



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

Expediente: 345/22

Expediente de gestión: 2022RCAL...

Número de registro: 2022/...

Número de registro acumulado: 2022/...

Recurrente: ECI, S.A.

Tributo: Impuesto sobre actividades económicas (IAE)

Fecha de presentación del recurso: 22/6/2022

El Consell Tributari, reunido en sesión de 31 de mayo de 2023, conociendo del recurso presentado por ECI, S.A., ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- La entidad mercantil referida, el 22 de junio de 2022, en relación a las liquidaciones que seguidamente se refieren presenta un escrito que articula, en primer lugar, una solicitud de devolución de ingresos indebidos, subsidiariamente, un recurso (que califica de reposición, si bien, en Barcelona por su régimen especial, sería el de alzada) y, por último, si no fueran procedentes los anteriores, un recurso extraordinario de revisión.

Acto impugnado / Recibo	Detalle:		Importe €	Periodo/Fecha
	Concepto	Identificador / Dirección Objeto		
Padrón	IAE	...	279.948,19	01/01/2020 - 31/12/2020
...				
Padrón	IAE	...	162.180,16	01/01/2020 - 31/12/2020
...				
Padrón	IAE	...	545.290,48	01/01/2020 - 31/12/2020
...				
Padrón	IAE	...	479.222,39	01/01/2020 -

Acto impugnado / Recibo	Detalle:		Importe €	Periodo/Fecha
	Concepto	Identificador / Dirección Objeto		
...				31/12/2020
Padrón	IAE	...	553.278,25	01/01/2020 -
...				31/12/2020

2.- ECI, S.A. muestra su disconformidad con las cuotas del impuesto sobre actividades económicas, correspondientes al ejercicio 2020, relativas a las actividades desarrolladas por la recurrente bajo el epígrafe 661.1 (Comercio en grandes almacenes) de las tarifas del IAE, con diversos domicilios de la actividad en ..., ..., ..., ... y

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 parcialmente los establecimientos comerciales cesando parcialmente la realización de su actividad económica durante un periodo de tiempo 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).

En concreto, señala que el RD 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la crisis sanitaria, en su art.10 suspendió la apertura al público de los locales y establecimientos minoristas, a excepción de los establecimientos de alimentación, bebidas, productos y bienes de primera necesidad, establecimientos farmacéuticos, etc y, en consecuencia, se vio obligada a suspender la actividad, quedando restringida, estrictamente, a la excepcionada de comercio minorista de alimentación, bebidas, productos y bienes de primera necesidad.

Dicha situación se prolongó hasta el 8 de junio de 2020 y a partir de esa fecha pudo reabrir y recuperar su actividad como gran superficie comercial, con limitación de aforo al 40% de su capacidad. Por tanto, manifiesta la entidad mercantil que, durante un período de 86 días (lo que representa un tramo temporal del 23,49% del año 2020), se vio impedida de poder realizar



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

su actividad de comercio en grandes superficies, en las mismas condiciones en cuanto a superficie, siendo éste un elemento determinante de la tarifa del grupo 661.

Asimismo, por RESOLUCIÓN SLT/2700/2020, de 29 de octubre, en el territorio de Cataluña, la Generalitat restringió la actividad desde el 30 de octubre del 2020 hasta el 22 de noviembre de 2020 (24 días más, lo que representa un tramo temporal del 6,56% del año 2020), condicionando la apertura de sus centros a una superficie de venta de 800 m2 y un aforo del 30%.

A diferencia de lo anterior, manifiesta la entidad mercantil que el ECI, S.A., ubicado en ..., permaneció cerrado totalmente durante el estado de alarma.

Entiende la entidad mercantil recurrente que no se ha producido el hecho imponible del impuesto en ese período y, además, que todo ello incide en el principio de capacidad económica porque se está sometiendo a tributación una capacidad económica que no ha existido.

También señala que procede la aplicación de la Regla 14º.4 de la Instrucción del IAE porque se ha producido una paralización de industria.

En consecuencia, atendiendo a la imposibilidad legal de desarrollar totalmente las actividades económicas que venía realizando en los diferentes centros con anterioridad a la situación de crisis sanitaria, por la prohibición expresa impuesta en virtud del Real Decreto 463/2020, la sociedad pretende que se proceda a la devolución parcial, en los porcentajes que señala para cada uno de sus centros comerciales, de las cantidades pagadas por los diferentes IAE que le fueron girados. Al respecto, debe señalarse que los cálculos que ofrece el recurrente parten de la modificación de cuota tarifa resultante del epígrafe 661.1 que, según los tramos de superficie afectados, corresponde recalcular para poder llegar a la cuota municipal que estima procedente.

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 ECI, S.A. figura de alta en la matrícula del Impuesto sobre actividades económicas, en el ejercicio de la actividad desarrollada por la recurrente bajo el epígrafe 661.1 (Comercio en grandes almacenes) de las tarifas del IAE, con domicilio de la actividad en ..., ..., ..., ... y
- 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 de septiembre de 2020.
- Según consulta a las bases de datos de recaudación municipal, las cuotas de referencia indicadas en el encabezamiento se encuentran pagadas.
- La sociedad interesada ha presentado, en fecha 22 de junio de 2022, dos instancias con números de registros 2022/... y 2022/... (de complemento de la documentación aportada) respectivamente, por la que formula solicitud de devolución de ingresos indebidos relativa a los recibos del IAE que han sido referidos y, subsidiariamente, presenta también los recursos antes señalados.
- Es importante mencionar que en fecha 04 de julio de 2020, la recurrente presentó dentro de plazo, reclamación económica administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (en adelante, TEAR de Cataluña) contra la matrícula del impuesto sobre actividades económicas del ejercicio 2020.

Mediante Resolución de fecha 26 de mayo de 2022, notificada a la interesada al día siguiente, el TEAR de Cataluña se pronunció declarando la inadmisibilidad de dicha reclamación por falta de competencia material y emplazó a la entidad recurrente para que formulara ante este Ayuntamiento la reclamación correspondiente. En consecuencia, la entidad mercantil presentó ante el Ayuntamiento en fecha 22 de junio de 2022 la reclamación que es objeto del presente expediente.

4.- El Institut Municipal d'Hisenda propone la inadmisión del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO



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

Primero.- La interesada plantea la reclamación objeto de este expediente, en primer lugar, como solicitud de devolución de ingresos indebidos; subsidiariamente, como un recurso que califica de reposición, si bien, en Barcelona por su régimen especial, sería el de alzada; y, por último, si no fueran procedentes los anteriores, como un recurso extraordinario de revisión.

La reclamación presentada no tiene cabida en ninguno de los supuestos de devolución de ingresos indebidos que contempla el artículo 219 de la LGT. La devolución de ingresos que se pretende se fundamenta exclusivamente en la minoración de las cuotas tributarias del IAE del año 2020 arriba referenciadas, que ya han sido pagadas, y que, a juicio de la interesada, resultan improcedentes por incompleta realización del hecho imponible de este impuesto. Por tanto, se trata de una impugnación de las liquidaciones del IAE, que ha de ser calificada de recurso de alzada frente a tales liquidaciones.

Dicho recurso, que ha sido interpuesto con posterioridad al transcurso del plazo de impugnación de las liquidaciones de padrón del IAE del año 2020 a las que se dirige la reclamación, ha de ser admitido en este caso concreto, a la vista de los antecedentes expuestos y, en particular, a la vista de la Resolución del TEAR de 26.05.2022 que ha sido citada en los antecedentes de esta propuesta, con base en los siguientes argumentos.

La recurrente planteó en plazo su oposición a la matrícula del impuesto motivada por las circunstancias que sobrevinieron a la declaración del estado de alarma, alegando principalmente las limitaciones legales que se le derivaron en el ejercicio de su actividad y que supusieron la utilización limitada de su superficie de actividad, por entender erróneamente que, siendo dicha superficie un elemento configurador de la matrícula del impuesto, la revisión de la cuota pretendida era de competencia estatal.

Este error de la interesada, que ha sido señalado por la Resolución del TEAR antes citada, puede ser explicado por la ausencia de precedentes legales que le pudieran servir de referencia y por la falta de posicionamientos jurídicos claros entre los operadores jurídicos, incluidas las diferentes Administraciones Públicas, en el momento en el que la reclamante tuvo que formular su reclamación, y no debe causar perjuicio al contribuyente que de buena fe planteó

en circunstancias tan excepcionales y especiales su oposición al impuesto con ocasión de la publicación por parte del Ayuntamiento de la matrícula del IAE.

Así lo pone de relieve la Resolución del TEAR, de fecha 26 de mayo de 2022, con precedente en la resolución del TEAC de 22 de marzo de 2022 que versa sobre un caso idéntico, la cual declara la inadmisión de la reclamación formulada por la interesada, con cita de la siguiente doctrina del TEAC que considera aplicable en el presente caso:

“Sin perjuicio de lo anterior, en este caso entran en conflicto dos principios y valores: la legalidad que obliga a inadmitir un recurso improcedente y la seguridad jurídica que aconsejaría que el error de la administración no repercutiera en un perjuicio al contribuyente que de buena fe planteó la reclamación en primera instancia, por lo que este Tribunal Central deja expedita la posibilidad de la reclamante para dirigirse al órgano competente para resolver las pretensiones planteadas.

En idéntico sentido se ha pronunciado el TEAC en otra resolución de la misma fecha (RG 00-0639- 2022).”

En este caso concreto, el recurso presentado ante el Ayuntamiento, en fecha 22 de junio de 2022, se ha interpuesto asumiendo que el TEAR de Cataluña, aunque no hay un error de la administración, dejó expedita esta vía al contribuyente a partir del 27 de mayo de 2022, fecha en la cual se le notificó la resolución.

Por consiguiente, este Consell entiende que, en aras a los principios de seguridad jurídica, buena fe, confianza legítima y servicio al ciudadano, que siempre deben presidir el actuar de la Administración, en este caso concreto el recurso debe ser admitido.

Segundo.- En primer lugar, y con el fin de centrar la cuestión planteada por la sociedad recurrente se reproduce a continuación el marco normativo del impuesto sobre actividades económicas que es el que da cobertura legal a la liquidación exigida a la sociedad recurrente y que ahora es motivo de su disconformidad.

El 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) regula el impuesto sobre actividades económicas en sus artículos 78 y siguientes.



Establece en el artículo 78.1:

“el Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto.”

El artículo 85 de la misma ley en relación a las tarifas del impuesto prevé que:

“1. Las tarifas del impuesto, en las que se fijarán las cuotas mínimas, así como la Instrucción para su aplicación, se aprobarán por real decreto legislativo del Gobierno, que será dictado en virtud de la presente delegación legislativa al amparo de lo dispuesto en el artículo 82 de la Constitución. La fijación de las cuotas mínimas se ajustará a las bases siguientes:

Primera.- Delimitación del contenido de las actividades gravadas de acuerdo con las características de los sectores económicos, tipificándolas, con carácter general, mediante elementos fijos que deberán concurrir en el momento del devengo del impuesto.

(...)

Cuarta.-Las cuotas resultantes de la aplicación de las tarifas no podrán exceder del 15 por ciento del beneficio medio presunto de la actividad gravada, y en su fijación se tendrá en cuenta, además de lo previsto en la base primera anterior, la superficie de los locales en los que se realicen las actividades gravadas.

2. El plazo para el ejercicio de la delegación legislativa concedida al Gobierno en el apartado 1 de este artículo será de un año a contar desde la fecha de entrada en vigor de esta ley.

(...)

4. Las cuotas del impuesto se exaccionarán y distribuirán con arreglo a las normas siguientes:

La exacción de las cuotas mínimas municipales se llevará a cabo por el ayuntamiento en cuyo término municipal tenga lugar la realización de las respectivas actividades (...)

5. Las Leyes de Presupuestos Generales del Estado podrán modificar las tarifas del impuesto, así como la Instrucción para su aplicación, y actualizar las cuotas en ellas contenidas.

Se autoriza al Gobierno para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de las tarifas e Instrucción del impuesto.”

En el artículo 86 se regula el coeficiente de ponderación, estableciéndose que, sobre las cuotas municipales, provinciales o nacionales fijadas en las tarifas del impuesto se aplicará, en todo caso, un coeficiente, que variará en función del importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo. Se establece un coeficiente de ponderación de 1,29 cuando la cifra de negocios esté comprendida entre 1.000.000 y los 5.000.000 de euros.

El artículo 87 prevé que sobre las cuotas modificadas por la aplicación del coeficiente de ponderación detallado en el artículo anterior, los ayuntamientos podrán establecer una escala de coeficientes que pondere la situación física del local dentro de cada término municipal, atendiendo a la categoría de la calle en que radique. Dicho coeficiente no podrá ser inferior a 0,4 ni superior a 3,8.

La Ordenanza Fiscal núm. 1.4 reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas establece en su artículo 5.3 que, de acuerdo con el artículo 87 del TRLRHL, sobre las cuotas municipales de tarifa, incrementadas por la aplicación del coeficiente de ponderación se aplicará el coeficiente que corresponda en función de la categoría de calle en que esté situado el local donde se ejerza la actividad.

Tercero.- Respecto de la gestión tributaria del impuesto que ahora nos ocupa, el artículo 90 del TRLRHL prevé que ésta se realizará a partir de la matrícula del IAE que 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. Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar las correspondientes declaraciones censales de alta



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

manifestando todos los elementos necesarios para su inclusión en la matrícula y 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.

En el artículo 91 se regula la formación de la matrícula, la calificación de las actividades económicas, el señalamiento de las cuotas correspondientes y, en general la gestión censal del tributo que se llevará a cabo por la administración tributaria del Estado. En cambio la liquidación, recaudación y la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria la realizarán los ayuntamientos, que comprenderá, entre otras funciones, la realización de las liquidaciones conducentes a la determinación de las deudas tributarias y emisión de los instrumentos de cobro, así como la resolución de los recursos que se interpongan contra los actos de liquidación.

En todo caso el conocimiento de las reclamaciones que se interpongan contra los actos de gestión censal dictados por la Administración tributaria del Estado corresponderá a los Tribunales Económico-Administrativos del Estado.

El Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de Gestión Censal del Impuesto, en su artículo 2.1 establece que el IAE se gestionará a partir de su matrícula, que será formada anualmente por la Administración tributaria del Estado y estará constituida por los censos comprensivos de los sujetos pasivos que ejerzan actividades económicas. En el art. 15 prevé los recursos contra actos censales y liquidatorios.

“1. Previo el potestativo recurso de reposición, corresponderá a los Tribunales Económico-administrativos el conocimiento de las reclamaciones que se interpongan contra los actos de la Administración tributaria del Estado relativos a la calificación de actividades económicas, asignación de grupos o epígrafes y determinación de las cuotas resultantes de aplicar las tarifas e Instrucción del impuesto.”

De acuerdo con la normativa expuesta, el impuesto se gestiona a partir de la matrícula del mismo, siendo competencia de la Administración Tributaria del Estado la formación de esta,

mientras que corresponde al Ayuntamiento de Barcelona la gestión tributaria del impuesto, que comprende la práctica de las oportunas liquidaciones. Por tanto, nos encontramos en un supuesto de competencias compartidas entre dos administraciones respecto del mismo tributo.

El Ayuntamiento de Barcelona dispone de competencias en cuanto a la práctica de la correspondiente liquidación y de los recursos que contra ella puedan interponerse en relación a la adecuación de esta a los datos contenidos en la matrícula del impuesto, no pudiendo entrar a conocer aquellos actos de gestión censal y de formación de la matrícula, cuyo conocimiento corresponde a la Administración tributaria estatal.

Cuarto.- Hasta aquí hemos desarrollado los conceptos generales y más significativos del IAE, relacionados con el contenido del recurso objeto del presente Dictamen. Como resumen puede señalarse que este impuesto tiene carácter objetivo, es de naturaleza censal y recae sobre la renta potencial, por lo que su devengo se produce por el mero ejercicio de la actividad económica gravada, con independencia de la existencia o no de rendimientos efectivos derivados de dicha actividad, siendo suficiente que potencialmente puedan producirse dichos rendimientos. El impuesto, en definitiva, grava una capacidad económica potencial que resulta compatible con el principio constitucional de capacidad económica del artículo 31.1 CE, según una reiterada jurisprudencia constitucional.

Pues bien, lo que interesa ahora examinar, a efectos del presente recurso, es si se ha producido o no algún tipo de afectación al hecho imponible que obligue a reducir la carga tributaria que debe soportar el contribuyente.

El recurrente invoca las disposiciones que limitaron su actividad, especialmente el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declaró el estado de alarma. Al respecto, con ocasión del impuesto sobre actividades económicas y el estado de alarma decretado por la pandemia, el Consell Tributari en el expediente 1030/21 estableció el criterio siguiente:

“(...) Por tanto, si no hay posibilidad de desarrollar la actividad, por estar prohibida, no se ha podido dar la situación fáctica que ampara la tributación y, en consecuencia, debe estimarse el recurso en lo que se refiere al período de tiempo, es decir, el número de días, en que dicha prohibición estuvo vigente. Ello deriva claramente de la naturaleza del IAE, pues si este grava el “mero ejercicio” de la actividad debe existir, al menos, la posibilidad de desarrollarla, circunstancia que no concurre cuando hay una prohibición normativa que



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

impide este desarrollo y hace que no llegue a materializarse el supuesto de hecho que origina el nacimiento de la obligación tributaria.

En cambio, no puede admitirse en modo alguno la falta de presupuesto fáctico justificativo de la imposición durante aquellos períodos de tiempo en que la actividad no estuvo prohibida y pudo llevarse a cabo, con independencia de si efectivamente se realizó o no, y ello aunque su desempeño estuviera sometido a limitaciones impuestas normativamente, ni tampoco durante el tiempo en que la actividad no se reanudó por decisión del sujeto pasivo en atención a las circunstancias económicas, sociales, o de cualquier otra índole que hubieran podido existir y que el contribuyente haya tomado en consideración. Lo anterior resulta de la propia naturaleza del tributo, tratada al inicio de la presente resolución, y de la configuración normativa y jurisprudencial que se ha efectuado del hecho imponible del IAE y de las notas que se predicán de su realización, por cuanto levantada la obligación de cierre el ejercicio de la actividad es posible y la realización del hecho imponible vuelve a producir plenos efectos con total normalidad.”

Así pues, el criterio del Consell Tributari se concreta en reconocer que no existe hecho imponible en aquellos casos en los que ha existido una prohibición normativa que impidió el ejercicio de la actividad y, por tanto, cuando ésta no se ha podido llevar a cabo, y no hacerlo cuando se han producido meras restricciones al ejercicio de la actividad. Dichas restricciones afectan a los ingresos reales que, como se ha dicho, no son los gravados por este impuesto, que tiene naturaleza censal.

En el presente caso, ECI, S.A. ha sufrido una restricción, no una imposibilidad de llevar a cabo su actividad como consecuencia de la normativa motivada por el estado de alarma en la practica totalidad de los centros comerciales que domicilian su actividad, como reconoce en su escrito la propia interesada, por lo que, de acuerdo con la doctrina del Consell Tributari antes señalada, sí ha realizado el hecho imponible del impuesto. En consecuencia, dada la naturaleza censal e independiente de los resultados efectivos de la actividad que caracteriza a la configuración de este hecho imponible, no es posible por tanto, graduación alguna del impuesto atendiendo a las restricciones sufridas.

ECI, S.A. consta dado de alta en los centros comerciales objeto del presente expediente, en el epígrafe 661.1 de las Tarifas del Impuesto y es importante resaltar que el alta en dicho epígrafe supone el ejercicio por parte de la interesada de una única actividad económica de carácter comercial. El desarrollo de dicha actividad no ha sido prohibido en su totalidad por la normativa antes citada, como se admite en el escrito de la interesada, sino sólo “restringido” a la actividad de comercio minorista de alimentación, bebidas, productos y bienes de primera necesidad, lo que impidió que su actividad comercial se realizara “en las mismas condiciones en cuanto a superficie”. La normativa citada supuso pues, para la interesada, una variación de “las condiciones en cuanto a superficie” del ejercicio de su actividad.

La actividad desarrollada por la recurrente consiste, según los términos del propio epígrafe 661.1 antes citado, en “la actividad de comercio en grandes establecimientos que ofrecen un surtido amplio y, en general, profundo de varias gamas de productos (principalmente, artículos para el equipamiento del hogar, confección, calzado, perfumería, alimentación, etc.)”. La obligación de pago correspondiente a dicha actividad se cuantifica a los efectos de este impuesto en función de la superficie utilizada por el conjunto de la misma, sin referencia alguna a la superficie relativa que resulte atribuible a los diferentes tipos de productos que se comercializan.

Se trata por tanto de una actividad comercial, de carácter único, pero de objeto amplio y diversificado, en la que el elemento superficie se refiere exclusivamente al conjunto de la actividad desarrollada y no a la superficie ocupada por los diversos tipos de productos ofrecidos. Ocupación específica que, a los efectos de la exacción del impuesto, resulta irrelevante.

La interesada no realiza en los centros comerciales objeto de este expediente una pluralidad de actividades económicas de comercialización diferenciadas, asociadas a los productos que vende, que requieren altas específicas, con o sin atribución de superficie, sino una sola actividad comercial, de carácter único, cuyo objeto es amplio y diversificado, y cuya tributación se cuantifica atendiendo exclusivamente al parámetro de la totalidad de la superficie utilizada por la actividad de comercialización desarrollada considerada en su conjunto con independencia de la superficie ocupada por cada uno de los diversos tipos de productos objeto de comercialización.



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 consecuencia, dado que la actividad comercial que se realiza es única y, en este sentido, independiente del tipo de productos que se ofrece, la restricción normativa impuesta a la comercialización de determinados productos que forman parte de dicha única actividad, afecta a las condiciones de dicho ejercicio en cuanto a superficie, y por consiguiente, a la intensidad del mismo, pero no a la existencia de la actividad. Si la actividad es única, las restricciones que afectan a determinados productos afectan a la actividad en su conjunto, en cuanto a volumen o intensidad. Al igual que ocurre con las limitaciones de aforo, de horarios o de superficies de cualquier actividad.

Por consiguiente, la entidad mercantil sí que desarrolló la actividad del epígrafe 661.1, si bien, vio limitado el ejercicio de su actividad respecto a determinados productos por un tiempo determinado por aplicación del art.10 del RD 463/2020, de 14 de marzo.

Así las cosas, los cálculos que ofrece la recurrente para determinar su afectación parten de la modificación previa de la cuota de tarifa resultante del epígrafe 661.1 que, según los tramos de superficie afectados, correspondería recalcular para determinar la parte de cuota municipal que resultaría improcedente. Cálculo que, por operar sobre elementos que conforman la matrícula, no corresponde al Ayuntamiento. Y a este respecto, el TEAR de Cataluña en la resolución que resuelve la reclamación económica administrativa que el interesado le había presentado con la petición que ahora reproduce ante este Ayuntamiento y que, por tanto, por razones de competencia material, lo vinculan en cuanto a su pronunciamiento respecto a la matrícula del impuesto (FJ 2º), resolvió:

“Sobre idéntica pretensión del interesado referida a la matrícula del IAE del ejercicio 2020 y la incidencia de las medidas limitativas de la actividad económica aprobadas en relación con la epidemia de COVID-19, se ha pronunciado la Resolución del TEAC de 22 de marzo de 2022 (RG 00-7130-2021):

Una vez aclarado el marco competencial tanto en vía gestora como revisora, corresponde analizar la competencia de este Tribunal económico administrativo para entrar a conocer el fondo de la presente reclamación, cuya finalidad es obtener la devolución de las cuotas municipales del IAE correspondientes al periodo en el que la

actividad económica se vio afectada por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19.

Este procedimiento no versa sobre una reclamación contra un acto de gestión censal, puesto que lo que se pretende no es una modificación de los elementos tributarios que sirven para conformar la matrícula del Impuesto ya que los mismos no han variado, dichos elementos han sido los mismos a lo largo del periodo impositivo, es decir, se han mantenido inalterados durante el año natural.

Cuestión distinta es que, como consecuencia de los cierres impuestos y las limitaciones de aforo, los sujetos pasivos se hayan visto obligados a cesar o reducir temporalmente en su actividad o no la hayan podido ejercer aprovechando la totalidad de los elementos de los que disponían y lo que se pretenda es una reducción de la cuota con sustento en la paralización o disminución de su actividad como consecuencia de las medidas impuestas por la declaración del estado de alarma decretado para hacer frente a la pandemia ocasionada por el COVID-19 “.

En definitiva, como dice el TEAR de Cataluña, en este caso concreto no existe una cuestión censal respecto al elemento superficie dónde se ejerce la actividad sino una cuestión de carácter temporal, que afecta exclusivamente a la intensidad del ejercicio de la actividad a que hace referencia el epígrafe 661.1, a causa de las restricciones impuestas en la comercialización de determinados productos.

En consecuencia, este Consell Tributari considera que debe desestimarse el recurso, pues en los períodos antes referidos se ha ejercido la actividad del epígrafe 661.1 con las restricciones señaladas en la normativa, es decir, con las establecidas en el art. 10 del RD 463/2020, de 14 de marzo, respecto a la comercialización de ciertos productos en las superficies que para su venta destinaba el reclamante y, posteriormente, en relación a la superficie y los aforos de ocupación que la normativa de la Generalitat estableció para los centros comerciales con ocasión de la desescalada del estado de alarma.

Quinto.- Finalmente, en relación a la vulneración del principio de capacidad económica cuando no hay prohibición, en el expediente 1031/21 antes citado, el Consell Tributari ha señalado:



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

“Sexto.- “(.../...) solicita la nulidad de la liquidación del IAE en cuestión por considerar que no se ha producido el hecho imponible del impuesto durante el período de inactividad. Alega la vulneración de los principios de igualdad y de capacidad económica.

Respecto del principio de capacidad económica, el artículo 31.1 de la Constitución establece que:

“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá carácter confiscatorio”.

El artículo 3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece que la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.

Cabe recordar que el hecho imponible del IAE está constituido, a tenor de lo dispuesto en el artículo 78.1 del TRLRHL, 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, de manera que lo que se sujeta a gravamen es el mero ejercicio en territorio nacional de una actividad económica, sin consideración alguna, en principio, a las circunstancias que puedan concurrir en tal ejercicio.

El IAE es un impuesto directo, de naturaleza real y objetiva, lo que supone que a la hora de determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria no se tiene en cuenta la situación personal del sujeto pasivo, sino únicamente criterios objetivos concurrentes en actividades gravadas, desvinculando su obligatoriedad del resultado de la actividad, incluso en aquellos casos en que el beneficio sea cero o existan pérdidas.

Los tribunales se han pronunciado a favor de la legalidad del impuesto en numerosas sentencias, sentando doctrina favorable a su adecuación constitucional, en el sentido que en

el IAE es suficiente para que el principio constitucional de capacidad económica quede salvaguardado con que la capacidad económica exista como riqueza o renta, real o potencial, en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto. Y ello, porque se insiste, que el impuesto discutido no tiene en consideración la capacidad económica concreta e individual del sujeto pasivo, sin que ello suponga una total desvinculación del principio de capacidad económica, toda vez que las cuotas mínimas del impuesto se fijan atendiendo al beneficio medio de las distintas actividades gravadas. Y en todo caso, hay que recordar que una de las características de este impuesto, es que su hecho imponible se produce con independencia de que en el ejercicio de la actividad sujeta a gravamen el titular obtenga o no beneficio, o incluso tenga pérdidas, ya que es esa actividad que ejerce la que pone de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

La sentencia del Tribunal Constitucional 193/2004 destaca al respecto que el IAE pretende gravar la capacidad económica que se concreta en la riqueza potencial puesta de manifiesto por el ejercicio de una actividad económica en un determinado periodo temporal, que, en principio, coincide con el año natural, de manera que las cuotas tributarias derivadas de aplicar las tarifas del impuesto se exigen en función de la riqueza potencial que el legislador atribuye al ejercicio de una actividad económica durante un año natural.

Así, el Tribunal Constitucional interpreta que:

“(…) como ya constató la STC 168/2004, de 6 de octubre, grava dichas actividades en razón de que son “potencialmente generadoras de ingresos económicos para quienes las realizan, ingresos que se miden en función del beneficio medio presunto” (FJ 8). La expresión “mero” ejercicio utilizada en la definición de su hecho imponible cobra sentido en cuanto que el IAE recae sobre el “beneficio medio presunto” —no real— de la actividad gravada, como precisa el artículo 85.1.4 del texto refundido de la Ley de haciendas locales.

(…)

El IAE se cuantifica mediante elementos fijos que deben concurrir en el momento del devengo del impuesto (art. 85.1.1 del texto refundido de la Ley de haciendas locales). El ya citado Real Decreto Legislativo 1175/1990 regula las tarifas, consistentes en cantidades monetarias por cada unidad del elemento fijo con el que se desarrolla cada tipo de actividad.

(…)



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

La forma de cuantificar el IAE es consecuente con la configuración de su hecho imponible, de manera que la capacidad económica sujeta a gravamen no es la renta real derivada de la actividad de producción (que tributará en otras figuras, como el impuesto sobre sociedades), sino la renta potencial puesta de manifiesto por el ejercicio de una actividad económica, con independencia de sus resultados, pues grava el “mero” ejercicio. Es decir, como afirma, la STC 122/2012, FJ 6 “las cuotas tributarias derivadas de aplicar las tarifas del impuesto se exigen en función de esa riqueza potencial que el legislador atribuye al ejercicio de una actividad económica durante un año natural”.

(...)

Así las cosas, la relación entre el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y el IAE guarda notable parecido en términos de equiparación a la que este Tribunal tuvo ocasión de identificar entre el IAE y el impuesto sobre depósitos en entidades de crédito, tal y como así lo declaró en la STC 210/2012, FJ 6.

(...)

En particular, la STC 210/2012 subrayaba, como ahora debemos hacerlo también, que en el IAE “se grava la mera actividad económica con independencia de su resultado, esto es, en el caso de las entidades financieras [sujetos pasivos del impuesto sobre depósitos bancarios], se captan o no depósitos y con independencia de su cuantía, pues la actividad económica se tiene en cuenta en abstracto, prescindiendo de sus resultados concretos y, por tanto, con independencia de que se perciba o no renta alguna. En coherencia con dicho hecho imponible, la configuración de la base imponible del IAE se remite a elementos objetivos desconectados de la capacidad económica real puesta de manifiesto por el concreto resultado de la misma”.

La sentencia de la Sala Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 31 de mayo de 2004 (RJ 2004\4170), que en el fundamento jurídico cuarto dispone:

“CUARTO.- Como se especifica en tres sentencias de esta Sala y Sección de 15 de junio de 1996 (RJ 1996, 6680) , (RJ 1996, 6681) , (RJ 1996, 6682) , toda la historia de la Contribución Industrial permite inferir, a través de muchos de los criterios conceptuales que en la misma aparecen utilizados (el reparto gremial, los recargos

supletorios, la imposición sobre el volumen de ventas –según coeficientes por clases de contribuyentes–, el régimen de las empresas individuales en la llamada Tarifa III de la Contribución de Utilidades, la Cuota de Licencia y la Cuota de Beneficios , y, especialmente, las diversas y cada vez más complejas y perfeccionadas Tarifas), que su anhelo ha girado, desde la Ley de 23 de mayo de 1845, creadora del Subsidio de la Industria y el Comercio, a la presente Ley 39/1988 (RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851) , de Haciendas Locales, en torno a la consecución de la «subjektivación» del tributo, intentando que fuera proporcional a su objeto, es decir, al rendimiento realmente obtenido.

Sin embargo, el objeto del nuevo IAE, producto, en la citada Ley 39/1988, de la fusión de cinco tributos preexistentes en la normativa precedente, no es, ya, gravar los rendimientos netos derivados de las actividades empresariales, profesionales y artísticas (como ocurría con la antigua Contribución Industrial, con la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial y, por último, con el Impuesto sobre Actividades Comerciales e Industriales), finalidad que ahora corresponde a los Impuestos establecidos sobre la Renta, sino gravar, simplemente, «el mero ejercicio», en el territorio nacional, de las antes citadas actividades empresariales, profesionales y artísticas, con lo que, por mor de tal cambio de objeto y de objetivo, ya no es consustancial al mismo lograr la adecuación proporcional de las cuotas al rendimiento neto de cada contribuyente.

Por eso, el IAE puede calificarse de Impuesto «directo» (pues no grava, según lo dicho, la creación, circulación o consumo de la riqueza, sino el ejercicio de las actividades económicas, cuantificándose en atención al « beneficio medio presunto o indiciario» del sector en que se inserta la actividad –artículos 79 y 86.1.4 de la Ley 39/1988–, ni existe, tampoco, en dicha Ley previsión, obligación o derecho alguno para que el sujeto pasivo traslade o repercuta el gravamen), «real» (en cuanto grava una manifestación de riqueza que puede ser especificada sin ponerla en relación con una determinada persona), «de producto» (el derivado de una concreta fuente, como es el ejercicio de las actividades económicas, pero sin identificarlo con el beneficio real obtenido por el sujeto pasivo, sino con el simple beneficio medio presunto del sector económico en que se enmarca la actividad), «objetivo» (al cuantificarse el gravamen atendiendo sólo a criterios materiales concurrentes en las actividades gravadas) y «de gestión compartida» (censal y tributaria, atribuidas, respectivamente, a la Administración del Estado y a la Municipal).



Parece obvio, pues, a tenor de la regulación contenida en los artículos 79 a 92 de la comentada Ley 39/1988, que el IAE se exige, in genere, con independencia de cuál sea el resultado de la actividad, e, incluso, existiendo beneficio cero o, también, pérdidas (tal como se ha señalado, tanto en referencia a las Licencias Fiscales como al IAE, en las Contestaciones de la DGCHT de 22 de abril de 1986, 17 de diciembre de 1990 y 26 de noviembre de 1991, en las que se indica que «el hecho imponible del impuesto se realiza con independencia de que exista o no ánimo de lucro en el ejercicio de la actividad»). Es decir, su llamado «objeto-material», la riqueza gravada, no se refiere para nada al producto, beneficio o renta derivado del ejercicio de la actividad (que es el «objeto-final» o lo que debería ser normalmente gravado), sino que está conectado a ese mero ejercicio, que es, por sí, ya, la manifestación de riqueza susceptible de ser gravada.»

En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo, de 7 de octubre de 2002, dictada en el recurso de casación núm. 7296/1997 (RJ 2002\10039), que considera que no se ha vulnerado el principio de capacidad económica, aun acreditándose la existencia de pérdidas. Así, el fundamento jurídico segundo dispone:

“SEGUNDO.- Planteada así la controversia, y respecto del primero de los motivos casacionales antes concretados –amparado, como los restantes, en el art. 95.1.4º de la Ley Jurisdiccional (RCL 1956, 1890; NDL 18435) aquí aplicable, actual 88.1.d) de la vigente (RCL 1998, 1741) –, es decir, el que contempla la infracción del art. 31.1 de la Constitución al no haber tenido la recurrente beneficios –sólo contabilizó pérdidas– en los ejercicios de 1993 y 1994 (también en el de 1995, aunque éste no esté incluido en el período a que la liquidación inicialmente impugnada se refería) y resultar, por tanto, y en su criterio, desconocidos los principios de capacidad económica y de proscripción de la confiscatoriedad de los tributos, esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse acerca del particular.

Así, como tienen declarado las Sentencias de 20 de noviembre de 2001 [RJ 2002, 3210] (recurso de casación 2855/1996), 3 de abril (RJ 2002, 4553) , 22 de mayo (RJ 2002, 6267) y 16 de julio de 2002 [RJ 2002, 7663] (recursos de casación

9444/1996, 678 y 4639 de 1997, estos dos últimos de casación para unificación de doctrina), recogiendo criterios de las tres de 15 de junio de 1996 (RJ 1996, 6680 y 6681 y 6682) , toda la historia de la Contribución Industrial permite inferir, a través de muchos de los criterios conceptuales que en la misma aparecen utilizados (el reparto gremial, los recargos supletorios, la imposición sobre el volumen de ventas –según coeficientes por clases de contribuyentes–, el régimen de las empresas individuales en la llamada Tarifa III de la Contribución de Utilidades, la Cuota de Licencia y la Cuota de Beneficios, y, especialmente, las diversas y cada vez más complejas y perfeccionadas Tarifas), que su anhelo ha girado, desde la Ley de 23 de mayo de 1845, creadora del Subsidio de la Industria y el Comercio, a la presente Ley 39/1988, de Haciendas Locales, en torno a la consecución de la «subjetivación» del tributo, intentando que fuera proporcional a su objeto, es decir, al rendimiento realmente obtenido.

Sin embargo, el objeto del nuevo IAE, producto, en la citada Ley 39/1988, de la fusión de cinco tributos preexistentes en la normativa precedente, no es ya gravar los rendimientos netos derivados de las actividades empresariales –y profesionales y artísticas– (como ocurría con la antigua Contribución Industrial, con la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial y, por último, con el Impuesto sobre Actividades Comerciales e Industriales), finalidad que ahora corresponde a los Impuestos establecidos sobre la Renta, sino gravar, simplemente, «el mero ejercicio», en el territorio nacional, de las antes citadas actividades empresariales, profesionales y artísticas, con lo que, por causa de tal cambio de objeto y de objetivo, ya no es consustancial al mismo lograr la adecuación proporcional de las cuotas al rendimiento neto de cada contribuyente.

Por eso, el IAE puede calificarse de Impuesto «directo» (pues no grava, según lo dicho, la creación, circulación o consumo de la riqueza, sino el ejercicio de las actividades económicas, cuantificándose en atención al «beneficio medio presunto o indiciario» del sector en que se inserta la actividad –artículos 79 y 86.1.4 de la Ley 39/1988–, ni existe, tampoco, en dicha Ley previsión, obligación o derecho alguno para que el sujeto pasivo traslade o repercuta el gravamen), «real» (en cuanto grava una manifestación de riqueza que puede ser especificada sin ponerla en relación con una determinada persona), «de producto» (el derivado de una concreta fuente, como es el ejercicio de las actividades económicas, pero sin identificarlo con el beneficio real obtenido por el sujeto pasivo, sino con el simple beneficio medio presunto del sector económico en que se enmarca la actividad), «objetivo» (al cuantificarse el gravamen atendiendo sólo a criterios materiales concurrentes en las actividades gravadas) y «de gestión



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

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 .

Por eso, cabe hablar de flujos generadores de ese producto presunto, que únicamente se canaliza a través de ciertos «elementos tributarios fijos», como son, según es de observar en la mencionada Regla 14 de la Instrucción del RDLeg 1175/1990 (RCL 1990, 1999), la potencia instalada, el número de obreros, los turnos diarios de trabajo, la población de derecho, el aforo de locales de espectáculos y, especialmente, la superficie de los locales .

En consecuencia, no cabe inferir que la sentencia de instancia, y antes la Administración municipal al practicar la liquidación controvertida, hubieran desconocido los principios constitucionales acabados de mencionar ni, por ende, hubieran infringido el art. 31.1 de la Constitución.

El primer motivo, pues, y la petición de planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad sobre el tema, deben ser desestimados. (...)”

De esta previsión se deduce que el legislador optó por fijar unas cuotas mínimas desvinculando la exigencia de las cuotas de tarifa de cualquier circunstancia que puedan afectar al ejercicio de la actividad gravada, quedando así patente que el ejercicio de la actividad económica se mide por elementos fijos, que vienen determinados en el ya citado artículo 85 del TRLRHL, impidiendo la reducción de las cuotas, también en aquellos casos en

que el resultado de la explotación económica gravada produzca escaso o nulo beneficio o incluso genere pérdidas”

Sexto.- A diferencia de lo anterior, y en aplicación de la doctrina que mantiene el Consell Tributari y que ha sido expresada, debe tratarse separadamente la situación relativa al establecimiento de la recurrente que denomina ECI, S.A., ubicado en ..., en la medida en que su cierre ha estado determinado por la prohibición de comercialización de los productos allí ofrecidos.

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

Entre la batería de medidas aprobadas, el real decreto, en su artículo 10 recoge las medidas de contención en el ámbito de la actividad comercial, equipamientos culturales, establecimientos y actividades recreativas, actividades de hostelería y restauración, y prevé el cierre de determinados establecimientos que se recogen de forma específica, así como determinadas excepciones que no resultan aplicables al centro comercial de la recurrente y que ahora nos ocupa. Y este cierre permaneció vigente durante las distintas prórrogas del estado de alarma y hasta el inicio de la fase 2 de la desescalada, que fue el momento en que pudieron reabrir los establecimientos de comercio no esencial (concretamente, el 8 de junio de 2020).

Con posterioridad, durante el segundo estado de alarma, la Resolución SLT/2700/2020, de 29 de octubre, suspendía la apertura al público de los centros comerciales permitiendo, no obstante, la apertura de aquellos establecimientos que se encontraran dentro de tales centros con superficie de venta igual o inferior a 800 metros y contaran con acceso directo e independiente desde la vía pública. La vigencia de esta medida, que abarcaba desde el 30 de octubre de 2020 hasta el 22 de noviembre de 2020, no habría afectado al establecimiento de la recurrente, Centro Comercial ubicado en ..., y por ello en su escrito no refiere el cierre durante este período sino que se limita a solicitar la reducción de la superficie computable del local.



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

Séptimo.- La Regla 14.4 de la Instrucción, en relación a la paralización de industrias, prevé que:

“cuando en las industrias ocurra alguno de los casos de interdicción judicial, incendio, inundación, hundimiento, falta absoluta de caudal de aguas empleado como fuerza motriz o graves averías en el equipo industrial, los interesados darán parte a la Administración Gestora del impuesto, y en el caso de comprobarse plenamente la interdicción por más de treinta días, o el siniestro o paralización de la industria, podrán obtener la rebaja de la parte proporcional de la cuota, según el tiempo que la industria hubiera dejado de funcionar. No será de aplicación la reducción antes fijada a la industria cuya cuota esté regulada según el tiempo de funcionamiento.”

La pretensión de la entidad mercantil sobre la aplicabilidad de la Regla 14.4 de la Instrucción, considerando como paralización de industria el período en que la sociedad no pudo desarrollar su actividad con normalidad tras la declaración del estado de alarma, no puede estimarse: en primer lugar, porque el régimen específico de la Regla 14.4 está previsto para las industrias cuya actividad se encuentra clasificada en las Divisiones 1 a 4, y no para la división 6 en la que se encuadra la actividad del epígrafe 66.1 desarrollada por ECI, S.A.; y, en segundo lugar, porque los motivos alegados por la recurrente para la aplicación de la rebaja no se encuentran entre los previstos en la Regla 14.4.

Respecto a la aplicación de la Regla 14.4 el Consell Tributari también se ha pronunciado en diversos expedientes y, en concreto, en el expediente 1/22 fijó el criterio, plenamente aplicable al presente caso, que seguidamente se transcribe:

“De hecho, aunque la referida actividad se encontrase clasificada en las Divisiones 1 a 4 tampoco procedería la aplicación de la Regla 14.4 por los motivos que se exponen a continuación.

Al hilo de las alegaciones que plantea la recurrente, es oportuno traer a colación la naturaleza del IAE, como un tributo directo de carácter real, y es preciso indicar que, si se permite la síntesis, de forma muy resumida, un impuesto directo grava la riqueza en sí misma

y, en contraposición, un impuesto indirecto grava el uso de esa riqueza. El carácter real de este impuesto directo determina que sea objetivo, que no se tenga en cuenta las circunstancias personales del contribuyente a la hora de gravar esa riqueza, pues esa capacidad económica se materializa en una cosa, en este caso, el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto.

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

Ya la sentencia del Tribunal Constitucional 193/2004 destaca al respecto que el IAE pretende gravar la capacidad económica que se concreta en la riqueza potencial puesta de manifiesto por el ejercicio de una actividad económica en un determinado periodo temporal, que, en principio, coincide con el año natural, de manera que las cuotas tributarias derivadas de aplicar las tarifas del impuesto se exigen función de la riqueza potencial que el legislador atribuye al ejercicio de una actividad económica durante un año natural.

Mejor dicho por el Tribunal Constitucional:

“...como ya constató la STC 1681/2004, de 6 de octubre, grava dichas actividades en razón de que son "potencialmente generadoras de ingresos económicos para quienes las realizan, ingresos que se miden en función del beneficio medio presunto" (FJ 8). La expresión "mero" ejercicio utilizada en la definición de su hecho imponible cobra sentido en cuanto que el IAE recae sobre el "beneficio medio presunto"- no real - de la actividad gravada, como precisa el artículo 85.1.4 del texto refundido de la Ley de haciendas locales.”

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



“El IAE se cuantifica mediante elementos fijos que deben concurrir en el momento del devengo del impuesto (art. 85.1.1 del texto refundido de la Ley de haciendas locales). El ya citado Real Decreto Legislativo 11751/1990 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 1221/2012, 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 2101/2012, FJ 6. (...)

En particular, la STC 2101/2012 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".

Sexto.- En todo caso, y retomando la cuestión relativa a los presupuestos de hecho necesarios para la aplicación del régimen especial previsto en la regla 14.4, hay que destacar que a pesar de que las cuotas se exigen por la riqueza presumida a una actividad económica durante un año natural, la propia normativa reguladora del tributo prevé, en algunos casos, su reducción en aquellas situaciones en las que concurren circunstancias que impiden el desarrollo de la actividad gravada durante la totalidad del año natural, lo que supone cuantificar el tributo en función de la intensidad en la realización del hecho imponible o, dicho de otro modo, modular la carga tributaria en función del tiempo efectivo de ejercicio de la actividad económica que pone de manifiesto la riqueza potencial sometida a tributación.

No obstante, en el caso planteado, el motivo que esgrime la recurrente para sustentar la paralización de su actividad, no coincide con ninguna de las causas expresamente enunciadas en dicha disposición. La cuestión que cabría plantearse es si la expresión de las circunstancias excepcionales que posibilitan la reducción de la cuota, en los términos de la regla 14.4 de la Instrucción del Impuesto, configura una suerte de "numerus clausus" o tal relación es meramente enunciativa, pudiendo comprender todo supuesto de paralización de la industria que no obedezca a los elementos circunstanciales expresamente contemplados. Esta cuestión encuentra respuesta en la prohibición expresa contenida en el artículo 14 de la Ley General Tributaria, que no 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, que lleva irremediabilmente a concluir que los supuestos en que la Regla 14.4 permite la aplicación de la reducción en la cuota son los que vienen expresamente recogidos en dicha disposición.

Así lo recoge la Sentencia de la Sala Contencioso-Administrativo, de la Audiencia Nacional, de 16 de marzo de 2009 (JUR 2009\154645) que en el fundamento jurídico 4, dispone:

“A mayor abundamiento, si bien resulta innecesario el análisis de la otra cuestión planteada en la demanda, no está de más añadir que su petición tampoco encontraría acomodo en la interpretación que venimos dando de la norma invocada (Regla 14, punto 4, de la Instrucción del Impuesto) que al configurar una suerte de “numerus clausus” no posibilitaría la rebaja de la cuota pretendida, cuestión ésta, pues, a la que corresponda también dar respuesta negativa al no poder extenderse, en virtud de la analogía pretendida la previsión del beneficio de que se trata.



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

Además, el apartado 4 de la Regla 14 de la Instrucción lo que está regulando es una serie de eventos inmediatamente relacionados con la fuerza mayor, si se atiende a las circunstancias naturales allí indicadas o a la naturaleza coercitiva de lo resuelto por una autoridad judicial (tal y como recuerda también la citada sentencia del TSJ de Galicia), eventos todos ellos que, a juicio de la Sala, poseen la nota común de la imprevisibilidad y que no se compadecen con el supuesto que ahora se nos plantea, en el que se paraliza uno de los Grupos de la Central de As Pontes en cumplimiento de una normativa comunitaria (la Directiva 2001/180/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre) que recogió unos plazos suficientemente amplios para la realización de las adaptaciones precisas en las industrias de referencia, incluso hasta el 1 de enero de 2008, tal y como se recogió en el ordenamiento jurídico interno en el Real Decreto 430/2004, de 12 de marzo (RCL 2004, 752).”

En conclusión, tampoco por esta causa procede la rebaja de la parte proporcional de la cuota de IAE correspondiente al ejercicio 2020 solicitada por la recurrente en aplicación de la Regla 14.4, por un lado, por no tratarse la actividad del epígrafe 691.2 de una actividad industrial subsumida en las Divisiones 1 a 4 de las tarifas del impuesto, y por otro lado, por no encontrarse los motivos alegados por la recurrente para la aplicación de la rebaja entre los previstos en la Regla 14.4 “

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

SE PROPONE

ESTIMAR parcialmente el recurso interpuesto y, en consecuencia, declarar la improcedencia de la tributación por el Impuesto sobre actividades económicas del ECI, S.A., ubicado en ..., por el periodo de tiempo en que estuvo normativamente prohibida la realización de la actividad desarrollada por la recurrente, esto es, desde el 14/03/2021 (Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo) hasta el 07/06/2020, con devolución, en su caso, de las cantidades ingresadas por dicho período. DESESTIMAR, para el resto de centros comerciales, el recurso presentado.

