



**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)

**Expediente:** 174/22

**Expediente de gestión:** 2022RCAL...

**Número de registro:** 2022/...

**Interesado:** S, S.L.

**Tributo:** Impuesto sobre actividades económicas (IAE)

**Fecha de presentación:** 28/3/2022

El Consell Tributari, reunido en sesión de 10 de noviembre de 2022, conociendo el escrito presentado por S, S.L., ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

1.- Es objeto del presente expediente los actos que se detallan a continuación:

<b>Acto impugnado</b>	<b>Detalle:</b>			
<b>/ Recibo</b>	<b>Concepto</b>	<b>Identificador / Dirección Objeto</b>	<b>Importe €</b>	<b>Periodo/Fecha</b>
<b>Padrón</b>	IAE	...	68.745,78	01/01/2020 -
<b>EE2020...**</b>				31/12/2020
<b>Padrón</b>	IAE	...	1.533,89	01/01/2020 -
<b>EE2020...**</b>				31/12/2020
<b>Padrón</b>	IAE	...	1.604,23	01/01/2020 -
<b>EE2020...**</b>				31/12/2020

\*\*Además, se han devengado los correspondientes recargos de apremio y, si procede, los intereses de demora.

2.- El solicitante alega que con motivo de las restricciones impuestas por el Gobierno de España al desarrollo de actividades productivas no esenciales a consecuencia de la declaración del estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria

ocasionada por el Covid-19, la sociedad se vio obligada a cerrar el establecimiento hotelero cesando la realización de su actividad económica a partir del 25 de marzo de 2020 y por ello, invoca que no se ha producido el hecho imponible del impuesto, en los términos que lo define el artículo 78 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales (en adelante, TRLRHL).

Atendiendo a la imposibilidad legal de desarrollar la actividad económica que venía realizando con anterioridad a la situación de crisis sanitaria, bien por la prohibición expresa impuesta en virtud del Real Decreto 463/2020, o bien porque las restricciones a la movilidad impuestas por diferentes países ha implicado la inviabilidad de la explotación del establecimiento hotelero, la sociedad pretende que se devuelvan las cuotas ingresadas indebidamente en concepto de IAE, al tratarse de un supuesto de ausencia de hecho imponible, sin que resulte exigible la formalidad de comunicar una baja en la actividad.

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

- La sociedad RBB SL, anteriormente S, S.L. figura de alta en la matrícula del Impuesto sobre actividades económicas, en el ejercicio de las actividades de los epígrafes 673.1 (Restaurantes de tres tenedores), 673.1 (bares de categoría especial) y 681 (Servicios de hospedaje en hoteles y moteles), de las tarifas del IAE, con domicilio de la actividad en el ....

- Las cuotas del impuesto sobre actividades económicas correspondientes al ejercicio 2020 se notificaron de forma colectiva mediante edicto publicado en el Boletín Oficial de la Provincia el día 14/09/2020.

- Según consulta a las bases de datos de recaudación municipal, las cuotas de referencia en el encabezamiento se encuentran pagadas en periodo ejecutivo.

**4.-** El Institut Municipal d'Hisenda propone la inadmisión del escrito que califica como recurso.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**Primero.-** El Institut Municipal d'Hisenda remite al Consell Tributari el presente expediente al entender que el escrito que el contribuyente presentó el 28 de marzo de 2022



**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)

es un recurso de reposición contra el padrón del Impuesto sobre actividades económicas del 2020. De ser así, el recurso resultaría extemporáneo porque, ciertamente y, con carácter general, se ha de indicar que el acto administrativo firme se configura como aquel que ya no puede ser impugnado por las vías ordinarias del recurso administrativo o contencioso administrativo, al haberse extinguido los plazos fugaces para ejercer el derecho de contradicción. La doctrina sentada por numerosas sentencias del Tribunal Supremo acerca de la firmeza de la liquidación o actos con trascendencia tributaria y su inmodificabilidad se concreta en que cuando el contribuyente ha consentido formalmente un acto administrativo de carácter tributario o de una liquidación tributaria, por no haber utilizado en su momento el derecho a su impugnación, resulta improcedente, frente a la indudable firmeza del referido acto tributario, pretender, después, la devolución de lo abonado como pago de tal exacción con fundamento en que se trata de un ingreso indebido; sin embargo, en este caso concreto, la solicitud presentada debe admitirse al fundamentarse en el artículo 221.1 y 3 de la LGT y, por tanto, está dentro de los plazos previstos en los procedimientos a los que se remite el citado precepto y, en particular, al establecido en el artículo 219 de la LGT.

El ordenamiento jurídico establece determinadas situaciones sobre cuya base cabría la revisión de los actos firmes con la finalidad de obtener la devolución de un ingreso considerado indebido. En efecto dispone el artículo 221.3 de la LGT que:

*“3. Cuando el acto de aplicación de los tributos o de la imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando del mismo del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales en los párrafos a), c), y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley”.*

En el presente caso, el contribuyente ha instado el procedimiento de revocación con la finalidad de obtener la devolución de los ingresos indebidos y, sobre este particular, debe traerse a colación la reciente e importante Sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 9 de febrero de 2022, núm.154/2022 (Roj: 484/2022 - ECLI:ES:TS:2022:484) que en su FJ TERCERO número 9 establece la siguiente doctrina:

*“En definitiva, al igual que ocurre con la solicitud de nulidad de pleno derecho del art. 217 o de rectificación de errores del art. 220, con la solicitud de devolución de ingresos indebidos por el interesado, en los supuestos contemplados en el 221.3 instando o promoviendo, en este caso, la revocación, se debe iniciar el procedimiento a instancia de parte y la Administración viene obligada a resolver, sin que posea potestad de convertir el procedimiento de devolución de ingresos indebidos a instancia del interesado y en el ámbito del art. 221.3, en un procedimiento que sólo cabe iniciar de oficio”.*

Por tanto, cuando la solicitud de ingresos indebidos se vincula al art. 221.3 de la LGT, el inicio de la tramitación de la revocación es un deber impuesto legalmente. En tal sentido se pronuncia el TS en el FJ3 núm. 9 de la sentencia referida: *“(…) Solicitada por el administrado la devolución de ingresos indebidos, siendo el acto de aplicación de los tributos del que deriva el ingreso firme, promovido por el interesado su revocación, la Administración tiene la obligación de resolver y el interesado, de serle la resolución desfavorable, el derecho a impugnar la misma por los cauces dispuestos legalmente, poseyendo acción al efecto”.*

**Segundo.-** El interesado solicita la devolución de las cuantías a las que se ha hecho referencia, indebidas según su criterio, promoviendo la aplicación del procedimiento de revocación previsto en el artículo 219 de la LGT en consonancia con el artículo 216 c) de la misma ley en los términos expuestos. Basa su pertinencia en la doctrina mantenida por el Tribunal Supremo, en particular en la sentencia antes citada núm.154/2022, de 9 de febrero (484/2022 ECLI.TS.2022.484). En efecto, el más Alto Tribunal se ha pronunciado reiteradamente sobre la posibilidad de revisión de los actos firmes, en particular cuando se solicitaba la devolución de ingresos indebidos, y, en su caso, la naturaleza de los procedimientos para sustanciarla. Así en esta última sentencia, núm.154/2022, de 9 de febrero (484/2022 ECLI.TS.2022.484), FJ SEGUNDO, número siete, se señala que:

*“En el supuesto que contemplamos, ya se ha dicho, el interesado ha ejercitado la acción de devolución de ingresos indebidos. No hay duda que en estos casos, la norma aplicable reconoce a los interesados la facultad de accionar la misma “a instancia del interesado”, y ante un acto firme “instando o promoviendo la revisión del acto”, en este caso, mediante revocación” ....Cuando se pretende la devolución de ingresos indebidos, la revocación legalmente, art. 221.3, posee carácter instrumental. La propia ley, art.221.1, prevé expresamente que el procedimiento se iniciará de oficio o a instancia del interesado; se le reconoce el derecho a los interesados para instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos,*



**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)

*estableciéndose legalmente el cauce previo de la revocación, u otros de los dispuestos en el art. 221....Tratándose de liquidaciones firmes -como ahora sucede- el precepto que resulta de aplicación cuando el contribuyente pretende obtener la devolución de lo que ingresó en aplicación de aquéllas es el artículo 221.3 de la Ley General Tributaria.”*

Además el propio Tribunal (sentencia citada FJ SEXTO) fija la consecuencia fundamental que se deriva de las afirmaciones anteriores al señalar que:

*“No son necesarios especiales esfuerzos hermenéuticos para convenir que solo procederá la devolución cuando el acto (firme) de aplicación del tributo en virtud del cual se haya efectuado el ingreso indebido (i) sea nulo de pleno derecho o (ii) se revoque en los términos del artículo 219 de la Ley General Tributaria, en ambos casos -obvio es decirlo- siempre que se cumplan estrictamente las exigencias previstas en esos preceptos”. Es decir, “... al igual que dijimos entonces respecto de la nulidad, pero ahora referido a la revocación en el supuesto del artº 221.3, a través de la revocación no se puede canalizar cualquier infracción del ordenamiento jurídico que pueda imputarse a un acto tributario firme, sino solo aquellas que constituyen un supuesto tasado de revocación del artº 219.1 de la LGT” (STS 699/2022 de 14 de febrero de 2022, FJ SEXTO, (ECLI:ES:TS:2022:699).*

El obligado tributario considera en el escrito de la solicitud sobre la que el Consell Tributari debe pronunciarse que “En el caso concreto que nos ocupa, concurren los requisitos para la revocación de las liquidaciones del IAE correspondientes a 2020, de conformidad con lo establecido en el artículo 219 LGT porque infringen la ley (al no existir hecho imponible, según se ha expuesto en el presente escrito y ha declarado pacíficamente la jurisprudencia en supuestos idénticos) y haberse producido circunstancias sobrevenidas al devengo que han puesto de manifiesto la improcedencia del acto dictado (como es la prohibición del ejercicio de la actividad por imposición legal de las autoridades competentes)”.

Sobre este particular, el Consell Tributari, a título meramente informativo y a la vista del contenido del expediente realiza las consideraciones siguientes:

1º Respecto de la revocación por infracción manifiesta de la ley, ha declarado el propio Tribunal Supremo en la misma sentencia citada (484/2022 de 9 de febrero, FJ SÉPTIMO) que “Con carácter general para que prospere el motivo de revocación de infracción manifiesta de la Ley, como una constante jurisprudencia enseña, **no basta con que se aprecie la infracción determinante de su invalidación, sino además cumulativamente debe ser manifiesta**, en razón de que “es una exigencia de la revocación para evitar que ésta se convierta en una segunda oportunidad impugnatoria, fuera de plazo, de los actos firmes. Esto es, en el ámbito de la tensión subyacente entre los valores de la seguridad y la justicia, la ley requiere un plus de exigencia -que la infracción sea manifiesta- para que ésta segunda orille el efecto perentorio o extintivo de la primera”. Se reconoce la infracción manifiesta cuando esta es “ostentosa, palmaria, evidente, clara, indiscutible, que no exija razonamiento alguno, sino la simple exposición del precepto legal correspondiente y del acto de la Administración de que se trate” (exigencia declarada por el Tribunal Supremo de forma reiterada siendo exponentes la Sentencia de 22 de noviembre de 2002, RJ/2003/169, FJ TERCERO y la número 5189/2016, de 22 de noviembre de 2016, FJ SEXTO, ECLI:ES:TS:2016:5189 en el que se señala que “Según el diccionario de la Real Academia Española, el adjetivo *manifiesto* significa “*descubierto, patente, claro*”, esto es, aquello que se puede percibir con claridad como nulo o contrario a la norma. Integrando el concepto gramatical con el jurídico, se hace preciso que la conculcación de la ley fuera original y no fruto de una actividad de verificación o comprobación fáctica posterior...”).

Así las cosas hay que poner de manifiesto que la normativa vigente reguladora del IAE prevé expresamente los supuestos en los que cabe tener en cuenta la posibilidad de que el ejercicio de la actividad no coincida con el periodo impositivo (año natural). Es decir, la ley prevé los supuestos en los que procede la devolución parcial del impuesto satisfecho cuando el ejercicio de la actividad económica (hecho imponible) se desarrolla durante un tiempo inferior al año natural que como se ha señalado es el periodo impositivo. En concreto tiene en cuenta situaciones relacionadas con el día en que comienza el ejercicio y cuando se cesa voluntariamente en el mismo con anterioridad al día de terminación del citado periodo impositivo.

Precisamente, es esa regulación expresa de los supuestos concretos a los que se atribuye trascendencia tributaria a efectos de la realización del hecho imponible y, en consecuencia, a efectos de cuantificación del impuesto, la que trajo consigo que no se aplicara a hechos distintos a los tipificados. Desde esta perspectiva, el acto de liquidación que está en la base de la solicitud del obligado era legal y válido en el momento en que surtió efectos pues se adecuaba a la regulación prevista y a la interpretación mantenida respecto de esta última.



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)

No obstante el cese legal del ejercicio puso de manifiesto su posible inadecuación respecto del hecho imponible sobre la base de una interpretación con fundamento en la configuración constitucional del deber de contribuir y, en particular, con fundamento en la capacidad económica gravada.

La posible existencia, pues, de distintas interpretaciones razonables, sea la que se basa en la redacción de la norma reguladora del impuesto sea la que partiendo de esta última tiene en cuenta además la configuración del deber de contribuir, permite afirmar, utilizando palabras del Tribunal Supremo, que cabe la posibilidad de un abanico de respuestas jurídicas distintas, que ponen de manifiesto que la **“infracción está lejos de colmar los criterios que la jurisprudencia ha identificado para integrar la infracción de la Ley como manifiesta”** (sentencia citada, 484/2022, de 9 de febrero, FJ SÉPTIMO).

La conclusión, pues, a la que debe llegarse es que no se está ante el supuesto del art. 219.1 de revocación por infracción manifiesta de la ley y por lo tanto no cabría estimar la pretensión del recurrente por esta causa.

2º Respecto del segundo motivo de revocación, en particular *“cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado”* (artículo 219.1 LGT), considera el interesado que procede la revocación *“al haberse producido circunstancias sobrevenidas al devengo que han puesto de manifiesto la improcedencia del acto dictado (como es la prohibición del ejercicio de actividad por imposición legal de las autoridades competentes).”* Pues bien, el Tribunal Supremo en sentencia 865/2022 de 4 de febrero, FJ TERCERO, ha declarado que, en un supuesto en el que se produce la nulidad de una orden ministerial en la que se había basado la liquidación cuya revocación solicitó la parte interesada, procedía esta última porque *“la circunstancia sobrevenida consistía en la nulidad judicial de la Orden que había constituido el fundamento de la liquidación. Es evidente que tal nulidad, posterior y sobrevenida, resulta un motivo adecuado para acceder a la revocación de la liquidación firme.”*

Pues bien, la simple lectura de la norma transcrita permite afirmar que de los términos utilizados se deriva un requisito fundamental cual es la necesidad de que la causa sea sobrevenida, es decir, sea inexistente, o cuando menos desconocida por las partes, en el momento de dictarse el acto administrativo pues este es el significado del término

“*sobrevenidas*”, utilizado en el artículo 219.1 de la LGT, tal y como se deriva del DLE en el que se señala que “sobrevenida. Venida repentina e imprevista” y “sobrevenir. Acaecer o suceder una cosa además o después de otra”. Es decir, con carácter general, hecho o situación que sucede después de otro hecho o situación, sobre el que puede incidir.

En el caso que ahora se analiza significa que, tal y como se desprende de la declaración judicial transcrita, cuando la causa alegada por un interesado no se produce en un momento posterior al de la aprobación del acto impugnado, no cabe atribuirle, con carácter general, la consideración de sobrevenida a los efectos de la aplicación del artículo 219.1 de la LGT. En el caso de autos, la causa alegada, cese legal de la actividad ejercida, no es un hecho sobrevenido a la liquidación sino que, de acuerdo con la documentación que consta en el expediente, se produjo con anterioridad a la misma de manera que con su notificación pudo el recurrente utilizar los mecanismos de defensa previstos en la ley para reponer su situación particular.

Tampoco cabría admitir las resoluciones judiciales a las que se refiere el interesado en el escrito de alegaciones como hecho sobrevenido en los términos exigidos legalmente. En efecto no cabe la menor duda de que las sentencias judiciales que declaran la ilegalidad de la norma que está en la base del acto impugnado pueden subsumirse en el presupuesto de hecho de la causa de revocación que ahora se analiza pues se estaría determinando su ilegalidad sobrevenida de forma que las resoluciones judiciales dictadas en este último sentido constituirían una causa sobrevenida que pondría de manifiesto la improcedencia del acto. Ahora bien, en el caso concreto, las resoluciones judiciales citadas por el contribuyente no declaran la nulidad de norma alguna que constituya el fundamento de la posición jurídica del interesado respecto del IAE sino que señalan la interpretación de la norma reguladora del hecho imponible del impuesto en esta situación particular de falta de ejercicio de la actividad económica, en el plazo concreto en que se cesó en el mismo, por mandato legal. No hay nulidad de norma alguna, no hay expulsión del ordenamiento jurídico de la norma reguladora del hecho imponible en la que se base la posición particular del interesado pues solo se declara la forma en que debe interpretarse su dimensión temporal y cuantitativa.

No obstante, no cabe olvidar que el presupuesto de hecho de la revocación exige no solo que la causa sea sobrevenida sino también que esta ponga de manifiesto “*la improcedencia del acto dictado*”. No cabe duda de que la ilegalidad sobrevenida de la norma sobre cuya base se dicta un acto administrativo puede entenderse además como causa de la improcedencia del acto dictado, sin embargo, si bien se observa, la norma legal transcrita no utiliza el término “*ilegalidad*” sino el término “*improcedencia*” que según el DLE





**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)

significa “Falta de oportunidad, de fundamento o de derecho”, significado que permite plantear la posibilidad de resoluciones judiciales que sin declarar la anulación de una norma supongan una interpretación definitiva de la misma que, de manera incontestable, pusiera de manifiesto la improcedencia del acto dictado.

A este respecto, en el supuesto particular que se está analizando, el solicitante aporta como prueba y fundamento de su petición las sentencias del Juzgado de lo contencioso administrativo nº 3 de Alicante, 273/2021, de 5 de junio de 2021, y la correspondiente del nº 3 de Valencia, 9/2022, de 11 de enero. Así como la del TSJ de Extremadura, 222/2021, de 2 de diciembre. En efecto, existen pronunciamientos judiciales sobre la cuestión controvertida que suponen la declaración de una interpretación distinta de la mantenida hasta que se produjeron los hechos que se asocian a la misma sobre la base de la necesidad de concreción de la posible relevancia que el cese legal en el ejercicio de la actividad durante un tiempo determinado podría tener respecto del ámbito temporal y cuantitativo del hecho imponible del impuesto. Pues bien, sentada la existencia de declaraciones judiciales que significan un cambio del criterio sustentado en el entendimiento de los preceptos concernidos, hecho imponible, periodo impositivo y cuantificación, se trata ahora de señalar si las mismas suponen la improcedencia del acto dictado. A estos últimos efectos, no parece que se pueda asociar a las declaraciones judiciales citadas la necesaria persistencia y consolidación que se exigiría si se tiene en cuenta la finalidad de la revocación que, no se olvide, no es un mecanismo ordinario de defensa de los intereses de los particulares sino un mecanismo de revisión de los actos administrativos firmes cuando el principio de seguridad jurídica deba ceder ante otros valores del ordenamiento jurídico. En este caso concreto, no se trata de la doctrina legal reiterada del TS que de manera incontestable fije un criterio contrario al aplicado por la Administración, supuesto que podría permitir su análisis como posible causa sobrevenida que pusiera de manifiesto la improcedencia del acto impugnado, ni tampoco se trata de una doctrina consolidada, favorable a la petición del contribuyente, declarada en pronunciamientos de otros órganos jurisdiccionales que pudieran ser tenidos en cuenta a los efectos de la revocación. Se trata por el contrario de sentencias aisladas que si bien deben tenerse en consideración no constituyen doctrina que permita afectar a actos firmes, consentidos por el interesado, sin que supusiera una quiebra del principio fundamental al que se ha hecho referencia, es decir, a la seguridad jurídica.

Por todo lo cual tampoco podría estimarse la pretensión del contribuyente al no constatarse este motivo de revocación alegado.

En consecuencia, por todo ello, de conformidad con los anteriores fundamentos jurídicos, el Consell Tributari **ACUERDA**: DEVOLVER el presente expediente al Institut Municipal d'Hisenda a los efectos oportunos.

El Secretario del Consell Tributari