antes de estas introducciones legislativas del Código civil -también recogidas en las leyes de Procedimiento administrativo de 1992 y 1958 (cuyo artículo 112 se expresaba en similares términos que los del actual 106)-, ya la jurisprudencia había declarado que "hay circunstancias en que la justicia y el derecho han de auxiliarse de la equidad" -S 10 octubre 1955-, puesto que la equidad es un principio general de derecho que puede operar como supletorio del mismo -S 21 diciembre 1957-; principio que se mantiene en diversidad de ocasiones SS 3 junio 1960, 3 octubre 1974, 2 mayo 1978.- Procede, en consecuencia, estimar el recurso enjuiciado.

Por su parte, la STSJ Galicia núm. 377/2008, de 18 de junio, señaló: "(...) Sin embargo, no se trata tanto de una aplicación analógica cuanto de atender al carácter concreto de los términos de la exención, de suerte que si, por una parte, la cifra de negocios no supera el límite que excluye la exención y, por otra parte, se carece completamente de cifra de negocios, por inexistencia, en el período que posibilita tal exención, circunstancias ambas acreditadas, se llega a la conclusión de que la exención resulta procedente, al ser evidente que de acuerdo con la normativa expuesta la empresa recurrente no superó la cifra de negocios que conduciría a la negación de la exención."

En fin, en la misma línea, se encuentran las SSTSJ de Andalucía de 8 abril 2010 y de Valencia de 19 julio 2000.

Sin embargo, frente a esta posición, otros Tribunales Superiores de Justicia como por ejemplo, el de Castilla-La Mancha en su sentencia de 28 junio 2010 han mantenido lo contrario:

"En su atención, y atendiendo a la teleología de la normativa aplicada, la pretensión de la parte actora no puede prosperar en tanto que, si bien es un hecho incontrovertido que el inicio de la última actividad lo fue en fecha

8 de mayo de 2003, no es menos cierto que existe alta en el IAE en fecha 27 de septiembre de 2002, circunstancia que hace decaer la concesión de la exención interesada, pues la norma es meridianamente clara en el sentido de que respecto a la determinación del importe de la cifra de negocios, debe ser el del periodo impositivo cuyo plazo de presentación de declaraciones por dichos tributos hubiese finalizado en año anterior al del devengo del impuesto, por lo que, como es el caso, para empresas que hayan iniciado su actividad en el 2002, como acertadamente sostiene la Administración demandada, carecería de referencia para la aplicación del impuesto en el año 2003, por lo que no es aplicable la exención en el ejercicio 2003 a empresas que hayan iniciado su actividad en el año 2002, puesto que de lo contrario se estaría determinando la aplicación analógica de una exención, lo cual está vedado en nuestro Derecho Tributario, y ello porque se aplicaría la exención prevista en función del importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo del Impuesto sobre Sociedades de 2001, a un sujeto que carecería de dicho elemento tributario que propiciase la exención."

QUINTO: De cuanto antecede se constata que esta cuestión, sobre la que ahora nos corresponde terciar, ha suscitado gran controversia; llegados a este punto debe significarse, en primer término, que no nos parece adecuada la reducción que, en fórmula de alternativa realiza la parte recurrente al entender que, o bien se considera que la cifra de negocios en año 2001 fue 0 € o bien que existe una laguna normativa.

Realmente ni una ni otra solución convence a esta Sala, toda vez que, obviamente, la cifra de negocios fue inexistente, en la medida que la sociedad no había sido creada sin que, por otro lado, quepa apreciar la existencia de una laguna normativa, puesto que lo que realmente ocurre es que falta uno de los presupuestos jurídicos para la aplicación de la exención, lo que, en modo alguno, puede ser identificado con una laguna legal.

En efecto, difícilmente puede hablarse de laguna legal cuando, por sistemática, el legislador contempla ambas exenciones de forma consecutiva, la de inicio de actividad en la letra b) y la de volumen de negocio en la letra c) sin que, no obstante prevea consideración alguna respecto de ésta última a diferencia de lo que acontece con la de cifra de negocio en la DA 8ª de la Ley 51/2002 .

Por tanto, no deben suscitarse dudas sobre la imposibilidad de aplicar analógicamente una norma tributaria que regula una exención, como la del artículo 83.1.c) TRLHL, por cuanto el artículo 14 LGT se opone: no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

Además, las exigencias del principio de legalidad en materia tributaria, derivado de los artículos 31.3 y 133.1 de la Constitución , impiden el acogimiento de la argumentación contenida en la demanda. Procede recordar, en primer término, que, ya en su artículo segundo, la Ley General Tributaria define los tributos como los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Por su parte, los artículos 4 y 7 de la Ley General Tributaria son también reflejo del principio de legalidad que debe regir en el ámbito tributario.

Más específicamente, el artículo 8 se refiere ya a la reserva de Ley tributaria, principio del que conviene destacar la necesidad de que la Ley regule el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales (apartado d).

El artículo 9 del Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 marzo , que aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (en lo sucesivo, TRLHL) se encarga de concretar el anterior imperativo desde el momento que recuerda que no pueden reconocerse más beneficios fiscales en los tributos locales que los previstos en las normas con rango de Ley o los derivados de la aplicación de los Tratados internacionales.

Por tanto, el principio de legalidad, concretado específicamente en la reserva de Ley en la definición de los aspectos esenciales de los tributos, entre los que destacan las exenciones y demás beneficios fiscales, impide atender la argumentación de la recurrente.

Además, no compartimos la elaborada argumentación de la recurrente por cuanto, entendemos, no corresponde a los órganos jurisdiccionales introducir correctivos ni elementos exegéticos para propiciar interpretaciones no queridas por el legislador.

En este sentido, el problema, quizás, se haga acreedor de ser perfilado atendiendo a parámetros más típicamente constitucionales como el sugerido en la demanda, relativo al principio de no discriminación. Es decir, en opinión de la recurrente, mantener la tesis de la Administración supondría una vulneración del derecho fundamental a la igualdad, al quedar discriminada la actora como consecuencia de no eximirla del pago del IAE del ejercicio 2003,

pese a que otros sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades en idénticas circunstancias, es decir, no superando el 1.000.000 € quedarían exentos del pago de IAE correspondiente al mismo ejercicio económico.

Pues bien, no puede mantenerse que se produzca una identidad de circunstancias entre quienes cumplen los requisitos exigidos por la normativa correspondiente, en este caso, por el artículo 83.1.c) LHL y aquellas otras sociedades que no colman dichos requisitos, entre otras consideraciones, por el dato específico y objetivo de no haber operado en el tráfico económico en el año 2001 y, por tanto, no haber acreditado ninguna cifra de negocios, simplemente por no estar constituidas en dicho ejercicio.

Por tanto, la cuestión se reconduce al ámbito constitucional, y su depuración, deberían enfocarse bajo los parámetros que proporcionan, entre otros, los derechos fundamentales. Sin embargo, sin perjuicio de la dificultad de entender vulnerado el principio de igualdad por los requisitos establecidos en la definición de un beneficio fiscal, esta Sala considera que atender al parámetro económico constituido por el ejercicio de sociedades del año 2001 no es sino un requisito de aplicación de la exención cuya inexistencia impide, a nuestro juicio apreciar la misma.

En este sentido, de seguir la tesis de la demanda, llegaría a plantearse, incluso, una suerte de posible inconstitucionalidad por omisión toda vez que existiría un trato diferenciado carente de justificación, por excluir el artículo 83.1 c) aquellas entidades que, constituidas en el ejercicio 2002, no hubieran podido, en ningún caso, acreditar cifra alguna de negocios en el año 2001: desde luego, a nuestro juicio la LHL resulta lo suficientemente expresiva como para excluir aquellas sociedades que, por no estar constituidas, no acreditaron una cifra de negocios en el año 2001; esta omisión, además, se evidenciaría por la circunstancia, ya enfatizada, de que el legislador no hubiese contemplado una previsión normativa de carácter transitorio o ad hoc (como la contenida la disposición adicional octava con relación a la otra de las exenciones analizadas, esto es la del artículo 83. 1. b) TRLHL)

Esta tesis descubriría, en suma, que la verdadera causa de un trato discriminatorio reside no tanto en la previsión normativa sino en su imperfección

Sin embargo, la técnica de inconstitucionalidad por omisión, empleada por nuestro Tribunal Constitucional en diversas ocasiones (por todas, SSTC 154/1989, de 5 de octubre ; 62/1993, de 18 de febrero ; 172/1996, de 31 de octubre ; y 73/1997, de 11 de abril ) exige que la Constitución imponga al legislador la necesidad de dictar normas de desarrollo constitucional y que el legislador no lo haga (por todas, la STC 24/1982, de 13 de mayo , FJ3). En este caso, por el contrario, no parece que nos encontremos ante dicho escenario toda vez que la configuración legal de las exenciones responde una determinada política legislativa, cuya contingencia corresponde apreciar al legislador quien, por evidentes razones de seguridad jurídica, retrotrae la necesidad de acreditar que la cifra de negocios no supere un determinado umbral a dos años antes del devengo del tributo, circunstancia sobre la que la Constitución no parece predeterminar al legislador en uno u otro sentido.

Desde otra perspectiva, teniendo en consideración la inspiración teleológica que emana el principio de seguridad jurídica, que persigue la consecución de la certeza sobre el derecho aplicable y sobre los intereses jurídicamente tutelados, desmantelando cualquier atisbo de confusión en la norma en aras de la claridad, el Tribunal Constitucional ha considerado que "sólo si en el ordenamiento jurídico en que se insertan, y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma infringe el principio de seguridad jurídica" ( SSTC 150/1990, de 4 de octubre , 142/1993, de 22 de abril ; 212/1996, de 19 de diciembre , 96/2002, de 25 de abril , y 238/2007 de 21 de noviembre ).

Pues bien, conforme a lo razonado, la Sala entiende que no cabe imputar a la resolución del TEARC infracción del ordenamiento jurídico, por cuanto acometió una interpretación sobre la normativa objeto de análisis que, a juicio de la Sala, resulta conforme a los principios que inspiran el ordenamiento jurídico en general, y el tributario, en particular ».

Dicho criterio, contrario a la tesis de la aquí recurrente, también se mantuvo en la STSJ de Andalucía, sede Granada, de 16 de julio de 2012, recurso 578/2006 , señalando que « En principio y más allá de la opinión que pueda merecernos los términos en que está redactada la exención que cobija el artículo 83.1 c) de la Ley 39/1988 , lo cierto y verdad es que la voluntad del legislador es la que es, y supedita el reconocimiento de ese beneficio -toda exención lo es- a que se reúnan todos y cada uno de los requisitos que condicionan su obtención. Entre las distintas posibilidades que ha barajado el legislador, ha optado por aquella que ha plasmado en la norma, de tal suerte que la interpretación de la misma debe ceñirse a los dictados de ese precepto. Ello no supone por la Sala la renuncia a la utilización de criterios que pudiera modular su sentido como son los de equidad, principios generales del derecho, mas siempre que entre la situación regulada legalmente y la juzgada se den una serie de circunstancias que faculten

su aplicación, en concreto, que sean símiles, y no que por carencia de un elemento sustancial para ese cotejo, se trate de supuestos distintos.

Sentado lo anterior y ya circunscribiéndonos al contenido de la norma tan citada, apreciamos, tras su hermenéutica, que dicho precepto supedita la consecución de esa exención, primero a un presupuesto básico e implícito, como es que la recurrente ejerciera en el período contemplado por aquél, la actividad sujeta a ese impuesto, y segundo, ya como condición explícita, que el importe neto de la cifra de negocio de esa actividad no supere el millón de euros. En el caso de estudio, es evidente que en el año 2001 la mercantil recurrente no existía por lo que tuvo actividad, lo que de suyo genera una consecuencia tan obvia como evidente, que no pudo tener rendimiento computable porque, y lo repetimos, ni tan siquiera se había constituido. La Sala entiende que a los efectos que nos ocupa no se puede predicar un rendimiento 0 respecto de una actividad que no se ejerce. La inexistencia de actividad, excluye de manera automática todo rendimiento lo que a su vez hace que no sea mensurable cuantitativamente. El rendimiento es un apéndice de la actividad de tal suerte que, a los efectos tributarios, la inexistencia de actividad no produce en sí rendimiento. No se puede medir numéricamente; algo que no existe y menos atribuirle un valor 0 y, por tanto, inferior al tope fijado legalmente. La falta de actividad produce como lógica consecuencia que el rendimiento es inexistente y por tanto incuantificable, de ahí que respecto del ejercicio del año 2.003 no haya lugar a reconocer a la mercantil demandante la exención del artículo 83.1 c) de la Ley 39/1998, en la redacción que le dio la Ley 51/2002, lo que nos determina a desestimar el recurso origen del presente procedimiento, sin que de conformidad con el artículo 139 de la LJCA haya lugar a hacer expreso pronunciamiento sobre las costas de la presente instancia ».

En fin, esta Sala modifica el criterio favorable a la exención en casos de inactividad mantenido en la Sentencia de 3 de febrero de 2014 por estimar más ajustado a la legalidad el mantenido por las dos sentencias últimamente citadas y es que, como significa la Abogacía del Estado, sostener la tesis de la demanda sería tanto como reconocer la exención de modo automático y generalizado a todas las liquidaciones por este impuesto correspondientes a sociedades de reciente creación, supuesto que, sin embargo, ya contempla el previo apartado b) del artículo 82.1 condicionado al cumplimiento de los requisitos que el legislador ha estimado oportunos, entre ellos, que no exista continuidad en el desarrollo de la actividad bajo otra titularidad, como es el caso.

### **Tercero. Costas procesales.**

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA, en su redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, vigente desde el 31 de octubre de 2011, no procede la imposición de costas a ninguna de las partes habida cuenta la naturaleza señaladamente controvertida de la cuestión litigiosa.

VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

## **FALLAMOS**

DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad mercantil PROAXIS SISTEMAS DE PROTECCIÓN, S.L., contra sendas Resoluciones de 26 de octubre de 2015 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (reclamaciones económico-administrativas núms. 24/305 y 316/15), por su conformidad con el ordenamiento jurídico, y sin efectuar especial pronunciamiento en cuanto a costas procesales.

Llévese testimonio de esta resolución a los autos principales, dejando el original en el libro correspondiente.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de conformidad con lo previsto en el artículo 86 de la LJCA cuando el recurso presente interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia; mencionado recurso se preparará ante esta Sala en el plazo de treinta días siguientes a la notificación de la sentencia y en la forma señalada en el artículo 89.2 de la LJCA.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.