

Consell Tributari
Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
Fax 93 402 78 48
conselltributari@bcn.cat

Expediente: 1421/21

Expediente de gestión: 2020RCAL...

Número de registro: 2020/9264232

Recurrente: HF S.L.

Tributo: Impuesto sobre actividades económicas

Fecha de presentación del recurso: 09/12/2020

El Consell Tributari, reunido en sesión de 7 de junio de 2023, conociendo del recurso presentado por HF S.L., ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- La sociedad HF S.L., con NIF ..., interpone recurso de alzada contra la cuota del impuesto sobre actividades económicas (IAE) que se detalla a continuación:

Acto impugnado / Recibo	Detalle: Concepto	Identificador / Dirección Objeto	Importe €	Periodo/Fecha
Padrón EE2020...	IMP. ACTIVID. ECONÓMICAS	C/ Pintor	18.365,70	01/01/2020 - 31/12/2020

Correspondiente al año 2020 y relativa a la actividad desarrollada por la recurrente, clasificada en el grupo 681 (servicio de hospedaje en hoteles y moteles) de las tarifas del IAE, con domicilio de la actividad en la dirección indicada con anterioridad.

2.- En la fecha señalada en el encabezamiento, la recurrente presentó escrito en el que alegaba en síntesis que no realizó el hecho imponible del IAE durante el periodo de tiempo en que no pudo desarrollar la actividad normalmente como consecuencia de las medidas adoptadas para atender a la situación originada por el COVID-19. Al respecto defiende la nulidad del recibo

emitido por exceder del 15% del beneficio medio presunto de la actividad gravada así como la vulneración de los principios de capacidad económica e igualdad.

En lo que se refiere al límite del 15 % del beneficio medio presunto de la actividad, la entidad entiende que “de los datos enunciados existentes en la actualidad y publicados por organismos públicos es fácilmente inferible que el recibo objeto del presente escrito, que asciende a 18.365,70 euros, vulnera la prohibición de superar el 15% del beneficio presunto de la actividad considerando las circunstancias en las que el sector hotelero ha tenido que desarrollar su actividad en el ejercicio 2020 y tiene un carácter confiscatorio”. En lo tocante a la vulneración de los principios de capacidad económica e igualdad, la recurrente considera que es habitual que se aprueben normas en casos de catástrofes naturales o de otra índole adoptando medidas que tratan de paliar o reparar los daños causados por estas situaciones extraordinarias e imprevisibles, por lo que considera que “esta previsión debería ser igualmente de aplicación a la actual crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19”.

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

-La sociedad HF, S.L., figura dada de alta en la matrícula del Impuesto sobre actividades económicas, por el ejercicio de la actividad que realiza, en el grupo 681 (servicios de hospedaje en hoteles y moteles) de las tarifas del impuesto, con domicilio de la actividad en la calle Pintor... de Barcelona.

-La cuota del impuesto sobre actividades económicas correspondiente al ejercicio 2020 se notificó de forma colectiva mediante edicto publicado en el Boletín Oficial de la Provincia el día 14.09.2020.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- Las cuotas del impuesto sobre actividades económicas correspondientes al ejercicio 2020, ahora impugnadas, de conformidad con lo que establece el artículo 102.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, se notificaron de forma colectiva mediante edicto publicado en el Boletín Oficial de la Provincia en fecha 14.09.2020 siendo el último día del período voluntario de pago de los recibos domiciliados el 23 de diciembre de 2020 y de los recibos no domiciliados el 1 de diciembre de 2020.



Por tanto, el recurso presentado el día 9 de diciembre de 2020 debe admitirse puesto que no ha sido presentado fuera del plazo de un mes contado desde el día siguiente a la finalización del periodo voluntario de pago, al tratarse de deudas tributarias de vencimiento periódico y de notificación colectiva, según prescribe el artículo 188.2 párrafo 2º de la Ordenanza fiscal general del Ajuntament de Barcelona, el artículo 46.1 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se aprueba el régimen especial del municipio de Barcelona, y el art. 14.2 c) del RD Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLRHL, en relación con el art. 122.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de procedimiento administrativo común de las administraciones públicas.

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 las liquidaciones exigidas a la sociedad recurrente y que son motivo de su disconformidad.

Así, establece el artículo 78.1 del Texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales (aprobado por el RDLeg. 2/2004, de 5 de marzo), en adelante TRLRHL, que:

“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.

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. (...)”

Precepto legal recogido en el apartado primero, base primera del artículo 85 TRLRHL.

El período impositivo, regulado en el art. 89 TRLRHL, 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.

El mismo artículo 89 TRLRHL en su apartado 2º determina que:

“el impuesto se devenga el primer día del período impositivo y las cuotas serán irreducibles, salvo cuando, en los casos de declaración de alta, el día de comienzo de la actividad no coincida con el año natural, en cuyo supuesto las cuotas se calcularán proporcionalmente al número de trimestres naturales que restan para finalizar el año, incluido el del comienzo del ejercicio de la actividad.”

Y el apartado 1º del artículo 90 TRLRHL, establece que:

“el impuesto se gestiona a partir de la matrícula de éste. Dicha matrícula 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. La matrícula estará a disposición del público en los respectivos ayuntamientos.

2. Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar las correspondientes declaraciones censales de alta manifestando todos los elementos necesarios para su inclusión en la matrícula en los términos del artículo 90.1 de esta ley y dentro del plazo que reglamentariamente se establezca. A continuación se practicará por la Administración competente la liquidación correspondiente, la cual se notificará al sujeto pasivo, quien deberá efectuar el ingreso que proceda. Asimismo, los sujetos pasivos estarán obligados a comunicar 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, y las formalizarán en los plazos y términos reglamentariamente determinados. (...).”

Tercero.- Entrando en la cuestión planteada en vía de recurso, la recurrente sostiene que con motivo de las restricciones impuestas por el Gobierno de España para afrontar la situación sanitaria provocada por el COVID-19, se vio obligada a suspender el ejercicio de la actividad económica que venía desarrollando, invocando la inexistencia del hecho imponible del impuesto durante dicho período. Por ello, y debido a la imposibilidad de llevar a cabo el normal ejercicio de su actividad económica durante el estado de alarma decretado inicialmente y de las sucesivas prórrogas, pretende que se module la liquidación del impuesto



del ejercicio 2020 en función del tiempo en que no ha podido desarrollar su actividad sin tener en cuenta el período en que se ha visto obligada a detener el normal funcionamiento.

La aprobación del Estado de Alarma con el RD 463/2020, de 14 de marzo, supuso la adopción de medidas extraordinarias para hacer frente a la situación de emergencia de salud pública ocasionada por el Covid-19, entre ellas medidas de contención en distintos ámbitos económicos y sociales, que incluían la paralización de numerosas actividades económicas obligando a parte del sector económico empresarial a detener su actividad.

Entre la batería de medidas aprobadas, el real decreto, en su artículo 10 recoge las medidas de contención en el ámbito de la actividad comercial, equipamientos culturales, establecimientos y actividades recreativas, actividades de hostelería y restauración, y prevé el cierre de determinados establecimientos que se recogen de forma específica.

Para garantizar la contención de la pandemia, la Orden 257/2020 de 19 de marzo, por la que se declara la suspensión de apertura al público de establecimientos de alojamiento turístico, de acuerdo con el artículo 10.6 del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 procedió a suspender la apertura al público de todos los hoteles y alojamientos similares, alojamientos turísticos y otros alojamientos de corta estancia, campings, aparcamientos de caravanas y otros establecimientos similares, ubicados en cualquier parte del territorio nacional.

El artículo tercero de la Orden citada preveía que el cierre recogido en el apartado primero se producirá en el momento en que el establecimiento no disponga de clientes a los que deba atender y, en todo caso, en el plazo máximo de siete días naturales desde la entrada en vigor de la norma, que se produjo el mismo día de su publicación en el BOE, el 19 de marzo de 2020.

Cuarto.- En este punto, y al hilo de las alegaciones que plantea la recurrente, es oportuno traer a colación la naturaleza del IAE, como *un tributo directo de carácter real*, y es preciso indicar que, si se permite la síntesis, de forma muy resumida, un impuesto directo grava la riqueza en sí misma y, en contraposición, un impuesto indirecto grava el uso de esa riqueza. El carácter real de este impuesto directo determina que sea objetivo, que no se tengan en cuenta las circunstancias personales del contribuyente a la hora de gravar esa riqueza, pues

esa capacidad económica se materializa en una cosa, en este caso, *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.*

Por tanto, lo que trasciende aquí es el mero ejercicio de esa actividad y por ello, es irrelevante la habitualidad o continuidad con la que se desarrolle la actividad económica gravada por el impuesto, lo que demuestra que el legislador haya optado por configurar el cálculo del hecho imponible en base a parámetros constituidos por elementos fijos de medición de capacidades productivas, y no en función de los rendimientos reales derivados del ejercicio de la actividad, por lo que su cálculo se mantiene inalterable aun en aquellos casos en que el ejercicio de la actividad no se haya podido desarrollar con normalidad durante un determinado período impositivo.

Ya 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.

Mejor dicho por el Tribunal Constitucional:

*“...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.”*

En la misma sentencia el Tribunal Constitucional profundiza en esta misma idea al aseverar que:

*“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”.

En definitiva, salvo previsión expresa, para la aplicación de este tributo no se atiende a los eventuales beneficios que produzca la actividad gravada o a que se ejerza con más o menos intensidad, pues como ya ha quedado expuesto el precepto legal definidor del impuesto sobre actividades económicas se refiere al «mero ejercicio» de la actividad gravada, sin que sea consustancial a éste el fin de lucro entendido como propósito de obtener un beneficio dinerario.

Es expresiva también de la obligación de satisfacer el tributo con independencia del resultado obtenido con motivo del ejercicio de la actividad gravada, la previsión contenida en el apartado 1 del artículo 85 del TRLRHL cuando dispone que:

“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.”

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 pueda 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.

Así lo recoge 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.- (...) 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.”

Quinto.- Hasta aquí hemos desarrollado los conceptos generales y más significativos del IAE. Lo que interesa examinar ahora, a efectos del presente recurso, es si se ha producido o no algún tipo de modulación del 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 que la declaración del estado de alarma por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, le impidió el ejercicio de la actividad durante una parte del año 2020. Cabe señalar en este punto que el Tribunal Constitucional, en la sentencia 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 una actividad, en el sentido de determinar si, prohibida una actividad, queda en su “mero ejercicio” o bien 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 Fundamento Jurídico cuarto se afirma:

“Indudablemente que en el periodo expresado, no se ha producido el ejercicio de la actividad, por virtud de disposiciones adoptada[s] 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 periodo y objeto del impuesto.”

Concorre, por tanto, una situación de inexistencia durante una parte del periodo impositivo, que coincide con el año natural ex art. 89 del 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 periodo impositivo que interfiere en el presupuesto de la imposición, presupuesto que justifica el pago del tributo, y lo excluye. Por tanto, si no hay la 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 periodo de tiempo en que dicha prohibición estuvo vigente, es decir, por el número de días en que estuvo vigente la prohibición. 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.

Y dicho lo anterior, en cambio, no puede admitirse en modo alguno la falta de presupuesto fáctico justificativo de la imposición durante aquellos periodos 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 predicán 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.

Sexto.- Al efecto de analizar todas las alegaciones planteadas por la recurrente, debe mencionarse ahora que la sociedad interesada alega la nulidad del recibo del IAE por

considerar que la cuota del impuesto supera el 15% del beneficio medio presunto de la actividad gravada, lo que contraviene lo previsto en el art. 85.1 del TRLRHL.

Teniendo en cuenta la normativa anteriormente detallada y de acuerdo con el citado art. 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 IAE. Su determinación debe ser realizada mediante norma con rango de ley, emanada del Gobierno del Estado.

Pero es más, sucede que las previsiones contenidas en el art. 85.1 del TRLRHL constituyen una delegación legislativa, un mandato dirigido a la autoridad gubernativa estatal para que dicte una norma que ha de constituir las tarifas del IAE, Esta norma, como no puede ser de otra manera, era susceptible de impugnación y fue confirmada por los Tribunales de Justicia que la sometieron a revisión. Y en ningún caso puede afirmarse que el precepto referido contenga una suerte de criterio de revisión de las liquidaciones dictadas que permita valorar si se ajustan o no a un tope máximo fijado en el 15% del “beneficio medio presunto de la actividad gravada”, como pretende la entidad realizando una lectura de la norma que no puede ser admitida. En consecuencia con ello, la alegación formulada por la recurrente en el sentido que el recibo pagado adolece de una nulidad radical por superar el 15% del beneficio medio presunto no puede ser tenida en cuenta en este momento por cuanto el Ayuntamiento se ha limitado estrictamente a aplicar las Tarifas aprobadas en su día y a calcular la cuota del impuesto con fundamento en ellas, sin que sea competente para fijar tales cuotas con carácter general ni tampoco para modificarlas o adaptarlas al beneficio medio presunto que pueda tener una concreta actividad en un ejercicio determinado.

En el mismo sentido se ha pronunció el Consell Tributari en el expediente 1030/21.

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 regularán 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.

Por último, respecto a lo establecido en los anteriores fundamentos jurídicos sexto y séptimo debemos traer a colación la sentencia núm.230/2021, de 19 de octubre de 2021 del Juzgado contencioso administrativo núm.1 de Salamanca que analiza las mismas alegaciones aquí formuladas en el sentido siguiente:

“ (.../...) El artículo 85 del TRLHL señala: “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:

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”.

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 (EDJ 2012/127279) “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”.

La STJ de Aragón nº 688/1998 de 12 de diciembre de 1998 señala : “como se desprende del meritado art. 86, donde se indica que “las cuotas resultantes de la aplicación de las tarifas no podrán exceder del 15 % del beneficio medio presunto de la actividad gravada”, es doctrina consolidada la de considerar que en ningún caso se tiene en cuenta la situación personal del sujeto pasivo sino, exclusivamente, criterios objetivos concurrentes en las actividades gravadas, De lo que deriva que cuando el art 86.4 de la Ley 39/1998 señala que las cuotas no podrán exceder del 15 % del beneficio medio presunto, no se refiere al beneficio obtenido o dejado de obtener por el recurrente en concreto, sino el beneficio medio presunto de la actividad que el mismo realiza en relación con otras de las mismas características y sector económico, lo que hace especialmente complejo la fijación de dicho beneficio, como ha venido a reconocer nuestro Tribunal Supremo, en su Sentencia de 2 de Julio de 1992”.

La Sentencia del TSJ Castilla y León (Valladolid) nº 1651/2005 de 28 de julio de 2005: Ese tope máximo del 15 %, susceptible, doctrinalmente, de ser conceptualizado como una especie de estimación objetiva global en sentido impropio, ha sido objeto de acerbas críticas (porque puede obedecer, a veces, a manifestaciones económicas no reales o ficticias), pero no debe olvidarse que es un límite fijado para un impuesto, el IAE , que es objetivo y real, de modo que, además, lejos de todo subjetivismo individualizado, ese 15 % de referencia no puede ser aplicado a cada concreto contribuyente sino a sectores económicos en general.

La STS 18-07-2003, rec. 10814/1998 recoge: “En cuanto al segundo motivo, referente a la alegada infracción del art. 86.1, cuarta de la Ley de Haciendas Locales , sobre la superación del límite del 15 % del beneficio medio presunto de la actividad gravada, cabe recordar lo declarado en Sentencias de 20 de noviembre de 2001 EDJ 2001/49126 y 3 de abril de 2002 EDJ 2002/9934 , en las que se dijo que el tope susceptible, doctrinalmente, de ser conceptualizado como una especie de estimación objetiva global en

sentido impropio, ha sido objeto de acerbas críticas (porque puede obedecer, a veces, a manifestaciones económicas no reales o ficticias), pero no debe olvidarse que es un límite fijado para un impuesto, el IAE, que es objetivo y real, de modo que, además, lejos de todo subjetivismo individualizado, ese 15 % de referencia no puede ser aplicado a cada concreto contribuyente sino a sectores económicos en general.

Y, al efecto, nuestra sentencia de 2 de julio de 1992 EDJ 1992/7256 - citada por la parte recurrente- tiene declarado que “como dice el Consejo de Estado en su preceptivo dictamen, es obvio que la determinación del beneficio medio presunto de cada actividad resulta de difícil fijación, no sólo por su mismo concepto y por la gran cantidad de actividades a evaluar (prácticamente todas, con la excepción -en el momento de dicha sentencia- de las que integran los sectores agropecuario y pesquero), sino también por la multiplicidad de datos a manejar y el inevitable desfase temporal de varios de éstos. Semejante tarea sólo podía realizarse mediante estudios pormenorizados de la propia Administración y el diálogo con cada uno de los sectores afectados, y, en efecto, a la Comisión Técnica de la Administración, se unió la Comisión bipartita de ésta y de representantes de la vida local para, finalmente, incluirse la participación y audiencia de los sectores interesados, a través del Consejo General de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación, la Confederación Española de Organizaciones Empresariales y los Colegios Profesionales afectados.

Y es, por estos cauces -y no de manera gratuita y arbitraria-, como llegaron a establecerse los parámetros económicos del RDLeg 1175/1990 EDL 1990/14653, lo que excluye, en principio, cualquier reproche de inconsistencia o superficialidad, aunque, naturalmente, la dificultad intrínseca de la fijación del beneficio medio presunto de cada actividad y su distanciamiento del caso concreto -precisamente, por ser beneficio medio presunto o indiciario- hace que puedan concebirse casos o supuestos donde aparezca la cuota resultante de la Tarifa superior al citado 15 % o inferior al mismo”.

*Conforme a las sentencias antes mencionadas, el límite del 15 por 100 del beneficio medio presunto de la actividad gravada, es un límite que no puede ser aplicado a cada concreto contribuyente, ni a cada ejercicio gravado, sino que se refiere al beneficio medio del sector, y que pueden existir supuestos donde aparezca la cuota resultante de la Tarifa superior al 15 por 100 del beneficio sin que por ello la aplicación de las Tarifas, conforme a lo establecido en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, suponga una extralimitación de la delegación legislativa. **Por otro lado, los datos alegados y aportados por el recurrente, para acreditar que se supera el límite del 15%, son***



provisionales, son datos estadísticos de la disminución de pernoctaciones en establecimientos, de ocupación hotelera, del promedio pagado por habitación ocupada, pero no acreditan la superación por las tarifas del IAE del límite del 15 por 100 del beneficio medio presunto de la actividad gravada, no se acude a datos económicos concretos y reales. Por lo que este motivo alegado debe desestimarse.

TERCERO.- Alega el recurrente vulneración del artículo 14 y 31 de la Constitución Española y del artículo 1 del Protocolo Adicional nº 1 al Convenio Europeo de Derecho Humanos y el artículo 14 del propio Convenio. Que se debiera plantear la inconstitucionalidad del TRLHL y del epígrafe 681 del propio RDL 1175/90 y las instrucciones de aplicación del impuesto, al resultar contrarios a los principios de capacidad económica y de igualdad.

En relación al principio de capacidad económica:

La sentencia del TSJ de Castilla y León, sede Valladolid, sentencia nº 3/2010 de 8 de enero de 2020 establecía:

“...procede recordar que el Tribunal Supremo en numerosas sentencias, entre las que cabe destacar la STS 5136/2003, de 18 julio 2003 , STS 8154 un/2007, de 14 noviembre 2007 , o la STS 436/2010, de 21 enero 2010 , considera que, dado que el objeto del IAE no es gravar los rendimientos netos derivados de las actividades económicas, sino gravar, simplemente el mero ejercicio de las mismas en el territorio nacional, "no es consustancial al mismo lograr la adecuación proporcional de las cuotas al rendimiento neto de cada contribuyente". Por este motivo puede calificarse el IAE de "impuesto directo", pues no grava 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, "real", en cuanto grava una manifestación de riqueza que puede ser especificada sin ponerla en relación con una determinada persona, "de producto", el derivado del 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 tendiendo sólo a criterios materiales concurrentes en las actividades gravadas y "de gestión compartida", censal y tributarias, atribuidas a la Administración del Estado y a la Municipal

respectivamente". Resulta obvio, pues, a juicio del Tribunal, que el IAE se exige con independencia de cuál será el resultado de la actividad. Es decir, su llamado "objeto material" la riqueza gravada, no se refiere para nada al producto, beneficio o renta derivados del ejercicio de la actividad, sino que está conectado a ese mero ejercicio, que es, por sí ya, la manifestación de riqueza susceptible de ser gravada..."

En relación con el principio de no confiscatoriedad, el Tribunal Constitucional lo que prohíbe es la no confiscatoriedad del sistema tributario en general de manera que agote la riqueza imponible y la propiedad privada. El Tribunal Constitucional en STC 150/1990, afirmó que el impuesto no debe agotar la riqueza del contribuyente por lo que estima "evidente" que no debe alcanzar el 100% de la renta. El impuesto es confiscatorio cuando "se llegue a privar al sujeto de sus rentas y propiedades".

Por tanto, para desestimar este motivo, hay que tener en cuenta lo expuesto anteriormente respecto el límite del 15 % del beneficio medio presunto de la actividad gravada, así como que el IAE, de acuerdo con la definición de su hecho imponible (art. 78 LHL), grava la mera actividad económica, 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 impuesto sobre actividades económicas se remite a elementos objetivos desconectados de la capacidad económica real puesta de manifiesto por el concreto resultado de la misma. El Impuesto sobre Actividades Económicas grava el ejercicio de la actividad independientemente de los resultados económicos de la misma.

En cuanto a la vulneración del principio de igualdad. Alega que las normas tributarias aprobadas en casos de catástrofes naturales o de otra índole, las medidas adoptadas siempre han tratado de paliar los daños causados por situaciones extraordinarias e imprevisibles. Y señala un listado de normas que contiene medidas tributarias en relación al IAE por daños causados por temporales y otras situaciones catastróficas. Y menciona la Ley 17/2015 de 9 de julio del Sistema Nacional de Protección Civil en cuyo preámbulo menciona amenazas de catástrofes naturales, industriales o tecnológicas. Y entiende que esa previsión debería ser igualmente de aplicación a la actual crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, que debe aplicarse, como mínimo, la reducción del IAE durante el periodo en que no ha podido desarrollar su actividad con normalidad o, como mínimo, durante el periodo de tiempo que por imperativo legal no ha podido ejercer la misma.



Consell Tributari
Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
Fax 93 402 78 48
conselltributari@bcn.cat

A este respecto hay que indicar que las situaciones recogidas en las normas citadas por el recurrente no son situaciones iguales a la crisis sanitaria por el Covid-19, no se hayan en una situación comparable, pues se refieren a catástrofes naturales, industriales o tecnológicas. Además el artículo 14 de la Ley 35/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no se 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. Por lo que no puede apreciarse la vulneración del principio de igualdad.

Procede desestimar estos motivos alegados y sin que proceda plantear cuestión de inconstitucionalidad (.../...)”.

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

SE PROPONE

ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso interpuesto y, en consecuencia, declarar la improcedencia de la tributación por el Impuesto sobre actividades económicas del periodo de tiempo en que estuvo normativamente prohibida la realización de la actividad desarrollada por la recurrente, esto es, desde el 26/03/2020 (Orden 257/2020, de 19 de marzo) al 21/06/2020 (fin del estado de alarma), con devolución, en su caso, de las cantidades ingresadas por dicho período. DESESTIMAR las demás alegaciones.