

Consell Tributari
Expedient: 364/3

El Consell Tributari, reunit en sessió de 7 de gener de 2004, coneixent els recursos presentats per Y., SL, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- Y., SL interposa recurs, en data 12 de març de 2002, contra la provisió d'embargament número EB-2002..., per l'impagament de l'impost sobre activitats econòmiques, corresponent a l'exercici 1998 i el tres primers trimestres de 1999, meritat per l'epígraf 501.2, on al·lega que en presentar l'alta el 3 de juliol de 1987 es consignà per error el citat epígraf (construcció completa, reparació i conservació d'obres civils) en lloc del 501.3 que li corresponia (obra de paleta, i petits treballs de construcció en general), error que fou esmenat mitjançant la presentació de la baixa en l'epígraf incorrecte i de l'alta en l'adequat, el 27 de setembre de 1999, per tal que es reconegués l'error i s'establís com a data d'alta en l'epígraf 501.3 el 10 de juliol de 1997, sol·licitud que encara no ha estat resolta, per la qual cosa és procedent l'anul·lació de l'embargament perquè es tracta de quotes corresponents a l'epígraf erroni.

2.- El 28 de gener de 2003, Y., SL presenta recurs contra provisió de constrenyiment, número EX-2003-..., pels dits conceptes, que al·lega que l'empresa ha estat objecte d'inspecció per part de l'inspector Sr. F., qui després de l'examen de la documentació sol·licitada ha considerat que l'epígraf correcte era el 501.3, per la qual cosa sol·licita l'anul·lació de la provisió impugnada.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- No hi ha dubte, després de veure la documentació que consta en l'expedient, que la interessada ha de tributar per l'epígraf 501.3 de l'impost sobre activitats econòmiques. En efecte, a l'escrit en què sol·licitava que es reconegués com a data d'alta en l'epígraf 501.3 la del 10 de juliol de 1997, substituint així la que s'havia presentat per l'epígraf 501.2, la recurrent acompanyà les seves declaracions per l'impost

sobre societats dels exercicis 1998 i 1999, i còpia dels TC-1, dels quals es desprèn que només té un treballador. De les actuacions inspectores resulta, segons l'informe de l'actuari, que mitjançant l'aportació de factures de l'entitat reclamant, s'ha comprovat que l'activitat que desenvolupa s'enquadra en l'epígraf 501.3, ja que les factures no sobrepassen els 36.060 euros i tots els treballs són de petites reformes. Encara que no ho digui de manera expressa, es dedueix que no es tracta d'una variació d'activitat, sinó que estructuralment l'empresa no està capacitada per a realitzar les obres descrites en l'epígraf 501.2, sinó tan sols les petites reparacions incloses en el 501.3.

Segon.- El problema que planteja el recurs és si aquesta tributació per l'epígraf 501.3 ha de regir a partir de l'exercici següent a l'exercici en què es posà de manifest l'error comès en la declaració, o bé ha de substituir també a la que s'havia fonamentat en l'epígraf 501.2 des de la data d'alta, amb la consegüent anul·lació de les liquidacions de 1998 i 1999 reclamades en constrenyiment, tal com sol·licita la interessada.

Tercer.- Seguint el fil de l'argumentació que es conté en la sentència del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya dictada el 26 d'octubre de 2001, i en vistes del que disposa l'article 10 del Reial decret 243/1995, de 17 de febrer, pel qual es dicten normes per a la gestió de l'impost, cal distingir entre aquelles declaracions de baixa que es fan amb efectes des de la data de la declaració i aquelles altres els efectes de les quals s'estenen a una data anterior, que coincideix amb el cessament efectiu de l'activitat. Així, l'article 10 del citat Reial decret diu: 1.- La declaració de baixa o de variació, referent a un període impositiu, ha de tenir efecte en la matrícula del període impositiu immediat següent. 2. Quan la data que es declari com el cessament en l'exercici de l'activitat sigui d'un exercici anterior al de presentació de la declaració de baixa i aquesta es presenti fora del termini assenyalat en l'article 7 d'aquest Reial decret, l'esmentada data de cessament ha de ser provada pel declarant". Així doncs, és possible declarar la baixa de l'impost amb efectes retroactius, sempre que al mateix temps es demostrï que efectivament s'havia deixat d'exercir l'activitat. En aquest cas, el citat article agrega que l'òrgan receptor de la declaració ha de comunicar la baixa a l'òrgan responsable de la liquidació i recaptació de l'impost, "sense perjudici dels recursos que siguin procedents contra les liquidacions que es puguin haver emès amb posterioritat a la data que es declari com el cessament".

Quart.- L'impost sobre activitats econòmiques, segons l'article 79 de la Llei reguladora de les hisendes locals, grava "el mer exercici en territori nacional d'activitats empresarials" i adopta una estructura en la qual es grava de manera diferent cada una de les activitats empresarials, de manera que cada un dels epígrafs i subepígrafs constitueix un fet imposable. Doncs bé, en el cas que ens ocupa es pot afirmar que la societat recurrent no realitzava el fet imposable pel qual se l'ha gravat, i això des del moment de l'inici de la seva activitat. Per aquest motiu, la seva nova declaració equival a una declaració de baixa del reiterat epígraf 501.2 des de la mateixa data en què es presentà la seva declaració d'alta, ja que el fet imposable d'aquest últim epígraf no s'arribà a realitzar mai.

Cinquè.- És cert que en aquests cas el procediment s'inicia per una declaració tributària del contribuent, i que l'article 116 de la Llei general tributària disposa que "les declaracions tributàries a què es refereix l'article 102 es presumeixen certes, i només les ha de poder rectificar el subjecte passiu mitjançant la prova que en fer-les s'incorregué en error de fet", sense que pròpiament el declarant hagi incorregut en error de fet, sinó en la qualificació i subsumpció jurídica de la seva activitat en els tipus legalment establerts. Però encara que l'error es qualifiqui com error de dret, hi ha un element addicional derivat de l'estructura de l'impost i que afecta a la pròpia existència del fet imposable, per la qual cosa el cas no es pot enquadrar estrictament a la dicotomia error de fet - error de dret, sinó que té uns efectes més amplis.

Sisè.- Tal com s'ha exposat abans, la redacció de l'article 10 del Reial decret 243/1995 es basa en la vinculació de l'impost al fet imposable, i és això el que permet acceptar declaracions de baixa que no s'ajustin als terminis establerts i fins i tot que aquestes declaracions tinguin efecte sobre les liquidacions tributàries practicades amb posterioritat a la data en què es reconegui que s'ha produït el cessament. Tal com feliçment defineix la situació la sentència citada, "mai existirà el pretès automatisme entre alta i exacció del tribut". És evident que l'automatisme es trasllada a la relació entre l'impost i l'exercici potencial de l'activitat.

Setè.- En la sentència citada es planteja el cas d'un funcionari que, tot i que es donà d'alta en l'impost per una activitat professional, no pogué exercir l'activitat perquè no obtingué la declaració de comptabilitat necessària. La sentència argumentava que "la prova completa que l'exercici de l'activitat no es pogué ni tan sols iniciar

perquè estava vedat legalment o per una altra circumstància provada i independent de la voluntat de l'interessat ha de comportar la desvirtuació de la declaració d'alta". En el cas que s'examina s'ha d'arribar a la mateixa conclusió, pel fet que s'ha demostrat que la naturalesa i estructura de l'empresa no permetia realitzar l'activitat per la qual inicialment es declarà l'alta, i per tant la realitat ha de portar a la desvirtuació de la declaració efectuada.

Per la qual cosa,

ES PROPOSA

ESTIMAR el recurs; ANUL·LAR les liquidacions reclamades en via de constrenyiment; PRACTICAR noves liquidacions pels exercicis 1998 i 1999 a partir de l'epígraf, i NOTIFICAR-LES a la societat recurrent per al seu ingrés en període voluntari de pagament.