



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

Expedient: 174/22

Expedient de gestió: 2022RCAL...

Número de registre: 2022/...

Interessat: S, SL

Tribut: Impost sobre activitats econòmiques (IAE)

Data de presentació: 28/3/2022

El Consell Tributari, reunit en sessió de 10 de novembre de 2022, coneixent l'escrit presentat per S, S.L., ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a aquest efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- És objecte del present expedient els actes que es detallen a continuació:

Acte impugnat / Rebut	Detall:		Importar €	Període/Data
	Concepte	Identificador / Adreça Objecte		
padró EE2020...**	IAE	...	68.745,78	01/01/2020 - 31/12/2020
padró EE2020...**	IAE	...	1.533,89	01/01/2020 - 31/12/2020
padró EE2020...**	IAE	...	1.604,23	01/01/2020 - 31/12/2020

**A més, s'han meritat els corresponents recàrrecs de constreyniment i, si escau, els interessos de demora.

2.- El sol·licitant al·lega que amb motiu de les restriccions imposades pel Govern d'Espanya al desenvolupament d'activitats productives no essencials a conseqüència de la

declaració de l'estat d'alarma per a la gestió de la situació de crisi sanitària ocasionada pel Covid-19, la societat es va veure obligada a tancar l'establiment hoteler cessant la realització de la seva activitat econòmica a partir del 25 de març de 2020 i per això, invoca que no s'ha produït el fet imposable de l'impost, en els termes que el defineix l'article 78 del Reial Decret Legislatiu 2 /2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals (d'ara endavant, TRLRHL).

Atenent a la impossibilitat legal de desenvolupar l'activitat econòmica que realitzava amb anterioritat a la situació de crisi sanitària, bé per la prohibició expressa imposada en virtut del Reial Decret 463/2020, o bé perquè les restriccions a la mobilitat imposades per diferents països ha implicat la inviabilitat de l'explotació de l'establiment hoteler, la societat pretén que es tornin les quotes ingressades indegudament en concepte de l'IAE, en tractar-se d'un supòsit d'absència de fet imposable, sense que resulti exigible la formalitat de comunicar una baixa en l'activitat.

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

- La societat RBB SL, anteriorment S, S.L. figura d'alta a la matrícula de l'Impost sobre activitats econòmiques, en l'exercici de les activitats dels epígrafs 673.1 (Restaurants de tres forquilles), 673.1 (bars de categoria especial) i 681 (Serveis d'hostalatge a hotels i motels), de les tarifes de l'IAE, amb domicili de l'activitat al

- Les quotes de l'impost sobre activitats econòmiques corresponents a l'exercici 2020 es van notificar de forma col·lectiva mitjançant edicte publicat al Butlletí Oficial de la Província el dia 14/09/2020.

- Segons consulta a les bases de dades de recaptació municipal, les quotes de referència a l'encapçalament es troben pagades en període executiu.

4.- L'Institut Municipal d'Hisenda proposa la inadmissió de l'escrit que qualifica com a recurs.



FONAMENTS DE DRET

Primer.- L'Institut Municipal d'Hisenda remet al Consell Tributari aquest expedient en entendre que l'escrit que el contribuent va presentar el 28 de març del 2022 és un recurs de reposició contra el padró de l'impost sobre activitats econòmiques del 2020. Si és així, el recurs resultaria extemporani perquè, certament i, amb caràcter general, s'ha d'indicar que l'acte administratiu ferm es configura com aquell que ja no pot ésser impugnat per les vies ordinàries del recurs administratiu o contenciós administratiu, en haver-se extingit els terminis fugaçs per exercir el dret de contradicció. La doctrina sentada per nombroses sentències del Tribunal Suprem sobre la fermesa de la liquidació o actes amb transcendència tributària i la seva immodificabilitat es concreta que quan el contribuent ha consentit formalment un acte administratiu de caràcter tributari o d'una liquidació tributària, per no haver utilitzat en el seu moment el dret a la seva impugnació, resulta improcedent, davant de la indubtable fermesa del referit acte tributari, pretendre, després, la devolució del que s'ha abonat com a pagament de tal exacció amb fonament en què es tracta d'un ingrés indegut; no obstant això, en aquest cas concret, la sol·licitud presentada s'ha d'admetre en fonamentar-se a l'article 221.1 i 3 de la LGT i, per tant, està dins dels terminis previstos en els procediments a què es remet el precepte esmentat i, en particular, a l'establert a l'article 219 de la LGT.

L'ordenament jurídic estableix determinades situacions sobre la base de les quals es podria revisar els actes fermes amb la finalitat d'obtenir la devolució d'un ingrés considerat indegut. En efecte, disposa l'article 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 aquest cas, el contribuent ha instat el procediment de revocació amb la finalitat d'obtenir la devolució dels ingressos indeguts i, sobre aquest particular, s'ha de portar a col·lació la recent i important Sentència del Tribunal Suprem, de data 9 de febrer de 2022 , núm.154/2022 (Roj: 484/2022 - ECLI:ES:TS:2022:484) que en el seu FJ TERCER número 9 estableix la següent 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”.

Per tant, quan la sol·licitud d'ingressos indeguts es vincula a l'art. 221.3 de la LGT, l'inici de la tramitació de la revocació és un deure imposat legalment. En aquest sentit es pronuncia el TS a l'FJ3 núm. 9 de la sentència 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”.*

Segon.- L'interessat sol·licita la devolució de les quanties a què s'ha fet referència, indegudes segons el seu criteri, promovent l'aplicació del procediment de revocació previst a l'article 219 de la LGT d'acord amb l'article 216 c) de la mateixa llei als termes exposats. Basa la seva pertinència a la doctrina mantinguda pel Tribunal Suprem, en particular a la sentència abans citada núm.154/2022, de 9 de febrer (484/2022 ECLI.TS.2022.484). En efecte, el més alt tribunal s'ha pronunciat reiteradament sobre la possibilitat de revisió dels actes fers, en particular quan se sol·licitava la devolució d'ingressos indeguts i, si escau, la naturalesa dels procediments per substanciar-la. Així en aquesta darrera sentència, núm.154/2022, de 9 de febrer (484/2022 ECLI.TS.2022.484), FJ SEGON, número set, s'assenyala que:



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

“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, estableciéndose legalmente el cauce previo de la revocación, u otros de los dispuestos en el art. 221Tratándose 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.”

A més, el mateix Tribunal (sentència citada FJ SISÈ) fixa la conseqüència fonamental que es deriva de les afirmacions anteriors en assenyalar 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 febrer de 2022, FJ SISÈ, (ECLI:ES:TS:2022:699).

L'obligat tributari considera en l'escrit de la sol·licitud sobre la qual el Consell Tributari s'ha de pronunciar que “En el cas concret que ens ocupa, concorren els requisits per a la revocació de les liquidacions de l'IAE corresponents a 2020, de conformitat amb allò establert a l'article 219 LGT perquè infringeixen la llei (en no existir fet imposable, segons s'ha exposat en aquest escrit i ha declarat pacíficament la jurisprudència en supòsits idèntics) i haver-se produït circumstàncies sobrevingudes a la meritació que han posat de manifest la improcedència de l'acte dictat (com és la prohibició de l'exercici de l'activitat per imposició legal de les autoritats competents)”.

Sobre aquest particular, el Consell Tributari, a títol merament informatiu i a la vista del contingut de l'expedient, realitza les consideracions següents:

1r Respecte de la revocació per infracció manifesta de la llei, ha declarat el mateix Tribunal Suprem en la mateixa sentència citada (484/2022 de 9 de febrer, FJ SETÈ) 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”*. Es reconeix la infracció manifesta quan aquesta és *“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”* (exigència declarada pel Tribunal Suprem de forma reiterada sent exponents la Sentència de 22 de novembre de 2002, RJ/2003/169, FJ TERCER i la número 5189/2016, de 22 de novembre de 2016, FJ SISÈ, ECLI:ES:TS:2016:5189 el que s'assenyala 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...”*).



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

Així doncs, cal posar de manifest que la normativa vigent reguladora de l'IAE preveu expressament els supòsits en què cal tenir en compte la possibilitat que l'exercici de l'activitat no coincideixi amb el període impositiu (any natural). És a dir, la llei preveu els supòsits en què és procedent la devolució parcial de l'impost satisfet quan l'exercici de l'activitat econòmica (fet imposable) es desenvolupa durant un temps inferior a l'any natural que, com hem assenyalat, és el període impositiu. En concret té en compte situacions relacionades amb el dia en què comença l'exercici i quan s'hi cessa voluntàriament amb anterioritat al dia de terminació del període impositiu esmentat.

Precisament, és aquesta regulació expressa dels supòsits concrets als quals s'atribueix transcendència tributària als efectes de la realització del fet imposable i, en conseqüència, als efectes de quantificació de l'impost, la que va comportar que no s'apliqués a fets diferents dels tipificats. Des d'aquesta perspectiva, l'acte de liquidació que és a la base de la sol·licitud de l'obligat era legal i vàlid en el moment en què va tenir efectes, ja que s'adequava a la regulació prevista i a la interpretació mantinguda respecte d'aquesta última. Això no obstant, el cessament legal de l'exercici va posar de manifest la seva possible inadequació respecte del fet imposable sobre la base d'una interpretació amb fonament en la configuració constitucional del deure de contribuir i, en particular, amb fonament en la capacitat econòmica gravada.

La possible existència, doncs, de diferents interpretacions raonables, sigui la que es basa en la redacció de la norma reguladora de l'impost sigui la que partint d'aquesta última té en compte a més a més la configuració del deure de contribuir, permet afirmar, utilitzant paraules del Tribunal Suprem, que hi ha la possibilitat d'un ventall de respostes jurídiques diferents, que posen de manifest que la *"infracción está lejos de satisfacer los criterios que la jurisprudencia ha identificado para integrar la infracción de la Lei como manifiesta"* (sentència citada, 484/2022, de 9 de febrer, FJ SETÈ).

La conclusió, doncs, a què s'ha d'arribar és que no s'està davant del supòsit de l'art. 219.1 de revocació per infracció manifesta de la llei i per tant no cabria estimar la pretensió del recurrent per aquesta causa.

2n Respecte del segon motiu de revocació, en particular "*quan circumstàncies sobrevingudes que afectin una situació jurídica particular posin de manifest la improcedència de l'acte dictat*" (article 219.1 LGT), considera l'interessat que escau la revocació "en haver-se produït circumstàncies sobrevingudes a la meritació que han posat de manifest la improcedència de l'acte dictat (com és la prohibició de l'exercici d'activitat per imposició legal de les autoritats competents)." Doncs bé, el Tribunal Suprem en sentència 865/2022 de 4 de febrer, FJ TERCER, ha declarat que, en un supòsit en què es produeix la nul·litat d'un ordre ministerial en què s'havia basat la liquidació la revocació de la qual va sol·licitar la part interessada, procedia aquesta última perquè "*la circumstància 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.*"

Doncs bé, la simple lectura de la norma transcrita permet afirmar que dels termes utilitzats se'n deriva un requisit fonamental quina és la necessitat que la causa sigui sobrevinguda, és a dir, sigui inexistent, o si més no desconeguda per les parts, en el moment de dictar-se l'acte administratiu doncs aquest és el significat del terme "*sobrevinguda*", utilitzat a l'article 219.1 de la LGT, tal com es deriva del DLE en què s'assenyala que "*sobrevenida. Venida repentina e imprevista*" i sobrevenir, esdevenir o succeir una cosa a més o després de l'altra. És a dir, amb caràcter general, fet o situació que succeeix després d'un altre fet o situació, sobre el qual pot incidir.

En el cas que ara s'analitza, significa que, tal com es desprèn de la declaració judicial transcrita, quan la causa al·legada per un interessat no es produeix en un moment posterior al de l'aprovació de l'acte impugnat, no cal atribuir-li, amb caràcter general, la consideració de sobrevinguda a l'efecte de l'aplicació de l'article 219.1 de la LGT. En el cas de interlocutòries, la causa al·legada, cessament legal de l'activitat exercida, no és un fet sobrevingut a la liquidació sinó que, d'acord amb la documentació que consta a l'expedient, es va produir amb anterioritat a la mateixa de manera que amb la seva notificació va poder el recurrent utilitzar els mecanismes de defensa previstos a la llei per reposar la seva situació particular.



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

Tampoc es podria admetre les resolucions judicials a què es refereix l'interessat en l'escrit d'al·legacions com a fet sobrevingut en els termes exigits legalment. En efecte no hi ha cap dubte que les sentències judicials que declaren la il·legalitat de la norma que està a la base de l'acte impugnat poden subsumir-se en el pressupost de fet de la causa de revocació que ara s'analitza ja que s'estaria determinant la seva il·legalitat sobrevinguda de manera que les resolucions judicials dictades en aquest darrer sentit constituïrien una causa sobrevinguda que posaria de manifest la improcedència de l'acte. Ara bé, en el cas concret, les resolucions judicials esmentades pel contribuent no declaren la nul·litat de cap norma que constitueixi el fonament de la posició jurídica de l'interessat respecte de l'IAE sinó que assenyalen la interpretació de la norma reguladora del fet imposable de l'impost en aquesta situació particular de manca d'exercici de l'activitat econòmica, en el termini concret en què es va cessar en aquest, per mandat legal. No hi ha cap nul·litat de cap norma, no hi ha expulsió de l'ordenament jurídic de la norma reguladora del fet imposable en què es basa la posició particular de l'interessat ja que només es declara la manera com s'ha d'interpretar la seva dimensió temporal i quantitativa.

Tot i això, no cal oblidar que el pressupost de fet de la revocació exigeix no només que la causa sigui sobrevinguda sinó també que aquesta posi de manifest *la improcedència de l'acte dictat*. No hi ha dubte que la il·legalitat sobrevinguda de la norma sobre la base de la qual es dicta un acte administratiu pot entendre's a més com a causa de la improcedència de l'acte dictat, però, si bé s'observa, la norma legal transcrita no utilitza el terme "*il·legalitat*" sinó el terme "*improcedència*" que segons el DLE significa "*Falta de oportunidad, de fundamento o de derecho.*", significat que permet plantejar la possibilitat de resolucions judicials que sense declarar l'anul·lació d'una norma suposin una interpretació definitiva que, de manera incontestable, posés de manifest la improcedència de l'acte dictat.

Quant a això, en el supòsit particular que s'està analitzant, el sol·licitant aporta com a prova i fonament de la seva petició les sentències del Jutjat contenciós administratiu núm. 3 d'Alacant, 273/2021, de 5 de juny de 2021, i la corresponent del núm. 3 de València, 9/2022, d'11 de gener. Així com la del TSJ d'Extremadura, 222/2021, del 2 de desembre. En efecte, hi ha pronunciaments judicials sobre la qüestió controvertida que suposen la

declaració d'una interpretació diferent de la mantinguda fins que es van produir els fets que s'hi associen sobre la base de la necessitat de concreció de la possible rellevància que el cessament legal en l'exercici de l'activitat durant un temps determinat podria tenir respecte de l'àmbit temporal i quantitatiu del fet imposable de l'impost. Doncs bé, assegurada l'existència de declaracions judicials que signifiquen un canvi del criteri sustentat en la comprensió dels preceptes implicats, fet imposable, període impositiu i quantificació, ara es tracta d'assenyalar si aquestes suposen la improcedència de l'acte dictat. A aquests darrers efectes, no sembla que es pugui associar a les declaracions judicials esmentades la necessària persistència i consolidació que s'exigiria si es té en compte la finalitat de la revocació que, no us oblideu, no és un mecanisme ordinari de defensa dels interessos dels particulars sinó un mecanisme de revisió dels actes administratius fermes quan el principi de seguretat jurídica hagi de cedir davant d'altres valors de l'ordenament jurídic. En aquest cas concret, no es tracta de la doctrina legal reiterada del TS que de manera incontestable fixi un criteri contrari a l'aplicat per l'Administració, fet que podria permetre'n l'anàlisi com a possible causa sobrevinguda que posés de manifest la improcedència de l'acte impugnat, ni tampoc no es tracta d'una doctrina consolidada, favorable a la petició del contribuent, declarada en pronunciaments d'altres òrgans jurisdiccionals que es puguin tenir en compte als efectes de la revocació. Es tracta al contrari de sentències aïllades que si bé s'han de tenir en consideració no constitueixen doctrina que permeti afectar actes fermes, consentits per l'interessat, sense que suposés una fallida del principi fonamental a què s'ha fet referència, és a dir, a la seguretat jurídica.

Per tot això tampoc no es podria estimar la pretensió del contribuent en no constatar-se aquest motiu de revocació al·legat.

En conseqüència, per tot això, de conformitat amb els fonaments jurídics anteriors, el Consell Tributari **ACORDA**: RETORNAR el present expedient a l'Institut Municipal d'Hisenda als efectes oportuns.

El Secretari del Consell Tributari



**Ajuntament
de Barcelona**

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