Roj: **STSJ PV 1248/2023 - ECLI:ES:TSJPV:2023:1248**

Id Cendoj: **48020330012023100176**
Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Bilbao**
Sección: **1**
Fecha: **17/04/2023**
Nº de Recurso: **517/2022**
Nº de Resolución: **172/2023**
Procedimiento: **Recurso de apelación. Contencioso**
Ponente: **TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

FONDO DOCUMENTAL CE

***TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO***

***SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO***

***RECURSO DE APELACIÓN N.º 0000517/2022***

***SENTENCIA NÚMERO 000172/2023***

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE

D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA

MAGISTRADOS

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

Dª. TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO

En la Villa de Bilbao, a 17 de abril del 2023.

La Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por los/as Ilmos. Sres. antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso de apelación, contra la sentencia 83/2022, de siete de abril, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 5 de los de Bilbao. Esta sentencia estimó el recurso interpuesto por Oxinorte contra el decreto 2020/008.555, de treinta de diciembre, por el que se desestimó el recurso de reposición interpuesto contra la denegación de solicitud de anulación de las liquidaciones por el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE) de 2020.

Son parte:

- **APELANTE**: El AYUNTAMIENTO DE BARAKALDO, representado por el procurador D. JESÚS MARÍA MARTÍNEZ RIVERO y dirigido por el letrado D. JOSÉ MARÍA PABLOS BLANCO.

- **APELADO**: GASES OXINORTE AIE, representado por la procuradora D. ROSA SANMIGUEL ADALID y dirigido por el letrado D. RAMÓN SÁNCHEZ BOLÍVAR.

Ha sido Magistrada Ponente la Ilma. Sra. D.ª TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 5 de Bilbao dictó, en los autos de procedimiento ordinario 52/2021, sentencia 83/2022, de siete de abril. Contra esta resolución, el procurador de los tribunales don Jesús María Martínez Rivero, actuando en nombre y representación del Ayuntamiento de Baracaldo, presentó, el tres de mayo del año pasado, recurso de apelación ante esta sala. Este terminaba suplicando que se dictara sentencia que estimara el recurso de apelación, revocara y dejara sin efecto la

sentencia apelada, y declarara la conformidad a derecho del acto recurrido; con imposición de costas a la parte apelante.

**SEGUNDO.-** Al día siguiente, la señora letrada de la administración de justicia dictó diligencia de ordenación a través de la cual se admitía a trámite el recurso interpuesto. Asimismo, se acordaba dar traslado a las demás partes a efectos de que, en su caso, formalizasen su oposición.

La procuradora de los tribunales doña María Rosa San Miguel Adalid, actuando en nombre y representación de Gases Oxinorte AIE (en adelante, Oxinorte), dio cumplimiento a este trámite por medio de escrito presentado el día seis de ese mismo mes. Este terminaba suplicando que se dictara resolución por la que se confirmara la sentencia n.º 83/2022, de fecha de siete de abril, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 5 de Bilbao, con la consecuente condena en costas de esta segunda instancia a la contraparte, y con los demás efectos que procedan.

**TERCERO.-** Recibidos los autos en esta sala, se designó magistrada ponente. Dado que no se había solicitado la apertura de período probatorio ni conclusiones, se señaló para votación y fallo el trece de abril del corriente; fecha en que tuvo lugar la diligencia. Seguidamente, quedaron los autos conclusos para dictar sentencia.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO.- SENTENCIA APELADA.

A través del presente recurso, el Ayuntamiento de Baracaldo se alza contra la sentencia 83/2022, de siete de abril, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 5 de los de Bilbao. Esta sentencia estimó el recurso interpuesto por Oxinorte contra el decreto 2020/008.555, de treinta de diciembre, por el que se desestimó el recurso de reposición interpuesto contra la denegación de solicitud de anulación de las liquidaciones por el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE) de 2020. En concreto, su fallo era del siguiente tenor literal:

"Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la procuradora Sra. San Miguel Adalid en representación de Gases Oxinorte AIE contra el Decreto de la Alcaldía de Barakaldo n.º 2020/008555, de 30 de diciembre de 2020, desestimatorio del recurso de reposición promovido frente a la liquidación por el Impuesto sobre Actividades Económicas en el ejercicio 2020, declarando nula tal liquidación por incorrecto encuadramiento de la actividad desarrollada por la recurrente.

Con imposición de costas a la Administración demandada, limitadas por todos los conceptos a la cantidad de tres mil euros."

Para adoptar su decisión, el magistrado parte de la sentencia de esta misma sala y sección de diez de marzo de 2021. De ella extrae la conclusión de que la modificación legislativa incorporada por la Ley 6/2018, de tres de julio, de Presupuestos Generales del Estado es aplicable al ejercicio 2020. Señala que la actividad de Oxinorte sería la fabricación de gases licuados que luego se embotellan, sin que alcancen en ningún caso las presiones señaladas por la norma modificada.

Esa modificación normativa haría que la jurisprudencia recaída con anterioridad a su entrada en vigor carezca de virtualidad.

Destaca el magistrado que los peritos explicaron que las instalaciones no se utilizan para elaborar gas comprimido. Igualmente, habrían aclarado la finalidad de determinadas tuberías señaladas por el ayuntamiento como claves para el uso defendido por la administración.

De lo anterior, el juzgador extrae la conclusión de que la actividad de Oxinorte ha de encuadrarse en el epígrafe 251.3, dado que, en el proceso de elaboración de gases, no se alcanzarían presiones superiores a los 150 bares.

### SEGUNDO.- POSICIÓN DE LA PARTE APELANTE.

Contra la sentencia de instancia se alza el Ayuntamiento de Baracaldo. Para ello viene a defender, en suma, que la modificación introducida por la Ley de Presupuestos Generales del Estado tampoco regiría en el ejercicio 2020. Argumenta que esa modificación afectaba al Decreto Legislativo 1.175/1990, pero no al Decreto Foral Normativo 11/2020, de uno de diciembre, que sería el aplicable en la provincia de Vizcaya. Esta modificación no tendría efectos hasta el uno de enero de 2021. Por tanto, no sería aplicable al ejercicio 2020.

Por otro lado, la administración hace referencia a que la propia Oxinorte habría solicitado a la Diputación Foral de Vizcaya la baja en el epígrafe 253.1 y el alta en el 251.3 a partir del uno de enero de 2021. Ello demostraría, a su juicio, que la contraparte era consciente de que la modificación legislativa no era aplicable en el ejercicio 2020.

A continuación, el recurso invoca la existencia de error en la valoración de la prueba. Para justificar la existencia de tal error, hace referencia al informe emitido por el jefe del Departamento de Gestión de Tributos e Inspección Fiscal del Ayuntamiento de Basauri quien habría visitado la fábrica y comprobado que los gases que se embotellan en la planta los proporciona Oxinorte. Considera que lo relevante no sería cómo se comercializa y entrega el producto al cliente, sino cómo se fabrica. Afirma que, para obtener los gases, es utiliza un producto de fabricación en el que interviene la compresión. Esta sería la característica técnica e industrial que, a su juicio, permitiría calificar a un gas como comprimido. Señala que la contraparte estaría intentando desligar el proceso de producción de los gases del proceso de embotellado, dado que la instalación donde se efectúa el primero pertenecería a Oxinorte, en tanto que la segunda, a Nippon Gases España, S.L.U. Ahora bien, la materia prima que se embotella en esta planta sería proporcionada por Oxinorte. Afirma que la venta del producto fabricado en forma de botellas sería una actividad imputable a la apelada, ya que la fabricación habilitaría la venta. De manera que, a su juicio, habría una unidad de explotación que no podría ser burlada por la existencia de dos parcelas con instalaciones independientes. Asegura que Nippon Gases España, S.L.U., propietaria de la planta de embotellado, forma parte de la AIE. Por tanto, la actividad de esta incluiría el envasado y embotellado del gas obtenido.

**TERCERO.- POSICIÓN DE LA PARTE APELADA.**

Por su parte, Oxinorte se opone al recurso planteado por el Ayuntamiento de Baracaldo y reclama la confirmación de la sentencia de instancia.

En primer lugar, explica que lo que hizo el artículo 74 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 2018 fue incorporar una aclaración conceptual sobre lo que ha de entenderse por gases comprimidos. En concreto, considera que son aquellos que se envasan a una presión superior a 150 bares. Esta aclaración habría de aplicarse, a su juicio, de manera automática, sin esperar a la entrada en vigor del Decreto Foral Normativo 11/2020. De hecho, esta norma se habría limitado a incorporar la misma aclaración que ya operaba en toda España. A partir de ahí, hace referencia a la necesidad, reconocida en el propio **concierto económico**, de que se dé una coordinación y armonización de la clasificación de actividades económicas para todo el país. Así, su artículo 3 impediría a la normativa foral apartarse de la del territorio común, en lo relativo a la clasificación de las actividades a efectos del IAE. Por tanto, esa aclaración habría de aplicarse incluso antes de que entrara en vigor la modificación del Decreto Foral Normativo 11/2020.

En segundo lugar, el escrito de oposición a la apelación defiende la valoración de la prueba efectuada por el magistrado de instancia. Destaca que Oxinorte habría aportado varios dictámenes periciales independientes. Por su parte, la administración se habría limitado a presentar el expediente administrativo. En él constaría un informe emitido por la actuaria del ayuntamiento sobre la base de otro informe elaborado por el jefe del Departamento de Gestión de Tributos e Inspección Fiscal del Ayuntamiento de Basauri. Ahora bien, niega la apelada que la cualificación técnica de esos profesionales haya sido acreditada. Además, se habrían elaborado a resultas de las visitas efectuadas en la planta en el marco de sendos procedimientos inspectores.

En cualquier caso, Oxinorte considera que ha quedado acreditado que no fabrica gases comprimidos. Así lo habrían confirmado los dos peritos designados por esa parte. Considera que el ayuntamiento utiliza argumentos imprecisos con la finalidad de confundir a esta sala.

**CUARTO.- EPÍGRAFE CORRESPONDIENTE A LA ACTIVIDAD DESARROLLADA POR OXINORTE.**

La cuestión suscitada en el procedimiento que ahora nos ocupa es la relativa al epígrafe del IAE en que ha de incluirse la actividad desarrollada por Oxinorte. Así, esta y el juzgador de instancia consideran que ha de incluirse en el 251.3 (fabricación de productos químicos inorgánicos -excepto gases comprimidos-). Sin embargo, el Ayuntamiento de Baracaldo insiste en que el correcto es el 253.1 (fabricación de gases comprimidos).

Dos son los aspectos discutidos por las partes. En primer lugar, el apelante afirma que la modificación normativa en que se basa el magistrado para adoptar su decisión no estaría en vigor en el año 2020 en Vizcaya. En segundo lugar, sostiene que el juzgador incurrió en error en la valoración de la prueba, y defiende que, aun aplicando esa modificación, el resultado sería que Oxinorte fabrica gases comprimidos.

En consecuencia, lo primero que hemos de analizar es si la modificación introducida por la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 2018 ha de aplicarse a la hora de practicar la liquidación por el IAE del ejercicio 2020. Esta es la cuestión nuclear, dado que, de ser así, no cabe duda de que sería preciso volver a analizar si, conforme a esa nueva definición de lo que ha de tenerse por gases comprimidos, la actividad desarrollada por Oxinorte debe seguir encuadrada en el epígrafe 253.1 o ha de pasar al 251.3.

El magistrado de instancia no analiza directamente esta cuestión, sino que, partiendo de una sentencia anterior de esta misma sala, da por hecho que, tras la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos Generales del Estado

de 2018, la definición que de los gases comprimidos se contiene en su artículo 74.Uno ha de aplicarse al caso que nos ocupa. Sin embargo, el ayuntamiento se opone a esa interpretación, dado que, a su juicio, esa definición no sería aplicable en Vizcaya hasta la entrada en vigor, el uno de enero de 2021, del Decreto Foral Normativo 11/2020, que habría adaptado el concepto de gases comprimidos a lo establecido para el ámbito nacional.

El artículo 74.Uno y Dos de la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 2018 tiene la siguiente redacción:

"Uno. Modificación del epígrafe 251.3 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas:

A) Se modifica el título del epígrafe, que queda redactado de la siguiente forma:

"Epígrafe 251.3. Fabricación de productos químicos inorgánicos (incluye la fabricación de gases industriales, excepto gases comprimidos)".

B) Se modifica la nota del epígrafe, que queda redactada de la siguiente forma:

"Nota: Este epígrafe comprende la obtención de ácido sulfúrico y productos derivados (anhídrido sulfuroso y sus derivados, sulfato de cobre, sulfato de aluminio, sulfuro de carbono, sulfato de sodio y sulfuro de sodio, azufres sublimados, refinados y precipitados, etc.); fabricación de gases industriales, en estado líquido o gaseoso (excepto gases comprimidos; se consideran gases comprimidos los gases industriales que, tras ser fabricados en estado líquido o gaseoso, son envasados a una presión superior a 150 bares); electroquímica; obtención de carburo de calcio; obtención de fósforo, calcio, arsénico, cianuro, bromo, yodo; ácidos inorgánicos; bases, hidróxidos y peróxidos; haluros no metálicos; sales y otros productos químicos inorgánicos de base y la obtención de isótopos radioactivos".

Dos. Modificación del epígrafe 253.1 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas:

C) Se modifica el título del epígrafe, que queda redactado de la siguiente forma:

"Epígrafe 253.1. Fabricación de gases comprimidos y de anhídrido carbónico solidificado (hielo seco)".

D) Se modifica la nota del epígrafe, que queda redactada de la siguiente forma:

"Nota: Se considera gas comprimido cualquier gas industrial de los fabricados bajo el epígrafe 251.3 envasado a una presión superior a 150 bares"".

Esta modificación entró en vigor el cinco de julio de 2018.

No obstante, en el ámbito de la provincia de Vizcaya, estas modificaciones se incorporaron mediante el Decreto Foral Normativo 11/2020, de uno de diciembre. En concreto, la adaptación se llevó a cabo en su artículo 12, que modifica los epígrafes 251.3 y 253.1 en el mismo sentido que ya se había hecho para el resto de España. El propio precepto especifica el momento a partir del cual esas modificaciones habrían de producir efecto, a saber: el uno de enero de 2021.

Ahora bien, esa referencia temporal no puede tener el efecto pretendido por el Ayuntamiento de Baracaldo. En este sentido, no podemos pasar por alto el contenido del artículo 3 de la Ley 12/2002, de veintitrés de mayo, por la que se aprobó el **Concierto Económico** para la Comunidad Autónoma del País Vasco:

"Los territorios históricos, en la elaboración de la normativa tributaria:

a) Se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente **concierto económico**.

b) Mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del estado.

c) Respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.

d) Utilizarán la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas pueda llevarse a cabo".

De este modo, se pretende garantizar la unidad de mercado en todo el territorio nacional, a fin de que no se produzcan distorsiones que puedan afectar a la libre circulación de las empresas. Y este espíritu es el que ha de dirigir la interpretación de las normas fiscales involucradas en la resolución del procedimiento que ahora nos ocupa.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

A partir de ahí, no podemos dejar de señalar que la nueva redacción del Decreto Foral Normativo 11/2020 no ha incorporado, en realidad, ninguna modificación. Simplemente, siguiendo la senda ya marcada en el resto del territorio nacional, se ha incorporado una definición de lo que ha de entenderse por gases comprimidos. De este modo, se ha intentado, nuevamente, garantizar una interpretación uniforme en toda España y evitar dudas o discrepancias a la hora de decidir cuándo una actividad de fabricación de estos productos ha de incluirse en uno u otro epígrafe. De manera que, a partir de la Ley General de Presupuestos del Estado del año 2018, no hay ninguna duda de que son gases comprimidos aquellos envasados a una presión superior a 150 bares.

Pues bien, las exigencias incorporadas por el antes mencionado artículo 3 de la Ley del **concierto económico** nos llevan a la conclusión de que, aun cuando todavía no hubiera entrado en vigor la nueva redacción del Decreto Foral Normativo 11/2020, a la hora de definir qué ha de entenderse por gas comprimido ha de estarse a la definición aplicada en el resto del territorio nacional. En efecto, no se contraviene la normativa anterior por el hecho de tomar, como definición de gas comprimido, la incorporada por al Ley General de Presupuestos del Estado. Es cierto que esa nueva definición sí que afecta al criterio aplicado por esta sala en sentencias anteriores. Ahora bien, ese criterio se adoptó cuando no había una definición clara de lo que había de entenderse por gas comprimido. De manera que, habiéndose fijado esta por el legislador, lo más adecuado y conforme con el artículo 3 de la Ley 12/2002 es acomodar nuestro criterio a esta definición, y decidir si, conforme a ella, Oxinorte está o no fabricando gases comprimidos.

Lo expuesto nos lleva a rechazar este primer argumento del recurso de apelación planteado por el ayuntamiento.

Por otro lado, como ya hemos adelantado, la administración considera que el magistrado ha incurrido en error en la valoración de la prueba, dado que, a su juicio, Oxinorte estaría fabricando gases comprimidos.

Lo primero que hemos de destacar, en relación a este motivo del recurso, es que una jurisprudencia tan abundante que exime de cita viene limitando las facultades de los tribunales de apelación a la hora de corregir la valoración de la prueba efectuada por los juzgadores de instancia. Así, es a estos a los que corresponde la labor de valoración de la prueba practicada, conforme al principio de inmediación. De tal manera que únicamente es posible corregir los resultados alcanzados en la sentencia que se analiza en aquellos casos en que se ha incurrido en un error manifiesto o se han llegado a conclusiones contrarios a la lógica. Sin embargo, lo que no cabe es intentar sustituir el criterio del magistrado competente para valorar la prueba por el propio y subjetivo de la parte.

Pues bien, precisamente esto último es lo que está intentando hacer el apelante en el caso que nos ocupa. En efecto, el magistrado, tras analizar la prueba practicada, llegó a la conclusión de que los gases fabricados por Oxinorte no eran gases comprimidos y, por consiguiente, dio la razón a la mercantil en cuanto al epígrafe aplicable.

Sin embargo, el ayuntamiento no ha aportado ningún razonamiento o argumento del que se desprenda que esa conclusión sea errónea. La administración trata de combatir el resultado de los informes periciales aportados por la ahora apelada con un informe elaborado por un funcionario del Ayuntamiento de Basauri. Sin embargo, tal informe en ningún caso tiene el valor de informe pericial ni puede servir para contradecir las conclusiones alcanzadas por los expertos designados por Oxinorte. Tal y como señala el escrito de oposición a la apelación, tanto el funcionario del Ayuntamiento de Basauri como la funcionaria del Ayuntamiento de Baracaldo que asume sus conclusiones carecen de los conocimientos y formación precisos para pronunciarse sobre la materia que ahora nos ocupa. De manera que no pueden arrojar luz sobre la naturaleza de los gases fabricados por la interesada.

Por otro lado, el apelante parece vincular la actividad de Oxinorte a la llevada a cabo por otra empresa del mismo grupo. Parece razonar que, dado que esta otra empresa envasa los gases fabricados por Oxinorte, hay que concluir que esta produce gases comprimidos. Ahora bien, este razonamiento no se sostiene. Se trata de dos mercantiles diferenciadas que llevan a cabo dos actividades distintas. Y el hecho de que una envase gases fabricados por otra no permite llevar a cabo una suerte de "levantamiento de velo" a fin de atribuir a una la actividad realizada por la otra, según los intereses tributarios de la administración apelante.

Conforme a lo razonado, hemos de desestimar el recurso de apelación planteado por el Ayuntamiento de Baracaldo, y confirmar la sentencia de instancia.

**QUINTO.- COSTAS.**

Dado que se está desestimando el recurso de apelación, procede, conforme al artículo 139 de la Ley 29/1998, imponer las costas causadas en esta instancia a la parte apelante.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

## FALLO

Desestimamos el recurso de apelación 517/2022 planteado por el procurador de los tribunales don Jesús María Martínez Rivero, actuando en nombre y representación del Ayuntamiento de Baracaldo, contra la sentencia 83/2022, de siete de abril, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 5 de los de Bilbao.

Imponemos las costas causadas en esta instancia a la parte apelante.

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.° 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.° 4697 0000 01 0517 22, 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, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN**.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada 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 17 de abril de 2023.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ