



Roj: **STSJ PV 1433/2020 - ECLI:ES:TSJPV:2020:1433**

Id Cendoj: **48020330012020100411**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Bilbao**

Sección: **1**

Fecha: **29/10/2020**

Nº de Recurso: **26/2020**

Nº de Resolución: **324/2020**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **JUAN ALBERTO FERNANDEZ FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO N.º 26/2020

PROCEDIMIENTO ORDINARIO

SENTENCIA NÚMERO 324/2020

ILMOS./AS. SRES./AS.

PRESIDENTE:

D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA

MAGISTRADOS/AS:

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

D.ª TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO

En Bilbao, a veintinueve de octubre de dos mil veinte.

La Sección 1ª 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 26/2020 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna la Resolución de 7-11-2019 de la Sala de Tributos Concertados del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa que desestimó las reclamaciones 2018/0228 y 2018/0392 interpuestas por Promotora Alza Cassa Grupo S.L. contra los Acuerdos de 27-02-2018 y 8-05-2018 del Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Directos que aprobaron la liquidación provisional del Impuesto sobre sociedades del ejercicio 2014 y de imposición de sanción respectivamente.

Son partes en dicho recurso:

- **DEMANDANTE:** PROMOTORA ALZA CASSA GRUPO S. L., representada por la procuradora D.ª PATRICIA ZABALEGUI ANDONEGUI y dirigida por la letrada D.ª MARÍA ÁNGELES GRANDE MIGUEL.

- **DEMANDADA:** La DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA, representada por la procuradora D.ª BEGOÑA URIZAR ARANCIBIA y dirigida por el letrado D. JUAN JOSÉ PÉREZ PÉREZ.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ.

I.- ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 14 de enero de 2020 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D.ª PATRICIA ZABALEGUI ANDONEGUI, actuando en nombre y representación de PROMOTORA ALZA CASSA GRUPO S. L., interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 7-11-2019 de la Sala de Tributos Concertados



del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa que desestimó las reclamaciones 2018/0228 y 2018/0392 interpuestas por Promotora Alza Cassa Grupo S.L. contra los Acuerdos de 27-02-2018 y 8-05-2018 del Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Directos que aprobaron la liquidación provisional del Impuesto sobre sociedades del ejercicio 2014 y de imposición de sanción respectivamente; quedando registrado dicho recurso con el número 26/2020.

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 mismo expresados y que damos por reproducidos.

TERCERO.- En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en el mismo 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 01 de octubre de 2020 se fijó como cuantía del presente recurso la de 9.235,24 euros.

QUINTO.- Por resolución de fecha 22 de octubre de 2020 se señaló el pasado día 29 de octubre de 2020 para la votación y fallo del presente recurso.

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

II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El recurso contencioso-administrativo se ha presentado contra la Resolución de 7-11-2019 de la Sala de Tributos Concertados del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa que desestimó las reclamaciones 2018/0228 y 2018/0392 interpuestas por Promotora Alza Cassa Grupo S.L. contra los Acuerdos de 27-02-2018 y 8-05-2018 del Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Directos que aprobaron la liquidación provisional del Impuesto sobre sociedades del ejercicio 2014 y de imposición de sanción respectivamente.

La recurrente había presentado la autoliquidación del IS-2014 con resultado "a ingresar" de 39.609, 21 , resultante de la aplicación del tipo del 24 % previsto por la Norma Foral 2/ 2014 para las pequeñas empresas.

En la liquidación recurrida se fijó en 46.210, 74 la cuota debida por la recurrente, resultante de la aplicación del tipo del 28 % a la base imponible declarada por no considerarse explotación económica la actividad de promoción inmobiliaria realizada por el sujeto pasivo a causa del incumplimiento del requisito de dar ocupación a cinco personas establecido, a esos efectos, por el artículo 13.4 de la Norma Foral 2/ 2014 del Impuesto sobre sociedades.

El precepto que se acaba de citar dispone en su apartado 2.a) como requisito de aplicación del régimen previsto para la pequeña empresa que lleve a cabo una explotación económica.

El apartado 4 del mismo precepto dispone:

"A los efectos de lo dispuesto en la letra a) de los apartados anteriores de este artículo, se entenderá que una entidad realiza una explotación económica cuando, al menos, el 85 por 100 de los ingresos del ejercicio correspondan a rentas procedentes del desarrollo de actividades económicas o profesionales (...).

En ningún caso tendrá la consideración de renta procedente de la realización de actividades empresariales las procedentes de los bienes que hayan sido objeto de cesión o de constitución de derechos reales que recaigan sobre los mismos, comprendiendo su arrendamiento, subarrendamiento o la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, ni de los que tengan la consideración de activos corrientes, salvo que se encuentren afectos a una actividad económica de arrendamiento, compraventa o promoción de inmuebles para la que la entidad tenga, al menos, una plantilla media anual de cinco trabajadores empleados por cuenta ajena a jornada completa y con dedicación exclusiva a esa actividad (...).

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

1.- La inconstitucionalidad del artículo 13.4 de la Norma Foral 2/ 2014 de 17 de enero del IS : vulneración del artículo 3 a) de la Ley 12/ 2002 de 23 de mayo del Concierto Económico del País Vasco por dar un concepto de explotación económica que excede de las competencias atribuidas a las Juntas Generales por los artículos 41.2 a) del Estatuto de Autonomía de dicha Comunidad y el artículo 1 de la precitada ley, y estar dicha determinación reservada a la ley (artículos 31.1 y 3 de la Constitución española); vulneración del principio de armonización establecido por los artículos 2 y 3 de la misma Ley 12/2002, ya que el concepto de "explotación económica" (sus condiciones) no tiene equivalente en la normativa tributaria del Estado (artículo 5 de la Ley 27/ 2004 de 27 de noviembre del Impuesto sobre sociedades); vulneración del principio de igualdad (artículos 14 y 31.1 de la C.E.) porque la exigencia de un número mínimo de empleados para la consideración de pequeña



o mediana empresa, con referencia tan solo a las de promoción que radiquen en Gipuzkoa no está amparada por los principios que rigen el sistema tributario; la tal definición no está amparada por el principio de reserva de norma foral tributaria del artículo 7 de la NF 2/2005 de 8 de marzo, general tributaria de Gipuzkoa y su regulación con extralimitación de la autonomía normativa del Territorio Foral vulnera el principio de seguridad jurídica.

2.- La remisión al escrito de alegaciones presentado con fecha 28-05-2018 ante el TEAF de Gipuzkoa respecto a la nulidad de la liquidación provisional del IS-2014 (Reclamación 2018/0228); y al escrito de alegaciones presentado el 28-03-2019 ante el mismo órgano (Reclamación 2018/0392) respecto a la sanción impuesta por haber dejado de ingresar la cuota (diferencia) resultante de dicha liquidación.

En congruencia con las alegaciones resumidas en el apartado 1 anterior, la recurrente solicita que se plantee cuestión de inconstitucionalidad respecto al artículo 13.4 de la Norma Foral 2/ 2014 de 17 de enero del Impuesto sociedades, de Gipuzkoa.

TERCERO.- La demandada se ha opuesto a la estimación del recurso contencioso por los siguientes motivos:

1.-La conformidad de la regulación (Art. 13.4 de la NF 2/2014) considerada inconstitucional con las competencias normativas del Territorio Histórico sin menoscabo del principio de igualdad (se cita, entre otras, la sentencia 61/ 2016 de 24 de febrero, Ec. 658-2011 del TSJ del País Vasco); además de su aplicación en sentencias del mismo TSJ (números 203/ 2020; Rec. 795/ 2019 y 351-2019, Rec. 940-2018).

2.- La validez de la liquidación provisional del IS-2014: inaplicación de la Disposición transitoria 20ª de la N.F. 2/ 2014 y, por lo tanto, de la Norma Foral 7/ 1996, ya que tal disposición se contrae, a los efectos previstos por el artículo 14 a las sociedades patrimoniales y, por lo tanto, no puede extenderse a la sociedad recurrente; incumplimiento - no discutido- del requisito establecido por el artículo 13.4 de la NF 2/ 2014 (contar la empresa con cinco trabajadores a jornada completa y con dedicación exclusiva a la actividad de promoción y venta inmobiliaria).

3.- La validez de la Resolución sancionadora (Acuerdo del Servicio de Gestión de 8-05-2018; folios 174-179 del expediente administrativo): concurrencia de los elementos objetivos resultantes de la liquidación provisional del IS-2014, y subjetivos o de culpabilidad por aplicación - no diligente- de un régimen de tributación (el de las pequeñas empresas) conforme a una interpretación que no puede considerarse razonable y, por lo tanto, exonerativa de la responsabilidad del contribuyente al amparo del artículo 88.2 d) de la NFGT de Gipuzkoa .

CUARTO.- El órgano jurisdiccional no constituye una segunda instancia administrativa y, así, los motivos en que las partes fundan sus respectivas pretensiones, igualmente estas, han de exponerse en los escritos de demanda y contestación (artículo 56.1 de la LJCA) y no por remisión a los expuestos en los trámites de recurso o reclamación previos al proceso.

La recurrente lejos de cumplir la disposición que se acaba de citar se ha remitido a los escritos de alegaciones que había presentado en la tramitación de las reclamaciones resueltas, acumulativamente, por la Resolución recurrida del TEAF de Gipuzkoa; para el caso como si esa Resolución no se hubiera dictado.

No es que la recurrente no pueda reproducir en esta instancia las alegaciones presentadas ante el órgano de gestión y/o de revisión en materia tributaria, sino que ha de hacerlo en contradicción con las resoluciones de esos órganos que constituyen el objeto del proceso.

Aun así, y dado que las alegaciones "in allunde" sobre la nulidad de la liquidación y sanción recurridas han sido contestadas por la demandada vamos a contestarlas antes de examinar las referidas a la inconstitucionalidad del precepto (artículo 13.4 de la NF 2/2014 del IS) de cuya aplicación depende, en efecto, el fallo; y aunque la parte haya relegado las primeras mediante la antedicha remisión al examen de las segundas.

Y es que la estimación de los motivos contraídos a infracciones de legislación ordinaria haría innecesario el examen de los concernientes a infracciones de rango constitucional; y no al revés.

QUINTO.- Los inmuebles transmitidos en 2014 por la recurrente corresponden a una promoción cuya licencia de obra había sido concedida con fecha 8-09-2011; por lo tanto, con anterioridad a la fecha (1-01-2014) señalada por la disposición transitoria 20ª de la Norma Foral 2/ 2014 a efectos de aplicación de la Norma Foral 7/ 1996 del mismo Impuesto que no supeditaba la consideración de actividad económica al requisito de contar el sujeto pasivo con una plantilla media anual de cinco trabajadores por cuenta ajena a jornada completa, luego establecido por el artículo 13.4 de la primera de las precitadas Normas Forales, pero tal régimen transitorio no se fijó con referencia a ese precepto sino al siguiente, contraído a las sociedades patrimoniales.

Así, no puede aceptarse la aplicación ultraactiva de la Norma Foral derogada en defecto de una previsión de régimen transitorio referida al régimen de la pequeña empresa regulado por el artículo 13 de la Norma Foral



derogatoria; supuesto distinto al de laguna normativa integrable con recurso a la analogía lo que, además, requiere una identidad o similitud de razón entre el supuesto regulado y el no regulado (artículo 4.1 del Código Civil), inexistente en lo que hace al caso.

Inclusus unius, exclusus alterius.

SEXTO.- Excluida la aplicación del régimen de tributación de las pequeñas empresas por razón del incumplimiento no discutido del requisito fijado por el artículo 13.4 de la Norma Foral 2/ 2014, hay que declarar la validez de la sanción impuesta por infracción del artículo 195.1 de la NFGT de Gipuzkoa, conforme al juicio de culpabilidad expuesto en el Acuerdo de 8-01-2018 del Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Directos que impuso dicha sanción a la recurrente (folios 174-178 del expediente).

En efecto, la autoliquidación del Impuesto con arreglo a un tipo (del 24 %) inferior al debido (del 28 %) en supuesto inequívocamente diferente al previsto para la aplicación del primero y no amparable, por lo tanto, en una interpretación que pueda considerarse razonable de la norma de referencia, denota la culpabilidad del contribuyente, siquiera por omisión de la diligencia debida en el cumplimiento de la obligación de ingresar la cuota resultante de la debida autoliquidación del tributo (artículo 188 de la misma Norma Foral).

SÉPTIMO.- La Sala ha aplicado el artículo 13.4 de la Norma Foral 2/ 2014 de Gipuzkoa del IS en los procedimientos señalados por la demandada sin que la parte recurrente hubiere suscitado su inconstitucionalidad o tal cuestión se hubiera planteado de oficio, conforme prevé el artículo 35 de la LOTC.

Y ninguna de las alegaciones expuestas por la recurrente en este proceso abonan el juicio negativo de constitucionalidad defendido por esa parte.

En primer lugar, porque la adecuación de la normativa tributaria del Territorio Foral a la LG.T. en cuanto a terminología y conceptos (artículo 3 a) de la Ley 2/ 2012 del Concierto económico con el País Vasco) no puede cuestionarse mediante la confrontación de la normativa foral y común de un tributo en particular sino entre la norma reguladora del tributo foral (o normativa general del Territorio Histórico) con elementos (terminología y conceptos) de la normativa tributaria general de régimen común plasmada en la LGT; y el concepto de actividad económica, en lo que hace al caso a efectos de la aplicación del régimen de tributación de las pequeñas empresas, no es un concepto propio de la LGT sino de la normativa de determinados tributos (renta de las personas físicas; sociedades) y así es que la recurrente, en contradicción con la alegación de vulneración del antedicho precepto de la Ley del Concierto económico, no toma como término de comparación una disposición de la LGT sino de la ley estatal del Impuesto sobre sociedades.

En segundo lugar, porque el principio de armonización invocado con amparo en el artículo 2 de la misma Ley 2/ 2012 como límite al ejercicio de las competencias normativas del Territorio Histórico reconocidas por el artículo 1 de esa Ley, no puede concebirse en los términos de homogeneidad o uniformidad postulados por la recurrente so pretexto de la igualdad entre contribuyentes , sin menoscabo de las competencias de las Instituciones forales amparadas por el llamado bloque de constitucionalidad.

Por el contrario, la regulación de los requisitos de sujeción a un determinado régimen de tributación , entre los previstos por la norma foral del Impuesto, no solo es materia reservada a esa norma (artículo 7 de la Norma Foral 2/ 2005, general tributaria de Gipuzkoa) sino que corresponde a la Institución competente (Juntas Generales) del Territorio Histórico de conformidad con los artículos 41.2 a) del Estatuto 41.2 a) del Estatuto de Autonomía del País Vasco y 1 de la Ley 12/ 2002; sin otros límites que los marcados por esas disposiciones y principios del sistema tributario establecidos por el artículo 31 de la Constitución española.

Tampoco puede estimarse arbitraria o discriminatoria la regulación en cuestión por establecer un requisito (el de contar el sujeto pasivo con una plantilla media de cinco trabajadores) para la consideración de explotación económica en el caso del ejercicio de actividades de venta o promoción de inmuebles (y no a efectos generales, sino de la delimitación del concepto de "pequeña empresa" en el ámbito de aplicación de la normativa del IS) y no respecto a actividades de otra clase, sin tener en cuenta que, precisamente, por razón de la distinta naturaleza de unas y otras, el legislador o titular del poder normativo equivalente en materia fiscal en el ámbito del Territorio Foral, puede configurar de forma igualmente diferenciada los requisitos que han de acreditarse para acogerse a un determinado régimen de tributación.

En conclusión, la Sala no puede compartir el juicio de la recurrente sobre la disconformidad del artículo 13.4 de la Norma Foral 2/ 2014 con el marco de las normas y principios "constitucionales" que delimitan las competencias del Territorio Foral en materia fiscal.

OCTAVO.- Hay que imponer las costas del procedimiento a la recurrente, de conformidad con el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional.



FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo presentado por la procuradora D.^a Patricia Zabalegui Andonegui, en nombre y representación de PROMOTORA ALZA CASSA GRUPO S. L., contra la Resolución de 7-11-2019 de la Sala de Tributos Concertados del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa que desestimó las reclamaciones 2018/0228 y 2018/0392 interpuestas por Promotora Alza Cassa Grupo S.L. contra los Acuerdos de 27-02-2018 y 8-05-2018 del Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Directos que aprobaron la liquidación provisional del Impuesto sobre sociedades del ejercicio 2014 y de imposición de sanción respectivamente, e imponemos a la recurrente las costas del procedimiento.

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 4697 0000 93 0026 20, un **depósito de 50 euros**, debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

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.

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 29 de octubre de 2020.