

Expediente: 1030/21

El Consell Tributari, reunido en sesión de 9 de marzo de 2022, conociendo del recurso presentado por NL, SL, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- Es objeto del presente recurso la liquidación del impuesto sobre actividades económicas, número de recibo EE-2020-1-00-..., girada por la actividad desarrollada en el inmueble sito en c/ ...

2.- La recurrente alega que, con motivo de la crisis sanitaria del Covid-19, se ha visto obligada a cerrar el establecimiento hotelero ubicado en la calle ..., en el que ejerce sus actividades empresariales.

Indica que en el recibo del Impuesto sobre Actividades Económicas del ejercicio 2020 no se refleja el período de inactividad establecido por imperativo legal.

Por ello entiende que el recibo del IAE núm. EE2020 1 00 ... por importe de 2.591,87 euros debe ser considerado nulo por no ajustarse a derecho en base a las siguientes alegaciones:

- Nulidad del recibo por exceder del 15% del beneficio medio presunto de la actividad gravada. Considera que, debido a las restricciones, no ha podido ejercer su actividad empresarial en condiciones de normalidad. Este hecho conlleva una reducción drástica del beneficio medio presunto de tal manera que, los importes de las tarifas del recibo del IAE correspondientes al epígrafe 681 “servicio de hospedaje en hoteles y moteles”, vulneran la prohibición prevista en el art. 85.1 del texto refundido de la ley reguladora de las haciendas locales en lo relativo a que las tarifas no pueden superar el 15% del beneficio presunto de la actividad.

Por ello, entiende que las tarifas aplicadas en el recibo impugnado son confiscatorias y se vulnera el principio de capacidad económica.

En el recurso de alzada indica expresamente que impugna indirectamente la Ordenanza fiscal reguladora del IAE y el Real Decreto Legislativo 1175/1990 por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del IAE por contravenir el límite del 15% previsto en el art. 85.1 del TRLRHL.

- Inexistencia de hecho imponible durante el período de inactividad. Vulneración de los principios de igualdad y de capacidad económica.

- Alega la Regla 14.4 de la instrucción del IAE en cuanto a la paralización de industria.
- También alega la Regla 14.3 de la instrucción del IAE que contempla una reducción de la tributación en los casos de sectores en crisis. Considera que la crisis sanitaria ha conllevado la adopción de un gran número de medidas legales para hacer frente a la crisis.
- Vulneración del principio de igualdad por entender que en los últimos años se han adoptado normas que prevén reducciones en el IAE para paliar los daños causados por circunstancias excepcionales, como es el caso de temporales, situaciones meteorológicas extremas y otras situaciones catastróficas, como los movimientos sísmicos. Considera que estas previsiones también deberían ser de aplicación a la actual crisis sanitaria.

Entiende que, en aras del principio de igualdad, debe aplicarse la reducción del IAE durante el período en que por imperativo legal no ha podido ejercer la actividad.

- Los elementos tributarios contenidos en el recibo son incorrectos. Expone que la utilización de los elementos tributarios no dependía de su voluntad sino que venía motivada por la declaración del estado de alarma, por ello considera que debería rectificarse el número de elementos tributarios contenidos en el recibo, ajustándose a las limitaciones establecidas en las distintas fases del plan de prevención del Covid-19.

3.- De la documentación incorporada al expediente, los antecedentes del mismo y el Informe del IMH se desprende la siguiente relación de hechos:

- El 21 de mayo de 2020 el Institut Municipal d'Hisenda publicó en el Butlletí Oficial de la Província de Barcelona un edicto informando que la Matrícula del Impuesto sobre Actividades Económicas elaborada por la Administración Tributaria del Estado se encontraba

en las dependencias municipales a disposición del público para que pueda ser examinada por los interesados legítimos.

También se indicó que contra la matrícula se podía interponer recurso potestativo de reposición ante la Agencia Tributaria del Estado o bien reclamación económico administrativa frente el Tribunal Económico Administrativo Regional de Catalunya.

- El 14 de septiembre de 2020 el Institut Municipal d'Hisenda publicó en el Butlletí Oficial de la Província de Barcelona un edicto con la aprobación del padrón de contribuyentes del Impuesto sobre Actividades Económicas del ejercicio 2020. En el edicto se informó que en el plazo de un mes se podrá interponer un recurso de alzada contra las liquidaciones. En caso de desestimación del recurso de alzada se podrá interponer recurso contencioso administrativo.

- El Institut Municipal d'Hisenda ha girado el recibo del Impuesto sobre Actividades Económicas del ejercicio 2020 núm. EE-2020-1-00-... por importe de 2.591,87 euros, que ha sido pagado por la recurrente el 22 de octubre de 2020.

En el recibo del impuesto se contienen los siguientes parámetros:

- a) Coeficiente ponderación: 1,29
- b) Sección: empresarial
- c) Epígrafe o grupo: 681 servicios de hospedaje en hoteles y moteles
- d) Fecha de inicio: 2 de abril de 2015
- e) Elementos tributarios:
 - a. Categoría (4)
 - b. Habitaciones (20)
- f) Precio de los elementos tributarios (unidad): habitaciones 9,952760
- g) Dirección de la actividad: ...
 - a. Categoría calle: C
 - b. Coeficiente situación: 2,95
- h) Superficie total: 980,00 m²
- i) Superficie computable: 588,00 m²
- j) Cuota mínima municipal: 199,06€ (tarifa) + 409,79€ (valor m²)
- k) Cuota Ayuntamiento: $(199,06+409,79)*1,29*2,95 = 2.316,97€$
- l) Recargo provincial. 35% sobre cuota mínima municipal x coeficiente ponderación:
274,90€
- m) Total a ingresar: 2.591,87 euros.

- El Institut Municipal d'Hisenda ha formulado consultas al censo del IAE gestionado por la Agencia Tributaria. De acuerdo con la información contenida en el censo, la mercantil ... con CIF ..., no se encuentra exenta del impuesto y el importe neto de la cifra de negocios para el año 2020 asciende a 1.339.815 euros.

También se incluyen los siguientes datos en la matrícula del impuesto:

- a) Tipo de cuota: municipal
- b) Tipo de actividad: empresarial
- c) Epígrafe 681, "hospedaje en hoteles y moteles"
- d) Domicilio de la actividad: ...
- e) Fecha de inicio de la actividad: 2 de abril de 2015
- f) Elementos tributarios del epígrafe:
 - a. Categoría: Cuatro estrellas
 - b. Habitaciones o alojamientos: 20
- g) Local (cuota municipal):
 - a. Superficie total: 980
 - b. Superficie computable: 588
- h) Cálculo de la cuota de tarifa:
 - a. Cuota elementos tributarios 199,06
 - b. Valor elemento superficie: 409,80
 - i. Cuota elemento superficie: 409,80
 - c. Coeficiente corrector 1,0
 - d. Cuota de tarifa o importe mínimo: 608,86

4.- El Institut Municipal d'Hisenda propone la desestimación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- A) La cuota del impuesto sobre actividades económicas correspondiente 2020, ahora impugnada, de conformidad con lo que establece el artículo 102.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, se notificó de forma colectiva mediante edicto publicado en el Boletín Oficial de la Provincia en fecha 14 de septiembre 2020 siendo el último día de exposición pública del padrón de contribuyentes del impuesto el 5 de octubre de 2020.

Si bien se podría determinar que el recurso ha sido presentado fuera del plazo de un mes, según prescribe el artículo 46.1 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por el que se aprueba el régimen especial del municipio de Barcelona y el artículo 14.2 c) del RD Legislativo 2/2004,

de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales (TRLRHL), el artículo 223.1 párrafo 2º de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, permite la interposición del recurso de reposición en el plazo de un mes a contar des del día siguiente en que finalice el período voluntario de pago del impuesto, cuando se trate de deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva, como es aquí el caso.

Así, de conformidad con el calendario de cobro de las exacciones municipales del Ayuntamiento de Barcelona para el 2020, publicado en el Boletín Oficial de la Provincia de Barcelona, el día 24 de diciembre de 2019 el plazo de pago del impuesto sobre actividades económicas para los recibos no domiciliados finalizaba el día 1 de diciembre y el de los domiciliados el 23 de diciembre de 2020.

Por tanto, el recurso interpuesto el día 20 de noviembre de 2020 ha sido presentado dentro del plazo de un mes previsto en la normativa anteriormente citada y, en consecuencia, procede admitir el recurso de alzada interpuesto.

B) El recurrente impugna también el Real Decreto Legislativo 1175/1990 en base a que dicho texto conculca lo establecido en el art. 85 el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales. Sin perjuicio de que en el supuesto de que existiera esta contradicción, la Ley posterior hubiese derogado la anterior, es claro que no cabe que mediante recursos administrativos se recurran disposiciones con fuerza de Ley, tanto por su mismo objeto como por la evidente falta de legitimación.

La Ley General Tributaria (LGT), en su art. 227, relaciona los actos susceptibles de reclamación económico-administrativa, entre los que no se encuentran los Reales Decretos Legislativos.

Por su parte, el art. 1.1 de la Ley 29/1988, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, relativo al ámbito de aplicación de la Ley, establece que los Juzgados y Tribunales del orden contencioso-administrativo conocerán de las pretensiones que se deduzcan en relación con los Decretos Legislativos cuando excedan los límites de la delegación. El recurrente no ha invocado que la citada disposición exceda la delegación, por lo que el recurso, en este punto, debe inadmitirse.

Segundo.- En primer lugar, y con el fin de centrar la cuestión planteada por la sociedad recurrente se reproduce a continuación el marco normativo del impuesto sobre actividades

económicas que es el que da cobertura legal a la liquidación exigida a la sociedad recurrente y que ahora es motivo de su disconformidad.

El Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante TRLRHL) regula el impuesto sobre actividades económicas en sus artículos 78 y siguientes.

Establece en el artículo 78.1:

“el Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto.

El artículo 85 de la misma ley en relación a las tarifas del impuesto prevé que:

“1. Las tarifas del impuesto, en las que se fijarán las cuotas mínimas, así como la Instrucción para su aplicación, se aprobarán por real decreto legislativo del Gobierno, que será dictado en virtud de la presente delegación legislativa al amparo de lo dispuesto en el artículo 82 de la Constitución. 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.

(...)

Cuarta.-Las cuotas resultantes de la aplicación de las tarifas no podrán exceder del 15 por ciento del beneficio medio 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.

2. El plazo para el ejercicio de la delegación legislativa concedida al Gobierno en el apartado 1 de este artículo será de un año a contar desde la fecha de entrada en vigor de esta ley.

(...)



4. Las cuotas del impuesto se exaccionarán y distribuirán con arreglo a las normas siguientes:

A) La exacción de las cuotas mínimas municipales se llevará a cabo por el ayuntamiento en cuyo término municipal tenga lugar la realización de las respectivas actividades (...)

5. Las Leyes de Presupuestos Generales del Estado podrán modificar las tarifas del impuesto, así como la Instrucción para su aplicación, y actualizar las cuotas en ellas contenidas.

Se autoriza al Gobierno para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de las tarifas e Instrucción del impuesto.”

En el artículo 86 se regula el coeficiente de ponderación, estableciéndose que, sobre las cuotas municipales, provinciales o nacionales fijadas en las tarifas del impuesto se aplicará, en todo caso, un coeficiente, que variará en función del importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo. Se establece un coeficiente de ponderación de 1,29 cuando la cifra de negocios esté comprendida entre 1.000.000 y los 5.000.000 de euros. En el caso que ahora nos ocupa, la cifra de negocios de la sociedad recurrente asciende a 1.339.815 euros. En la liquidación impugnada se ha aplicado un coeficiente del 1,29.

El artículo 87 prevé que sobre las cuotas modificadas por la aplicación del coeficiente de ponderación detallado en el artículo anterior, los ayuntamientos podrán establecer una escala de coeficientes que pondere la situación física del local dentro de cada término municipal, atendiendo a la categoría de la calle en que radique. Dicho coeficiente no podrá ser inferior a 0,4 ni superior a 3,8.

La Ordenanza Fiscal núm. 1.4 reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas establece en su artículo 5.3 que, de acuerdo con el artículo 87 del TRLRHL, sobre las cuotas municipales de tarifa, incrementadas por la aplicación del coeficiente de ponderación se aplicará el coeficiente que corresponda en función de la categoría de calle en que esté situado el local donde se ejerza la actividad, siendo el 2,95 para las calles incluidas dentro de la categoría C. ... en la que se ubica el establecimiento hotelero en la que ... ejerce su actividad empresarial está considerada como de categoría C. En la liquidación impugnada se ha aplicado un coeficiente de situación del 2,95.

En el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas se prevé que para las

actividades empresariales englobadas en el epígrafe 681, la cuota de los hoteles de cuatro estrellas es de 9,952760 euros por habitación.

De acuerdo con la información contenida en la matrícula del IAE gestionada por la Administración tributaria estatal, ... está clasificada como categoría “cuatro estrellas” y dispone de 20 habitaciones. La cuota por elementos tributarios asciende a 199,06 euros y la cuota por el elemento superficie asciende a 409,80 euros, siendo el total de la cuota de tarifa o importe mínimo de 608,86 euros.

Los elementos tributarios aplicados por el Institut Municipal d’Hisenda en la liquidación ahora impugnada coinciden exactamente con los importes consignados en la matrícula del IAE, no habiéndose desviado en ninguna de las cantidades previstas.

Tercero.- Respecto de la gestión tributaria del impuesto que ahora nos ocupa, el artículo 90 del TRLRHL prevé que ésta se realizará a partir de la matrícula del IAE que se formará anualmente para cada término y estará constituida por censos comprensivos de las actividades económicas, sujetos pasivos, cuotas mínimas y, en su caso, del recargo provincial. Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar las correspondientes declaraciones censales de alta manifestando todos los elementos necesarios para su inclusión en la matrícula y las variaciones de orden físico, económico o jurídico que se produzcan en el ejercicio de las actividades gravadas y que tengan trascendencia a efectos de este impuesto.

En el artículo 91 se regula la formación de la matrícula, la calificación de las actividades económicas, el señalamiento de las cuotas correspondientes y, en general la gestión censal del tributo que se llevará a cabo por la administración tributaria del Estado. En cambio la liquidación, recaudación y la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria la realizarán los ayuntamientos, que comprenderá, entre otras funciones, la realización de las liquidaciones conducentes a la determinación de las deudas tributarias y emisión de los instrumentos de cobro, así como la resolución de los recursos que se interpongan contra los actos de liquidación.

En todo caso el conocimiento de las reclamaciones que se interpongan contra los actos de gestión censal dictados por la Administración tributaria del Estado corresponderá a los Tribunales Económico-Administrativos del Estado.

El Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de Gestión Censal del Impuesto, en su artículo 2.1 establece que el IAE se gestionará a partir



de su matrícula, que será formada anualmente por la Administración tributaria del Estado y estará constituida por los censos comprensivos de los sujetos pasivos que ejerzan actividades económicas. En el art. 15 prevé los recursos contra actos censales y liquidatorios.

“1. Previo el potestativo recurso de reposición, corresponderá a los Tribunales Económico-administrativos el conocimiento de las reclamaciones que se interpongan contra los actos de la Administración tributaria del Estado relativos a la calificación de actividades económicas, asignación de grupos o epígrafes y determinación de las cuotas resultantes de aplicar las tarifas e Instrucción del impuesto.”

De acuerdo con la normativa expuesta, el impuesto se gestiona a partir de la matrícula del mismo, siendo competencia de la Administración Tributaria del Estado la formación de esta, mientras que corresponde al Ayuntamiento de Barcelona la gestión tributaria del impuesto, que comprende la práctica de las oportunas liquidaciones. Por tanto, nos encontramos en un supuesto de competencias compartidas entre dos administraciones respecto del mismo tributo.

El Ayuntamiento de Barcelona dispone de competencias en cuanto a la práctica de la correspondiente liquidación y de los recursos que contra ella puedan interponerse en relación a la adecuación de esta a los datos contenidos en la matrícula del impuesto, no pudiendo entrar a conocer aquellos actos de gestión censal y de formación de la matrícula, cuyo conocimiento corresponde a la Administración tributaria estatal.

En este sentido se expresa el dictamen del Consell Tributari de Barcelona de fecha 21 de mayo de 2008 dictado en el expediente 441/6 en el que se interpreta que:

“Décimo.- Se produce pues una concurrencia de competencias en la aplicación de lo determinado en el artículo 83.1,c) de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (modificado por la Ley 51/2002), en cuanto a la exención a favor de los sujetos pasivos del impuesto de sociedades que tuvieran un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros: la de la confección de la imprescindible matrícula de obligados al pago del IAE, a cargo de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que ya deberá tener en cuenta las entidades exentas como no sujetas al pago del impuesto; y la de la concesión o denegación de la exención correspondiente, que pertenece exclusivamente al Ayuntamiento, y que deberá entender en el supuesto en que el contribuyente recurra alegando la exención contra la inclusión suya en aquella matrícula. Por lo tanto es procedente la intervención municipal en nuestro caso, siendo empero lógico que el Ayuntamiento acuda a obtener datos al efecto de la Agencia Estatal Tributaria, por su conocimiento de los correspondientes sobre la cifra de

negocios propios del impuesto de sociedades -tributo de tramitación y resolución a cargo de la precitada Agencia-, al ser imprescindibles, como resulta también de la propia redacción del artículo 83.1,c), reglas de su párrafo 5º.”

Cuarto.- La sociedad interesada solicita la nulidad del recibo del IAE por considerar que la cuota del impuesto supera el 15% del beneficio medio presunto de la actividad gravada. Impugna indirectamente la Ordenanza fiscal reguladora del IAE y el Real Decreto Legislativo 1175/1990 por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del IAE por contravenir el límite del 15% previsto en el art. 85.1 del TRLRHL.

También considera que los elementos tributarios contenidos en el recibo son incorrectos, debiendo ajustarse a las limitaciones establecidas en las distintas fases del plan de prevención del Covid-19.

Teniendo en cuenta la normativa anteriormente detallada, y de acuerdo con el artículo 85 del TRLRHL la determinación de las tarifas del impuesto, las cuotas mínimas y la instrucción para su aplicación deberán ser aprobadas por real decreto legislativo del Gobierno. Éstas podrán ser modificadas por las Leyes de presupuestos generales del Estado.

Es decir, el Ayuntamiento de Barcelona no es competente para establecer ni para modificar las cuotas mínimas previstas en las tarifas del impuesto. Su determinación debe ser realizada mediante norma con rango de ley emanada del Gobierno del Estado.

En consecuencia con ello, las alegaciones formuladas por la recurrente, en relación a que las tarifas del impuesto aplicadas en la liquidación del impuesto en cuestión superan el 15% del beneficio medio presunto no pueden ser tenidas en cuenta por cuanto el Ayuntamiento no es competente para su determinación ni tampoco para modificarlas. Esta es una función que corresponde a la Administración tributaria estatal.

En relación a la consideración que los elementos tributarios aplicados en la liquidación son incorrectos, es preciso tener en cuenta que el IAE es un impuesto de gestión compartida en el que la formación y gestión de la matrícula la realiza la Administración tributaria estatal y la liquidación y recaudación del impuesto lo realiza el Ayuntamiento de Barcelona. Tal y como se ha detallado en la relación de hechos de este escrito, los elementos tributarios consignados en la liquidación ahora impugnada coinciden exactamente con la información contenida en la matrícula del impuesto.

De todo ello cabe deducir que en vía de recurso contra el acto de liquidación del impuesto, solo procede examinar los posibles vicios de las liquidaciones que, el Ayuntamiento en el ejercicio de su función gestora del impuesto haya podido cometer, habida cuenta que en lo relativo a la gestión censal, esta administración municipal no tiene competencia. Por el contrario, si el motivo de impugnación recae sobre cuestiones que tienen que ver con el censo o la matrícula del impuesto, que sirven de base para la posterior gestión tributaria, dicha liquidación debe aceptarse conforme a derecho en base a la presunción de veracidad y de ejecutividad de los elementos que integran la matrícula, no siendo posible impugnar de forma indirecta mediante el recurso contra el acto de liquidación, las actuaciones censales competencia de la Administración tributaria del Estado.

En conclusión con ello, podemos afirmar que el Institut Municipal d'Hisenda ha practicado la liquidación ahora impugnada correctamente, siguiendo escrupulosamente los elementos tributarios contenidos en la matrícula del impuesto gestionado por la Administración estatal.

Así, de acuerdo con el artículo 91 del TRLRHL, en todo caso el conocimiento de las reclamaciones que se interpongan contra los actos de gestión censal dictados por la Administración tributaria del Estado corresponderá a los Tribunales Económico-Administrativos del Estado.

Quinto.- La recurrente también expone que, mediante su recurso impugna indirectamente la Ordenanza Fiscal i el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la Instrucción del IAE.

El artículo 113.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del régimen local establece que contra los actos que pongan fin a las reclamaciones formuladas en relación con los acuerdos de las Corporaciones en materia de presupuestos, imposición, aplicación y efectividad de tributos o aprobación y modificación de Ordenanzas fiscales, los interesados podrán interponer directamente el recurso contencioso- administrativo.

Por ello, las cuestiones formuladas por la recurrente en relación a la nulidad de los preceptos de la Ordenanza fiscal núm. 1.4 reguladora del impuesto sobre actividades económicas no serán analizados en este escrito, ya que el conocimiento de tales cuestiones son competencia de la jurisdicción contencioso administrativa.

Del mismo modo, el conocimiento de las cuestiones relativas a la ilegalidad del RDL 1175/1990 corresponde a la jurisdicción ordinaria o a la constitucional, escapando tales aspectos de las competencias del Ayuntamiento de Barcelona.

Por otra parte, de acuerdo con el art. 2.2 del Reglamento orgánico del Consell Tributari quedan excluidas de su función las reclamaciones que se presenten contra los actos de aprobación de las ordenanzas fiscales.

Sexto.- ... solicita la nulidad de la liquidación del IAE en cuestión por considerar que no se ha producido el hecho imponible del impuesto durante el período de inactividad. Alega la vulneración de los principios de igualdad y de capacidad económica.

Respecto del principio de capacidad económica, el artículo 31.1 de la Constitución establece que:

“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá carácter confiscatorio”.

El artículo 3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece que la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.

Cabe recordar que el hecho imponible del IAE está constituido, a tenor de lo dispuesto en el artículo 78.1 del TRLRHL, por *el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto*, de manera que lo que se sujeta a gravamen es el mero ejercicio en territorio nacional de una actividad económica, sin consideración alguna, en principio, a las circunstancias que puedan concurrir en tal ejercicio.

El IAE es un impuesto directo, de naturaleza real y objetiva, lo que supone que a la hora de determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria no se tiene en cuenta la situación personal del sujeto pasivo, sino únicamente criterios objetivos concurrentes en actividades gravadas, desvinculando su obligatoriedad del resultado de la actividad, incluso en aquellos casos en que el beneficio sea cero o existan pérdidas.

Los tribunales se han pronunciado a favor de la legalidad del impuesto en numerosas sentencias, sentando doctrina favorable a su adecuación constitucional, en el sentido que en el IAE es suficiente para que el principio constitucional de capacidad económica quede salvaguardado con que la capacidad económica exista como riqueza o renta, real o potencial,



en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto. Y ello, porque se insiste, que el impuesto discutido no tiene en consideración la capacidad económica concreta e individual del sujeto pasivo, sin que ello suponga una total desvinculación del principio de capacidad económica, toda vez que las cuotas mínimas del impuesto se fijan atendiendo al beneficio medio de las distintas actividades gravadas. Y en todo caso, hay que recordar que una de las características de este impuesto, es que su hecho imponible se produce con independencia de que en el ejercicio de la actividad sujeta a gravamen el titular obtenga o no beneficio, o incluso tenga pérdidas, ya que es esa actividad que ejerce la que pone de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

La sentencia del Tribunal Constitucional 193/2004 destaca al respecto que el IAE pretende gravar la capacidad económica que se concreta en la riqueza potencial puesta de manifiesto por el ejercicio de una actividad económica en un determinado periodo temporal, que, en principio, coincide con el año natural, de manera que las cuotas tributarias derivadas de aplicar las tarifas del impuesto se exigen en función de la riqueza potencial que el legislador atribuye al ejercicio de una actividad económica durante un año natural.

Así, el Tribunal Constitucional interpreta que:

*“(…) como ya constató la STC 168/2004, de 6 de octubre, grava dichas actividades en razón de que son **“potencialmente generadoras de ingresos económicos para quienes las realizan, ingresos que se miden en función del beneficio medio presunto”** (FJ 8). La expresión “mero” ejercicio utilizada en la definición de su hecho imponible cobra sentido en cuanto que el IAE recae sobre el **“beneficio medio presunto” —no real— de la actividad gravada**, como precisa el artículo 85.1.4 del texto refundido de la Ley de haciendas locales.*

(…)

*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”.

(...)

Así las cosas, la relación entre el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y el IAE guarda notable parecido en términos de equiparación a la que este Tribunal tuvo ocasión de identificar entre el IAE y el impuesto sobre depósitos en entidades de crédito, tal y como así lo declaró en la STC 210/2012, FJ 6.

(...)

*En particular, la STC 210/2012 subrayaba, como ahora debemos hacerlo también, 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 capten 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”.***

La sentencia de la Sala Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 31 de mayo de 2004 (RJ 2004\4170), que en el fundamento jurídico cuarto dispone:

“CUARTO.- Como se especifica en tres sentencias de esta Sala y Sección de 15 de junio de 1996 (RJ 1996, 6680) , (RJ 1996, 6681) , (RJ 1996, 6682) , toda la historia de la Contribución Industrial permite inferir, a través de muchos de los criterios conceptuales que en la misma aparecen utilizados (el reparto gremial, los recargos supletorios, la imposición sobre el volumen de ventas –según coeficientes por clases de contribuyentes–, el régimen de las empresas individuales en la llamada Tarifa III de la Contribución de Utilidades, la Cuota de Licencia y la Cuota de Beneficios , y, especialmente, las diversas y cada vez más complejas y perfeccionadas Tarifas), que su anhelo ha girado, desde la Ley de 23 de mayo de 1845, creadora del Subsidio de la Industria y el Comercio, a la presente Ley 39/1988 (RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851) , de Haciendas Locales, en torno a la consecución de la «subjetivación» del tributo, intentando que fuera proporcional a su objeto, es decir, al rendimiento realmente obtenido.



Sin embargo, el objeto del nuevo IAE, producto, en la citada Ley 39/1988, de la fusión de cinco tributos preexistentes en la normativa precedente, no es, ya, gravar los rendimientos netos derivados de las actividades empresariales, profesionales y artísticas (como ocurría con la antigua Contribución Industrial, con la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial y, por último, con el Impuesto sobre Actividades Comerciales e Industriales), finalidad que ahora corresponde a los Impuestos establecidos sobre la Renta, sino gravar, simplemente, «el mero ejercicio», en el territorio nacional, de las antes citadas actividades empresariales, profesionales y artísticas, con lo que, por mor de tal cambio de objeto y de objetivo, ya no es consustancial al mismo lograr la adecuación proporcional de las cuotas al rendimiento neto de cada contribuyente.

Por eso, el IAE puede calificarse de Impuesto «directo» (pues no grava, según lo dicho, la creación, circulación o consumo de la riqueza, sino el ejercicio de las actividades económicas, cuantificándose en atención al « beneficio medio presunto o indiciario» del sector en que se inserta la actividad –artículos 79 y 86.1.4 de la Ley 39/1988–, ni existe, tampoco, en dicha Ley previsión, obligación o derecho alguno para que el sujeto pasivo traslade o repercuta el gravamen), «real» (en cuanto grava una manifestación de riqueza que puede ser especificada sin ponerla en relación con una determinada persona), «de producto» (el derivado de una concreta fuente, como es el ejercicio de las actividades económicas, pero sin identificarlo con el beneficio real obtenido por el sujeto pasivo, sino con el simple beneficio medio presunto del sector económico en que se enmarca la actividad), «objetivo» (al cuantificarse el gravamen atendiendo sólo a criterios materiales concurrentes en las actividades gravadas) y «de gestión compartida» (censal y tributaria, atribuidas, respectivamente, a la Administración del Estado y a la Municipal).

Parece obvio, pues, a tenor de la regulación contenida en los artículos 79 a 92 de la comentada Ley 39/1988, que el IAE se exige, in genere, con independencia de cuál sea el resultado de la actividad, e, incluso, existiendo beneficio cero o, también, pérdidas (tal como se ha señalado, tanto en referencia a las Licencias Fiscales como al IAE, en las Contestaciones de la DGCHT de 22 de abril de 1986, 17 de diciembre de 1990 y 26 de noviembre de 1991, en las que se indica que «el hecho imponible del impuesto se realiza con independencia de que exista o no ánimo de lucro en el ejercicio de la actividad»). Es decir, su llamado «objeto-material», la riqueza gravada, no se refiere para nada al producto, beneficio o renta derivado del ejercicio de la actividad (que es el «objeto-final» o lo que debería ser normalmente gravado), sino que está conectado a ese mero ejercicio, que es, por sí, ya, la manifestación de riqueza susceptible de ser gravada.”

En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo, de 7 de octubre de 2002, dictada en el recurso de casación núm. 7296/1997 (RJ 2002\10039), que considera que no se ha vulnerado el principio de capacidad económica, aun acreditándose la existencia de pérdidas. Así, el fundamento jurídico segundo dispone:

“SEGUNDO.- Planteada así la controversia, y respecto del primero de los motivos casacionales antes concretados –amparado, como los restantes, en el art. 95.1.4º de la Ley Jurisdiccional (RCL 1956, 1890; NDL 18435) aquí aplicable, actual 88.1.d) de la vigente (RCL 1998, 1741) –, es decir, el que contempla la infracción del art. 31.1 de la Constitución al no haber tenido la recurrente beneficios –sólo contabilizó pérdidas– en los ejercicios de 1993 y 1994 (también en el de 1995, aunque éste no esté incluido en el período a que la liquidación inicialmente impugnada se refería) y resultar, por tanto, y en su criterio, desconocidos los principios de capacidad económica y de proscripción de la confiscatoriedad de los tributos, esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse acerca del particular.

Así, como tienen declarado las Sentencias de 20 de noviembre de 2001 [RJ 2002, 3210] (recurso de casación 2855/1996), 3 de abril (RJ 2002, 4553) , 22 de mayo (RJ 2002, 6267) y 16 de julio de 2002 [RJ 2002, 7663] (recursos de casación 9444/1996, 678 y 4639 de 1997, estos dos últimos de casación para unificación de doctrina), recogiendo criterios de las tres de 15 de junio de 1996 (RJ 1996, 6680 y 6681 y 6682) , toda la historia de la Contribución Industrial permite inferir, a través de muchos de los criterios conceptuales que en la misma aparecen utilizados (el reparto gremial, los recargos supletorios, la imposición sobre el volumen de ventas –según coeficientes por clases de contribuyentes–, el régimen de las empresas individuales en la llamada Tarifa III de la Contribución de Utilidades, la Cuota de Licencia y la Cuota de Beneficios, y, especialmente, las diversas y cada vez más complejas y perfeccionadas Tarifas), que su anhelo ha girado, desde la Ley de 23 de mayo de 1845, creadora del Subsidio de la Industria y el Comercio, a la presente Ley 39/1988, de Haciendas Locales, en torno a la consecución de la «subjetivación» del tributo, intentando que fuera proporcional a su objeto, es decir, al rendimiento realmente obtenido.

Sin embargo, el objeto del nuevo IAE, producto, en la citada Ley 39/1988, de la fusión de cinco tributos preexistentes en la normativa precedente, no es ya gravar los rendimientos netos derivados de las actividades empresariales –y profesionales y artísticas– (como ocurría con la antigua Contribución Industrial, con la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial y, por último, con el Impuesto sobre Actividades Comerciales e Industriales), finalidad que ahora corresponde a los Impuestos establecidos sobre la Renta, sino gravar, simplemente, «el mero ejercicio», en el



territorio nacional, de las antes citadas actividades empresariales, profesionales y artísticas, con lo que, por causa de tal cambio de objeto y de objetivo, ya no es consustancial al mismo lograr la adecuación proporcional de las cuotas al rendimiento neto de cada contribuyente.

Por eso, el IAE puede calificarse de Impuesto «directo» (pues no grava, según lo dicho, la creación, circulación o consumo de la riqueza, sino el ejercicio de las actividades económicas, cuantificándose en atención al «beneficio medio presunto o indiciario» del sector en que se inserta la actividad –artículos 79 y 86.1.4 de la Ley 39/1988–, ni existe, tampoco, en dicha Ley previsión, obligación o derecho alguno para que el sujeto pasivo traslade o repercuta el gravamen), «real» (en cuanto grava una manifestación de riqueza que puede ser especificada sin ponerla en relación con una determinada persona), «de producto» (el derivado de una concreta fuente, como es el ejercicio de las actividades económicas, pero sin identificarlo con el beneficio real obtenido por el sujeto pasivo, sino con el simple beneficio medio presunto del sector económico en que se enmarca la actividad), «objetivo» (al cuantificarse el gravamen atendiendo sólo a criterios materiales concurrentes en las actividades gravadas) y «de gestión compartida» (censal y tributaria, atribuidas, respectivamente, a la Administración del Estado y a la Municipal).

Parece obvio, pues, a tenor de la regulación contenida en los artículos 79 a 92 de la comentada Ley 39/1988, que el IAE se exige, «in genere», con independencia de cuál sea el resultado de la actividad, e, incluso, existiendo beneficio cero o, también, pérdidas (tal como se ha señalado, tanto en referencia a las Licencias Fiscales como al IAE, en las Contestaciones de la DGCHT de 22 de abril de 1986, 17 de diciembre de 1990 y 26 de noviembre de 1991, en las que se indica que «el hecho imponible del impuesto se realiza con independencia de que exista o no ánimo de lucro en el ejercicio de la actividad»). Es decir, su llamado «objeto-material», la riqueza gravada, no se refiere para nada al producto, beneficio o renta derivado del ejercicio de la actividad (que es el «objeto-final» o lo que debería ser normalmente gravado), sino que está conectado a ese mero ejercicio, que es, por sí, ya, la manifestación de riqueza susceptible de ser gravada.

Por eso, cabe hablar de flujos generadores de ese producto presunto, que únicamente se canaliza a través de ciertos «elementos tributarios fijos», como son, según es de observar en la mencionada Regla 14 de la Instrucción del RDLeg 1175/1990 (RCL 1990, 1999), la potencia instalada, el número de obreros, los turnos diarios de trabajo, la población de derecho, el aforo de locales de espectáculos y, especialmente, la superficie de los locales .

En consecuencia, no cabe inferir que la sentencia de instancia, y antes la Administración municipal al practicar la liquidación controvertida, hubieran

desconocido los principios constitucionales acabados de mencionar ni, por ende, hubieran infringido el art. 31.1 de la Constitución.

El primer motivo, pues, y la petición de planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad sobre el tema, deben ser desestimados. (...)”

De esta previsión se deduce que el legislador optó por fijar unas cuotas mínimas desvinculando la exigencia de las cuotas de tarifa de cualquier circunstancia que puedan afectar al ejercicio de la actividad gravada, quedando así patente que el ejercicio de la actividad económica se mide por elementos fijos, que vienen determinados en el ya citado artículo 85 del TRLRHL, impidiendo la reducción de las cuotas, también en aquellos casos en que el resultado de la explotación económica gravada produzca escaso o nulo beneficio o incluso genere pérdidas.

Séptimo.- La recurrente también alega la vulneración del principio de igualdad. Expone que en los últimos años se han adoptado normas que prevén reducciones en el IAE para paliar los daños causados por circunstancias excepcionales, como es el caso de temporales, situaciones meteorológicas extremas y otras situaciones catastróficas, como los movimientos sísmicos.

En este punto debemos aclarar que el artículo 103 de la Constitución Española establece que la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español aplicable a todas las Administraciones tributarias.

En su artículo 8 prevé que se regularan en todo caso por ley, entre otros, la delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria... así como el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

En el artículo 14 se prohíbe expresamente la analogía. “*No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales*”.

La recurrente expone que la gestión de la crisis sanitaria del Covid-19 le ha causado unos daños irreparables equiparables a los daños causados por otras situaciones meteorológicas extremas. Entiende que si en aquellas situaciones de catástrofe natural se dictaron diferentes normas en las que se preveía una reducción de la cuota del IAE, en la actual situación de crisis sanitaria deberían aplicarse las mismas normas para reducir la cuota.

Es decir, solicita la aplicación analógica de diversas normas, siendo una de ellas, entre las diversas que se alegan, el Real Decreto Ley 6/2011, de 13 de mayo, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados por los movimientos sísmicos acaecidos el 11 de mayo de 2011 en Lorca, Murcia.

También expone que con motivo del Covid-19 se han adoptado medidas en el ámbito de otros tributos y que estas también deberían trasladarse plenamente al IAE.

Considera que no aplicar estas reducciones previstas en la normativa alegada comportaría una vulneración del principio de igualdad, estableciéndose un trato discriminatorio injustificado entre las distintas crisis mencionadas y la del Covid-19.

En este punto es preciso aclarar que las normas indicadas por la recurrente han sido dictadas por el Gobierno para hacer frente a situaciones de catástrofes diferentes a la crisis sanitaria del Covid-19 o, han sido normas dictadas para ser aplicadas a otros tributos que nada tienen que ver con el IAE. Cabe decir que el artículo 14 de la Ley General Tributaria prohíbe expresamente la analogía y en su artículo 8 establece que las reducciones que se apliquen en los impuestos deberán estar previstas en normas con rango de ley.

En conclusión con todo ello, podemos afirmar que el ordenamiento jurídico actualmente vigente no contiene ninguna norma específica que prevea la aplicación de ninguna reducción o beneficio fiscal para hacer frente a los daños causados por la gestión de la pandemia originada por el Covid-19. La legislación actual tampoco permite la aplicación analógica de unas normas que en su momento se dictaron para hacer frente a unas situaciones de catástrofe natural que nada tienen que ver con la actual crisis sanitaria originada por el Covid-19, o para la gestión de otros tributos que en nada se asemejan al IAE.

La no aplicación analógica de dichas normas no implica la vulneración del principio de igualdad previsto en el art. 14 de la Constitución Española.

Octavo.- La sociedad interesada solicita la aplicación de las Reglas 14.3 y 14.4 de la instrucción del IAE. Alega la Regla 14.4 de la instrucción del IAE en cuanto a la paralización

de industria y la Regla 14.3 de la instrucción del IAE que contempla una reducción de la tributación en los casos de sectores en crisis. Considera que la crisis sanitaria ha conllevado la adopción de un gran número de medidas legales para hacer frente a la crisis.

Respecto a la posibilidad de aplicar al caso que ahora nos ocupa la Regla 14.4 del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas que prevé reducciones de la cuota tributaria en proporción a la paralización de la industria, es preciso tener en cuenta que el artículo 89 del TRLRHL dispone que el período impositivo coincide con el año natural, excepto cuando se trate de declaraciones de alta, en cuyo caso abarcará desde la fecha de comienzo de la actividad hasta el final del año natural, y en el caso de baja por cese en el ejercicio de la actividad, las cuotas serán prorrateadas por trimestres naturales, excluido aquél en el que se produzca dicho ceses. A tal fin los sujetos pasivos podrán solicitar la devolución de la parte de la cuota correspondiente a los trimestres naturales en los que no se hubiera ejercido la actividad.

La normativa del impuesto dispone que las cuotas son irreducibles excepto en los casos de inicio de actividad o cese, sin que se haya previsto la suspensión o paralización temporal del ejercicio de la actividad gravada.

No obstante, a pesar de que las cuotas se exigen por la riqueza presumida a una actividad económica durante un año natural, la propia normativa reguladora del tributo prevé, en algunos casos, su reducción en aquellas situaciones en las que concurren circunstancias que impiden el desarrollo de la actividad gravada durante la totalidad del año natural, lo que supone cuantificar el tributo en función de la intensidad en la realización del hecho imponible o, dicho de otro modo, modular la carga tributaria en función del tiempo efectivo de ejercicio de la actividad económica que pone de manifiesto la riqueza potencial sometida a tributación.

La Regla 14^a.4 de la Instrucción, en relación a la paralización de industrias, prevé que:

*“cuando en las industrias ocurra alguno de los casos de **interdicción judicial, incendio, inundación, hundimiento, falta absoluta de caudal de aguas empleado como fuerza motriz o graves averías en el equipo industrial**, los interesados darán parte a la Administración Gestora del impuesto, y en el caso de comprobarse plenamente la interdicción por más de treinta días, o el siniestro o paralización de la industria, podrán obtener la rebaja de la parte proporcional de la cuota, según el tiempo que la industria hubiera dejado de funcionar. No será de aplicación la reducción antes fijada a la industria cuya cuota esté regulada según el tiempo de funcionamiento.”*

Esta previsión contenida en el apartado 4 de la Regla 14ª conlleva una minoración de gravamen para el caso que se produzcan circunstancias excepcionales que impidan el normal funcionamiento de la actividad industrial, de manera que se ajusta la carga tributaria al tiempo en que se ha podido desarrollar la actividad. No obstante, dicho régimen específico está previsto, igual que en los sectores declarados en crisis previsto en el apartado 3 de la citada Regla, para las **industrias** cuya actividad se halle clasificada en las Divisiones 1 a 4, por lo que las actividades que lleva a cabo la sociedad recurrente, bajo el epígrafe 681 subsumible en la División 6, no encuentran su encaje dentro de la clasificación de las actividades industriales.

A mayor abundamiento, en el caso planteado, el motivo que esgrime la recurrente para sustentar la paralización de su actividad, no coincide con ninguna de las causas expresamente enunciadas en dicha disposición. La cuestión que cabría plantearse es si la expresión de las circunstancias excepcionales que posibilitan la reducción de la cuota, en los términos de la regla 14ª.4 de la Instrucción del Impuesto, configura una suerte de "numerus clausus" o tal relación es meramente enunciativa, pudiendo comprender todo supuesto de paralización de la industria que no obedezca a los elementos circunstanciales expresamente contemplados. Esta cuestión encuentra respuesta en la prohibición expresa contenida en el artículo 14 de la Ley General Tributaria, que no admite la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales, que lleva irremediablemente a concluir que los supuestos en que la Regla 14ª.4 permite la aplicación de la reducción en la cuota son los que vienen expresamente recogidos en dicha disposición.

Así lo recoge la Sentencia de la Sala Contencioso-Administrativo, de la Audiencia Nacional, de 16 de marzo de 2009 (JUR 2009\154645) que en el fundamento jurídico 4, dispone:

“si bien resulta innecesario el análisis de la otra cuestión planteada en la demanda, no está de más añadir que su petición tampoco encontraría acomodo en la interpretación que venimos dando de la norma invocada (Regla 14ª, punto 4, de la Instrucción del Impuesto) que al configurar una suerte de "numerus clausus" no posibilitaría la rebaja de la cuota pretendida, cuestión ésta, pues, a la que correspondería también dar respuesta negativa al no poder extenderse, en virtud de la analogía pretendida la previsión del beneficio de que se trata.

Noveno.- Respecto a la aplicación de la Regla 14.3 de la instrucción del IAE que contempla una reducción de la tributación en los casos de sectores en crisis, la cuestión a examinar es si

... es una mercantil que se encuentra en un sector en crisis y le es posible la aplicación de la Regla 14.3.

La citada Regla 14^a.3 de la Instrucción del IAE dispone lo siguiente:

“3. Sectores declarados en crisis:

Para los sectores declarados en crisis para los que se apruebe la reconversión de sus planes de trabajo, se modifica su tributación por el impuesto, con objeto de atemperarla a su nuevo ritmo de funcionamiento, para lo cual se seguirán las siguientes normas en la determinación de sus elementos tributarios:

a) El número de obreros sujetos a la cuota de tarifa se obtendrá multiplicando el número realmente existente de ellos en plantilla por el cociente de dividir las horas efectivamente trabajadas a de un año por las que resultarían de una jornada normal de trabajo en igual periodo de tiempo.

b) En cuanto a los kilovatios de potencia instalada sujetos a tributar se sustituyen por los kilovatios de potencia media “consumida”, obtenida al dividir el consumo anual kilovatio-hora por las horas efectivamente trabajadas.

c) A los efectos de aplicar las letras anteriores, se tomarán los datos referentes al ejercicio anterior como base del cálculo para determinar los elementos tributarios a regir durante un determinado año.

De la mera lectura del precepto se desprende la necesidad de que concurren dos requisitos:

1. Que se trate de un sector declarado en crisis.
2. Que se apruebe la reconversión de los puestos de trabajo.

La literalidad de la regla 14^a.3 antes transcrita, no indica si se requiere una declaración formal de la situación de crisis, ni quién debe ser el órgano de la Administración que deba formularla, entre otras cosas, porque no es materia de la Instrucción del IAE entrar en tales cuestiones, ya que su ámbito competencial se limita a establecer las normas de aplicación en los elementos tributarios que permitan atemperar dicha situación de crisis.

Ya en la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización de industrias, se establecía que la competencia para declarar la reconversión de un sector de la industria o, excepcionalmente de un grupo de empresas, correspondía al Gobierno, a propuesta de los Real Decreto y conforme al procedimiento establecido en dicha ley, cuando ese sector o grupo de empresas se encontrara en una situación de crisis de especial gravedad y la recuperación

del mismo se considerara de interés general. De esta previsión puede deducirse, por tanto, que la declaración por Real Decreto de un sector en reconversión implica que el sector en cuestión ha sido declarado en crisis.

En las sentencias del Tribunal Supremo de 6 de julio de 2002 (RJ 2002\7275) y de 19 de julio de 2003 (RJ2003\6196), en las que se expone la doctrina sobre la aplicación del tratamiento fiscal prevenido para sectores en crisis por la indicada Regla, se deja claro con respecto al requisito que:

“se ha tratar de un sector declarado en crisis que tenga aprobada la reconversión de sus puestos de trabajo, que la declaración de sector en crisis no exige que una disposición o declaración administrativa poco menos venga a decir que «se declara en crisis tal o cual sector», sino que, lógicamente, deriva de disposiciones, con suficiente rango, que hayan sido dictadas en materia de reconversión o reestructuración industrial.”

Por tanto, para considerar que el sector de la hotelería está en crisis debe predicarse en base a concretas disposiciones legales de reconversión o reestructuración laboral en este sector específico. En definitiva, han de cumplirse los requisitos ya mencionados con anterioridad, esto es, que se trate de sectores que expresamente hayan sido declarados en crisis y, que se haya aprobado la reconversión de sus planes de trabajo. De este modo, podemos afirmar que no se cumplen los requisitos establecidos en la normativa para la aplicación de la Regla 14.3 de la Instrucción del IAE.

En conclusión con la fundamentación jurídica desarrollada en este escrito podemos afirmar que las peticiones formuladas por la mercantil ... no pueden ser atendidas y corresponde su desestimación.

Décimo.- Hasta aquí hemos desarrollado los conceptos generales y más significativos del IAE, relacionados con el contenido del recurso objeto del presente Dictamen. Lo que interesa ahora examinar, a efectos del presente recurso, es si ha producido o no algún tipo de afectación al hecho imponible que obligue a reducir la carga tributaria que debe soportar el contribuyente.

Como resumen puede señalarse que este impuesto tiene carácter objetivo, por lo que debe tributar el mero ejercicio de la actividad, y este mero ejercicio nada tiene que ver con los posibles rendimientos que tenga o no dicha actividad, siendo suficiente que potencialmente pudieran producirse ingresos económicos.

El recurrente invoca las disposiciones que limitaron su actividad, especialmente el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declaró el estado alarma. Cabe señalar en este punto que el Tribunal Constitucional, en la STC del pasado día 14 de julio de 2021 (STC 148/2021) ha declarado inconstitucional el citado Real Decreto y normas complementarias, pero dicha declaración no afecta al presente supuesto, ya que las medidas contenidas en el citado texto normativo fueron ejecutadas, sin perjuicio de que posteriormente se declarara su inconstitucionalidad.

De lo expuesto en los apartados anteriores resulta que el hecho imponible del IAE es el “mero ejercicio” de una actividad. Según el Diccionario de la Lengua Española, “mero” significa “simple, que no tiene mezcla de otra cosa” o bien que es “puramente aquello que se dice, sin ninguna característica especial o singular”. Esta palabra es correctamente utilizada al referirse al hecho imponible del IAE, como el mero ejercicio de una actividad, porque lo independiza de ganancias, pérdidas o resultados en general y de cualquier otra consideración.

Ahora bien, el problema interpretativo nace cuando se prohíbe llevar a cabo la actividad, en el sentido de determinar si, prohibida una actividad, queda en su “mero ejercicio” o éste desaparece. También hemos visto que se asocia al concepto de mero ejercicio, no a que produzca beneficios económicos, sino a que *potencialmente* pueda producirlos. El problema entonces sería determinar si prohibida una actividad, puede ésta potencialmente producir beneficios económicos o del tipo que sea.

La Sentencia nº 273/2021 del Juzgado Contencioso-Administrativo nº 3 de Alicante/Alacant, en un asunto análogo al que aquí se examina, indica:

“Si como hemos señalado antes, el hecho imponible del IAE es el ejercicio de una actividad, si no hay actividad no puede haber hecho imponible y lo contrario implicaría gravar una capacidad económica inexistente, una renta ficticia. Esa conclusión parece todavía más evidente cuando resulta que la falta o disminución de la actividad viene impuesta por el poder público. Resultaría un contrasentido insoportable que el Estado español exigiera el tributo establecido para gravar el normal ejercicio de una actividad que quienes lo gobiernan han decidido prohibir o limitar en su ejercicio ordinario”

Y lo mismo se desprende de lo afirmado en la Sentencia nº 9/2022, de 11 de enero, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de Valencia, en cuyo FJ 4º, se afirma:



“Indudablemente que en período expresado no se ha producido el ejercicio de la actividad, por virtud de disposiciones adoptadas durante el mismo, o se ha producido con graves limitaciones.

Se trata de un supuesto de ausencia de hecho imponible, sin que resulte exigible a la parte actora la formalidad de comunicar una baja en la actividad que le había sido impuesta por el mismo Estado (en sentido amplio) que ahora reclama el tributo de la pretendida actividad, y por tanto resulta producida ex lege, sin que se trate, como pretende el Ayuntamiento, de una bonificación, sino de devolución debida, de ingresos derivados de hecho imponible no producido, ante la reducción forzosa del período y objeto del impuesto”

Concurre, por tanto, una situación de inexistencia durante una parte del período impositivo, que coincide con el año natural ex art. 89 TRLRHL, del presupuesto de hecho del sustrato fáctico - la facultad de ejercer la actividad, que justifica la obligación tributaria -. Hay una situación sobrevenida que se produce durante el período impositivo que interfiere en el presupuesto de la imposición, presupuesto que justifica el pago del tributo y lo excluye. Por tanto, si no hay posibilidad de desarrollar la actividad, por estar prohibida, no se ha podido dar la situación fáctica que ampara la tributación y, en consecuencia, debe estimarse el recurso en lo que se refiere al período de tiempo, es decir, el número de días, en que dicha prohibición estuvo vigente. Ello deriva claramente de la naturaleza del IAE, pues si este grava el “mero ejercicio” de la actividad debe existir, al menos, la posibilidad de desarrollarla, circunstancia que no concurre cuando hay una prohibición normativa que impide este desarrollo y hace que no llegue a materializarse el supuesto de hecho que origina el nacimiento de la obligación tributaria.

En cambio, no puede admitirse en modo alguno la falta de presupuesto fáctico justificativo de la imposición durante aquellos períodos de tiempo en que la actividad no estuvo prohibida y pudo llevarse a cabo, con independencia de si efectivamente se realizó o no, y ello aunque su desempeño estuviera sometido a limitaciones impuestas normativamente, ni tampoco durante el tiempo en que la actividad no se reanudó por decisión del sujeto pasivo en atención a las circunstancias económicas, sociales, o de cualquier otra índole que hubieran podido existir y que el contribuyente haya tomado en consideración. Lo anterior resulta de la propia naturaleza del tributo, tratada al inicio de la presente resolución, y de la configuración normativa y jurisprudencial que se ha efectuado del hecho imponible del IAE y de las notas que se predicen de su realización, por cuanto levantada la obligación de cierre el ejercicio de la actividad es posible y la realización del hecho imponible vuelve a producir plenos efectos con total normalidad.

Por lo cual, y en disconformidad con la propuesta del *Institut Municipal d'Hisenda*,

SE PROPONE

INADMITIR el recurso respecto a la impugnación del Real Decreto Legislativo 1175/1990 y de la Ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas del Ayuntamiento de Barcelona; ESTIMAR parcialmente el recurso interpuesto y declarar la improcedencia de la tributación por el Impuesto de Actividades Económicas del período de tiempo en que estuvo normativamente prohibida la realización de la actividad por la Orden 257/2020, de 19 de marzo, esto es, desde 26/03/2020 al 21/06/2020, con devolución, en su caso, de las cantidades ingresadas por dicho período. DESESTIMAR las demás alegaciones.