



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: 345/22

Expedient de gestió: 2022RCAL...

Número de registre: 2022/...

Número de registre acumulat: 2022/...

Recurrent: ECI, S.A.

Tribut: Impost sobre activitats econòmiques (IAE)

Data de presentació del recurs: 22/6/2022

El Consell Tributari, reunit en sessió de 31 de maig de 2023, coneixent del recurs presentat per ECI, S.A., ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a aquest efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- L'entitat mercantil referida, el 22 de juny de 2022, en relació amb les liquidacions que seguidament es refereixen presenta un escrit que articula, en primer lloc, una sol·licitud de devolució d'ingressos indeguts, subsidiàriament, un recurs (que qualifica de reposició, si bé, a Barcelona pel seu règim especial, seria el d'alçada) i, finalment, si no fossin procedents els anteriors, un recurs extraordinari de revisió.

Acte impugnat / Rebut	Detall:			Període/Data
	Concepte	Identificador / Adreça Objecte	Import €	
padró	IAE	...	279.948,19	01/01/2020 -
...				31/12/2020
padró	IAE	...	162.180,16	01/01/2020 -
...				31/12/2020
padró	IAE	...	545.290,48	01/01/2020 -
...				31/12/2020
padró	IAE	...	479.222,39	01/01/2020 -

Acte impugnat / Rebut	Detall:		Import €	Període/Data
	Concepte	Identificador / Adreça Objecte		
...				31/12/2020
padró	IAE	...	553.278,25	01/01/2020 -
...				31/12/2020

2.- ECI, S.A. mostra la seva disconformitat amb les quotes de l'impost sobre activitats econòmiques, corresponents a l'exercici 2020, relatives a les activitats desenvolupades per la recurrent sota l'epígraf 661.1 (comerç a grans magatzems) de les tarifes de l'IAE, amb diversos domicilis de l'activitat a ..., ..., ..., ... i

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 parcialment els establiments comercials cessant parcialment la realització de la seva activitat econòmica durant un període de temps i per això, invoca que no s'ha produït el fet imposable de l'impost, en els termes que 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).

En concret, assenyala que el RD 463/2020, de 14 de març, pel qual es declara l'estat d'alarma per a la gestió de la crisi sanitària, a l'art. 10 es va suspendre l'obertura al públic dels locals i establiments detallistes, a excepció dels establiments d'alimentació, begudes, productes i béns de primera necessitat, establiments farmacèutics, etc i, en conseqüència, es va veure obligada a suspendre l'activitat, quedant restringida, estrictament, a l'excepcionada de comerç minorista d'alimentació, begudes, productes i béns de primera necessitat.

Aquesta situació es va allargar fins al 8 de juny del 2020 i a partir d'aquesta data va poder reobrir i recuperar la seva activitat com a gran superfície comercial, amb limitació d'aforament al 40% de la capacitat. Per tant, manifesta l'entitat mercantil que, durant un període de 86 dies (cosa que representa un tram temporal del 23,49% de l'any 2020), no va poder realitzar la seva activitat de comerç a grans superfícies, en les mateixes condicions en quant a superfície, sent aquest un element determinant de la tarifa del grup 661.



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 mateix, per RESOLUCIÓ SLT/2700/2020, de 29 d'octubre, al territori de Catalunya, la Generalitat va restringir l'activitat des del 30 d'octubre del 2020 fins al 22 de novembre del 2020 (24 dies més, cosa que representa un tram temporal del 6,56% de l'any 2020), condicionant l'obertura dels centres a una superfície de venda de 800 m² i un aforament del 30%.

A diferència de l'anterior, l'entitat mercantil manifesta que ECI, S.A., ubicat a ..., va estar tancat totalment durant l'estat d'alarma.

L'entitat mercantil recurrent entén que no s'ha produït el fet imposable de l'impost en aquest període i, a més, que tot això incideix en el principi de capacitat econòmica perquè s'està sometent a tributació una capacitat econòmica que no ha existit.

També assenyala que és procedent l'aplicació de la Regla 14.4 de la Instrucció de l'IAE perquè s'ha produït una paralització d'indústria.

En conseqüència, atenent a la impossibilitat legal de desenvolupar totalment les activitats econòmiques que realitzava als diferents centres amb anterioritat a la situació de crisi sanitària, per la prohibició expressa imposada en virtut del Reial Decret 463/2020, la societat pretén que es procedeixi a la devolució parcial, en els percentatges que assenyala per a cadascun dels seus centres comercials, de les quantitats pagades pels diferents IAE que li van ser girats. En això, cal assenyalar que els càlculs que ofereix el recurrent parteixen de la modificació de quota tarifa resultant de l'epígraf 661.1 que, segons els trams de superfície afectats, cal recalcular per poder arribar a la quota municipal que estima procedent.

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

- La societat ECI, S.A. figura d'alta a la matrícula de l'impost sobre activitats econòmiques, en l'exercici de l'activitat desenvolupada per la recurrent sota l'epígraf 661.1 (Comerç a grans magatzems) de les tarifes de l'IAE, amb domicili de l'activitat a ..., ..., ..., ... i

- 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 de setembre de 2020.
- Segons una consulta a les bases de dades de recaptació municipal, les quotes de referència indicades a l'encapçalament es troben pagades.
- La societat interessada ha presentat, en data 22 de juny de 2022, dues instàncies amb números de registres 2022/... i 2022/... (de complement de la documentació aportada) respectivament, per la qual formula sol·licitud de devolució d'ingressos indeguts relativa als rebuts de l'IAE que han estat referits i, subsidiàriament, presenta també els recursos abans assenyalats.
- És important esmentar que en data 04 de juliol de 2020, la recurrent va presentar dins de termini una reclamació economicoadministrativa davant el Tribunal Econòmic Administratiu Regional de Catalunya (d'ara endavant, TEAR de Catalunya) contra la matrícula de l'impost sobre activitats econòmiques de l'exercici 2020.

Mitjançant Resolució de data 26 de maig de 2022, notificada a la interessada l'endemà, el TEAR de Catalunya es va pronunciar declarant la inadmissibilitat de la reclamació esmentada per manca de competència material i va emplaçar a l'entitat recurrent perquè formulés davant d'aquest Ajuntament la reclamació corresponent. En conseqüència, l'entitat mercantil va presentar davant de l'Ajuntament en data 22 de juny del 2022 la reclamació que és objecte del present expedient.

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

FONAMENTS DE DRET

Primer.- La interessada planteja la reclamació objecte d'aquest expedient, en primer lloc, com a sol·licitud de devolució d'ingressos indeguts; subsidiàriament, com a recurs que qualifica de reposició, si bé, a Barcelona pel seu règim especial, seria el d'alçada; i, finalment, si no fossin procedents els anteriors, com un recurs extraordinari de revisió.



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 reclamació presentada no té cabuda en cap dels supòsits de devolució d'ingressos indeguts que preveu l'article 219 de la LGT. La devolució d'ingressos que es pretén es fonamenta exclusivament en la minoració de les quotes tributàries de l'IAE de l'any 2020 referenciades més amunt, que ja han estat pagades, i que, segons el parer de la interessada, resulten improcedents per incompleta realització del fet imposable d'aquest impost. Per tant, es tracta d'una impugnació de les liquidacions de l'IAE, que ha de ser qualificada de recurs d'alçada enfront d'aquestes liquidacions.

Aquest recurs, que ha estat interposat després del transcurs del termini d'impugnació de les liquidacions de padró de l'IAE de l'any 2020 a què es dirigeix la reclamació, ha de ser admès en aquest cas concret, a la vista dels antecedents exposats i, en particular, a la vista de la Resolució del TEAR de 26.05.2022 que ha estat citada als antecedents d'aquesta proposta, en base als arguments següents.

La recurrent va plantejar en termini la seva oposició a la matrícula de l'impost motivada per les circumstàncies que van sobrevenir a la declaració de l'estat d'alarma, al·legant principalment les limitacions legals que es van derivar per a l'exercici de la seva activitat i que van suposar la utilització limitada de la seva superfície d'activitat, per entendre erròniament que, essent aquesta superfície un element configurador de la matrícula de l'impost, la revisió de la quota pretesa era de competència estatal.

Aquest error de la interessada, que ha estat assenyalat per la Resolució del TEAR abans esmentada, pot ser explicat per l'absència de precedents legals que li poguessin servir de referència i per la manca de posicionaments jurídics clars entre els operadors jurídics, incloses les diferents administracions Públiques, en el moment en què la reclamant va haver de formular la reclamació, i no ha de causar perjudici al contribuent que de bona fe va plantejar en circumstàncies tan excepcionals i especials la seva oposició a l'impost en ocasió de la publicació per part de l'Ajuntament de la matrícula de l'IAE.

Així ho posa en relleu la Resolució del TEAR, de data 26 de maig de 2022, amb precedent a la resolució del TEAC de 22 de març de 2022 que versa sobre un cas idèntic, la qual declara

la inadmissió de la reclamació formulada per la interessada, amb cita de la següent doctrina del TEAC que considera aplicable en aquest cas:

“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 aquest cas concret, el recurs presentat davant l'Ajuntament, en data 22 de juny de 2022, s'ha interposat assumint que el TEAR de Catalunya, tot i que no hi ha un error de l'administració, va deixar expedita aquesta via al contribuent a partir del 27 de maig de 2022, data en què se li va notificar la resolució.

Per tant, aquest Consell entén que, amb vista als principis de seguretat jurídica, bona fe, confiança legítima i servei al ciutadà, que sempre han de presidir l'actuar de l'Administració, en aquest cas concret el recurs ha de ser admès.

Segon.- En primer lloc, i a fi de centrar la qüestió plantejada per la societat recurrent, es reproduïx a continuació el marc normatiu de l'impost sobre activitats econòmiques que és el que dóna cobertura legal a la liquidació exigida a la societat recurrent i que ara és motiu de la seva disconformitat.

El 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) regula l'impost sobre activitats econòmiques als articles 78 i següents.

Estableix a l'article 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



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

actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto.”

L'article 85 de la mateixa llei en relació amb les tarifes de l'impost preveu 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.”

A l'article 86 es regula el coeficient de ponderació, establint-se que, sobre les quotes municipals, provincials o nacionals fixades a les tarifes de l'impost s'aplicarà, en tot cas, un coeficient, que variarà en funció de l'import net de la xifra de negocis del subjecte passiu. S'estableix un coeficient de ponderació de 1,29 quan la xifra de negocis estigui compresa entre 1.000.000 i 5.000.000 euros.

L'article 87 preveu que sobre les quotes modificades per l'aplicació del coeficient de ponderació detallat a l'article anterior, els ajuntaments podran establir una escala de coeficients que ponderi la situació física del local dins de cada terme municipal, atenent la categoria del carrer en què radiqui. Aquest coeficient no pot ser inferior a 0,4 ni superior a 3,8.

L'Ordenança fiscal núm. 1.4 reguladora de l'impost sobre activitats econòmiques estableix a l'article 5.3 que, d'acord amb l'article 87 del TRLRHL, sobre les quotes municipals de tarifa, incrementades per l'aplicació del coeficient de ponderació s'aplicarà el coeficient que correspongui en funció de la categoria de carrer on estigui situat el local on s'exerceixi l'activitat.

Tercer.- Pel que fa a la gestió tributària de l'impost que ara ens ocupa, l'article 90 del TRLRHL preveu que aquesta es realitzarà a partir de la matrícula de l'IAE que es formarà anualment per a cada terme i estarà constituïda per censos comprensius de les activitats econòmiques, subjectes passius, quotes mínimes i, si escau, del recàrrec provincial. Els subjectes passius estaran obligats a presentar les corresponents declaracions censals d'alta manifestant tots els elements necessaris per a la seva inclusió a la matrícula i les variacions d'ordre físic, econòmic o jurídic que es produeixin en l'exercici de les activitats gravades i que tinguin transcendència als efectes d'aquest impost.

A l'article 91 es regula la formació de la matrícula, la qualificació de les activitats econòmiques, l'assenyalament de les quotes corresponents i, en general, la gestió censal del



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

tribut que durà a terme l'administració tributària de l'Estat. En canvi la liquidació, la recaptació i la revisió dels actes dictats en via de gestió tributària la realitzaran els ajuntaments, que comprendrà, entre altres funcions, la realització de les liquidacions conduents a la determinació dels deutes tributaris i l'emissió dels instruments de cobrament així com la resolució dels recursos que s'interposen contra els actes de liquidació.

En tot cas, el coneixement de les reclamacions que s'interposin contra els actes de gestió censal dictats per l'Administració tributària de l'Estat correspondrà als Tribunals Economicoadministratius de l'Estat.

El Reial decret 243/1995, de 17 de febrer, pel qual es dicten normes per a la gestió de l'impost sobre activitats econòmiques i es regula la delegació de competències en matèria de gestió censal de l'impost, a l'article 2.1 estableix que l'IAE es gestionarà a partir de la matrícula, que serà formada anualment per l'Administració tributària de l'Estat i estarà constituïda pels censos comprensius dels subjectes passius que exerceixin activitats econòmiques. A l'art. 15 preveu els recursos contra actes censals i liquidatoris.

“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.”

D'acord amb la normativa exposada, l'impost es gestiona a partir de la matrícula del mateix, sent competència de l'Administració Tributària de l'Estat la formació d'aquesta, mentre que correspon a l'Ajuntament de Barcelona la gestió tributària de l'impost, que comprèn la pràctica de les oportunes liquidacions. Per tant, ens trobem en un supòsit de competències compartides entre dues administracions respecte del mateix tribut.

L'Ajuntament de Barcelona disposa de competències quant a la pràctica de la corresponent liquidació i dels recursos que contra ella puguin interposar-se en relació a l'adequació d'aquesta a les dades contingudes a la matrícula de l'impost, i no pot entrar a conèixer aquells

actes de gestió censal i de formació de la matrícula, el coneixement de la qual correspon a l'Administració tributària estatal.

Quart.- Fins aquí hem desenvolupat els conceptes generals i més significatius de l'IAE relacionats amb el contingut del recurs objecte del present Dictamen. Com a resum, podem assenyalar que aquest impost té caràcter objectiu, és de naturalesa censal i recau sobre la renda potencial, per la qual cosa la seva meritació es produeix pel mer exercici de l'activitat econòmica gravada, amb independència de l'existència o no de rendiments efectius derivats d'aquesta activitat, i n'hi ha prou que potencialment es puguin produir aquests rendiments. L'impost, en definitiva, grava una capacitat econòmica potencial que és compatible amb el principi constitucional de capacitat econòmica de l'article 31.1 CE, segons una reiterada jurisprudència constitucional.

Doncs bé, el que ara interessa examinar, a efectes del present recurs, és si s'ha produït o no algun tipus d'afectació al fet imposable que obligui a reduir la càrrega tributària que ha de suportar el contribuent.

El recurrent invoca les disposicions que van limitar-li l'activitat, especialment el Reial decret 463/2020, de 14 de març, pel qual es va declarar l'estat d'alarma. Sobre això, en ocasió de l'impost sobre activitats econòmiques i l'estat d'alarma decretat per la pandèmia, el Consell Tributari a l'expedient 1030/21 va establir el criteri següent:

“(...) Per tant, si no hi ha possibilitat de desenvolupar l'activitat, per estar prohibida, no s'ha pogut donar la situació fàctica que empara la tributació i, en conseqüència, cal estimar el recurs pel que fa al període de temps, és a dir, el nombre de dies, en què aquesta prohibició va estar vigent. Això deriva clarament de la naturalesa de l'IAE, ja que si aquest grava el “mer exercici” de l'activitat ha d'existir, almenys, la possibilitat de desenvolupar-la, circumstància que no concorre quan hi ha una prohibició normativa que impedeix aquest desenvolupament i fa que no arribi materialitzar-se el supòsit de fet que origina el naixement de l'obligació tributària.

En canvi, no es pot admetre de cap manera la manca de pressupost fàctic justificatiu de la imposició durant aquells períodes de temps en què l'activitat no va estar prohibida i es va poder dur a terme, amb independència de si efectivament es va realitzar o no, i això encara que la seva exercici estigués sotmès a limitacions imposades normativament, ni tampoc



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

durant el temps en què l'activitat no es va reprendre per decisió del subjecte passiu en atenció a les circumstàncies econòmiques, socials, o de qualsevol altra índole que haguessin pogut existir i que el contribuent hagi pres en consideració. Això resulta de la pròpia naturalesa del tribut, tractada a l'inici de la present resolució, i de la configuració normativa i jurisprudencial que s'ha efectuat del fet imposable de l'IAE i de les notes que es prediquen de la seva realització, ja que aixecada l'obligació de tancament, l'exercici de l'activitat és possible i la realització del fet imposable torna a produir plens efectes amb total normalitat.”

Així, doncs, el criteri del Consell Tributari es concreta a reconèixer que no hi ha fet imposable en aquells casos en què ha existit una prohibició normativa que va impedir l'exercici de l'activitat i, per tant, quan aquesta no s'ha pogut dur a terme, i no fer-ho quan s'han produït meres restriccions a l'exercici de l'activitat. Aquestes restriccions afecten els ingressos reals que, com hem dit, no són els gravats per aquest impost, que té naturalesa censal.

En aquest cas, ECI, S.A. ha sofert una restricció, no una impossibilitat de dur a terme la seva activitat com a conseqüència de la normativa motivada per l'estat d'alarma a la pràctica totalitat dels centres comercials que domicilien la seva activitat, com reconeix al seu escrit la pròpia interessada, per la qual cosa, d'acord amb la doctrina del Consell Tributari abans assenyalada, sí que ha realitzat el fet imposable de l'impost. En conseqüència, atesa la naturalesa censal i independent dels resultats efectius de l'activitat que caracteritza la configuració d'aquest fet imposable, no és possible, per tant, cap graduació de l'impost atenent les restriccions sofertes.

ECI, S.A. consta donat d'alta als centres comercials objecte del present expedient, a l'epígraf 661.1 de les Tarifes de l'Impost i és important ressaltar que l'alta en aquest epígraf suposa l'exercici per part de la interessada d'una única activitat econòmica de caràcter comercial. El desenvolupament d'aquesta activitat no ha estat prohibit íntegrament per la normativa abans esmentada, com s'admet a l'escrit de la interessada, sinó només “restringit” a l'activitat de comerç minorista d'alimentació, begudes, productes i béns de primera necessitat, cosa que va impedir que la seva activitat comercial es realitzés “en les mateixes condicions quant a superfície”. La normativa esmentada va suposar doncs, per a la interessada, una variació de les condicions quant a superfície de l'exercici de la seva activitat.

L'activitat desenvolupada per la recurrent consisteix, segons els termes del mateix epígraf 661.1 abans esmentat, a “l'activitat de comerç en grans establiments que ofereixen un assortiment ampli i, en general, profund de diverses gammes de productes (principalment, articles per a l'equipament de la llar, confecció, calçat, perfumeria, alimentació, etc.)”. L'obligació de pagament corresponent a aquesta activitat es quantifica als efectes d'aquest impost en funció de la superfície utilitzada pel conjunt d'aquesta activitat, sense cap referència a la superfície relativa que resulti atribuïble als diferents tipus de productes que es comercialitzen.

Es tracta, per tant, d'una activitat comercial, de caràcter únic, però d'objecte ampli i diversificat, en què l'element superfície fa referència exclusivament al conjunt de l'activitat desenvolupada i no a la superfície ocupada pels diversos tipus de productes oferts. Ocupació específica que, a l'efecte de l'exacció de l'impost, és irrellevant.

La interessada no realitza als centres comercials objecte d'aquest expedient una pluralitat d'activitats econòmiques de comercialització diferenciades, associades als productes que ven, que requereixen altes específiques, amb atribució de superfície o sense, sinó una sola activitat comercial, de caràcter únic, l'objecte del qual és ampli i diversificat, i la tributació del qual es quantifica atenent exclusivament el paràmetre de la totalitat de la superfície utilitzada per l'activitat de comercialització desenvolupada considerada en conjunt amb independència de la superfície ocupada per cadascun dels diversos tipus de productes objecte de comercialització.

En conseqüència, atès que l'activitat comercial que es realitza és única i, en aquest sentit, independent del tipus de productes que s'ofereix, la restricció normativa imposada a la comercialització de determinats productes que formen part d'aquesta única activitat afecta les condicions del dit exercici quant a superfície, i per tant, a la intensitat del mateix, però no a l'existència de l'activitat. Si l'activitat és única, les restriccions que afecten determinats productes afecten l'activitat en conjunt, quant a volum o intensitat. Com passa amb les limitacions d'aforament, d'horaris o de superfícies de qualsevol activitat.

Per tant, l'entitat mercantil sí que va desenvolupar l'activitat de l'epígraf 661.1, si bé va veure limitat l'exercici de la seva activitat respecte a determinats productes per un temps concret per aplicació de l'art. 10 del RD 463/2020, de 14 de març.



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, els càlculs que ofereix la recurrent per determinar-ne l'afectació parteixen de la modificació prèvia de la quota de tarifa resultant de l'epígraf 661.1 que, segons els trams de superfície afectats, caldria recalcular per determinar la part de quota municipal que resultaria improcedent. Càlcul que, per operar sobre elements que conformen la matrícula, no correspon a l'Ajuntament. I sobre això, el TEAR de Catalunya en la resolució que resol la reclamació econòmica administrativa que l'interessat li havia presentat amb la petició que ara reproduïx davant aquest Ajuntament i que, per tant, per raons de competència material, el vinculen respecte del seu pronunciament sobre la matrícula de l'impost (FJ 2n), va resoldre:

“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, com diu el TEAR de Catalunya, en aquest cas concret no hi ha una qüestió censal respecte a l'element superfície on s'exerceix l'activitat sinó una qüestió de caràcter temporal, que afecta exclusivament la intensitat de l'exercici de l'activitat a què fa referència l'epígraf 661.1, a causa de les restriccions imposades a la comercialització de determinats productes.

En conseqüència, aquest Consell Tributari considera que s'ha de desestimar el recurs, ja que en els períodes abans referits s'ha exercit l'activitat de l'epígraf 661.1 amb les restriccions assenyalades a la normativa, és a dir, amb les establertes a l'art. 10 del RD 463/2020, de 14 de març, respecte a la comercialització de certs productes a les superfícies que per a la venda destinava el reclamant i, posteriorment, en relació a la superfície i els aforaments d'ocupació que la normativa de la Generalitat va establir per als centres comercials amb motiu de la desescalada de l'estat d'alarma.

Cinquè.- Finalment, en relació amb la vulneració del principi de capacitat econòmica quan no hi ha prohibició, a l'expedient 1031/21 abans esmentat, el Consell Tributari ha assenyalat:

“Sisè.- “(.../...) sol·licita la nul·litat de la liquidació de l'IAE en qüestió per considerar que no s'ha produït el fet imposable de l'impost durant el període d'inactivitat. Al·lega la vulneració dels principis d'igualtat i de capacitat econòmica.

Respecte del principi de capacitat econòmica, l'article 31.1 de la Constitució estableix 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”.

L'article 3 de la Llei 58/2003, General Tributària, estableix que l'ordenació del sistema tributari es basa en la capacitat econòmica de les persones obligades a satisfer els tributs i en els principis de justícia, generalitat, igualtat, progressivitat, equitativa distribució de la càrrega tributària i no confiscatoriedad.



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

Cal recordar que el fet imposable de l'IAE està constituït, a tenor del que es disposa en l'article 78.1 del TRLRHL, pel mer exercici, en territori nacional, d'activitats empresarials, professionals o artístiques, s'exerceixin o no en local determinat i es trobin o no especificades en les tarifes de l'impost, de manera que el que se subjecta a gravamen és el mer exercici en territori nacional d'una activitat econòmica, sense cap consideració, en principi, a les circumstàncies que puguin concórrer en tal exercici.

L'IAE és un impost directe, de naturalesa real i objectiva, la qual cosa suposa que a l'hora de determinar l'existència i quantia de l'obligació tributària no es té en compte la situació personal del subjecte passiu, sinó únicament criteris objectius concurrents en activitats gravades, desvinculant la seva obligatorietat del resultat de l'activitat, fins i tot en aquells casos en què el benefici sigui zero o existeixin pèrdues.

Els tribunals s'han pronunciat a favor de la legalitat de l'impost en nombroses sentències, establint doctrina favorable a la seva adequació constitucional, en el sentit que en l'IAE és suficient perquè el principi constitucional de capacitat econòmica quedi salvaguardat amb què la capacitat econòmica existeixi com a riquesa o renda, real o potencial, en la generalitat dels supòsits contemplats pel legislador en crear l'impost. I això, perquè s'insisteix, que l'impost discutit no té en consideració la capacitat econòmica concreta i individual del subjecte passiu, sense que això suposi una total desvinculació del principi de capacitat econòmica, atès que les quotes mínimes de l'impost es fixen atenent el benefici mitjà de les diferents activitats gravades. I en tot cas, cal recordar que una de les característiques d'aquest impost, és que el seu fet imposable es produeix amb independència que en l'exercici de l'activitat subjecta a gravamen el titular obtingui o no benefici, o fins i tot tingui pèrdues, ja que és aquesta activitat que exerceix la que posa de manifest la capacitat econòmica del contribuent.

La sentència del Tribunal Constitucional 193/2004 destaca sobre aquest tema que l'IAE pretén gravar la capacitat econòmica que es concreta en la riquesa potencial posada de manifest per l'exercici d'una activitat econòmica en un determinat període temporal, que, en principi, coincideix amb l'any natural, de manera que les quotes tributàries derivades

d'aplicar les tarifes de l'impost s'exigeixen en funció de la riquesa potencial que el legislador atribueix a l'exercici d'una activitat econòmica durant un any natural.

Així, 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.

(…)

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.

(…)



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

La sentència de la Sala Contenciós-Administratiu del Tribunal Suprem de 31 de maig de 2004 (RJ 2004\4170), que en el fonament jurídic quart disposa:

“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 «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, 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.”



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 aquest sentit, la Sentència del Tribunal Suprem, de 7 d'octubre de 2002, dictada en el recurs de cassació núm. 7296/1997 (RJ 2002\10039), que considera que no s'ha vulnerat el principi de capacitat econòmica, fins i tot acreditant-se l'existència de pèrdues. Així, el fonament jurídic segon disposa:

“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 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 .



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

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. (...)"

D'aquesta previsió se'n dedueix que el legislador va optar per fixar unes quotes mínimes desvinculant l'exigència de les quotes de tarifa de qualsevol circumstància que puguin afectar l'exercici de l'activitat gravada, quedant així palesa que l'exercici de l'activitat econòmica es mesura per elements fixos, que venen determinats en el ja citat article 85 del TRLRHL, impedit la reducció de les quotes, també en aquells casos en què el resultat de l'explotació econòmica gravada produeixi escàs o nul benefici o fins i tot generi pèrdues".

Sisè.- A diferència de l'anterior, i en aplicació de la doctrina que manté el Consell Tributari i que ha estat expressada, s'ha de tractar separatament la situació relativa a l'establiment de la recurrent que anomena ECI, S.A., ubicat a ..., en la mesura que el tancament ha estat determinat per la prohibició de comercialització dels productes que s'hi oferten.

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

Entre la bateria de mesures aprovades, el Reial decret, a l'article 10, recull les mesures de contenció en l'àmbit de l'activitat comercial, equipaments culturals, establiments i activitats recreatives, activitats d'hostaleria i restauració, i preveu el tancament de determinats establiments que es recullen de forma específica, així com determinades excepcions que no són aplicables al centre comercial de la recurrent i que ara ens ocupa. Aquest tancament va romandre vigent durant les diferents pròrrogues de l'estat d'alarma i fins a l'inici de la fase 2 de la desescalada, que va ser el moment en què van poder reobrir els establiments de comerç no essencial (concretament, el 8 de juny del 2020).

Amb posterioritat, durant el segon estat d'alarma, la Resolució SLT/2700/2020, de 29 d'octubre, suspenia l'obertura al públic dels centres comercials permetent, però, l'obertura dels establiments que es trobessin dins d'aquests centres amb superfície de venda igual o inferior a 800 metres i comptessin amb accés directe i independent des de la via pública. La vigència d'aquesta mesura, que abraçava des del 30 d'octubre del 2020 fins al 22 de novembre del 2020, no hauria afectat l'establiment de la recurrent, centre comercial ubicat a ..., i per això en el seu escrit no es refereix el tancament durant aquest període sinó que es limita a sol·licitar la reducció de la superfície computable del local.

Setè.- La Regla 14.4 de la Instrucció, en relació amb la paralització d'indústries, preveu 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 pretensió de l'entitat mercantil sobre l'aplicabilitat de la Regla 14.4 de la Instrucció, considerant com a paralització d'indústria el període en què la societat no va poder desenvolupar la seva activitat amb normalitat després de la declaració de l'estat d'alarma, no es pot estimar: en primer lloc, perquè el règim específic de la Regla 14.4 està previst per a les indústries l'activitat de les quals es troba classificada a les Divisions 1 a 4, i no per a la divisió 6 en què s'enquadra l'activitat de l'epígraf 66.1 desenvolupada per ECI, S.A.; i, en segon lloc,



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

perquè els motius al·legats per la recurrent per a l'aplicació de la rebaixa no es troben entre els previstos a la Regla 14.4.

Pel que fa a l'aplicació de la Regla 14.4, el Consell Tributari també s'ha pronunciat en diversos expedients i, en concret, a l'expedient 1/22 va fixar el criteri, plenament aplicable al present cas, que seguidament es transcriu:

“De fet, encara que la referida activitat es trobés classificada a les Divisions 1 a 4 tampoc no procediria l'aplicació de la Regla 14.4 pels motius que s'exposen a continuació.

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

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

Ja la sentència del Tribunal Constitucional 193/2004 destaca que l'IAE pretén gravar la capacitat econòmica que es concreta en la riquesa potencial posada de manifest per l'exercici d'una activitat econòmica en un determinat període temporal, que, en principi, coincideix

amb l'any natural, de manera que les quotes tributàries derivades d'aplicar les tarifes de l'impost s'exigeixen en funció de la riquesa potencial que el legislador atribueix a l'exercici d'una activitat econòmica durant un any natural.

Més ben dit pel Tribunal Constitucional:

“...como ya constató la STC 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.”

A la mateixa sentència el Tribunal Constitucional aprofundeix en aquesta mateixa idea en asseverar que:

“El IAE se cuantifica mediante elementos fijos que deben concurrir en el momento del devengo del impuesto (art. 85.1.1 del texto refundido de la Ley de haciendas locales). El ya citado Real Decreto Legislativo 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



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

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 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".

Sisè.- En tot cas, i reprenent la qüestió relativa als supòsits de fet necessaris per a l'aplicació del règim especial previst a la regla 14.4, cal destacar que tot i que les quotes s'exigeixen per la riquesa presumida a una activitat econòmica durant un any natural, la mateixa normativa reguladora del tribut preveu, en alguns casos, la seva reducció en aquelles situacions en què concorren circumstàncies que impedeixen el desenvolupament de l'activitat gravada durant la totalitat de l'any natural, fet que suposa quantificar el tribut en funció de la intensitat en la realització del fet imposable o, dit altrament, modular la càrrega tributària en funció del temps efectiu d'exercici de l'activitat econòmica que posa de manifest la riquesa potencial sotmesa a tributació.

Això no obstant, en el cas plantejat, el motiu que esgrimeix la recurrent per sustentar la paralització de la seva activitat, no coincideix amb cap de les causes expressament enunciades en aquesta disposició. La qüestió que es podria plantejar és si l'expressió de les circumstàncies excepcionals que possibiliten la reducció de la quota, en els termes de la regla 14.4 de la Instrucció de l'impost, configura una mena de "numerus clausus" o aquesta relació és merament enunciativa, podent comprendre qualsevol supòsit de paralització de la indústria que no obeeixi als elements circumstancials expressament contemplats. Aquesta qüestió troba resposta a la prohibició expressa continguda a l'article 14 de la Llei General Tributària, que no admet l'analogia per estendre més enllà dels seus termes estrictes l'àmbit

del fet imposable, de les exempcions i altres beneficis o incentius fiscals, que porta irremeiablement a concloure que els supòsits en què la Regla 14.4 permet l'aplicació de la reducció a la quota són els que vénen expressament recollits en aquesta disposició.

Així ho recull la Sentència de la Sala Contenciosa Administrativa, de l'Audiència Nacional, de 16 de març de 2009 (JUR 2009\154645) que al fonament jurídic 4 disposa:

“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.

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 conclusió, tampoc per aquesta causa no és procedent la rebaixa de la part proporcional de la quota del IAE corresponent a l'exercici 2020 sol·licitada per la recurrent en aplicació de la Regla 14.4, per una banda, per no tractar-se l'activitat de l'epígraf 691.2 d'una activitat industrial subsumida a les Divisions 1 a 4 de les tarifes de l'impost, i per altra banda, per no trobar-se els motius al·legats per la recurrent per a l'aplicació de la rebaixa entre els previstos a la Regla 14.4 “



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

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

ES PROPOSA

ESTIMAR parcialment el recurs interposat i, en conseqüència, declarar la improcedència de la tributació per l'impost sobre activitats econòmiques d'ECI, S.A., ubicat a ..., pel període de temps en què va estar normativament prohibida la realització de l'activitat desenvolupada per la recurrent, és a dir, des del 14/03/2021 (Reial Decret 463/2020, de 14 de març) fins al 07/06/2020, amb devolució, si escau, de les quantitats ingressades per aquest període. DESESTIMAR, per a la resta de centres comercials, el recurs presentat.