

Expedient: 1030/21

El Consell Tributari, reunit en sessió de 9 de març de 2022, coneixent del recurs presentat per NL, SL, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a aquest efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1. - És objecte del present recurs la liquidació de l'impost sobre activitats econòmiques, número de rebut EE-2020-1-00-..., girada per l'activitat desenvolupada a l'immoble situat al c/ ...

2.- La recurrent al·lega que, amb motiu de la crisi sanitària del Covid-19, s'ha vist obligada a tancar l'establiment hotel·ler ubicat al carrer ..., on exerceix les seves activitats empresarials.

Indica que en el rebut de l'impost sobre activitats econòmiques de l'exercici 2020 no es reflecteix el període d'inactivitat establert per imperatiu legal.

Per això, entén que el rebut de l'IAE núm. EE2020 1 00 ... per import de 2.591,87 euros ha de ser considerat nul per no ajustar-se a dret en base a les al·legacions següents:

- Nul·litat del rebut per excedir del 15% del benefici mitjà presumpte de l'activitat gravada. Considera que, per les restriccions, no ha pogut exercir la seva activitat empresarial en condicions de normalitat. Aquest fet comporta una reducció dràstica del benefici mitjà presumpte de manera que els imports de les tarifes del rebut de l'IAE corresponents a l'epígraf 681 "servei d'allotjament en hotels i motels" vulneren la prohibició prevista a l'art. 85.1 del

text refós de la llei reguladora de les hisendes locals quant al fet que les tarifes no poden superar el 15% del benefici presumpte de l'activitat.

Per això, entén que les tarifes aplicades al rebut impugnat són confiscatòries i es vulnera el principi de capacitat econòmica.

Al recurs d'alçada s'indica expressament que impugna indirectament l'Ordenança fiscal reguladora de l'IAE i el Reial decret legislatiu 1175/1990 pel qual s'aproven les tarifes i la instrucció de l'IAE per contravenir el límit del 15% previst a l'art. 85.1 del TRLRHL.

- Inexistència de fet imposable durant el període d'inactivitat. Vulneració dels principis d'igualtat i de capacitat econòmica.

- Al·lega la Regla 14.4 de la instrucció de l'IAE quant a la paralització d'indústria.
- També al·lega la Regla 14.3 de la instrucció de l'IAE que preveu una reducció de la tributació en els casos de sectors en crisi. Considera que la crisi sanitària ha comportat adoptar un gran nombre de mesures legals per fer front a la crisi.
- Vulneració del principi d'igualtat per entendre que en els darrers anys s'han adoptat normes que preveuen reduccions a l'IAE per pal·liar els danys causats per circumstàncies excepcionals, com és el cas de temporals, situacions meteorològiques extremes i altres situacions catastròfiques, com els moviments sísmics. Considera que aquestes previsions també haurien de ser aplicables a l'actual crisi sanitària.

Entén que, amb vista al principi d'igualtat, cal aplicar la reducció de l'IAE durant el període en què per imperatiu legal no ha pogut exercir l'activitat.

- Els elements tributaris continguts al rebut són incorrectes. Exposa que la utilització dels elements tributaris no depenia de la seva voluntat sinó que venia motivada per la declaració de l'estat d'alarma, per això considera que s'hauria de rectificar el nombre d'elements tributaris continguts al rebut, ajustant-se a les limitacions establertes a les diferents fases del pla de prevenció del Covid-19.

3.- De la documentació incorporada a l'expedient, els antecedents del mateix i l'informe de l'IMH se'n desprèn la següent relació de fets:

- El 21 de maig de 2020 l'Institut Municipal d'Hisenda va publicar al Butlletí Oficial de la Província de Barcelona un edicte informant que la Matrícula de l'impost sobre activitats econòmiques elaborada per l'Administració Tributària de l'Estat es trobava a les dependències municipals a disposició del públic perquè pugui ser examinada pels interessats legítims.

També es va indicar que contra la matrícula es podia interposar un recurs potestatiu de reposició davant l'Agència Tributària de l'Estat o bé reclamació econòmic administrativa davant del Tribunal Econòmic Administratiu Regional de Catalunya.

- El 14 de setembre de 2020 l'Institut Municipal d'Hisenda va publicar al Butlletí Oficial de la Província de Barcelona un edicte amb l'aprovació del padró de contribuents de l'impost sobre activitats econòmiques de l'exercici 2020. A l'edicte es va informar que en el termini d'un mes es podrà interposar un recurs d'alçada contra les liquidacions. En cas de desestimació del recurs d'alçada es podrà interposar recurs contenciós administratiu.

- El Institut Municipal d'Hisenda ha girat el rebut de l'impost sobre activitats econòmiques de l'exercici 2020 núm. EE-2020-1-00-... per import de 2.591,87 euros, que ha estat pagat per la recurrent el 22 d'octubre de 2020.

En el rebut de l'impost es contenen els paràmetres següents:

- a) Coeficient ponderació: 1,29
- b) Secció: empresarial
- c) Epígraf o grup: 681 serveis d'allotjament en hotels i motels
- d) Data d'inici: 2 d'abril de 2015
- e) Elements tributaris:
 - a. Categoria (4)
 - b. Habitacions (20)
- f) Preu dels elements tributaris (unitat): habitacions 9,952760
- g) Adreça de l'activitat : ...
 - a. Categoria carrer: C
 - b. Coeficient situació: 2,95

- h) Superfície total: 980,00 m²
- i) Superfície computable: 588,00 m²
- j) Quota mínima municipal: 199,06€ (tarifa) + 409,79€ (valor m²)
- k) Quota Ajuntament: $(199,06+409,79)*1,29*2,95 = 2.316,97€$
- l) Recàrrec provincial. 35% sobre quota mínima municipal x coeficient ponderació:
274,90€
- m) Total a ingressar: 2.591,87 euros.

- L'Institut Municipal d'Hisenda ha fet consultes al cens de l'IAE gestionat per l'Agència Tributària. D'acord amb la informació continguda al cens, la mercantil ... amb CIF ..., no es troba exempta de l'impost i l'import net de la xifra de negocis per a l'any 2020 és de 1.339.815 euros.

També s'inclouen les dades següents a la matrícula de l'impost:

- a) Tipus de quota: municipal
- b) Tipus d'activitat: empresarial
- c) Epígraf 681, "allotjament en hotels i motels"
- d) Domicili de l'activitat: ...
- e) Data d'inici de l'activitat: 2 d'abril de 2015
- f) Elements tributaris de l'epígraf:
 - a. Categoria: Quatre estrelles
 - b. Habitacions o allotjaments: 20
- g) Local (quota municipal):
 - a. Superfície total: 980
 - b. Superfície computable: 588
- h) Càlcul de la quota de tarifa:
 - a. Quota elements tributaris 199,06
 - b. Valor element superfície: 409,80
 - i. Quota element superfície: 409,80
 - c. Coeficient corrector 1,0
 - d. Quota de tarifa o import mínim: 608,86

4. L'Institut Municipal d'Hisenda proposa la desestimació del recurs.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- A) La quota de l'impost sobre activitats econòmiques corresponent 2020, ara impugnada, de conformitat amb el que estableix l'article 102.3 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, es va notificar de forma col·lectiva mitjançant edicte publicat al Butlletí Oficial de la Província en data 14 de setembre de 2020, sent l'últim dia d'exposició pública del padró de contribuents de l'impost el 5 d'octubre de 2020.

Si bé es podria determinar que el recurs ha estat presentat fora del termini d'un mes, segons prescriu l'article 46.1 de la Llei 1/2006, de 13 de març, pel qual s'aprova el règim especial del municipi de Barcelona i l'article 14.2 c) del RD Legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals (TRLRHL), l'article 223.1 paràgraf 2n de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, permet la interposició del recurs de reposició en el termini d'un mes a comptar des del dia següent en què finalitzi el període voluntari de pagament de l'impost, quan es tracti de deutes de venciment periòdic i notificació col·lectiva, com és aquí el cas.

Així, de conformitat amb el calendari de cobrament de les exaccions municipals de l'Ajuntament de Barcelona per al 2020, publicat al Butlletí Oficial de la Província de Barcelona, el dia 24 de desembre de 2019, el termini de pagament de l'impost sobre activitats econòmiques per als rebuts no domiciliats finalitzava el dia 1 de desembre i el dels domiciliats el 23 de desembre de 2020.

Per tant, el recurs interposat el dia 20 de novembre de 2020 ha estat presentat dins del termini d'un mes previst a la normativa anteriorment esmentada i, en conseqüència, és procedent admetre el recurs d'alçada interposat.

B) El recurrent impugna també el Reial Decret Legislatiu 1175/1990 sobre la base que aquest text conculca el que estableix l'art. 85 el Text Refós de la Llei reguladora de les Hisendes locals. Sense perjudici que en cas que existís aquesta contradicció, la Llei posterior hagués derogat l'anterior, és clar que no és possible que mitjançant recursos administratius es recorrin

disposicions amb força de llei, tant pel seu mateix objecte com per l'evident manca de legitimació.

La Llei general tributària (LGT), a l'art. 227, relaciona els actes susceptibles de reclamació econòmic administrativa, entre els quals no es troben els reials decrets legislatius.

Per part seva, l'art. 1.1 de la Llei 29/1988, de 13 de juliol, reguladora de la jurisdicció contenciosa administrativa, relatiu a l'àmbit d'aplicació de la Llei, estableix que els Jutjats i Tribunals de l'ordre contenciós administratiu coneixeran de les pretensions que es dedueixin en relació amb els decrets legislatius quan excedeixin els límits de la delegació. El recurrent no ha invocat que la disposició esmentada excedeixi la delegació, per la qual cosa el recurs, en aquest punt, s'ha d'inadmetre.

Segon.- En primer lloc, i a fi de centrar la qüestió plantejada per la societat recurrent es reproduïx a continuació el marc normatiu de l'impost sobre activitats econòmiques que és el que dóna cobertura legal a la liquidació exigida a la societat recurrent i que ara és motiu de la seva disconformitat.

El Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals (d'ara endavant TRLRHL) regula l'impost sobre activitats econòmiques als articles 78 i següents.

Estableix a l'article 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.

L'article 85 de la mateixa llei en relació amb les tarifes de l'impost preveu 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.”

A l'article 86 es regula el coeficient de ponderació, establint-se que, sobre les quotes municipals, provincials o nacionals fixades a les tarifes de l'impost s'aplicarà, en tot cas, un coeficient, que variarà en funció de l'import net de la xifra de negocis del subjecte passiu. S'estableix un coeficient de ponderació de 1,29 quan la xifra de negocis estigui compresa entre 1.000.000 i 5.000.000 euros. En el cas que ara ens ocupa, la xifra de negocis de la societat recurrent puja a 1.339.815 euros. A la liquidació impugnada s'ha aplicat un coeficient de l'1,29.

L'article 87 preveu que sobre les quotes modificades per l'aplicació del coeficient de ponderació detallat a l'article anterior, els ajuntaments podran establir una escala de coeficients que ponderi la situació física del local dins de cada terme municipal, atenent la categoria del carrer en què radiqui. Aquest coeficient no pot ser inferior a 0,4 ni superior a 3,8.

L'Ordenança fiscal núm. 1.4 reguladora de l'impost sobre activitats econòmiques estableix a l'article 5.3 que, d'acord amb l'article 87 del TRLRHL, sobre les quotes municipals de tarifa, incrementades per l'aplicació del coeficient de ponderació s'aplicarà el coeficient que correspongui en funció de la categoria de carrer en què estigui situat el local on s'exerceixi l'activitat, sent el 2,95 per als carrers inclosos dins de la categoria C. ... on s'ubica l'establiment hoteler en què ... exerceix la seva activitat empresarial està considerada com de categoria C. A la liquidació impugnada s'ha aplicat un coeficient de situació del 2,95.

Al Reial decret legislatiu 1175/1990, de 28 de setembre, pel qual s'aproven les tarifes i la instrucció de l'impost sobre activitats econòmiques es preveu que per a les activitats empresarials englobades a l'epígraf 681, la quota dels hotels de quatre estrelles és de 9,952760 euros per habitació.

D'acord amb la informació continguda a la matrícula de l'IAE gestionada per l'Administració tributària estatal, ... està classificada com a categoria "quatre estrelles" i disposa de 20 habitacions. La quota per elements tributaris puja a 199,06 euros i la quota per l'element superfície ascendeix a 409,80 euros, i el total de la quota de tarifa o import mínim és de 608,86 euros.

Els elements tributaris aplicats per l'Institut Municipal d'Hisenda a la liquidació ara impugnada coincideixen exactament amb els imports consignats a la matrícula de l'IAE, i no s'han desviat en cap de les quantitats previstes.

Tercer.- Respecte de la gestió tributària de l'impost que ara ens ocupa, l'article 90 del TRLRHL preveu que aquesta es realitzarà a partir de la matrícula de l'IAE que es formarà anualment per a cada terme i estarà constituïda per censos comprensius de les activitats econòmiques, subjectes passius, quotes mínimes i, si escau, del recàrrec provincial. Els subjectes passius estaran obligats a presentar les corresponents declaracions censals d'alta manifestant tots els elements necessaris per a la seva inclusió a la matrícula i les variacions d'ordre físic, econòmic o jurídic que es produeixin en l'exercici de les activitats gravades i que tinguin transcendència als efectes d'aquest impost.

A l'article 91 es regula la formació de la matrícula, la qualificació de les activitats econòmiques, l'assenyalament de les quotes corresponents i, en general, la gestió censal del tribut que durà a terme l'administració tributària de l'Estat. En canvi la liquidació, la recaptació i la revisió dels actes dictats en via de gestió tributària la realitzaran els ajuntaments, que comprendrà, entre altres funcions, la realització de les liquidacions conduents a la determinació dels deutes tributaris i l'emissió dels instruments de cobrament així com la resolució dels recursos que s'interposen contra els actes de liquidació.

En tot cas, el coneixement de les reclamacions que s'interposin contra els actes de gestió censal dictats per l'Administració tributària de l'Estat correspondrà als tribunals econòmic administratius de l'Estat.

El Reial decret 243/1995, de 17 de febrer, pel qual es dicten normes per a la gestió de l'impost sobre activitats econòmiques i es regula la delegació de competències en matèria de gestió censal de l'impost, a l'article 2.1 estableix que l'IAE es gestionarà a partir de la matrícula, que serà formada anualment per l'Administració tributària de l'Estat i estarà constituïda pels censos comprensius dels subjectes passius que exerceixin activitats econòmiques. A l'art. 15 preveu els recursos contra actes censals i liquidatoris.

“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.”

D'acord amb la normativa exposada, l'impost es gestiona a partir de la matrícula del mateix, sent competència de l'Administració Tributària de l'Estat la formació d'aquesta, mentre que correspon a l'Ajuntament de Barcelona la gestió tributària de l'impost, que comprèn la pràctica de les oportunes liquidacions. Per tant, ens trobem en un supòsit de competències compartides entre dues administracions respecte del mateix tribut.

L'Ajuntament de Barcelona disposa de competències quant a la pràctica de la corresponent liquidació i dels recursos que contra ella puguin interposar-se en relació a l'adequació d'aquesta a les dades contingudes a la matrícula de l'impost, no podent entrar a conèixer aquells actes de gestió censal i de formació de la matrícula, el coneixement de la qual correspon a l'Administració tributària estatal.

En aquest sentit s'expressa el dictamen del Consell Tributari de Barcelona de data 21 de maig de 2008 dictat a l'expedient 441/6 en què s'interpreta que:

“Dècim.- Es produeix perquè una concurrència de competències en l'aplicació del determinat en l'article 83.1,c) de la Llei reguladora de les Hisendes Locals (modificat per la Llei 51/2002), quant a l'exempció a favor dels subjectes passius de l'impost de societats que tinguessin un import net de la xifra de negocis inferior a 1.000.000 d'euros: la de la confecció de la imprescindible matrícula d'obligats al pagament de l'IAE, a càrrec de l'Agència Estatal d'Administració Tributària, que ja haurà de tenir en compte les entitats exemptes com no subjectes al pagament de l'impost; i la de la concessió o denegació de l'exempció corresponent, que pertany exclusivament a l'Ajuntament, i que haurà d'entendre en el supòsit en què el contribuent recorre al·legant l'exempció contra la inclusió seva en aquella matrícula. Per tant, és procedent la intervenció municipal en el nostre cas, sent però lògic que l'Ajuntament acudeixi a obtenir dades a aquest efecte de l'Agència Estatal Tributària, pel seu coneixement dels

corresponents sobre la xifra de negocis propis de l'impost de societats -tributo de tramitació i resolució a càrrec de la precitada Agència-, en ser imprescindibles, com resulta també de la mateixa redacció de l'article 83.1,c), regles del seu paràgraf 5è”.

Quart.- La societat interessada sol·licita la nul·litat del rebut de l'IAE per considerar que la quota de l'impost supera el 15% del benefici mitjà presumpte de l'activitat gravada. Impugna indirectament l'Ordenança fiscal reguladora de l'IAE i el Reial decret legislatiu 1175/1990 pel qual s'aproven les tarifes i la instrucció de l'IAE per contravenir el límit del 15% previst a l'art. 85.1 del TRLRHL.

També considera que els elements tributaris continguts en el rebut són incorrectes, i s'han d'ajustar a les limitacions establertes a les diferents fases del pla de prevenció del Covid-19.

Tenint en compte la normativa anteriorment detallada, i d'acord amb l'article 85 del TRLRHL la determinació de les tarifes de l'impost, les quotes mínimes i la instrucció per a la seva aplicació hauran de ser aprovades per reial decret legislatiu del Govern. Aquestes poden ser modificades per les lleis de pressuposts generals de l'Estat.

És a dir, l'Ajuntament de Barcelona no és competent per establir ni per modificar les quotes mínimes previstes a les tarifes de l'impost. La seva determinació s'ha de fer mitjançant una norma amb rang de llei emanada del Govern de l'Estat.

En conseqüència amb això, les al·legacions formulades per la recurrent, en relació a que les tarifes de l'impost aplicades a la liquidació de l'impost en qüestió superen el 15% del benefici mitjà presumpte no poden ser tingudes en compte ja que l'Ajuntament no és competent per a la seva determinació ni tampoc per modificar-les. Aquesta és una funció que correspon a l'Administració tributària estatal.

Pel que fa a la consideració que els elements tributaris aplicats a la liquidació són incorrectes, cal tenir en compte que l'IAE és un impost de gestió compartida en què la formació i gestió de la matrícula la realitza l'Administració tributària estatal i la liquidació i recaptació de l'impost la realitza l'Ajuntament de Barcelona. Tal com s'ha detallat a la relació de fets d'aquest escrit,

els elements tributaris consignats a la liquidació ara impugnada coincideixen exactament amb la informació continguda a la matrícula de l'impost.

De tot això cal deduir que en via de recurs contra l'acte de liquidació de l'impost, només és procedent examinar els possibles vicis de les liquidacions que, l'Ajuntament en l'exercici de la seva funció gestora de l'impost hagi pogut cometre, tenint en compte que pel que fa a la gestió censal, aquesta administració municipal no hi té competència. Per contra, si el motiu d'impugnació recau sobre qüestions que tenen a veure amb el cens o la matrícula de l'impost, que serveixen de base per a la gestió tributària posterior, aquesta liquidació s'ha d'acceptar d'acord amb el dret en base a la presumpció de veracitat i d'executivitat dels elements que integren la matrícula, i no és possible impugnar de manera indirecta mitjançant el recurs contra l'acte de liquidació, les actuacions censals competència de l'Administració tributària de l'Estat.

En conclusió, podem afirmar que l'Institut Municipal d'Hisenda ha practicat la liquidació ara impugnada correctament, seguint escrupolosament els elements tributaris continguts a la matrícula de l'impost gestionat per l'Administració estatal.

Així, d'acord amb l'article 91 del TRLRHL, en tot cas, el coneixement de les reclamacions que s'interposen contra els actes de gestió censal dictats per l'Administració tributària de l'Estat correspondrà als tribunals econòmic administratius de l'Estat.

Cinquè.- La recurrent també exposa que, mitjançant el seu recurs, impugna indirectament l'Ordenança fiscal i el Reial decret legislatiu 1175/1990, de 28 de setembre, pel qual s'aproven les tarifes i la Instrucció de l'IAE.

L'article 113.1 de la Llei 7/1985, de 2 d'abril, reguladora de les bases del règim local estableix que contra els actes que posin fi a les reclamacions formulades en relació amb els acords de les corporacions en matèria de pressupostos, imposició, aplicació i efectivitat de tributs o aprovació i modificació d'ordenances fiscals, els interessats podran interposar directament el recurs contenciós administratiu.

Per això, les qüestions formulades per la recurrent en relació amb la nul·litat dels preceptes de l'Ordenança fiscal núm. 1.4 reguladora de l'impost sobre activitats econòmiques no seran analitzats en aquest escrit, ja que el coneixement d'aquestes qüestions són competència de la jurisdicció contenciosa administrativa.

De la mateixa manera, el coneixement de les qüestions relatives a la il·legalitat del RDL 1175/1990 correspon a la jurisdicció ordinària o a la constitucional, i s'escapen aquests aspectes de les competències de l'Ajuntament de Barcelona.

D'altra banda, segons l'art. 2.2 del Reglament orgànic del Consell Tributari queden excloses de la seva funció les reclamacions que es presenten contra els actes d'aprovació de les ordenances fiscals.

Sisè.-... sol·licita la nul·litat de la liquidació de l'IAE en qüestió per considerar que no s'ha produït el fet imposable de l'impost durant el període d'inactivitat. Al·lega la vulneració dels principis d'igualtat i de capacitat econòmica.

Respecte del principi de capacitat econòmica, l'article 31.1 de la Constitució estableix 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”.

L'article 3 de la Llei 58/2003, general tributària, estableix que l'ordenació del sistema tributari es basa en la capacitat econòmica de les persones obligades a satisfer els tributs i en els principis de justícia, generalitat, igualtat, progressivitat, distribució equitativa de la càrrega tributària i no confiscatorieta.

Cal recordar que el fet imposable de l'IAE està constituït, d'acord amb el que disposa l'article 78.1 del TRLRHL, *pel mer exercici, en territori nacional, d'activitats empresarials, professionals o artístiques, s'exerceixin o no en un local determinat i es trobin o no especificades a les tarifes de l'impost*, de manera que el que se subjecta a gravamen és el mer

exercici en territori nacional d'una activitat econòmica, sense cap consideració, en principi, a les circumstàncies que puguin concórrer en aquest exercici.

L'IAE és un impost directe, de naturalesa real i objectiva, cosa que suposa que a l'hora de determinar l'existència i la quantia de l'obligació tributària no es té en compte la situació personal del subjecte passiu, sinó únicament criteris objectius concurrents en activitats gravades, desvinculant la seva obligatorietat del resultat de l'activitat, fins i tot en aquells casos en què el benefici sigui zero o hi hagi pèrdues.

Els tribunals s'han pronunciat a favor de la legalitat de l'impost en nombroses sentències, fet pel qual han assentat doctrina favorable a la seva adequació constitucional, en el sentit que a l'IAE és suficient perquè el principi constitucional de capacitat econòmica quedi salvaguardat amb què la capacitat econòmica existeixi com riquesa o renda, real o potencial, en la generalitat dels supòsits que preveu el legislador en crear l'impost. I això, perquè s'insisteix que l'impost discutit no té en consideració la capacitat econòmica concreta i individual del subjecte passiu, sense que això suposi una desvinculació total del principi de capacitat econòmica, atès que les quotes mínimes de l'impost es fixen atenent al benefici mitjà de les diferents activitats gravades. I en tot cas, cal recordar que una de les característiques d'aquest impost és que el seu fet imposable es produeix amb independència que en l'exercici de l'activitat subjecta a gravamen el titular obtingui benefici o no, o fins i tot tingui pèrdues, ja que és aquesta activitat que exerceix la que posa de manifest la capacitat econòmica del contribuent.

La sentència del Tribunal Constitucional 193/2004 destaca que l'IAE pretén gravar la capacitat econòmica que es concreta en la riquesa potencial posada de manifest per l'exercici d'una activitat econòmica en un determinat període temporal, que, en principi, coincideix amb l'any natural, de manera que les quotes tributàries derivades d'aplicar les tarifes de l'impost s'exigeixen en funció de la potencial riquesa que el legislador atribueix a l'exercici d'una activitat econòmica durant un any natural.

Així, 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 captan 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 sentència de la Sala Contenciosa Administrativa del Tribunal Suprem de 31 de maig de 2004 (RJ 2004\4170), que en el fonament jurídic quart disposa:

“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 aquest sentit, la Sentència del Tribunal Suprem, de 7 d'octubre de 2002, dictada en el recurs de cassació núm. 7296/1997 (RJ 2002\10039), que considera que no s'ha vulnerat el principi de capacitat econòmica, fins i tot acreditant-se l'existència de pèrdues. Així, el fonament jurídic segon disposa:

“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 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. (...)”

D'aquesta previsió es dedueix que el legislador va optar per fixar unes quotes mínimes desvinculant l'exigència de les quotes de tarifa de qualsevol circumstància que puguin afectar l'exercici de l'activitat gravada, quedant així palesa que l'exercici de l'activitat econòmica es mesura per elements fixos, que venen determinats en el ja citat article 85 del TRLRHL, impedit la reducció de les quotes, també en aquells casos en què el resultat de l'explotació econòmica gravada produeixi escàs o nul benefici o fins i tot generi pèrdues.

Setè.- La recurrent també al·lega la vulneració del principi d'igualtat. Exposa que en els últims anys s'han adoptat normes que preveuen reduccions en l'IAE per a pal·liar els danys causats per circumstàncies excepcionals, com és el cas de temporals, situacions meteorològiques extremes i altres situacions catastròfiques, com els moviments sísmics.

En aquest punt hem d'aclarir que l'article 103 de la Constitució Espanyola estableix que l'Administració Pública serveix amb objectivitat els interessos generals i actua d'acord amb els principis d'eficàcia, jerarquia, descentralització, desconcentració i coordinació, amb sotmetiment ple a la llei i al Dret.

La Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària estableix els principis i les normes jurídiques generals del sistema tributari espanyol aplicable a totes les Administracions tributàries.

En el seu article 8 preveu que es regularan en tot cas per llei, entre altres, la delimitació del fet imposable, de la meritació, de la base imposable i liquidable, la fixació del tipus de gravamen

i dels altres elements directament determinants de la quantia del deute tributari... així com l'establiment, modificació, supressió i pròrroga de les exempcions, reduccions, bonificacions, deduccions i altres beneficis o incentius fiscals.

A l'article 14 es prohibeix expressament l'analogia. *“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 recurrent exposa que la gestió de la crisi sanitària del Covid-19 li ha causat uns danys irreparables equiparables als danys causats per altres situacions meteorològiques extremes. Entén que si en aquelles situacions de catàstrofe natural es van dictar diferents normes en les quals es preveia una reducció de la quota de l'IAE, en l'actual situació de crisi sanitària haurien d'aplicar-se les mateixes normes per a reduir la quota.

És a dir, sol·licita l'aplicació analògica de diverses normes, sent una d'elles, entre les diverses que s'al·leguen, el Reial decret llei 6/2011, de 13 de maig, pel qual s'adopten mesures urgents per a reparar els danys causats pels moviments sísmics esdevinguts l'11 de maig de 2011 a Lorca, Múrcia.

També exposa que amb motiu del Covid-19 s'han adoptat mesures en l'àmbit d'altres tributs i que aquestes també haurien de traslladar-se plenament a l'IAE.

Considera que no aplicar aquestes reduccions previstes en la normativa al·legada comportaria una vulneració del principi d'igualtat, establint-se un tracte discriminatori injustificat entre les diferents crisis esmentades i la del Covid-19.

En aquest punt cal aclarir que les normes indicades per la recurrent han estat dictades pel Govern per a fer front a situacions de catàstrofes diferents a la crisi sanitària del Covid-19 o, han estat normes dictades per a ser aplicades a altres tributs que res tenen a veure amb l'IAE. Cal dir que l'article 14 de la Llei general tributària prohibeix expressament l'analogia i en el seu article 8 estableix que les reduccions que s'apliquin en els impostos hauran d'estar previstes en normes amb rang de llei.

En conclusió amb tot això, podem afirmar que l'ordenament jurídic actualment vigent no conté cap norma específica que prevegi l'aplicació de cap reducció o benefici fiscal per a fer front als danys causats per la gestió de la pandèmia originada pel COVID-19. La legislació actual tampoc permet l'aplicació analògica d'unes normes que en el seu moment es van dictar per a fer front a unes situacions de catàstrofe natural que res tenen a veure amb l'actual crisi sanitària originada pel Covid-19, o per a la gestió d'altres tributs que en res s'assemblen a l'IAE.

La no aplicació analògica d'aquestes normes no implica la vulneració del principi d'igualtat previst en l'art. 14 de la Constitució Espanyola.

Vuitè.- La societat interessada sol·licita l'aplicació de les Regles 14.3 i 14.4 de la instrucció de l'IAE. Al·lega la Regla 14.4 de la instrucció de l'IAE quant a la paralització d'indústria i la Regla 14.3 de la instrucció de l'IAE que contempla una reducció de la tributació en els casos de sectors en crisi. Considera que la crisi sanitària ha comportat l'adopció d'un gran nombre de mesures legals per a fer front a la crisi.

Respecte a la possibilitat d'aplicar al cas que ara ens ocupa la Regla 14.4 del Reial decret legislatiu 1175/1990, de 28 de setembre pel qual s'aproven les tarifes i la instrucció de l'impost sobre activitats econòmiques que preveu reduccions de la quota tributària en proporció a la paralització de la indústria, cal tenir en compte que l'article 89 del TRLRHL disposa que el període impositiu coincideix amb l'any natural, excepte quan es tracti de declaracions d'alta, i en aquest cas abastarà des de la data de començament de l'activitat fins al final de l'any natural, i en el cas de baixa per cessament en l'exercici de l'activitat, les quotes seran prorratejades per trimestres naturals, exclòs aquell en el qual es produeixi aquest cessament. A tal fi els subjectes passius podran sol·licitar la devolució de la part de la quota corresponent als trimestres naturals en els quals no s'hagués exercit l'activitat.

La normativa de l'impost disposa que les quotes són irreductibles excepte en els casos d'inici d'activitat o cessament, sense que s'hagi previst la suspensió o paralització temporal de l'exercici de l'activitat gravada.

No obstant això, malgrat que les quotes s'exigeixen per la riquesa presumida a una activitat econòmica durant un any natural, la pròpia normativa reguladora del tribut preveu, en alguns casos, la seva reducció en aquelles situacions en les quals concorren circumstàncies que impedeixen el desenvolupament de l'activitat gravada durant la totalitat de l'any natural, la qual cosa suposa quantificar el tribut en funció de la intensitat en la realització del fet imposable o, dit d'una altra manera, modular la càrrega tributària en funció del temps efectiu d'exercici de l'activitat econòmica que posa de manifest la riquesa potencial sotmesa a tributació.

La Regla 14^a.4 de la Instrucció, en relació a la paralització d'indústries, preveu 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.”*

Aquesta previsió continguda a l'apartat 4 de la Regla 14^a comporta una minoració de gravamen per al cas que es produeixin circumstàncies excepcionals que impedeixin el normal funcionament de l'activitat industrial, de manera que s'ajusta la càrrega tributària al temps en què s'ha pogut desenvolupar l'activitat. No obstant això, aquest règim específic està previst, igual que en els sectors declarats en crisi previst en l'apartat 3 de la citada Regla, per a les **indústries** l'activitat de les quals es trobi classificada en les Divisions 1 a 4, per la qual cosa les activitats que duu a terme la societat recurrent, sota l'epígraf 681 subsumible en la Divisió 6, no troben el seu encaix dins de la classificació de les activitats industrials.

Per si no fos prou, en el cas plantejat, el motiu que esgrimeix la recurrent per a sustentar la paralització de la seva activitat, no coincideix amb cap de les causes expressament enunciades en aquesta disposició. La qüestió que caldria plantejar-se és si l'expressió de les circumstàncies excepcionals que possibiliten la reducció de la quota, en els termes de la regla

14a.4 de la Instrucció de l'Impost, configura una sort de "numerus clausus" o tal relació és merament enunciativa, podent comprendre tot suposat de paralització de la indústria que no obeeixi als elements circumstancials expressament contemplats. Aquesta qüestió troba resposta en la prohibició expressa continguda en l'article 14 de la Llei general tributària, que no admet l'analogia per a estendre més enllà dels seus termes estrictes l'àmbit del fet imposable, de les exempcions i altres beneficis o incentius fiscals, que porta irremeiablement a concloure que els supòsits en què la Regla 14a.4 permet l'aplicació de la reducció en la quota són els que venen expressament recollits en aquesta disposició.

Així ho recull la Sentència de la Sala Contenciosa Administrativa, de l'Audiència Nacional, de 16 de març de 2009 (JUR 2009\154645) que en el fonament jurídic 4, disposa:

“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.

Novè.- Respecte a l'aplicació de la Regla 14.3 de la instrucció de l'IAE que contempla una reducció de la tributació en els casos de sectors en crisi, la qüestió a examinar és si ... és una mercantil que es troba en un sector en crisi i li és possible l'aplicació de la Regla 14.3.

La citada Regla 14ª.3 de la Instrucció de l'IAE disposa el següent:

“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 precepte es desprèn la necessitat que concorrin dos requisits:

1. Que es tracti d'un sector declarat en crisi.
2. Que s'aprovi la reconversió dels llocs de treball.

La literalitat de la regla 14a.3 abans transcrita no indica si es requereix una declaració formal de la situació de crisi, ni qui ha de ser l'òrgan de l'Administració que hagi de formular-la, entre altres coses, perquè no és matèria de la Instrucció de l'IAE entrar en tals qüestions, ja que el seu àmbit competencial es limita a establir les normes d'aplicació en els elements tributaris que permetin temperar aquesta situació de crisi.

Ja en la Llei 27/1984, de 26 de juliol, sobre reconversió i reindustrialització d'indústries, s'establia que la competència per a declarar la reconversió d'un sector de la indústria o, excepcionalment d'un grup d'empreses, corresponia al Govern, a proposta dels reial decret i conforme al procediment establert en aquesta llei, quan aquest sector o grup d'empreses es trobés en una situació de crisi d'especial gravetat i la recuperació del mateix es considerés d'interès general. D'aquesta previsió pot deduir-se, per tant, que la declaració per reial decret d'un sector en reconversió implica que el sector en qüestió ha estat declarat en crisi.

En les sentències del Tribunal Suprem de 6 de juliol de 2002 (RJ 2002\7275) i de 19 de juliol de 2003 (RJ2003\6196), en les quals s'exposa la doctrina sobre l'aplicació del tractament fiscal previngut per a sectors en crisis per la indicada Regla, es deixa clar respecte al requisit 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.”

Per tant, per a considerar que el sector de l'hoteleria està en crisi ha de predicar-se sobre la base de concretes disposicions legals de reconversió o reestructuració laboral en aquest sector específic. En definitiva, han de complir-se els requisits ja esmentats amb anterioritat, això és, que es tracti de sectors que expressament hagin estat declarats en crisi i, que s'hagi aprovat la reconversió dels seus plans de treball. D'aquesta manera, podem afirmar que no es compleixen els requisits establerts en la normativa per a l'aplicació de la Regla 14.3 de la Instrucció de l'IAE.

En conclusió amb la fonamentació jurídica desenvolupada en aquest escrit podem afirmar que les peticions formulades per la mercantil ... no poden ser ateses i correspon la seva desestimació.

Dècim.- Fins aquí hem desenvolupat els conceptes generals i més significatius de l'IAE, relacionats amb el contingut del recurs objecte del present dictamen. El que interessa ara examinar, a l'efecte del present recurs, és si s'ha produït o no algun tipus d'afectació al fet imposable que obligui a reduir la càrrega tributària que ha de suportar el contribuent.

Com a resum pot assenyalar-se que aquest impost té caràcter objectiu, per la qual cosa ha de tributar el mer exercici de l'activitat, i aquest mer exercici res té a veure amb els possibles rendiments que tingui o no aquesta activitat, sent suficient que potencialment poguessin produir-se ingressos econòmics.

El recurrent invoca les disposicions que van limitar la seva activitat, especialment el Reial decret 463/2020, de 14 de març, pel qual es va declarar l'estat alarma. Cal assenyalar en aquest punt que el Tribunal Constitucional, en la STC del passat dia 14 de juliol de 2021

(STC 148/2021) ha declarat inconstitucional el citat Reial decret i normes complementàries, però aquesta declaració no afecta al present suposat, ja que les mesures contingudes en el citat text normatiu van ser executades, sense perjudici que posteriorment es declarés la seva inconstitucionalitat.

De l'exposat en els apartats anteriors resulta que el fet imposable de l'IAE és el “mer exercici” d'una activitat. Segons el Diccionari de la Llengua Espanyola, “mer” significa “simple, que no té mescla d'una altra cosa” o bé que és “purament allò que es diu, sense cap característica especial o singular”. Aquesta paraula és correctament utilitzada en referir-se al fet imposable de l'IAE, com el mer exercici d'una activitat, perquè l'independitza de guanys, pèrdues o resultats en general i de qualsevol altra consideració.

Ara bé, el problema interpretatiu neix quan es prohibeix dur a terme l'activitat, en el sentit de determinar si, prohibida una activitat, queda en el seu “mer exercici” o aquest desapareix. També hem vist que s'associa al concepte de mer exercici, no al fet que produeixi beneficis econòmics, sinó al fet que potencialment pugui produir-los. El problema llavors seria determinar si prohibida una activitat, pot aquesta potencialment produir beneficis econòmics o del tipus que sigui.

La Sentència núm. 273/2021 del Jutjat Contenciós-Administratiu núm. 3 d'Alacant/Alacant, en un assumpte anàleg al que aquí s'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”

I el mateix es desprèn de l'afirmat en la Sentència núm. 9/2022, d'11 de gener, del Jutjat contenciós administratiu núm. 3 de València, en que el seu FJ 4art, s'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”

Concorre, per tant, una situació d'inexistència durant una part del període impositiu, que coincideix amb l'any natural ex art. 89 TRLRHL, del pressupost de fet del substrat fàctic -la facultat d'exercir l'activitat, que justifica l'obligació tributària-. Hi ha una situació sobrevinguda que es produeix durant el període impositiu que interfereix en el pressupost de la imposició, pressupost que justifica el pagament del tribut i l'exclou. Per tant, si no hi ha possibilitat de desenvolupar l'activitat, per estar prohibida, no s'ha pogut donar la situació fàctica que empara la tributació i, en conseqüència, ha d'estimar-se el recurs pel que fa al període de temps, és a dir, el nombre de dies, en què aquesta prohibició va estar vigent. Això deriva clarament de la naturalesa de l'IAE, perquè si aquest grava el “mer exercici” de l'activitat ha d'existir, almenys, la possibilitat de desenvolupar-la, circumstància que no concorre quan hi ha una prohibició normativa que impedeix aquest desenvolupament i fa que no arribi a materialitzar-se el supòsit de fet que origina el naixement de l'obligació tributària.

En canvi, no pot admetre's de cap manera la falta de pressupost fàctic justificatiu de la imposició durant aquells períodes de temps en què l'activitat no va estar prohibida i va poder dur-se a terme, amb independència de si efectivament es va realitzar o no, i això encara que el seu acompliment estigués sotmès a limitacions imposades normativament, ni tampoc durant el temps en què l'activitat no es va reprendre per decisió del subjecte passiu en atenció a les circumstàncies econòmiques, socials, o de qualsevol altra índole que haguessin pogut existir i que el contribuent hagi pres en consideració. L'anterior resulta de la pròpia naturalesa del tribut, tractada a l'inici de la present resolució, i de la configuració normativa i jurisprudencial

que s'ha efectuat del fet imposable de l'IAE i de les notes que es prediquen de la seva realització, puix que aixecada l'obligació de tancament l'exercici de l'activitat és possible i la realització del fet imposable torna a produir plens efectes amb total normalitat.

Per la qual cosa, i en disconformitat amb la proposta de l'*Institut Municipal d'Hisenda*,

ES PROPOSA

INADMETRE el recurs respecte a la impugnació del Reial decret legislatiu 1175/1990 i de l'Ordenança fiscal reguladora de l'impost sobre activitats econòmiques de l'Ajuntament de Barcelona; ESTIMAR parcialment el recurs interposat i declarar la improcedència de la tributació per l'Impost d'activitats Econòmiques del període de temps en què va estar normativament prohibida la realització de l'activitat per l'Ordre 257/2020, de 19 de març, això és, des de 26/03/2020 al 21/06/2020, amb devolució, en el seu cas, de les quantitats ingressades per aquest període. DESESTIMAR les altres al·legacions.