

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAIS VASCO**Sentencia n.º 164/2025 de 28 de marzo de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Rec. n.º 138/2023****SUMARIO:**

IAE. Cuota de tarifa. *Límite del 15% del beneficio presunto de la actividad gravada.* La parte actora presentó recurso de reposición contra la liquidación del IAE del ejercicio 2021 alegando en síntesis que las cuotas derivadas de la aplicación de las Tarifas del Impuesto incumplen el límite del 15% del beneficio medio presunto del sector, debido a la aplicación de unas Tarifas obsoletas que conllevan una vulneración del principio de capacidad económica, y solicitando la anulación o reducción del importe y devolución de las cantidades indebidamente ingresada por la actividad de impresión de prensa diaria. Las tarifas de IAE correspondientes a dicha actividad se fijaron para el territorio histórico de Bizkaia en 1990 y desde dicha fecha la evolución del sector de actividad ha sido claramente negativa. La recurrente acompañó tanto el recurso de reposición como la reclamación económico-administrativa documentación e información de carácter público que según la demandante revela que las tarifas superan el 15% del beneficio presunto de la actividad gravada. Sin embargo, en ningún caso los datos aportados por la actora pueden considerarse bastantes a los efectos de acreditar cuál ha sido el beneficio medio presunto de la actividad a efectos de fijar la cuota que requeriría un estudio especializado con la intervención y audiencia de todos los sectores interesados, como la propia demandante reconoce en su escrito.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAIS VASCO**SENTENCIA****TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO****SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO****RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO N.º 0000138/2023****DE Procedimiento Ordinario****SENTENCIA NÚMERO 000164/2025**

ILMOS. SRES.

Presidente

D. Luis Angel Garrido Bengoetxea

Magistrados

D^a. Olatz Aizpurua Biurrarena

D. Juan Alberto Fernandez Fernandez

En Bilbao, a 28 de marzo del 2025.

La Sección 1^a de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados/as antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 0000138/2023 y seguido por el Procedimiento Ordinario, en el que se impugna la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia, de 22 de diciembre de 2022, en la reclamación económico-administrativa nº 1088/2021.

Son partes en dicho recurso:

-DEMANDANTE: COMECO GRAFICO NORTE S.L., representada por D. LUIS PABLO LOPEZ-ABADIA RODRIGO y dirigida por el letrado D. ARKAITZ LANDETA CALVO.

-DEMANDADA: DIPUTACION FORAL DE BIZKAIA, representada por D^a MONICA DURANGO GARCIA y dirigida por el letrado D. JUAN CARLOS GONZALEZ OLEA.

Ha sido Magistrada Ponente la Ilma. Sra. D^a Olatz Aizpurua Biurrarena.**ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.-El día 24-3-2023 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D. LUIS PABLO LOPEZ-ABADIA RODRIGO actuando en nombre y representación de COMECO GRÁFICO NORTE, S.L., interpuso recurso contencioso-administrativo contra el Acuerdo de 22-12-2022 del Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia, desestimatorio de la reclamación nº 1088/2021; quedando registrado dicho recurso con el número 0000138/2023.

Síguenos en...

SEGUNDO.-En el escrito de demanda se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en el expresados, y que damos por reproducidos.

TERCERO.-En el escrito de contestación , en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestimaran los pedimentos de la parte actora.

CUARTO.- Por Decreto de fecha 24-7-2023 se fijó como cuantía del presente recurso la de indeterminada.

QUINTO.-El procedimiento se recibió a prueba, practicándose con el resultado que obra en autos.

SEXTO.-En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SÉPTIMO.-Por resolución de fecha 10-10-2024 se señaló el pasado día 17-10-2024 para la votación y fallo del presente recurso.

OCTAVO.-En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Planteamiento del recurso.

La parte actora presentó en 4 de noviembre de 2021 recurso de reposición contra la liquidación del Impuesto sobre Actividades Económicas del ejercicio 2021, por importe de 291.901,88 euros, alegando en síntesis que las cuotas derivadas de la aplicación de las Tarifas del Impuesto incumplen el límite del 15% del beneficio medio presunto del sector, debido a la aplicación de unas Tarifas obsoletas que conllevan una vulneración del principio de capacidad económica, y solicitando la anulación o reducción del importe y devolución de las cantidades indebidamente ingresada.

El recurso fue desestimado por Acuerdo del Servicio de Gestión Tributaria 5 de noviembre de 2021.

Frente a dicho Acuerdo interpuso reclamación económico administrativa que fue desestimada por resolución de 22 de diciembre de 2022 del Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia (recurso 1088/2021).

La parte demandante plantea, básicamente lo siguiente:

La normativa del IAE establece un límite a las cuotas resultantes de la aplicación de las tarifas. Estas no pueden exceder del 15% del beneficio medio presunto del sector de actividad al que se refieren.

La actividad de su representada se enmarca en la impresión de prensa diaria (i.e. epígrafe 474.2 del IAE y 1811 del CNAE). Las tarifas de IAE correspondientes a dicha actividad se fijaron para el territorio histórico de Bizkaia en 1990. desde dicha fecha la evolución del sector de actividad ha sido claramente negativa: acompañó tanto el recurso de reposición como la reclamación económico-administrativa documentación e información de carácter público que según la demandante revela que las tarifas superan el 15% del beneficio presunto de la actividad gravada. No estamos ante un supuesto de legalidad de las normas de aplicación, sino en un supuesto de aplicación de las normas. La imposición de las cuotas derivadas de las tarifas del IAE conlleva incumplir un mandato legal: que de la aplicación de las Tarifas no resulte una cuota que exceda del 15% del beneficio presunto de la actividad gravada. el análisis que se exige en este caso no requiere examinar la legalidad de las normas de aplicación ni pronunciarse en materia de inconstitucionalidad, sino únicamente determinar si la cuota del IAE incumple el citado límite del 15% establecido por las normas.

Incluso si se admitiera que se trata de un límite a la "elaboración posterior de las Tarifas" la exigencia de la cuota del IAE sería improcedente. En particular, se estaría gravando una capacidad económica doblemente ficticia: tanto el sector de la actividad económica gravada como el propio contribuyente no tendrían beneficios y no existiría ninguna capacidad económica gravable.

Síguenos en...

El Tribunal Supremo ha resuelto que en el caso que se acredite que la cuota de IAE exigida supera el 15% del beneficio medio presunto, esto supone además de la vulneración del apartado cuarto del artículo 8.1 de la NFIAE, la infracción del principio constitucional de capacidad económica.

En la demanda se exponen los datos económicos de la mercantil demandante, la evolución del sector de la prensa escrita, así como los datos del sector de "Artes gráficas y reproducción de soportes grabados" del Banco de España. Aporta informe que la empresa CESCE elaboró en sobre el sector "papel y artes gráficas, estudio sectorial elaborado por la empresa Observatorio Sectorial BDK

La Administración demandada se remite a la sentencia del Tribunal Supremo 726/2023, de 9 de mayo (rec. 2961/2022) para defender que la citada limitación del 15% del beneficio medio presunto del sector opera como "límite en la ordenación de las tarifas" y que no guarda ninguna relación con el establecimiento concreto de las cuotas a cada contribuyente singular. Debe considerarse que la afirmación realizada en dicha sentencia se corresponde con un pronunciamiento *obiter dicta*, que nada tiene que ver con el fondo del asunto. En particular, el objeto del recurso de casación era "determinar si la suspensión o limitación transitoria de la actividad de un determinado sector ordenada por el decreto de declaración del estado de alarma, en este caso por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, permite considerar que no se produjo el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas durante el periodo en el que estuvo vigente tal medida"

Por la propia literalidad del artículo 8.1. Cuarta de la NFIAE resulta que el límite del 15 % del beneficio medio presunto del sector es un límite a la aplicación de las tarifas, lo cual se traduce en que la cuota tributaria consecuencia de la aplicación de estas tarifas no puede ser, por mandato legal, superior al 15% del beneficio medio presunto de la actividad gravada.

La liquidación del IAE de la que trae causa el presente procedimiento no resulta conforme a derecho por incumplir ese límite, por lo que es improcedente la exigencia mediante la liquidación originalmente impugnada.

SEGUNDO.- Posición de la Administración demandada.

Se opone al recurso y plantea lo siguiente:

En el IAE el ejercicio de la actividad se mide por elementos fijos determinados por la normativa, impidiendo la reducción de las cuotas en los casos que el resultado de la actividad económica gravada produzca escaso beneficio económico o genere pérdidas.

Alude a la la STS 726/2023, de 9 de mayo, dictada en el RC2961/2022, sobre la aplicación del límite del 15% del beneficio medio presunto en el IAE que señala:

El recurrente realiza unas alegaciones de carácter general en base a los principios constitucionales que considera vulnerados sin exponer ni razonar de qué forma concreta se ha visto vulnerado los derechos del contribuyente con la liquidación recurrida. No justifica ni argumenta en que forma la aplicación de la normativa supone la vulneración de los derechos del obligado tributario. Tampoco cuantifica ni se esfuerza en realizar cálculo aproximado alguno limitándose a solicitar la anulación de la liquidación pretendiendo no abonar cuota alguna por el IAE del ejercicio 2021.

No argumenta la recurrente cuál de los elementos concretos de la liquidación ni en qué medida ha vulnerado su capacidad económica y por qué resulta la liquidación practicada contraria al principio de capacidad económica, ni en qué cifras deberían fijarse las cuotas en función de la evolución del sector.

En lo que a la evolución del sector se refiere, que la recurrente aporta la misma documentación y realiza las mismas alegaciones evacuadas en la vía administrativa

Pues bien, el informe de auditoría únicamente refleja la situación patrimonial de la entidad recurrente, no del sector de la actividad.

En relación con el informe elaborado por CESCE denominado "PAPEL Y ARTES GRÁFICAS. Informe Sectorial de la Economía Española", se recoge en este que se elabora partiendo de información pública, entrevistas con directivos de las empresas y análisis internos y refleja las conclusiones que se han alcanzado por la Unidad de Riesgos de CESCE, siendo propiedad intelectual de la Compañía. pero en ningún caso se aporta documento alguno a fin de acreditar la veracidad y objetividad de los datos expuestos en su escrito de demanda.

Pues bien, en ningún caso los datos aportados por la actora pueden considerarse bastantes a los efectos de acreditar cuál ha sido el beneficio medio presunto de la actividad a efectos de fijar la cuota que requeriría un estudio especializado con la intervención y audiencia de todos los sectores interesados, como la propia demandante reconoce en su escrito.

Síguenos en...



TERCERO.- Respuesta de la Sala.

El Artículo 1 del Decreto Foral Normativo 2/1992, de 17 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Norma Foral 6/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre Actividades Económicas, dispone:

"1. El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio en el Territorio Histórico de Bizkaia, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las Tarifas del Impuesto".

Según el art. 7:

"La cuota tributaria será la resultante de aplicar las Tarifas del Impuesto, de acuerdo con los preceptos contenidos en la presente Norma Foral, en las disposiciones que la complementen y desarrollen y, en su caso, los coeficientes, el índice y las bonificaciones previstos por las Normas Forales, acordados por cada Ayuntamiento y regulados en las ordenanzas fiscales respectivas".

Según el art. 8:

"1. Las Tarifas del Impuesto, en las que se fijarán las cuotas mínimas, así como la Instrucción para su aplicación, se aprobarán mediante Decreto Foral Normativo, que será dictado en virtud de la presente delegación normativa. La fijación de las cuotas mínimas se ajustará a las bases siguientes:

PRIMERA- Delimitación del contenido de las actividades gravadas de acuerdo con las características de los sectores económicos, tipificándolas, con carácter general, mediante elementos fijos que deberán concurrir en el momento del devengo del Impuesto (...)

SEGUNDA- Las cuotas resultantes de la aplicación de las Tarifas no podrán exceder del 15% del beneficio presunto de la actividad gravada, y en su fijación se tendrá en cuenta, además de lo previsto en la base primera anterior, la superficie de los locales en los que se realicen las actividades gravadas (...)"

Las Tarifas e Instrucción para su aplicación se regulan en el Decreto Foral Normativo 1/1991 de 30 de abril.

En el anexo I se regulan las Tarifas, en las que la actividad de la reclamante se define como:

"GRUPO 474. ARTES GRAFICAS (IMPRESION GRAFICA).

Cuota de:

- Por cada obrero: 13,588884 euros.

- Por cada Kw.: 12,627264 euros.

A efectos meramente informativos, el sujeto pasivo declarará las actividades concretas que ejerce según la clasificación contenida en los siguientes epígrafes:

Epígrafe 474.1. Impresión de textos o imágenes por cualquier procedimiento o sistema.

Epígrafe 474.2. Impresión de prensa diaria por cualquier procedimiento.

Epígrafe 474.3. Reproducción de textos o imágenes por procedimientos tales como multicopista, fotocopias por procedimientos fotográficos y electrostáticos, sistemas de reproducción de planos, etc..."

En relación al tope del 15% del beneficio presunto de la actividad gravada, la STS de 31 de Mayo de 2004 (ROJ: **STS 3720/2004**) señala lo siguiente:

"Ese tope máximo del 15%, susceptible, doctrinalmente, de ser conceptualizado como una especie de estimación objetiva global en sentido impropio, ha sido objeto de acerbas críticas (porque puede obedecer, a veces, a manifestaciones económicas no reales o ficticias), pero no debe olvidarse que es un límite fijado para un impuesto, el IAE, que es objetivo y real, de modo que, además, lejos de todo subjetivismo individualizado, ese 15% de referencia no puede ser aplicado a cada concreto contribuyente sino a sectores económicos en general.

Y, al efecto, nuestra sentencia de 2 de julio de 1992 (Recurso núm. 1957/1990) tiene declarado que, como dice el Consejo de Estado en su preceptivo dictamen es obvio que la determinación del beneficio medio presunto de cada actividad resulta de difícil fijación, no sólo por su mismo concepto y por la gran cantidad de actividades a evaluar (prácticamente todas, con la excepción -en el momento de dicha sentencia- de las que integran los sectores agropecuario y pesquero), sino también por la multiplicidad de datos a manejar y el inevitable desfase temporal de varios de éstos. Semejante tarea sólo podía realizarse mediante estudios pormenorizados de la propia Administración y el diálogo con cada uno de los sectores afectados, y, en efecto, a la Comisión Técnica de la Administración, se unió la Comisión bipartita de ésta y de representantes de la vida local para, finalmente, incluirse la participación y audiencia de los sectores interesados, a través del Consejo General de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación, la Confederación Española de Organizaciones Empresariales y los Colegios Profesionales afectados. Es por estos cauces -y no de manera gratuita y arbitraria-, como llegaron a

Síguenos en...

establecerse los parámetros económicos del Real Decreto Legislativo 1175/1990, lo que excluye cualquier reproche de inconsistencia o superficialidad. Naturalmente, la dificultad intrínseca de la fijación del beneficio medio presunto de cada actividad y su distanciamiento del caso concreto -precisamente, por ser beneficio medio presunto o indiciario- hace que puedan concebirse casos o supuestos donde aparezca la cuota resultante de la Tarifa superior al citado 15% o inferior al mismo" (Fundamento de Derecho Tercero)."

Frente a tales estudios, debe decaer la documental que refiere la parte demandante pues es insuficiente para acreditar el beneficio presunto medio de la actividad en el momento de girar a liquidación impugnada.

En cuanto las consideraciones relativas a la vulneración de los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad, el Tribunal Constitucional, Pleno, Sentencia 120/2018 de 31 de octubre de 2018 (Rec. 6412/2015 señala lo siguiente:

"El IAE se cuantifica mediante elementos fijos que deben concurrir en el momento del devengo del impuesto (art. 85.1.1 del texto refundido de la Ley de haciendas locales). El ya citado Real Decreto Legislativo 1175/1990 regula las tarifas, consistentes en cantidades monetarias por cada unidad del elemento fijo con el que se desarrolla cada tipo de actividad. (...).

La forma de cuantificar el IAE es consecuente con la configuración de su hecho imponible, de manera que la capacidad económica sujeta a gravamen no es la renta real derivada de la actividad de producción (que tributará en otras figuras, como el impuesto sobre sociedades), sino la renta potencial puesta de manifiesto por el ejercicio de una actividad económica, con independencia de sus resultados, pues grava el "mero" ejercicio. Es decir, como afirma, la STC 122/2012, FJ 6 "las cuotas tributarias derivadas de aplicar las tarifas del impuesto se exigen en función de esa riqueza potencial que el legislador atribuye al ejercicio de una actividad económica durante un año natural". (...)

Por su parte, la STC 210/2012 señala que *en el IAE "se grava la mera actividad económica con independencia de su resultado, esto es, en el caso de las entidades financieras [sujetos pasivos del impuesto sobre depósitos bancarios], se captan o no depósitos y con independencia de su cuantía, pues la actividad económica se tiene en cuenta en abstracto, prescindiendo de sus resultados concretos y, por tanto, con independencia de que se perciba o no renta alguna. En coherencia con dicho hecho imponible, la configuración de la base imponible del IAE se remite a elementos objetivos desconectados de la capacidad económica real puesta de manifiesto por el concreto resultado de la misma".*

Por lo expuesto, debemos desestimar el recurso.

CUARTO.-No se imponen costas a tenor de las dudas jurídicas que pueden derivarse de la cuestión planteada (art. 139. LJCA), tal como solicitó al respecto la parte demandante.

FALLAMOS

DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el procurador D. Luis Pablo López-Abadía Rodrigo, en representación de la mercantil COMECO GRÁFICO NORTE SL frente a la resolución de 22 de diciembre de 2022 del Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia que desestima la reclamación número 1088/2021 en relación liquidación del Impuesto sobre Actividades Económicas del ejercicio 2021 por importe de 291.901,88 euros.

Sin imposición de costas.

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer **RECURSO DE CASACIÓN** ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de **TREINTA DÍAS** (artículo 89.1 LJCA), contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que se dé cumplimiento a los requisitos del artículo 89.2, con remisión a los criterios orientativos recogidos en el apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado en el BOE n.º 162, de 6 de julio de 2016, asumidos por el Acuerdo de 3 de junio de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Quien pretenda preparar el recurso de casación deberá previamente consignar en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el BANCO SANTANDER, con n.º 4697000093013823, un **depósito de 50 euros**, debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

Síguenos en...



Quien disfrute del beneficio de justicia gratuita, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de todos ellos están exentos de constituir el depósito (DA 15.ª LOPJ).

Así por esta nuestra Sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada solo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que el mismo contuviera y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

PUBLICACIÓN.-Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo el Letrado de la Administración de Justicia doy fe en Bilbao, a 28 de marzo del 2025.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

