



**Consell Tributari**  
Palau Foronda  
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.  
08015 Barcelona  
Telèfon 93 402 78 15  
Fax 93 402 78 48  
[conselltributari@bcn.cat](mailto:conselltributari@bcn.cat)

**Expedient:** 69/22

**Expedient de gestió:** 2021RCAL...

**Número de registre:** 2021/...

**Número de registre acumulat:** 2021/...

**Recurrent:** CQ, S.A.

**Tribut:** Impost sobre activitats econòmiques

**Dates de presentació dels recursos:** 23/12/2021 i 24/12/2021

El Consell Tributari, reunit en sessió de 15 de desembre de 2022, coneixent del recurs presentat per CQ, S.A., ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a aquest efecte, adoptant el següent acord:

### **ANTECEDENTS DE FET**

1.- La societat CQ, S.A., amb NIF ..., interposa recurs d'alçada contra les quotes de l'impost sobre activitats econòmiques que es detallen a continuació:

<b>Acte impugnat / Rebut</b>	<b>Detall: Concepte</b>	<b>Identificador / Adreça Objecte</b>	<b>Importar €</b>	<b>Període/Data</b>
padró EE2021...	IMP. ACTIVIT. ECONÒMIQUES	...	862,62	01/01/2021 - 31/12/2021
padró EE2021...	IMP. ACTIVIT. ECONÒMIQUES	...	878,30	01/01/2021 - 31/12/2021
padró EE2021...	IMP. ACTIVIT. ECONÒMIQUES	...	2.327,83	01/01/2021 - 31/12/2021
padró EE2021...	IMP. ACTIVIT. ECONÒMIQUES	...	66,50	01/01/2021 - 31/12/2021
padró EE2021...	IMP. ACTIVIT. ECONÒMIQUES	...	8.425,77	01/01/2021 - 31/12/2021

Corresponents a l'any 2021 i relatives a les activitats desenvolupades per la recurrent, classificades als epígrafs 969.3 (Joc de bingo), 969.4 (Màquines recreatives i d'atzar), 646.5 (Comerç al detall de labors de tabac, realitzat a través automàtiques, en règim d'autoritzacions de venda amb recàrrec), 671.5 (Serveis en restaurants. D'una forquilla) i el grup 999 (Altres serveis n.c.o.p.), de les tarifes de l'IAE, amb domicili de les activitats, si escau, a la adreça indicada amb anterioritat.

2.-A la data assenyalada a l'encapçalament d'aquest escrit, la recurrent va al·legar que amb motiu de les restriccions imposades pel Govern d'Espanya al desenvolupament d'activitats productives no essencials a conseqüència de la declaració de l'estat d'alarma per a la gestió de la situació de crisi sanitària ocasionada pel Covid-19, la societat es va veure obligada a tancar l'establiment cessant la realització de la seva activitat econòmica. Per això, invoca el compliment parcial del fet imposable de l'impost.

La situació originada per la pandèmia ha impedit a la societat poder ordenar els mitjans materials i humans que l'haurien portat a donar compliment al fet imposable de l'IAE 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).

Exposa que, durant l'any 2021, ha vist la seva activitat econòmica totalment minvada, fins al punt de la inactivitat total durant un període de 74 dies i també reduïda dràsticament la seva activitat i ingressos durant un període més gran.

De la mateixa manera, refereix que hi ha diferents supòsits previstos a la normativa de l'impost en què es permet una reducció de les quotes, com seria el previst a la Regla 14<sup>a</sup> de la Instrucció de l'Impost sobre Activitats Econòmiques, aprovada juntament amb les seves tarifes pel Reial Decret Legislatiu 1175/1990, de 28 de setembre.

També esmenta que s'han adoptat en multitud d'ocasions mesures de reducció de la càrrega tributària en el cas de situacions catastròfiques d'emergència així com el règim de tributació previst a la Regla 15<sup>a</sup> de la citada Instrucció, en virtut del qual l'administració 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](mailto:conselltributari@bcn.cat)

l'estat pot declarar la tributació per quota zero de les activitats que, pel seu escàs rendiment econòmic no hagin de satisfer cap quantitat per l'impost.

Al·lega que la liquidació de l'IAE de l'exercici 2021 és incorrecta, ja que vulnera els principis de capacitat econòmica i no confiscatorietat.

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

-La societat CQ, S.A., figura donada d'alta a la matrícula de l'impost sobre activitats econòmiques per l'exercici de les activitats classificades en els epígrafs 969.3, 969.4, 646.5 i 6715 i el grup 999 de la secció 1<sup>a</sup> de les tarifes de l'IAE .

-Les quotes de l'impost sobre activitats econòmiques corresponents a l'exercici 2021 es van notificar de forma col·lectiva mitjançant edicte publicat al Butlletí Oficial de la Província el dia 26 d'agost de 2021.

-La mercantil interessada ha presentat dos escrits en dates 23/12/2021 i 24/12/2021, amb núms. de registre 2021/... i 2021/..., interposant recurs d'alçada contra les liquidacions de l'impost sobre activitats econòmiques corresponents a l'any 2021.

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

### **FONAMENTS DE DRET**

**Primer.-** D'acord amb l'article 57 de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre, del Procediment Administratiu Comú de les Administracions Públiques, l'òrgan administratiu que iniciï o tramiti un procediment, qualsevol que hagi estat la forma de la seva iniciació, en podrà disposar, d'ofici o a instància de part, la seva acumulació a altres amb qui guardi identitat substancial o íntima connexió, sempre que sigui el mateix òrgan qui hagi de tramitar i resoldre el procediment.

Atesa la connexió íntima existent entre els recursos interposats, se n'ha procedit a l'acumulació a efectes de la seva resolució.

**Segon.**- Les quotes de l'impost sobre activitats econòmiques corresponents a l'exercici 2021, ara impugnades, de conformitat amb el que estableix l'article 102.3 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, es van notificar de forma col·lectiva mitjançant edicte publicat al Butlletí Oficial de la Província en data 26 d'agost de 2021 i és l'últim dia del període voluntari de pagament dels rebuts domiciliats el 23 de desembre de 2021 i dels rebuts no domiciliats l'1 de desembre de 2021.

Per tant, els recursos presentats els dies 23 i 24 de desembre de 2021 s'han d'admetre ja que no han estat presentats fora del termini d'un mes comptat des de l'endemà de la finalització del període voluntari de pagament, en tractar-se de deutes tributaris de venciment periòdic i de notificació col·lectiva, segons prescriu l'article 188.2 paràgraf 2n de l'Ordenança Fiscal General de l'Ajuntament de Barcelona, l'article 46.1 de la Llei 1/2006, de 13 de març, per la qual s'aprova el règim especial del municipi de Barcelona, i l'art. 14.2 c) del RD Legislatiu 2/2004, del 5 de març, pel qual s'aprova el TRLRHL, en relació amb l'art. 122.1 de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre, de procediment administratiu comú de les administracions públiques.

**Tercer.**- 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 les liquidacions exigides a la societat recurrent i que en són motiu de disconformitat.

Així, estableix l'article 78.1 del Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals (aprovat pel RDLeg. 2/2004, de 5 de març), d'ara endavant 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.*



**Consell Tributari**  
Palau Foronda  
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.  
08015 Barcelona  
Telèfon 93 402 78 15  
Fax 93 402 78 48  
[conselltributari@bcn.cat](mailto:conselltributari@bcn.cat)

*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. (...)”*

Precepte legal recollit a l'apartat primer, base primera de l'article 85 TRLRHL.

El període impositiu, regulat a l'art. 89 TRLRHL, coincideix amb l'any natural, excepte quan es tracti de declaracions d'alta, cas en què abastarà des de la data de començament de l'activitat fins al final de l'any natural.

El mateix article 89 TRLRHL al seu apartat 2n 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.”*

I l'apartat 1r de l'article 90 TRLRHL estableix 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. (...).”*

**Quart.-** Entrant a la qüestió plantejada en via de recurs, la recurrent sosté que amb motiu de les restriccions imposades pel Govern d'Espanya per afrontar la situació sanitària provocada pel COVID-19, es va veure obligada a suspendre l'exercici de l'activitat econòmica que estava desenvolupant, invocant així la inexistència del fet imposable de l'impost durant aquest període. Per això, i a causa de la impossibilitat de dur a terme el normal exercici de la seva activitat econòmica durant l'estat d'alarma decretat inicialment i de les pròrrogues successives, pretén que es moduli la liquidació de l'impost de l'exercici 2021 en funció del temps en què no ha pogut desenvolupar la seva activitat sense tenir en compte el període en què s'ha vist obligada a aturar el funcionament normal.

L'aprovació de l'Estat d'Alarma amb el RD 463/2020, del 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 en diferents àmbits econòmics i socials, que inclouen la paralització de nombroses activitats econòmiques obligant part del sector econòmic empresarial a aturar la seva activitat.

Entre el conjunt 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 recreatius, activitats d'hostaleria i restauració, i preveu el tancament de determinats establiments que es recullen de forma específica a l'Annex de la norma, on es conté una relació d'equipaments i activitats l'obertura de les quals queda suspesa al públic d'acord



**Consell Tributari**  
Palau Foronda  
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.  
08015 Barcelona  
Telèfon 93 402 78 15  
Fax 93 402 78 48  
[conselltributari@bcn.cat](mailto:conselltributari@bcn.cat)

amb el que disposa l'article 10, entre els quals hi ha els casinos, establiments de jocs col·lectius de diners i d'atzar, salons de joc, salons recreatius, rifes i tómboles, altres locals i instal·lacions assimilables als d'activitat recreativa de jocs i apostes d'acord amb allò que estableixi la normativa sectorial en matèria de joc, i els locals específics d'apostes.

En el marc de la Generalitat de Catalunya i per garantir la contenció de la pandèmia, la Resolució SLT/737/2020, de 13 de març, per la qual s'adopten mesures complementàries per a la prevenció i el control de la infecció pel SARS-CoV-2, publicada al DOGC del mateix dia, en l'àmbit dels establiments i de les activitats esportives, d'oci i comercials, va acordar “e) *El tancament d'establiments de joc (salons recreatius, casinos, bingos i qualsevol altres)*”. La vigència d'aquesta mesura, de conformitat amb la mateixa Resolució, s'iniciava a les 0,00 hores del dia 14 de març de 2020, i eren responsables del seu compliment, amb subjecció al que preveu la Llei 18/2009, de 22 d'octubre, de salut pública, les persones físiques o jurídiques titulars, explotadores o organitzadores de les activitats esmentades. El Govern va sol·licitar fins a sis ocasions la pròrroga de l'estat d'alarma, l'última de les quals contemplada al Reial Decret 555/2020, de 5 de juny, la va fixar fins a les 00.00 hores del dia 21 de juny de 2020. Posteriorment, des del 16 d'octubre de 2020 fins a la fi de l'exercici fiscal, les resolucions de la Generalitat de Catalunya, Departament de Salut, 2546/2020, 2700/2020, 2875/2020, 2983/2020, 3177/2020, 3354/2020, van suspendre l'exercici d'aquestes activitats.

Pel que fa a l'any 2021, aquesta suspensió es va mantenir per resolucions del Departament de Salut amb números 1/2021, 67/2021, 133/2021, 275/2021, 436/2021, 516/2021, 612/2021 i fins que la resolució 716/2021, de 12 de març, va disposar 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.*” Aquesta resolució va entrar en vigor del dia 15 de març de 2021. Igualment, establia: “*Roman suspesa l'obertura al públic dels serveis complementaris de bar i de restauració en els salons de jocs, casinos i sales de bingo.*” Aquesta suspensió dels serveis complementaris de bar i restauració es va mantenir a les

resolucions 845/2021, 971/2021, 1088/2021, 1178/2021, 1278/2021, 1392/2021 i fins a la resolució 1587/202, que va disposar: “*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*”. Amb entrada en vigor el dia 24 de maig de 2021.

**Cinquè.**- En aquest punt, i 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 tingui 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 local determinat i es trobin o no especificades en les tarifes de l’impost*.

Per tant, el que transcendeix aquí és el mer exercici d’aquesta activitat i per això 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 potencial riquesa que el legislador atribueix a l’exercici d’una activitat econòmica durant un any natural.

Més ben dit pel Tribunal Constitucional:





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

*“...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.”*

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 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 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”.*

En definitiva, llevat de previsió expressa, per a l'aplicació d'aquest tribut no s'atenen els eventuais beneficis que produeixi l'activitat gravada o que s'exerceixi amb més o menys intensitat, ja que com ja ha quedat exposat el precepte legal definidor de l'impost sobre activitats econòmiques es refereix al «mer exercici» de l'activitat gravada, sense que hi sigui consubstancial la finalitat de lucre entesa com a propòsit d'obtenir un benefici dinerari.

És expressiva també de l'obligació de satisfer el tribut amb independència del resultat obtingut amb motiu de l'exercici de l'activitat gravada, la previsió continguda a l'apartat 1 de l'article 85 del TRLRHL quan disposa 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.”*

D'aquesta previsió es dedueix que el legislador va optar per fixar unes quotes mínimes desvinculant l'exigència de les quotes de tarifa de qualsevol circumstància que pugui afectar l'exercici de l'activitat gravada, i queda palès que l'exercici de l'activitat econòmica



**Consell Tributari**  
Palau Foronda  
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.  
08015 Barcelona  
Telèfon 93 402 78 15  
Fax 93 402 78 48  
[conselltributari@bcn.cat](mailto:conselltributari@bcn.cat)

es mesura per elements fixos, que vénen determinats al ja esmentat 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.

Així ho recull la sentència de la Sala Contenciosa Administrativa del Tribunal Suprem de 31 de maig de 2004 (RJ 2004\4170), que al fonament jurídic quart disposa:

*“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.»*

**Sisè.-** L'article 89 del mateix text legal disposa:

*“ (.../...) 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.”*

Així, la normativa de l'impost disposa que les quotes són irreductibles excepte en els casos d'inici d'activitat o cessament, sense que hagi previst la suspensió o paralització temporal



**Consell Tributari**  
Palau Foronda  
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.  
08015 Barcelona  
Telèfon 93 402 78 15  
Fax 93 402 78 48  
[conselltributari@bcn.cat](mailto:conselltributari@bcn.cat)

de l'exercici de l'activitat gravada. Això no obstant, malgrat 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, cosa que suposa quantificar el tribut en funció de la intensitat en la realització del fet imposable o, altrament dit, 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.

És exemple d'aquesta modulació el que preveu la Regla 14<sup>a</sup>.4 de la Instrucció, en relació amb la paralització d'indústries, mentre 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.”*

Aquesta previsió continguda a l'apartat 4 de la Regla 14<sup>a</sup> comporta una minoració de gravamen per al cas que es produeixin circumstàncies excepcionals que impedeixin el funcionament normal de l'activitat industrial, de manera que s'ajusta la càrrega tributària al temps que s'ha pogut desenvolupar l'activitat. No obstant això, aquest règim específic està previst, igual que en els sectors declarats en crisi a què es refereix l'apartat 3 de la Regla esmentada, per a les indústries l'activitat de les quals estigui classificada en les divisions 1 a 4, per la qual cosa les activitats que duu a terme la societat recurrent, sota els epígrafs 969.3, 673.2, 969.4, 849.9 i 969.7, subsumibles a les Divisions 6, 8 o 9, no troben el seu encaix dins de la classificació de les activitats industrials, per la qual cosa no li seria

aplicable aquesta reducció. A més, resulta que l'Ajuntament no pot adoptar una mesura que per estar ancorada a la matrícula de l'impost és competència de l'Administració de l'Estat.

Acord amb aquesta postura i en contra de l'aplicació del que disposa l'apartat 4 de la Regla 14<sup>a</sup> de la Instrucció de l'IAE, correspon citar la resolució del Tribunal Económico-administratiu Regional d'Aragó de 22 de juliol de 2021, procediment 5002083 - 2020, on s'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”.*

I el mateix cal afirmar del règim de tributació per quota zero a què es refereix la Regla 15<sup>a</sup> de la Instrucció de l'impost, al número 2 del qual al·ludeix la recurrent, ja que és l'Administració de l'Estat la que podrà declarar aquesta tributació per quota zero per a aquelles activitats o modalitats que, pel seu escàs rendiment econòmic, no hagin de satisfer cap quantitat per l'impost, sense que ho hagi establert per a cap de les activitats econòmiques que realitza la recurrent.

Per això, cal deduir que en via de recurs contra l'acte de liquidació de l'impost, com s'està en aquest cas, només cal examinar els possibles vicis de les liquidacions que l'Ajuntament en l'exercici de la seva funció gestora de l'impost hagi pogut cometre, tenint en compte que pel que fa a la gestió censal aquesta administració municipal no té competències.

**Setè.-** Fins aquí hem desenvolupat els conceptes generals i més significatius de l'IAE. El que ara interessa examinar, a efectes d'aquest recurs, és si s'ha produït o no algun tipus de modulació del fet imposable que obligui a reduir la càrrega tributària que ha de suportar el contribuent.

Com a resum es pot assenyalar que aquest impost té caràcter objectiu, per la qual cosa ha de tributar el mer exercici de l'activitat, i aquest mer exercici no té res a veure amb els



**Consell Tributari**  
Palau Foronda  
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.  
08015 Barcelona  
Telèfon 93 402 78 15  
Fax 93 402 78 48  
[conselltributari@bcn.cat](mailto:conselltributari@bcn.cat)

possibles rendiments que tingui o no aquesta activitat, i és suficient que potencialment es puguin produir ingressos econòmics.

El recurrent invoca que la declaració de l'estat d'alarma i les mesures per contenir la pandèmia aprovades amb posterioritat li van impedir l'exercici normal de l'activitat durant l'any 2021. Cal assenyalar en aquest punt que el Tribunal Constitucional, a la sentència del dia 14 de juliol de 2021 (STC 148/2021) ha declarat inconstitucional l'esmentat Reial decret i normes complementàries, però aquesta declaració no afecta aquest supòsit, ja que les mesures contingudes en el text normatiu esmentat van ser executades, sens perjudici que posteriorment es declarés la seva inconstitucionalitat.

Del que s'ha exposat als apartats anteriors resulta que el fet imposable de l'IAE és el “mer exercici” d'una activitat. Segons el Diccionari de la Llengua Espanyola, “mero” significa “simple, que no té barreja d'una altra cosa”, o bé que és “purament allò que es diu, sense cap característica especial o singular”. Aquesta paraula és utilitzada correctament en referir-se al fet imposable de l'IAE, com el mer exercici d'una activitat, perquè l'independitza de guanys, pèrdues o resultats en general i de qualsevol altra consideració.

Ara bé, el problema interpretatiu neix quan es prohibeix dur a terme una activitat, en el sentit de determinar si, prohibida una activitat, queda en el “mer exercici” o bé aquest desapareix. També hem vist que s'associa al concepte de mer exercici, no al fet que produeixi beneficis econòmics, sinó al fet que *potencialment* pugui produir-los. El problema llavors seria determinar si prohibida una activitat, pot potencialment produir beneficis econòmics o del tipus que sigui.

La Sentència núm. 273/2021 del Jutjat Contenciós Administratiu núm. 3 d'Alacant, en un assumpte anàleg al que aquí s'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 insoportable 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.”*

I el mateix es desprèn del que s'ha afirmat en la Sentència núm. 9/2022, d'11 de gener, del Jutjat Contenciós Administratiu núm. 3 de València, en el Fonament Jurídic quart del qual s'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.”*

Per tant, hi ha una situació d'inexistència durant una part del període impositiu, que coincideix amb l'any natural ex art. 89 del TRLRHL, del pressupost de fet, del substrat fàctic -la facultat d'exercir l'activitat, que justifica l'obligació tributària-. Hi ha una situació sobrevinguda que es produeix durant el període impositiu que interfereix en el pressupost de la imposició, pressupost que justifica el pagament del tribut, i l'exclou. Per tant, si no hi ha la 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 en què aquesta prohibició va estar vigent, és a dir, pel nombre de dies en què va estar vigent la prohibició. 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





**Consell Tributari**  
Palau Foronda  
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.  
08015 Barcelona  
Telèfon 93 402 78 15  
Fax 93 402 78 48  
[conselltributari@bcn.cat](mailto:conselltributari@bcn.cat)

impedeix aquest desenvolupament i fa que no arribi materialitzar-se el supòsit de fet que origina el naixement de l'obligació tributària.

I dit això, 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 el seu exercici estigués sotmès a limitacions imposades normativament, ni tampoc 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 efectes plens amb total normalitat.

Per això, i 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 del període de temps en què va estar normativament prohibida la realització de l'activitat desenvolupada per la recurrent, és a dir, des del 01/01/ 2021 fins al 14/03/2021 (Resolucions SLT 1/2021, 67/2021, 133/2021, 275/2021, 436/2021, 516/2021, 612/2021 i 212) i, en allò que es refereix als epígrafs relatius als serveis complementaris de bar i de restauració prestats als salons de jocs, casinos i/o sales de bingo, fins al 23/05/2021 (Resolucions SLT 845/2021, 971/2021, 1088/2021, 1178/2021, 1278/2021, 1392/2021 i 1587/2021); amb devolució, si escau, de les quantitats ingressades per aquests períodes. DESESTIMAR les altres al·legacions.