

**Expediente:** 822/21

El Consell Tributari, reunido en sesión de 4 de abril de 2022, conociendo del recurso presentado por AH, S.A., ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

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

(...)

Correspondientes al año 2020 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), 674.5 (Servicios que se presten en sociedades, círculos, casinos, clubes y establecimientos análogos), 849.9 (Otros servicios independientes n.c.o.p.) y 969.7 (Otras máquinas automáticas) de las tarifas del IAE, con domicilio de las actividades, en su caso, en la dirección indicada con anterioridad, Pl. ...., de Barcelona.

**2.-** En la fecha señalada en el encabezamiento de este escrito, el interesado 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 2020, ha visto su actividad económica totalmente mermada, hasta el punto de la inactividad total durante un período de más de tres meses y también reducida drásticamente su actividad e ingresos durante un período mayor.

Del mismo modo, solicita el prorr泄eo de la cuota en base a la Regla 14.<sup>a</sup> 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 el régimen de tributación previsto en la Regla 15.<sup>a</sup> 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.

Alega que la matrícula del IAE del ejercicio 2020 es incorrecta por cuanto vulnera el principio de capacidad económica.

**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:

-En fecha 21 de mayo de 2020 el Institut Municipal d'Hisenda publicó en el Butlletí Oficial de la Província de Barcelona un edicto informando que la matrícula del Impuesto sobre Actividades Económicas elaborada por la Administración Tributaria del Estado se encontraba en las dependencias municipales a disposición del público para que pudiera ser examinada por los interesados legítimos.

También se indicó que contra la matrícula se podía interponer recurso potestativo de reposición ante la Agencia Tributaria del Estado o bien reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Catalunya.

-El 14 de septiembre de 2020 el Institut Municipal d'Hisenda publicó en el Butlletí Oficial de la Província de Barcelona un edicto con la aprobación del padrón de contribuyentes del Impuesto sobre Actividades Económicas del ejercicio 2020. En el edicto se informó que en el plazo de un mes se podía interponer un recurso de alzada contra las liquidaciones. En caso de desestimación del recurso de alzada se podía interponer recurso contencioso-administrativo.

-El Institut Municipal d'Hisenda ha girado los recibos del Impuesto sobre Actividades Económicas del ejercicio 2020 siguientes:

(...)

Los recibos constan como pagados por la mercantil interesada.

-El Institut Municipal d'Hisenda ha formulado consultas al censo del IAE gestionado por la Agencia Tributaria. De acuerdo con la información contenida en el censo, la mercantil AH, S.A., con CIF ..., no se encuentra exenta del impuesto y el importe neto de la cifra de negocios para el año 2020 asciende a 1.321.970 euros.

-La interesada, el 6 de octubre de 2020, ha interpuesto el recurso de alzada núm. 2020-... contra la matrícula del impuesto a fin de que se modifique el importe de las liquidaciones del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Posteriormente, el 19 de noviembre de 2020 ha presentado la instancia núm. 2020-... en virtud de la cual interpone una reclamación económico-administrativa contra la desestimación presunta del recurso de alzada detallado anteriormente. En su escrito articula idénticas alegaciones a las que ya habían sido formuladas en el recurso de alzada.

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

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**Primero.-** La mercantil interesada ha presentado dos instancias en las que, primeramente, ha interpuesto un recurso de reposición contra la matrícula del impuesto y, posteriormente, una reclamación económico-administrativa contra la desestimación presunta del recurso de reposición interpuesto.

De acuerdo con el artículo 91 del TRLRHL, el Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo de gestión compartida en el que la formación de la matrícula y la gestión censal corresponde a la Administración tributaria del Estado mientras que la gestión tributaria corresponde al Ajuntament de Barcelona.

De ello se desprende que las impugnaciones que los interesados quieran realizar de los actos de formación de la matrícula deberán interponerse ante la Administración tributaria estatal, y no ante a la Administración municipal.

El 21 de mayo de 2020 el Institut Municipal d'Hisenda publicó en el BOPB un edicto en el que se ponía a disposición de los interesados legítimos la matrícula del impuesto, indicando que contra la misma se podía interponer recurso potestativo de reposición ante la AEAT o bien reclamación económico-administrativa ante el TEARC.

Del contenido del recurso de reposición interpuesto por la sociedad interesada se desprende que no se está impugnando únicamente la matrícula del impuesto, sino que también se están recurriendo las liquidaciones del Impuesto sobre Actividades Económicas correspondientes al ejercicio 2020.

Del mismo modo, la recurrente ha interpuesto una reclamación económico-administrativa contra la desestimación presunta del recurso de alzada interpuesto en la que reitera las mismas alegaciones ya formuladas en dicho recurso.

Al respecto, cabe recordar que de acuerdo con 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, en concordancia con el artículo 14.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, contra los actos de aplicación y efectividad de los tributos sólo podrá interponerse el recurso de alzada. Contra su resolución solo podrá interponerse recurso contencioso-administrativo ante los juzgados y tribunales correspondientes.

El artículo 115.2 de la ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, prevé que el error o la ausencia de la calificación del recurso por parte de la recurrente no será obstáculo para su tramitación, siempre que se deduzca su verdadero carácter. Por ello, teniendo en cuenta que la gestión tributaria del impuesto es competencia del Ajuntament de Barcelona y que la mercantil interesada, en su recurso, alega no estar de acuerdo con las liquidaciones del Impuesto sobre Actividades Económicas correspondientes al ejercicio 2020, debe considerarse que AH, S.A., ha interpuesto un recurso de alzada contra las liquidaciones del IAE cuya resolución corresponde a la administración tributaria municipal.

Teniendo en cuenta que las alegaciones formuladas por la recurrente en las dos instancias son idénticas, de conformidad con el artículo 57 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, se considera oportuno proceder a la acumulación de ambas instancias a efectos de su resolución.

**Segundo.-** En primer lugar, y con el fin de centrar la cuestión planteada por la sociedad recurrente se reproduce a continuación el marco normativo del impuesto sobre actividades económicas que es el que da cobertura legal a 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. (...).”*

**Tercero.-** 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 2020 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, que sitúa a partir del 14 de marzo de 2020.

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 recreativas, 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 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 jurídicas titulares, explotadoras u organizadoras 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 del 2020 hasta el fin del ejercicio fiscal, las resoluciones de la Generalitat de Catalunya 2546/2020, 2700/2020, 2875/2020, 2983/2020, 3177/2020, 3554/2020, suspendieron el ejercicio de esta actividad.

**Cuarto.-** 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 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.

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 indicario» 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.”*

**Quinto.-** 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 prorratable 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 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<sup>a</sup>.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.<sup>a</sup> 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, 969.4, 674.5, 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.<sup>a</sup> 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.<sup>a</sup> 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.

**Sexto.-** 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 por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, le impidió el ejercicio de la actividad desde marzo de 2020. 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 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.”*

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 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 predicen 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 14/03/2020 (entrada en vigor del Real Decreto 463/2020 y de la Resolució SLT/737/2020, de 13 de marzo) al 21/06/2020 (fin del estado de alarma) y desde el 16/10/2020 hasta 31/12/2020 (Resoluciones SLT 2546/2020, 2700/2020, 2875/2020, 2983/2020, 3177/2020, 3554/2020) con devolución, en su caso, de las cantidades ingresadas por dicho período. DESESTIMAR las demás alegaciones.