



**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](mailto:conselltributari@bcn.cat)

**Expedient:** 1421/21

**Expedient de gestió:** 2020RCAL...

**Matrícula:** 2020/...

**Recurrent:** HF, S.L.

**Tribut:** Impost sobre activitats econòmiques

**Data de presentació del recurs:** 09/12/2020

El Consell Tributari, reunit en sessió de 7 de juny de 2023, coneixent del recurs presentat per HF, S.L., ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a aquest efecte, adoptant el següent acord:

### **ANTECEDENTS DE FET**

1.- La societat HF, S.L., amb NIF ..., interposa recurs d'alçada contra la quota de l'impost sobre activitats econòmiques (IAE) que es detalla a continuació:

<b>Acte impugnat / Rebut</b>	<b>Detall: Concepte</b>	<b>Identificador / Adreça Objecte</b>	<b>Importr €</b>	<b>Període/Data</b>
<b>patró EE2020...</b>	IMP. ACTIVIT. ECONÒMIQUES	...	18.365,70	01/01/2020 - 31/12/2020

Corresponent a l'any 2020 i relativa a l'activitat desenvolupada per la recurrent, classificada al grup 681 (servei d'hostalatge en hotels i motels) de les tarifes de l'IAE, amb domicili de l'activitat a l'adreça indicada amb anterioritat.

**2.-** A la data assenyalada a l'encapçalament, la recurrent va presentar escrit en què al·legava en síntesi que no va realitzar el fet imposable de l'IAE durant el període de temps en què no va poder desenvolupar l'activitat normalment com a conseqüència de les mesures adoptades per atendre la situació originada pel COVID-19. Sobre això defensa la nul·litat del rebut emès per excedir el 15% del benefici mitjà presumpte de l'activitat gravada així com la vulneració dels principis de capacitat econòmica i igualtat.

Pel que fa al límit del 15 % del benefici mitjà presumpte de l'activitat, l'entitat entén que “de les dades enunciades existents actualment i publicades per organismes públics és fàcilment inferible que el rebut objecte del present escrit, que ascendeix a 18.365,70 euros, vulnera la prohibició de superar el 15% del benefici presumpte de l'activitat considerant les circumstàncies en què el sector hoteler ha hagut de desenvolupar la seva activitat a l'exercici 2020 i té un caràcter confiscatori”. Pel que fa a la vulneració dels principis de capacitat econòmica i igualtat, la recurrent considera que és habitual que s'aprovin normes en casos de catàstrofes naturals o d'una altra índole adoptant mesures que tracten de pal·liar o reparar els danys causats per aquestes situacions extraordinàries i imprevisibles, per la qual cosa considera que "aquesta previsió hauria de ser igualment aplicable a l'actual crisi sanitària ocasionada pel COVID-19".

**3.-** De la documentació incorporada a l'expedient, els antecedents del mateix i l'informe de l'Institut Municipal d'Hisenda es desprèn la següent relació de fets:

-La societat HF, S.L., figura donada d'alta a la matrícula de l'impost sobre activitats econòmiques, per l'exercici de l'activitat que realitza, al grup 681 (serveis d'allotjament en hotels i motels) de les tarifes de l'impost, amb domicili de l'activitat al carrer ....

-La quota de l'impost sobre activitats econòmiques corresponent a l'exercici 2020 es va notificar de forma col·lectiva mitjançant edicte publicat al Butlletí Oficial de la Província el dia 14.09.2020.

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

## FONAMENTS DE DRET

**Primer.-** Les quotes de l'impost sobre activitats econòmiques corresponents a l'exercici 2020, ara impugnades, de conformitat amb allò que estableix l'article 102.3 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, es van notificar de forma col·lectiva mitjançant edicte publicat al Butlletí Oficial de la Província en data 14.09.2020 i és l'últim dia del període voluntari de pagament dels rebuts domiciliats el 23 de desembre de 2020 i dels rebuts no domiciliats l'1 de desembre de 2020.

Per tant, el recurs presentat el dia 9 de desembre de 2020 s'ha d'admetre ja que no s'ha presentat fora del termini d'un mes comptat des de l'endemà de la finalització del període voluntari de pagament, en tractar-se de deutes tributaris de venciment periòdic i de notificació col·lectiva, segons prescriu l'article 188.2 paràgraf 2n de l'Ordenança fiscal general de l'Ajuntament de Barcelona, l'article 46.1 de la Llei 1/2006, del 13 de març, per la qual s'aprova el règim especial del municipi de Barcelona, i l'art. 14.2 c) del RD legislatiu 2/2004, del 5 de març, pel qual s'aprova el TRLRHL, en relació amb l'art. 122.1 de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre, de procediment administratiu comú de les administracions públiques.

**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 les liquidacions exigides a la societat recurrent i que són motiu de disconformitat.

Així, estableix l'article 78.1 del text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals (aprovat pel RDLeg. 2/2004, de 5 de març), d'ara endavant 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. (...)*”

Precepte legal recollit a l'apartat primer, base primera de l'article 85 TRLRHL.

El període impositiu, regulat a l'art. 89 TRLRHL, coincideix amb l'any natural, excepte quan es tracti de declaracions d'alta, cas en què abastarà des de la data de començament de l'activitat fins al final de l'any natural.

El mateix article 89 TRLRHL al seu apartat 2n 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.”*

I l'apartat 1r de l'article 90 TRLRHL estableix 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.*



**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](mailto:conselltributari@bcn.cat)

*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. (...).”*

**Tercer.-** Entrant a la qüestió plantejada en via de recurs, la recurrent sosté que, amb motiu de les restriccions imposades pel Govern d'Espanya per afrontar la situació sanitària provocada pel COVID-19, es va veure obligada a suspendre l'exercici de l'activitat econòmica que estava desenvolupant, invocant la inexistència del fet imposable de l'impost durant aquest període. Per això, i a causa de la impossibilitat de dur a terme l'exercici normal de la seva activitat econòmica durant l'estat d'alarma decretat inicialment i de les pròrrogues successives, pretén que es moduli la liquidació de l'impost de l'exercici 2020 en funció del temps en què no ha pogut desenvolupar la seva activitat sense tenir en compte el període en què s'ha vist obligada a aturar el funcionament normal.

L'aprovació de l'Estat d'Alarma amb el RD 463/2020, del 14 de març, va suposar l'adopció de mesures extraordinàries per fer front a la situació d'emergència de salut pública ocasionada pel Covid-19, entre elles mesures de contenció en diferents àmbits econòmics i socials, que incloïen la paralització de nombroses activitats econòmiques obligant part del sector econòmic empresarial a aturar la seva activitat.

Entre la bateria de mesures aprovades, el Reial decret, a l'article 10, recull les mesures de contenció en l'àmbit de l'activitat comercial, equipaments culturals, establiments i activitats recreatives, activitats d'hostaleria i restauració, i preveu el tancament de determinats establiments que es recullen de manera específica.

Per garantir la contenció de la pandèmia, l'Ordre 257/2020 de 19 de març, per la qual es declara la suspensió d'obertura al públic d'establiments d'allotjament turístic, d'acord amb l'article 10.6 del Reial decret 463/2020, de 14 de març, pel qual es declara l'estat d'alarma per a la gestió de la situació de crisi sanitària ocasionada pel COVID-19, va suspendre l'obertura al públic de tots els hotels i allotjaments similars, allotjaments turístics i altres allotjaments de curta estada, càmpings, aparcaments de caravanes i altres establiments similars, ubicats a qualsevol part del territori nacional.

L'article tercer de l'Ordre esmentada preveia que el tancament recollit a l'apartat primer es produirà en el moment en què l'establiment no disposi de clients a què hagi d'atendre i, en tot cas, en el termini màxim de set dies naturals des de la entrada en vigor de la norma, que es va produir el mateix dia de la seva publicació al BOE, el 19 de març de 2020.

**Quart.**- En aquest punt, i al fil de les al·legacions que planteja la recurrent, és oportú portar a col·lació la naturalesa de l'IAE, com *un tribut directe de caràcter real*, i cal indicar que, si es permet la síntesi, de manera molt resumida, un impost directe grava la riquesa en si mateixa i, en contraposició, un impost indirecte grava l'ús d'aquesta riquesa. El caràcter real d'aquest impost directe determina que sigui objectiu, que no es tinguin en compte les circumstàncies personals del contribuent a l'hora de gravar aquesta riquesa, ja que aquesta capacitat econòmica es materialitza en una cosa, en aquest cas, *el mer exercici, en territori nacional, d'activitats empresarials, professionals o artístiques, s'exerceixin o no en local determinat i es trobin o no especificades en les tarifes de l'impost.*

Per tant, el que transcendeix aquí és el mer exercici d'aquesta activitat i per això és irrellevant l'habitualitat o continuïtat amb què es desenvolupi l'activitat econòmica gravada per l'impost, cosa que demostra que el legislador hagi optat per configurar el càlcul del fet imposable en base a paràmetres constituïts per elements fixos de mesura de capacitats productives, i no en funció dels rendiments reals derivats de l'exercici de l'activitat, per la qual cosa el càlcul es manté inalterable fins i tot en aquells casos en què l'exercici de l'activitat no s'hagi pogut desenvolupar amb normalitat durant un període impositiu determinat.



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](mailto:conselltributari@bcn.cat)

Ja 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.

Més ben dit pel 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.”*

A la mateixa sentència el Tribunal Constitucional s'aprofundeix en aquesta mateixa idea en asseverar 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, llevat de previsió expressa, per a l'aplicació d'aquest tribut no s'atenen els eventuais beneficis que produeixi l'activitat gravada o que s'exerceixi amb més o menys intensitat, ja que com ja ha quedat exposat el precepte legal definidor de l'impost sobre activitats econòmiques es refereix al «mer exercici» de l'activitat gravada, sense que hi sigui consubstancial la finalitat de lucre entesa com a propòsit d'obtenir un benefici dinerari.

És expressiva també de l'obligació de satisfer el tribut amb independència del resultat obtingut amb motiu de l'exercici de l'activitat gravada, la previsió continguda a l'apartat 1 de l'article 85 del TRLRHL quan disposa 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,*





**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](mailto:conselltributari@bcn.cat)

*que será dictado en virtud de la presente delegación legislativa al amparo de lo dispuesto en el artículo 82 de la Constitución.”*

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 pugui afectar l'exercici de l'activitat gravada, i queda palès que l'exercici de l'activitat econòmica es mesura per elements fixos, que vénen determinats al ja esmentat 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.

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

*“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.”*

**Cinquè.**- Fins aquí hem desenvolupat els conceptes generals i més significatius de l'IAE. El que ara interessa examinar, a efectes d'aquest recurs, és si s'ha produït o no algun tipus de modulació del fet imposable que obligui a reduir la càrrega tributària que ha de suportar el contribuent.

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

El recurrent invoca que la declaració de l'estat d'alarma pel Reial decret 463/2020, de 14 de març, li va impedir l'exercici de l'activitat durant una part de l'any 2020. Cal assenyalar en aquest punt que el Tribunal Constitucional, a la sentència del passat dia 14 de juliol de 2021 (STC 148/2021), ha declarat inconstitucional l'esmentat reial decret i normes



**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](mailto:conselltributari@bcn.cat)

complementàries, però aquesta declaració no afecta aquest supòsit, ja que les mesures contingudes en el text normatiu esmentat van ser executades, sense perjudici de que posteriorment se'n declarés la inconstitucionalitat.

Del que s'ha exposat als apartats anteriors resulta que el fet imposable de l'IAE és el “mer exercici” d'una activitat. Segons el Diccionari de la Llengua Espanyola, “mero” significa “*simple, que no tiene mezcla de otra cosa*”, o bé que és “*puramente aquello que se dice, sin ninguna característica especial o singular*”. Aquesta paraula és utilitzada correctament 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 una activitat, en el sentit de determinar si, prohibida una activitat, queda en el “mer exercici” o bé 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 potencialment produir beneficis econòmics o del tipus que sigui.

La Sentència núm. 273/2021 del Jutjat Contenciós Administratiu núm. 3 d'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 del que s'ha afirmat en la Sentència núm. 9/2022, d'11 de gener, del Jutjat Contenciós Administratiu núm. 3 de València, en el Fonament Jurídic quart del qual s'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.”*

Per tant, hi ha una situació d'inexistència durant una part del període impositiu, que coincideix amb l'any natural ex art. 89 del 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 la possibilitat de desenvolupar l'activitat, per estar prohibida, no s'ha pogut donar la situació fàctica que empara la tributació i, en conseqüència, cal estimar el recurs pel que fa al període de temps en què aquesta prohibició va estar vigent, és a dir, pel nombre de dies en què va estar vigent la prohibició. Això deriva clarament de la naturalesa de l'IAE, ja que 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.

I dit això, en canvi, no es pot admetre de cap manera la manca de pressupost fàctic justificatiu de la imposició durant aquells períodes de temps en què l'activitat no va estar prohibida i es va poder dur a terme, amb independència de si efectivament es va realitzar o no, i això encara



**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](mailto:conselltributari@bcn.cat)

que el seu exercici 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. Això 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, ja que aixecada l'obligació de tancament l'exercici de l'activitat és possible i la realització del fet imposable torna a produir efectes plens amb total normalitat.

**Sisè.-** A l'efecte d'analitzar totes les al·legacions plantejades per la recurrent, cal esmentar ara que la societat interessada al·lega la nul·litat del rebut de l'IAE perquè considera que la quota de l'impost supera el 15% del benefici mitjà presumpte de l'activitat gravada, cosa que contravé allò previst a l'art. 85.1 del TRLRHL.

Tenint en compte la normativa anteriorment detallada i d'acord amb l'esmentat art. 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 real 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'IAE. La seva determinació s'ha de fer mitjançant una norma amb rang de llei, emanada del Govern de l'Estat.

Però és més, passa que les previsions contingudes a l'art. 85.1 del TRLRHL constitueixen una delegació legislativa, un mandat dirigit a l'autoritat governativa estatal perquè dicti una norma que ha de constituir les tarifes de l'IAE. Aquesta norma, com no pot ser altrament, era susceptible d'impugnació i va ser confirmada pels Tribunals de Justícia que la van sotmetre a revisió. I en cap cas no es pot afirmar que el precepte referit contingui una mena de criteri de revisió de les liquidacions dictades que permeti valorar si s'ajusten o no a un topall màxim fixat en el 15% del "benefici mitjà presumpte de l'activitat gravada", com l'entitat pretén fer una lectura de la norma que no pot ser admesa. En conseqüència amb això, l'al·legació

formulada per la recurrent en el sentit que el rebut pagat pateix una nul·litat radical per superar el 15% del benefici mitjà presumpte no es pot tenir en compte en aquest moment ja que l'Ajuntament s'ha limitat estrictament a aplicar les tarifes aprovades al seu dia i a calcular la quota de l'impost amb fonament en elles, sense que sigui competent per fixar aquestes quotes amb caràcter general ni tampoc per modificar-les o adaptar-les al benefici mitjà presumpte que pugui tenir una activitat concreta en un exercici determinat.

En el mateix sentit s'ha pronunciat el Consell Tributari a l'expedient 1030/21.

**Setè.-** La recurrent també al·lega la vulneració del principi d'igualtat. Exposa 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.

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.

A l'article 8 preveu que es regularan en tot cas per llei, entre altres, la delimitació del fet imposable, la meritació, 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, la modificació, la supressió i la 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”.*



**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](mailto:conselltributari@bcn.cat)

La recurrent exposa que la gestió de la crisi sanitària del Covid-19 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 què es preveia una reducció de la quota de l'IAE, a l'actual situació de crisi sanitària s'haurien d'aplicar les mateixes normes per 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 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 també s'haurien de traslladar plenament a l'IAE.

Considera que no aplicar aquestes reduccions previstes a 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 fer front a situacions de catàstrofes diferents de la crisi sanitària del Covid-19 o han estat normes dictades per ser aplicades a altres tributs que no tenen res a veure amb l'IAE. Val a dir que l'article 14 de la Llei general tributària prohibeix expressament l'analogia i al seu article 8 estableix que les reduccions que s'apliquin als impostos hauran d'estar previstes en normes amb rang de llei.

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

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

Finalment, respecte al que estableixen els anteriors fonaments jurídics sisè i setè hem de portar a col·lació la sentència núm. 230/2021, de 19 d'octubre de 2021 del Jutjat contenciós administratiu núm. 1 de Salamanca que analitza les mateixes alegacions aquí formulades en el sentit següent:

*“ (.../...) 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*





**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](mailto:conselltributari@bcn.cat)

*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 conceptuado 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 conceptuado 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***



**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](mailto:conselltributari@bcn.cat)

*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 2010 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*



**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](mailto:conselltributari@bcn.cat)

*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.*

*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 (.../...)”.*

Per això, i en disconformitat amb la proposta de l'Institut Municipal d'Hisenda,

### **ES PROPOSA**

ESTIMAR PARCIALMENT el recurs interposat i, en conseqüència, declarar la improcedència de la tributació per l'impost sobre activitats econòmiques del període de temps en què va estar normativament prohibida la realització de l'activitat desenvolupada per la recurrent, és a dir, des del 26/03/ 2020 (Ordre 257/2020, de 19 de març) al 21/06/2020 (fi de l'estat d'alarma), amb devolució, si escau, de les quantitats ingressades per aquest període. DESESTIMAR les altres al·legacions.