



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: 69/22

Expediente de gestión: 2021RCAL...

Número de registro: 2021/...

Número de registro acumulado: 2021/...

Recurrente: CQ, S.A.

Tributo: Impuesto sobre actividades económicas

Fechas de presentación de los recursos: 23/12/2021 y 24/12/2021

El Consell Tributari, reunido en sesión de 15 de diciembre de 2022, conociendo del recurso presentado por CQ, S.A., ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- La sociedad CQ, S.A., con NIF ..., interpone recurso de alzada contra las cuotas del Impuesto sobre actividades económicas que se detallan a continuación:

Acto impugnado / Recibo	Detalle: Concepto	Identificador / Dirección Objeto	Importe €	Periodo/Fecha
Padrón EE2021...	IMP. ACTIVID. ECONÓMICAS	...	862,62	01/01/2021 - 31/12/2021
Padrón EE2021...	IMP. ACTIVID. ECONÓMICAS	...	878,30	01/01/2021 - 31/12/2021
Padrón EE2021...	IMP. ACTIVID. ECONÓMICAS	...	2.327,83	01/01/2021 - 31/12/2021
Padrón EE2021...	IMP. ACTIVID. ECONÓMICAS	...	66,50	01/01/2021 - 31/12/2021
Padrón EE2021...	IMP. ACTIVID. ECONÓMICAS	...	8.425,77	01/01/2021 - 31/12/2021

Correspondientes al año 2021 y relativas a las actividades desarrolladas por la recurrente, clasificadas en los epígrafes 969.3 (Juego de bingo), 969.4 (Máquinas recreativas y de azar), 646.5 (Comercio al por menor de labores de tabaco, realizado a través de máquinas automáticas, en régimen de autorizaciones de venta con recargo), 671.5 (Servicios en restaurantes. De un tenedor) y el grupo 999 (Otros servicios n.c.o.p.), de las tarifas del IAE, con domicilio de las actividades, en su caso, en la dirección indicada con anterioridad.

2.- En la fecha señalada en el encabezamiento de este escrito, la recurrente alegó que con motivo de las restricciones impuestas por el Gobierno de España al desarrollo de actividades productivas no esenciales a consecuencia de la declaración del estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el Covid-19, la sociedad se vio obligada a cerrar el establecimiento cesando la realización de su actividad económica. Por ello, invoca el cumplimiento parcial del hecho imponible del impuesto.

La situación originada por la pandemia ha impedido a la sociedad poder ordenar los medios materiales y humanos que le habrían llevado a dar cumplimiento al hecho imponible del IAE 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).

Expone que, durante el año 2021, ha visto su actividad económica totalmente mermada, hasta el punto de la inactividad total durante un período de 74 días y también reducida drásticamente su actividad e ingresos durante un período mayor.

Del mismo modo, refiere que existen diferentes supuestos previstos en la normativa del impuesto en los que se permite una reducción de las cuotas, como sería el contemplado en la Regla 14.^a de la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobada junto con sus tarifas por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

También menciona que se han adoptado en multitud de ocasiones medidas de reducción de la carga tributaria en el caso de situaciones catastróficas de emergencia así como el régimen de tributación previsto en la Regla 15.^a de la citada Instrucción, en virtud del cual la administración del estado podrá declarar la tributación por cuota cero de las actividades que, por su escaso rendimiento económico no deban satisfacer cantidad alguna por el impuesto.



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

Alega que la liquidación del IAE del ejercicio 2021 es incorrecta por cuanto vulnera los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad.

3.- De la documentación incorporada al expediente, los antecedentes del mismo y el Informe del Institut Municipal d'Hisenda se desprende la siguiente relación de hechos:

-La sociedad CQ, S.A., figura dada de alta en la matrícula del Impuesto sobre actividades económicas por el ejercicio de las actividades clasificadas en los epígrafes 969.3, 969.4, 646.5 y 6715 y el grupo 999 de la sección 1ª de las tarifas del IAE.

-Las cuotas del impuesto sobre actividades económicas correspondientes al ejercicio 2021 se notificaron de forma colectiva mediante edicto publicado en el Boletín Oficial de la Provincia el día 26 de agosto de 2021.

-La mercantil interesada ha presentado dos escritos en fechas 23/12/2021 y 24/12/2021, con núms. de registro 2021/... y 2021/..., interponiendo recurso de Alzada contra las liquidaciones del Impuesto sobre Actividades Económicas correspondientes al año 2021.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- De acuerdo con el artículo 57 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, el órgano administrativo que inicie o tramite un procedimiento, cualquiera que haya sido la forma de su iniciación, podrá disponer, de oficio o a instancia de parte, su acumulación a otros con los que guarde identidad sustancial o íntima conexión, siempre que sea el mismo órgano quien deba tramitar y resolver el procedimiento.

Dada la íntima conexión existente entre los recursos interpuestos, se ha procedido a la acumulación de los mismos a efectos de su resolución.

Segundo.- Las cuotas del impuesto sobre actividades económicas correspondientes al ejercicio 2021, ahora impugnadas, de conformidad con lo que establece el artículo 102.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, se notificaron de forma colectiva

mediante edicto publicado en el Boletín Oficial de la Provincia en fecha 26 de agosto de 2021 siendo el último día del período voluntario de pago de los recibos domiciliados el 23 de diciembre de 2021 y de los recibos no domiciliados el 1 de diciembre de 2021.

Por tanto, los recursos presentados los días 23 y 24 de diciembre de 2021 deben admitirse puesto que no han sido presentados fuera del plazo de un mes contado desde el día siguiente a la finalización del periodo voluntario de pago, al tratarse de deudas tributarias de vencimiento periódico y de notificación colectiva, según prescribe el artículo 188.2 párrafo 2º de la Ordenanza Fiscal General del Ajuntament de Barcelona, el artículo 46.1 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se aprueba el régimen especial del municipio de Barcelona, y el art. 14.2 c) del RD Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLRHL, en relación con el art. 122.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de procedimiento administrativo común de las administraciones públicas.

Tercero.- 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 las liquidaciones exigidas a la sociedad recurrente y que son motivo de su disconformidad.

Así, establece el artículo 78.1 del Texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales (aprobado por el RDLeg. 2/2004, de 5 de marzo), en adelante TRLRHL, que:

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

Las tarifas del impuesto, en las que se fijarán las cuotas mínimas, así como la Instrucción para su aplicación, se aprobarán por real decreto legislativo del Gobierno, que será dictado en virtud de la presente delegación legislativa al amparo de lo dispuesto en el artículo 82 de la Constitución. La fijación de las cuotas mínimas se ajustará a las bases siguientes: Primera.- Delimitación del contenido de las actividades gravadas de acuerdo con las características de los sectores económicos, tipificándolas, con carácter general, mediante elementos fijos que deberán concurrir en el momento del devengo del impuesto. (...)”



Precepto legal recogido en el apartado primero, base primera del artículo 85 TRLRHL.

El período impositivo, regulado en el art. 89 TRLRHL, coincide con el año natural, excepto cuando se trate de declaraciones de alta, en cuyo caso abarcará desde la fecha de comienzo de la actividad hasta el final del año natural.

El mismo artículo 89 TRLRHL en su apartado 2º determina que:

“el impuesto se devenga el primer día del período impositivo y las cuotas serán irreducibles, salvo cuando, en los casos de declaración de alta, el día de comienzo de la actividad no coincida con el año natural, en cuyo supuesto las cuotas se calcularán proporcionalmente al número de trimestres naturales que restan para finalizar el año, incluido el del comienzo del ejercicio de la actividad.”

Y el apartado 1º del artículo 90 TRLRHL, establece que:

“el impuesto se gestiona a partir de la matrícula de éste. Dicha matrícula se formará anualmente para cada término y estará constituida por censos comprensivos de las actividades económicas, sujetos pasivos, cuotas mínimas y, en su caso, del recargo provincial. La matrícula estará a disposición del público en los respectivos ayuntamientos.

2. Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar las correspondientes declaraciones censales de alta manifestando todos los elementos necesarios para su inclusión en la matrícula en los términos del artículo 90.1 de esta ley y dentro del plazo que reglamentariamente se establezca. A continuación se practicará por la Administración competente la liquidación correspondiente, la cual se notificará al sujeto pasivo, quien deberá efectuar el ingreso que proceda. Asimismo, los sujetos pasivos estarán obligados a comunicar las variaciones de orden físico, económico o jurídico que se produzcan en el ejercicio de las actividades gravadas y que tengan

trascendencia a efectos de este impuesto, y las formalizarán en los plazos y términos reglamentariamente determinados. (...).”

Cuarto.- Entrando en la cuestión planteada en vía de recurso, la recurrente sostiene que con motivo de las restricciones impuestas por el Gobierno de España para afrontar la situación sanitaria provocada por el COVID-19, se vio obligada a suspender el ejercicio de la actividad económica que venía desarrollando, invocando la inexistencia del hecho imponible del impuesto durante dicho período. Por ello, y debido a la imposibilidad de llevar a cabo el normal ejercicio de su actividad económica durante el estado de alarma decretado inicialmente y de las sucesivas prórrogas, pretende que se module la liquidación del impuesto del ejercicio 2021 en función del tiempo en que no ha podido desarrollar su actividad sin tener en cuenta el período en que se ha visto obligada a detener el normal funcionamiento.

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 empresarial a detener su actividad.

Entre el conjunto 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 recreativos, actividades de hostelería y restauración, y prevé el cierre de determinados establecimientos que se recogen de forma específica en el Anexo de la norma, donde se contiene una relación de equipamientos y actividades cuya apertura al público queda suspendida con arreglo a lo dispuesto en el artículo 10, entre los que se encuentran los casinos, establecimientos de juegos colectivos de dinero y de azar, salones de juego, salones recreativos, rifas y tómbolas, otros locales e instalaciones asimilables a los de actividad recreativa de juegos y apuestas conforme a lo que establezca la normativa sectorial en materia de juego, y los locales específicos de apuestas.

En el marco de la Generalitat de Catalunya y para garantizar la contención de la pandemia, la Resolución SLT/737/2020, de 13 de marzo por la que se adoptan medidas



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

complementarias para la prevención y el control de la infección por el SARS-CoV-2, publicada en el DOGC del mismo día, en el ámbito de los establecimientos y de las actividades deportivas, de ocio y comerciales, acordó “e) *El tancament d'establiments de joc (salons recreatius, casinos, bingos i qualssevol altres)*”. La vigencia de esta medida, de conformidad con la propia Resolución, se iniciaba a las 0,00 horas del día 14 de marzo de 2020, y eran responsables de su cumplimiento, con sujeción a lo previsto en la Llei 18/2009, del 22 de octubre, de salut pública, les persones físiques o jurídiques titulars, explotadores u organizadores de las actividades referidas. El Gobierno solicitó hasta en seis ocasiones la prórroga del estado de alarma, la última de las cuales contemplada en el Real Decreto 555/2020, de 5 de junio, la fijó hasta las 00:00 horas del día 21 de junio de 2020. Posteriormente, desde el 16 de octubre de 2020 hasta el fin del ejercicio fiscal, las resoluciones de la Generalitat de Catalunya, Departament de Salut, 2546/2020, 2700/2020, 2875/2020, 2983/2020, 3177/2020, 3354/2020, suspendieron el ejercicio de estas actividades.

En lo que respecta al año 2021, dicha suspensión se mantuvo por resoluciones del Departament de Salut con números 1/2021, 67/2021, 133/2021, 275/2021, 436/2021, 516/2021, 612/2021 y hasta que la resolución 716/2021, de 12 de marzo, dispuso que: “*Els locals i els espais en què es desenvolupen activitats de salons de jocs, casinos i sales de bingo poden obrir al públic amb una limitació de l'aforament al 30% de l'autoritzat i un màxim de 100 persones. S'ha de garantir la ventilació mínima establerta a la normativa vigent en matèria d'instal·lacions tèrmiques d'edificis.*” Esta resolución entró en vigor del día 15 de marzo de 2021. Igualmente, establecía: “*Roman suspesa l'obertura al públic dels serveis complementaris de bar i de restauració en els salons de jocs, casinos i sales de bingo.*” Esta suspensión de los servicios complementarios de bar y restauración se mantuvo en las resoluciones 845/2021, 971/2021, 1088/2021, 1178/2021, 1278/2021, 1392/2021 y hasta la resolución 1587/2021, de 21 de mayo, que dispuso: “*Es permet l'obertura al públic dels serveis complementaris de bar i de restauració en els salons de jocs, casinos i sales de bingo, amb subjecció a les condicions establertes a l'apartat 11 d'aquesta Resolució*”. Con entrada en vigor el día 24 de mayo de 2021.

Quinto.- En este punto, y 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 ello, 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 en 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 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***



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

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 1175/1990 regula las tarifas, consistentes en cantidades monetarias por cada unidad del elemento fijo con el que se desarrolla cada tipo de actividad. (...).*

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

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

En particular, la STC 210/2012 subrayaba, como ahora debemos hacerlo también, que en el IAE “se grava la mera actividad económica con independencia de su resultado, esto es, en el caso de las entidades financieras [sujetos pasivos del

impuesto sobre depósitos bancarios], se capten o no depósitos y con independencia de su cuantía, pues la actividad económica se tiene en cuenta en abstracto, prescindiendo de sus resultados concretos y, por tanto, con independencia de que se perciba o no renta alguna. En coherencia con dicho hecho imponible, la configuración de la base imponible del IAE se remite a elementos objetivos desconectados de la capacidad económica real puesta de manifiesto por el concreto resultado de la misma”.

En definitiva, salvo previsión expresa, para la aplicación de este tributo no se atiende a los eventuales beneficios que produzca la actividad gravada o a que se ejerza con más o menos intensidad, pues como ya ha quedado expuesto el precepto legal definidor del impuesto sobre actividades económicas se refiere al «mero ejercicio» de la actividad gravada, sin que sea consustancial a éste el fin de lucro entendido como propósito de obtener un beneficio dinerario.

Es expresiva también de la obligación de satisfacer el tributo con independencia del resultado obtenido con motivo del ejercicio de la actividad gravada, la previsión contenida en el apartado 1 del artículo 85 del TRLRHL cuando dispone que:

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

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 pueda 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.



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

Así lo recoge 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.- (...) 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.”

Sexto.- El artículo 89 del mismo texto legal, dispone:

“ (.../...) el período impositivo coincide con el año natural, excepto cuando se trate de declaraciones de alta, en cuyo caso abarcará desde la fecha de comienzo de la actividad hasta el final del año natural, y añade el apartado 2 que el impuesto se devenga el primer día del período impositivo y las cuotas serán irreducibles, salvo cuando, en los casos de declaración de alta, el día de comienzo de la actividad no coincida con el año natural, en cuyo supuesto las cuotas se calcularán proporcionalmente al número de trimestres naturales que restan para finalizar el año, incluido el del comienzo del ejercicio de la actividad. // Asimismo, y en el caso de baja por cese en el ejercicio de la actividad, las cuotas serán prorrateables por trimestres naturales, excluido aquél en el que se produzca dicho cese. A tal fin los sujetos pasivos podrán solicitar la devolución de la parte de la cuota correspondiente a los trimestres naturales en los que no se hubiera ejercido la actividad.”

Así, la normativa del impuesto dispone que las cuotas son irreducibles excepto en los casos de inicio de actividad o cese, sin que haya previsto la suspensión o paralización temporal del ejercicio de la actividad gravada. No obstante, 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



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

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.

Es ejemplo de esta modulación lo previsto en la Regla 14^a.4 de la Instrucción, en relación a la paralización de industrias, en tanto 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.”*

Esta previsión contenida en el apartado 4 de la Regla 14.^a conlleva una minoración de gravamen para el caso que se produzcan circunstancias excepcionales que impidan el normal funcionamiento de la actividad industrial, de manera que se ajusta la carga tributaria al tiempo en que se ha podido desarrollar la actividad. No obstante, dicho régimen específico está previsto, igual que en los sectores declarados en crisis a que se refiere el apartado 3 de la citada Regla, para las industrias cuya actividad se halle clasificada en las Divisiones 1 a 4, por lo que las actividades que lleva a cabo la sociedad recurrente, bajo los epígrafes 969.3, 673.2, 969.4, 849.9 y 969.7, subsumibles en las Divisiones 6, 8 o 9, no encuentran su encaje dentro de la clasificación de las actividades industriales, por lo que no le sería aplicable dicha reducción. Resultando, además, que no puede el Ayuntamiento adoptar una medida que por estar anclada a la matrícula del impuesto es competencia de la Administración del Estado.

Acorde con esta postura y en contra de la aplicación de lo dispuesto en el apartado 4 de la Regla 14.^a de la Instrucción del IAE, corresponde citar la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de 22 de julio de 2021, procedimiento 5002083-2020, donde se afirma:

"No procede aplicar ninguna reducción como consecuencia de la paralización de la actividad causada por la pandemia de COVID –19, ya que no se ajusta a los supuestos de paralización de actividad de la Regla 14.4 del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas".

Y lo mismo cabe afirmar del régimen de tributación por cuota cero a que se refiere la Regla 15.^a de la Instrucción del impuesto, a cuyo número 2 alude la recurrente, por cuanto es la Administración del Estado la que podrá declarar dicha tributación por cuota cero para aquellas actividades o modalidades de las mismas que, por su escaso rendimiento económico, no deban satisfacer cantidad alguna por el impuesto, sin que lo haya establecido para ninguna de las actividades económicas que realiza la recurrente.

Por lo anterior, cabe deducir que en vía de recurso contra el acto de liquidación del impuesto, como se está en el presente caso, solo procede examinar los posibles vicios de las liquidaciones que el Ayuntamiento en el ejercicio de su función gestora del impuesto haya podido cometer, habida cuenta que en lo relativo a la gestión censal esta administración municipal no tiene competencias.

Séptimo.- Hasta aquí hemos desarrollado los conceptos generales y más significativos del IAE. Lo que interesa examinar ahora, a efectos del presente recurso, es si se ha producido o no algún tipo de modulación del hecho imponible que obligue a reducir la carga tributaria que debe soportar el contribuyente.

Como resumen puede señalarse que este impuesto tiene carácter objetivo, por lo que debe tributar el mero ejercicio de la actividad, y este mero ejercicio nada tiene que ver con los posibles rendimientos que tenga o no dicha actividad, siendo suficiente que potencialmente pudieran producirse ingresos económicos.



El recurrente invoca que la declaración del estado de alarma y las medidas para contener la pandemia aprobadas con posterioridad le impidieron el ejercicio normal de la actividad durante el año 2021. Cabe señalar en este punto que el Tribunal Constitucional, en la sentencia del pasado día 14 de julio de 2021 (STC 148/2021) ha declarado inconstitucional el citado Real Decreto y normas complementarias, pero dicha declaración no afecta al presente supuesto, ya que las medidas contenidas en el citado texto normativo fueron ejecutadas, sin perjuicio de que posteriormente se declarara su inconstitucionalidad.

De lo expuesto en los apartados anteriores resulta que el hecho imponible del IAE es el “mero ejercicio” de una actividad. Según el Diccionario de la Lengua Española, “mero” significa “simple, que no tiene mezcla de otra cosa”, o bien que es “puramente aquello que se dice, sin ninguna característica especial o singular”. Esta palabra es correctamente utilizada al referirse al hecho imponible del IAE, como el mero ejercicio de una actividad, porque lo independiza de ganancias, pérdidas o resultados en general y de cualquier otra consideración.

Ahora bien, el problema interpretativo nace cuando se prohíbe llevar a cabo una actividad, en el sentido de determinar si, prohibida una actividad, queda en su “mero ejercicio” o bien éste desaparece. También hemos visto que se asocia al concepto de mero ejercicio, no a que produzca beneficios económicos, sino a que *potencialmente* pueda producirlos. El problema entonces sería determinar si prohibida una actividad, puede ésta potencialmente producir beneficios económicos o del tipo que sea.

La Sentencia nº 273/2021 del Juzgado Contencioso-Administrativo nº 3 de Alicante/Alacant, en un asunto análogo al que aquí se examina, indica:

“Si como hemos señalado antes, el hecho imponible del IAE es el ejercicio de una actividad, si no hay actividad no puede haber hecho imponible y lo contrario implicaría gravar una capacidad económica inexistente, una renta ficticia. Esa conclusión parece todavía más evidente cuando resulta que la falta o disminución de

la actividad viene impuesta por el poder público. Resultaría un contrasentido insostenible que el Estado español exigiera el tributo establecido para gravar el normal ejercicio de una actividad que quienes lo gobiernan han decidido prohibir o limitar en su ejercicio ordinario.”

Y lo mismo se desprende de lo afirmado en la Sentencia nº 9/2022, de 11 de enero, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de Valencia, en cuyo Fundamento Jurídico cuarto se afirma:

“Indudablemente que en el periodo expresado, no se ha producido el ejercicio de la actividad, por virtud de disposiciones adoptada[s] durante el mismo, o se ha producido con graves limitaciones.

Se trata de un supuesto de ausencia de hecho imponible, sin que resulte exigible a la parte actora la formalidad de comunicar una baja en la actividad, que le había sido impuesta por el mismo estado (en sentido amplio) que ahora reclama el tributo de la pretendida actividad, y por tanto resulta producida ex lege, sin que se trate, como pretende el Ayuntamiento, de una bonificación, sino de devolución debida, de ingresos derivados de hecho imponible no producido, ante la reducción forzosa del periodo y objeto del impuesto.”

Concurre, por tanto, una situación de inexistencia durante una parte del periodo impositivo, que coincide con el año natural ex art. 89 del TRLRHL, del presupuesto de hecho, del sustrato fáctico -la facultad de ejercer la actividad, que justifica la obligación tributaria-. Hay una situación sobrevenida que se produce durante el periodo impositivo que interfiere en el presupuesto de la imposición, presupuesto que justifica el pago del tributo, y lo excluye. Por tanto, si no hay la 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 periodo de tiempo en que dicha prohibición estuvo vigente, es decir, por el número de días en que estuvo vigente la prohibición. 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 impide este desarrollo y hace que no



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

llegue a materializarse el supuesto de hecho que origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Y dicho lo anterior, en cambio, no puede admitirse en modo alguno la falta de presupuesto fáctico justificativo de la imposición durante aquellos periodos 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.

Por lo cual, y 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 periodo de tiempo en que estuvo normativamente prohibida la realización de la actividad desarrollada por la recurrente, esto es, desde el 01/01/2021 hasta el 14/03/2021 (Resoluciones SLT 1/2021, 67/2021, 133/2021, 275/2021, 436/2021, 516/2021, 612/2021 y 716/2021) y, en lo que se refiere a los epígrafes relativos a los servicios complementarios de bar y de restauración prestados en los salones de juegos, casinos y/o salas de bingo, hasta el 23/05/2021 (Resoluciones SLT 845/2021, 971/2021, 1088/2021, 1178/2021, 1278/2021, 1392/2021 y 1587/2021); con devolución, en su caso, de las cantidades ingresadas por dichos períodos. DESESTIMAR las demás alegaciones.

