

TRIBUNAL SUPREMO (SALA 3ª, SECC.2ª)
Sentencia 22 mayo 2002. [Rº Casación para Unificación de
Doctrina 678/1997]
Ponente Excmo. Sr. Rouanet Moscardó, Jaime.

Recurso para unificación de doctrina. IAE. Aplicación del módulo del 55% para determinar la superficie de los aparcamientos cubiertos.

El Tribunal estima el recurso de casación para la unificación de doctrina con la casación de la sentencia impugnada del Tribunal Superior de Justicia de Madrid y se anula la liquidación del Impuesto sobre Actividades Económicas, declarando adecuada a derecho la aplicación del módulo del 55% para determinar la superficie gravable de los aparcamientos cubiertos.

FUNDAMENTOS DE DERECHO.

Primero.- *La sentencia de instancia, cuyos datos básicos esenciales se han dejado sentados en el encabezamiento de esta resolución, se funda, en síntesis, en los siguientes argumentos:*

A) La cuestión controvertida se contrae a dilucidar si, en el cómputo de la superficie, como elemento para la determinación de la base imponible del IAE, en la actividad de explotación de aparcamientos subterráneos, resultan de aplicación las reducciones indicadas en las letras b) y j) de la Regla 14.1.F) de la Instrucción del RD Legislativo 1175/1990, de 28 Sep., o, más en concreto, si la reducción del 55% de la superficie prevista en la comentada Regla 14.1.F).b).6 de la citada Instrucción es de aplicación al caso a la vista de la excepción establecida en el apartado j) de la mencionada Regla...

Segundo.- *El presente recurso de casación para la unificación de doctrina se basa en que la sentencia de instancia es contradictoria con la de esta Sección y Sala del TS de 2 Jul. 1992, porque, aun cuando ésta segunda es producto de un recurso directo, en ambas resoluciones los litigantes se hallan en idéntica situación y la pretensión impetrada es, en base a unos mismos hechos, sustancialmente igual, ya que se busca el reconocimiento de la aplicación del módulo del 55% para determinar la superficie computable de los aparcamientos cubiertos (ex la citada Regla 14.1.F.b.6 de la Instrucción del RD Legislativo 1175/1990), a efectos del IAE, al no existir contradicción con lo dispuesto en la Regla 14.1.F.J. de la misma Instrucción.*

Y la doctrina de la mencionada sentencia contradictoria -que debe prevalecer, en opinión de la recurrente y de esta Sala- es la siguiente:

«La Regla 14, en el párr. 1, establece los “módulos indiciarios” de la actividad que se consideran “elementos tributarios”; señalándose, en el apartado F, lo que se entiende por locales, que el subapartado b) estima en la totalidad de su superficie, excepto cuando se trate de aparcamientos cubiertos, en que se reduce al 55% de la misma (caso 6).

Sin embargo, en el subapartado j) de la misma Regla 14.1Y) se establece que “el elemento tributario de locales no se aplicará en la determinación de aquellas cuotas para cuyo cálculo las Tarifas del Impuesto hayan tenido en cuenta, expresamente, como elemento tributario, la superficie de los locales, computada en metros cuadrados en los que se ejercen las actividades correspondientes”.

No existe, pues, contradicción. En el primer caso, se considera a los locales elemento tributario que opera como módulo indiciario de la actividad, bien por su superficie total, generalmente, o bien por el 55% de ella, cuando se trate de aparcamientos cubiertos. En el segundo, tratándose de supuestos en que las tarifas estén calculadas, precisamente, en función de la superficie de los locales, no entran éstos en juego como módulos indiciarios de la actividad que se consideren elementos tributarios, pues ya han sido tenidos en consideración para la fijación de la tarifa. Se trata, por tanto, de dos casos distintos donde la superficie de los locales opera de manera diferente, bien como componente de la base o bien como integrante para la determinación del tipo tarifario.»

Tercero.- *Como ya se ha apuntado, procede estimar el presente recurso de casación para la unificación de doctrina, habida cuenta que:*

A) No existe contradicción entre los dos casos acabados de exponer, pues, en el primero, se computa, para determinar la base imponible, la superficie total, o bien, en el supuesto de aparcamientos subterráneos, el 55% de la misma.

La Administración municipal no aplica el índice del 55% de la superficie en razón a la interpretación que efectúa del apartado j) de la Regla 14.1.F, pero el criterio que utiliza carece del pertinente apoyo jurídico (como se apunta en la sentencia del TS de 2 Jul. 1992), en tanto en cuanto:

-La norma específica del ap. 6 de la Regla 14.1.F.b, que fija tal índice del 55% para los aparcamientos subterráneos, no puede quedar inaplicada por la norma genérica (referida a todas las demás actividades) contenida en el apartado j), salvo grave incongruencia de técnica jurídica.

- La explicación de lo previsto en el citado apartado j) es muy clara, pues:

a. El elemento tributario «superficie» al que dicho apartado se refiere no es otro que aquel que permite servir como módulo indiciario de la cuota (que permite medir el flujo productivo de una actividad por razón de la superficie -en un impuesto sobre la renta presunta o el producto potencial-).

b. Dicho elemento es el señalado, con exclusividad, en los Cuadros I, II y III del apartado d) -que se aplican para cuantificar el elemento «superficie»-, pues basta examinar todos y cada uno de los epígrafes de las Tarifas del RD Leg. 1175/1990, que comprenden todas las actividades, para sacar la conclusión de que en ninguno de ellos se cuantifica la cuota en función de dicho elemento tributario superficial (salvo en los tres epígrafes del Grupo 751, entre ellos el 2, que nos ocupa); es decir, el elemento tributario de la superficie sólo puede extraerse genéricamente de los tres Cuadros, salvo la excepción de los tres epígrafes citados, únicos en los que, para el cálculo de las cuotas de las tarifas, exclusivamente se tiene en cuenta, expresamente, de forma directa, la superficie de los locales.

c. Y, de ahí, que el mencionado apartado j) se refiere necesariamente, a que en los tres epígrafes del 751 no se puede aplicar el elemento tributario «superficie» reflejado en los Cuadros, concretamente en el II; y a que en esos tres epígrafes se aplicará directamente el elemento tributario «superficie» determinado en los propios epígrafes.

- El elemento tributario «superficie» se determina o bien directamente, en los tres indicados epígrafes, o bien indirectamente, en todos los demás epígrafes, a través de los tres Cuadros del apartado d).

D) Por exclusión, las normas moduladoras reseñadas en los seis apartados de la Regla 14.1.F.b., que fijan los criterios de naturaleza cualitativa para determinar la superficie (no inmediatamente para cuantificar la cuota), no son, por tanto, elementos tributarios cuantificadores (pues tal finalidad se confía normativamente a los Cuadros o a los tres epígrafes citados), sino resortes técnicos cualitativos que sirven para efectuar el cómputo previo de la superficie gravable.

Por ello, los seis apartados de la letra b) reflejan índices en función de la rentabilidad presunta de las distintas actividades desarrolladas en los locales (así, el 55% de la superficie de los aparcamientos subterráneos o cubiertos).

Dichos índices tienen una función previa cualificadora de la superficie liquidable, y, como especifica claramente la parte recurrente, una vez determinada la misma, tal superficie liquidable es la que se grava, cuantificando la cuota, bien aplicando los módulos de los tres Cuadros o bien los de los tres epígrafes 751.1, 2 y 3, en su caso.

En consecuencia, si la Regla 14.1.F.b.6 establece que «los aparcamientos cubiertos» han de computarse por el 55% de su superficie, no es una norma que pueda devenir inaplicada, sino que ha de conjugarse su alcance con el contenido del apartado j) visto, para llegar a una interpretación coherente (como es la reflejada en la sentencia contrapuesta de 2 Jul. 1992).

E) La tesis sustentada por la sentencia de instancia contraviene la doctrina contenida en la del TS acabada de citar...

Las pretensiones de los dos supuestos expresados en las sentencias contrapuestas son prácticamente iguales, pues se solicita la determinación de la superficie de los aparcamientos cubiertos aplicando el módulo del 55%, por no ser contradictoria su aplicación a lo previsto en el apartado j) analizado.

Y, al no estimarlo así la sentencia de instancia, se infringe el art. 85 de la L 39/1988, al no concretarse la cuota tributaria de acuerdo con los preceptos de dicha Ley y de la Regla 14.1.F.b.6 y letra j del RD Leg. 1175/1990.

Cuarto.- *Procediendo, por tanto, estimar el presente recurso, debe casarse y anularse la sentencia impugnada y resolverse el debate planteado con pronunciamientos ajustados a derecho, modificando las declaraciones contenidas y las situaciones creadas por la sentencia de instancia.*

En consecuencia, se estima el recurso contencioso administrativo de instancia y se anulan las liquidaciones tributarias del IAE objeto de controversia, ordenándose que se proceda a su rectificación en el sentido de determinar la superficie de los aparcamientos cubiertos en el 55% de su extensión.