



Roj: **STS 2291/2023 - ECLI:ES:TS:2023:2291**

Id Cendoj: **28079130022023100167**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **30/05/2023**

Nº de Recurso: **1602/2022**

Nº de Resolución: **724/2023**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SJCA, Valencia, núm. 3, 11-01-2022 (rec. 344/2021),**

ATS 15079/2022,

STS 2291/2023

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 724/2023

Fecha de sentencia: 30/05/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1602/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/05/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: JDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 3

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1602/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 724/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 30 de mayo de 2023.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **1602/2022**, interpuesto por el procurador don Pablo Sorribes Calle, en nombre y representación del **AYUNTAMIENTO DE VALENCIA**, contra la sentencia nº 9/2022, de 11 de enero, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de Valencia en el recurso nº 344/2021. Ha comparecido como recurrida la procuradora doña Susana Pérez Navalón, en nombre y representación de la entidad mercantil **EMPREDIMIENTOS HOTELEROS VALENCIA, S.L.**

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 11 de enero de 2022, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Que debo estimar y estimo el recurso contencioso administrativo interpuesto por D. Susana Pérez Navalón, Procurador de los Tribunales, en nombre y representación de Emprendimientos hoteleros Valencia, S.L bajo dirección letrada de D. Javier de Miguel Vilar-Sancho contra el Ayuntamiento de Valencia representado por D. Juan Salavert Escalera Procurador de los Tribunales y defendido por D. Carlos Rodas Laguardia, Letrado de sus SSJJ, en impugnación del acuerdo a que se refiere el encabezamiento, declarando ser las mismas contrarias a derecho, con reconocimiento de su derecho al reembolso de 26.888,70 € con sus intereses conforme al art. 32 LGT. Con imposición de costas a la parte demandada [...]"

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia a las partes, el Letrado del Ayuntamiento de Valencia, presentó escrito de 14 de febrero de 2022, de preparación de recurso de casación.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas:

- Los artículos 8, 14, 18, 22 y 221, apartados 1 y 3, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

- Los artículos 9.1, 78.1, 89 y 91, apartados 1 y 2, 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 (TRLHL).

- El artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19 (BOE de 18 de marzo).

- El artículo 10 del Real Decreto 463/2020, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 (BOE de 14 de marzo).

- El artículo 3 de la Ley Orgánica 4/1981, de 1 de junio, de los estados de alarma, excepción y sitio (BOE de 5 de junio).

3. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 22 de febrero de 2022, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El procurador Sr. Sorribes Calle, en la citada representación, ha comparecido el 28 de febrero de 2022; y la procuradora Sra. Pérez Navalón lo ha hecho el 11 de abril de 2022, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 27 de octubre de 2022, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar si la suspensión o limitación transitoria de la actividad de un determinado sector ordenada por el decreto de declaración del estado de alarma, en este caso por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, permite considerar que no se produjo el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas durante el periodo

en el que estuvo vigente tal medida y, con base en ello, instar la devolución de la parte de la cuota del impuesto abonada correspondiente a dicho lapso temporal [...]".

2. El procurador don Pablo Sorribes Calles, en nombre y representación del Ayuntamiento de Valencia, interpuso recurso de casación en escrito de 28 de noviembre de 2022, en el que se manifiesta lo siguiente :

"[...] se dicte sentencia en la cual:

1º.-Se fije como criterio interpretativo, de acuerdo con el auto de admisión del recurso, que:

-La suspensión o limitación transitoria de la actividad de un determinado sector ordenada por el decreto de declaración del estado de alarma, en este caso por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, no permite considerar que no se produjo el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas durante el periodo en el que estuvo vigente tal medida.

-En consecuencia, no es posible la devolución de la parte de la cuota del impuesto abonada correspondiente a dicho lapso temporal cuando además las liquidaciones han devenido firmes por no ser recurridas en tiempo y forma por el sujeto pasivo.

2º.-Haber lugar al recurso de casación interpuesto contra la nº 9/2022, de fecha 11 de enero de 2022, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de Valencia en el recurso contencioso-administrativo número 344/2021, casando y anulando dicha sentencia.

3º.-En consecuencia, se resuelva el debate planteado en la instancia desestimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la mercantil Emprendimientos Hoteleros Valencia S.L contra resolución SR-1807, de 17 de febrero de 2021, desestimatoria de la solicitud de devolución de ingresos indebidos en concepto de Impuesto sobre Actividades Económicas, ejercicio 2020, a causa de la paralización de la actividad económica que se produce con la declaración del estado de alarma declarado por Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo

4º.-Imponer las costas procesales en la instancia y en el presente recurso de casación con arreglo a lo establecido en el artículo 93.4 de la LJCA [...]"

CUARTO.- Oposición al recurso de casación.

La procuradora Sra. Pérez Navalón, en nombre de Emprendimientos Hoteleros Valencia S.L, emplazada como recurrida, presentó escrito el 30 de enero de 2023, donde solicita de esta Sala dicte sentencia que desestime el recurso de casación interpuesto, confirmando en todos sus extremos la de instancia e imponiendo al recurrente las costas del presente proceso.

QUINTO.- Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 9 de mayo de 2023, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si la suspensión o limitación transitoria de la actividad de un determinado sector ordenada por el decreto de declaración del estado de alarma, en este caso por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, permite considerar que no se produjo el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas durante el periodo en el que estuvo vigente tal medida y, con base en ello, instar la devolución de la parte de la cuota del impuesto abonada correspondiente a dicho lapso temporal.

SEGUNDO.- Consideraciones sobre la inadmisión a trámite de la reclamación interpuesta ante el Jurado Tributario.

El problema de este recurso de casación, en lo que respecta al fondo del asunto, es idéntico al resuelto en esta misma fecha, en que se decide otro recurso planteado también por el Ayuntamiento de Valencia (recurso de casación nº 2323/2022).

La diferencia entre ambos radica en que, en este caso, las liquidaciones giradas por el concepto de IAE no fueron impugnadas en su momento, sino que dieron lugar a una solicitud de devolución de ingresos indebidos no acorde con el art. 221 LGT, en relación con los arts. 216, 217 y 219 de la misma Ley. Sin embargo, esa solicitud fue denegada -no inadmitida- en reposición.



El Jurado tributario municipal inadmitió a trámite la reclamación formulada contra el acuerdo de 17 de febrero de 2021, que denegó, en cuanto al fondo, la solicitud de devolución de ingresos indebidos formulada por la sociedad contribuyente "[...] al no constar baja en la Agencia Tributaria ni contemplarse ninguna bonificación o exención en la Ordenanza reguladora por los motivos expuestos" (aplicación del RD 463/2020, de declaración de estado de alarma).

Este asunto suscita, por lo tanto, la cuestión de la firmeza de las liquidaciones, con notable desacierto por parte del Jurado Tributario:

a) Es claro y patente que, fueran o no firmes las liquidaciones, el órgano gestor que recibió las solicitudes de devolución de ingresos indebidos resolvió éstas, de modo directo y claro, en cuanto al fondo, denegando lo pedido, como hemos visto, esto es, por afirmar que no ha habido inexistencia del hecho imponible ni hay en la ordenanza previsión de exención o bonificación por el cese forzoso en el ejercicio de la actividad.

b) La resolución del Jurado municipal que inadmite la reclamación contra el anterior acto de desestimación incurre si no en una *reformatio in peius* -que afecta solo a derechos e intereses, no a pretensiones ni motivos-, si en un cierto empeoramiento de la posición jurídica del reclamante, en cuanto inadmite la reclamación contra actos ya juzgados por la Administración gestora. Esto es, sobre la base de una regla de competencia (art. 4.2 del Reglamento orgánico del Jurado tributario), no se limita este órgano colegiado a examinar si la reclamación es o no inadmisibles -pese a la resolución desestimatoria- sino que examina tal acto recurrido al que imputa, en contra de lo decidido por el órgano gestor, que adolece de un defecto de inadmisibilidad, con fundamento en el art. 221 LGT.

Con ello, obviamente, se empeora y perjudica la posición de quien recurre y se desvía el objeto de la reclamación, que era el examen de una decisión que, bien o mal, se abstuvo de inadmitir la solicitud de devolución, punto de partida necesario para el obligatorio control en que la vía económico-administrativa consiste. No se puede entrar en esa vía forzosa con una desestimación de fondo y salir con una inadmisión de ese mismo acto, y menos aún invocando erróneamente el art. 4.2 ROJT, norma de ínfimo rango, erróneamente aplicada.

c) Además, el Juzgado que resolvió por sentencia el recurso que da lugar a esta casación afirma que no consta la firmeza de las liquidaciones, a lo que da el recurrido una importancia decisiva, al señalar que es una afirmación de hecho (art. 87 bis 1 LJCA), no revisable en casación. En cualquier caso, la Sala considera que la parte recurrente puede, ante el acto propio de examen de fondo por parte del Ayuntamiento de la potición articulada, prescindir de la evaluación del acto firme y consentido, al derivar de un exceso de competencia revisora.

d) En todo caso, lo procedente contra las liquidaciones es su impugnación tempestiva, como hemos declarado con reiteración, no la devolución de ingresos indebidos. Sin embargo, si ésta es considerada como tal -no inadmitida-, existe un acto propio municipal que no puede ser luego desconocido en la vía revisora sin atentar a las exigencias de la buena fe y al principio de buena administración.

e) El auto de admisión no se hace eco de problema alguno relacionado con la firmeza de las liquidaciones.

f) Resultaría injusto dictar dos sentencias antagónicas sobre la misma materia y en relación con el mismo Ayuntamiento de Valencia, por razón de esa supuesta firmeza sobre la que hay serias dudas, atendido lo expuesto.

g) Lo determinante es que el Ayuntamiento resolvió las solicitudes de devolución -lo fueran frente a actos firmes o no- por razón de fondo, lo que determinó su desestimación, no su inadmisión. Tales resoluciones, dado su contenido, no pueden ser inadmitidas luego en vía económico-administrativa indicando, por primera vez, que no son firmes. En tal sentido, habría una situación que, sin entrañar en sentido propio una *reformatio in peius*, se aproxima a su concepto

h) Una recalificación de la solicitud llevada a cabo por el contribuyente podría haber sido reconducida al 217 LGT, dada la alegada inexistencia de hecho imponible. También pudo la Administración devolver de oficio, atendido el contenido del Real Decreto 463/2020 y el art. 78 TRLHL, dada la privación coactiva del derecho a ejercer la actividad, por acto de autoridad, y la inexistencia de hecho imponible, referida al periodo temporal en que la inactividad fue total.

TERCERO.- El marco jurídico del fondo del asunto.

Despejada la cuestión relativa a la imposibilidad de enjuiciamiento del asunto por la concurrencia de un acto firme y consentido, en el sentido del artículo 221 LGT, procede una remisión in toto a lo que hemos dicho en el recurso de casación nº 2323/2022, idéntico a éste en cuanto a la cuestión de fondo.



Para la resolución del presente recurso se hace necesario acudir a la interpretación de las siguientes normas:

1. El artículo 78 del TRLHL regula la naturaleza y hecho imponible del IAE y dispone a tal efecto:

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

2. Los artículos 20 y 21 de la LGT, bajo los títulos de "Hecho imponible" y "Devengo y exigibilidad", establecen:

"Artículo 20. Hecho imponible.

1. El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.

2. La ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción.

Artículo 21. Devengo y exigibilidad.

1. El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.

La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.

2. La ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo".

3. El artículo 10 del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 (BOE de 14 de marzo), señala:

"1. **Se suspende la apertura al público de los locales y establecimientos minoristas, a excepción** de los establecimientos comerciales minoristas de alimentación, bebidas, productos y bienes de primera necesidad, establecimientos farmacéuticos, sanitarios, centros o clínicas veterinarias, ópticas y productos ortopédicos, productos higiénicos, prensa y papelería, combustible para la automoción, estancos, equipos tecnológicos y de telecomunicaciones, alimentos para animales de compañía, comercio por internet, telefónico o correspondencia, tintorerías, lavanderías y el ejercicio profesional de la actividad de peluquería a domicilio. En cualquier caso, se suspenderá la actividad de cualquier establecimiento que, a juicio de la autoridad competente, pueda suponer un riesgo de contagio por las condiciones en las que se esté desarrollando.

2. La permanencia en los establecimientos comerciales cuya apertura esté permitida deberá ser la estrictamente necesaria para que los consumidores puedan realizar la adquisición de alimentos y productos de primera necesidad, quedando suspendida la posibilidad de consumo de productos en los propios establecimientos.

En todo caso, se evitarán aglomeraciones y se controlará que consumidores y empleados mantengan la distancia de seguridad de al menos un metro a fin de evitar posibles contagios.

3. Se suspende la apertura al público de los museos, archivos, bibliotecas, monumentos, así como de los locales y establecimientos en los que se desarrollen espectáculos públicos, las actividades deportivas y de ocio indicados en el anexo del presente real decreto.

4. **Se suspenden las actividades de hostelería y restauración**, pudiendo prestarse exclusivamente servicios de entrega a domicilio.

Se suspenden asimismo las verbenas, desfiles y fiestas populares.

5. Se habilita al Ministro de Sanidad para modificar, ampliar o restringir las medidas, lugares, establecimientos y actividades enumeradas en los apartados anteriores, por razones justificadas de salud pública, con el alcance y ámbito territorial que específicamente se determine".

4. Adicionalmente, y aunque no haya sido propiamente invocada en la instancia, procede mencionar la regla 14, apartado 4º, del anexo II 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 (BOE de 29 de septiembre) que dispone:

"4. *Paralización de industrias.*

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".

Prosigue el auto de admisión dejando constancia de las razones que, en su parecer, abonan el interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, atendida la situación generalizada de la actividad empresarial en diversos sectores y su irresistibilidad:

"[...] CUARTO.- Cuestión en la que se entiende que existe interés casacional.

Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, esta Sección de admisión aprecia que el recurso de casación presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia respecto de las siguientes cuestiones:

Determinar si la suspensión o limitación transitoria de la actividad de un determinado sector ordenada por el decreto de declaración del estado de alarma, en este caso por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, permite considerar que no se produjo el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas durante el periodo en el que estuvo vigente tal medida y, con base en ello, anular la liquidación del IAE en el ejercicio 2020.

QUINTO.- Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

1. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque en la sentencia recurrida se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [artículo 88.3.a) LJCA]. No existe, en efecto, ningún pronunciamiento de este Tribunal Supremo sobre el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas en relación con la suspensión temporal de actividades económicas ordenada por el Real Decreto 463/2020, de 14 de diciembre, por el que se decretó el estado de alarma.

Se trata, como reza el ya citado artículo 78 del TRLHL, de un impuesto cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, con independencia de que se ejerzan o no en local determinado y de que se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto. Además, con ocasión de la regulación dada por la Ley 39/1988, esta Sala Tercera señaló 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 y que 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. [*vid.* sentencia de 11 de febrero de 2004 (rec. 10749/1998), FJ 3º].

No obstante, las medidas de suspensión de actividades acordadas por el Real Decreto 463/2020, de 14 de diciembre, permiten apreciar dudas interpretativas sobre la realización del hecho del impuesto de modo que, *si bien dicha suspensión tenía un carácter excepcional y transitorio, derivada de la igualmente excepcional situación de crisis sanitaria mundial, resulta manifiesto que su impacto, aunque circunscrito a un determinado periodo temporal, puede afectar a una multiplicidad de contribuyentes del impuesto y trasciende del caso objeto del proceso* [art. 88.2.c) LJCA] lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que esclarezca la cuestión suscitada, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

2. Además, las cuestiones suscitadas en este recurso de casación han dado lugar a la admisión a trámite, por esta Sección, en auto de 27 de octubre de 2022 del RCA 2961/2022, asunto sustancialmente idéntico al que ahora se decide -aunque referido a otro Ayuntamiento- por lo que exigencias de unidad de doctrina, inherentes a los principios de seguridad jurídica y de igualdad en la aplicación de la ley (artículos 9.3 y 14 de la Constitución), imponen aquí reiterar el criterio interpretativo que allí se siguió y la cuestión planteada merece igual respuesta que la que en aquel auto se contiene".

CUARTO.- Consideraciones jurídicas de la Sala.

1) La cuestión que se formula en el auto de admisión ha sido objeto de cierto tratamiento desenfocado, en cuanto al fondo -dicho sea con respeto a su posición jurídica- ya que el Ayuntamiento de Valencia recurrente prescinde del contenido de la sentencia que impugna, puesto que ésta no se refiere, en modo alguno, a la determinación de la base imponible ni a la reducción de la cuota del IAE, ni menos aún a la existencia de una especie de responsabilidad patrimonial derivada del perjuicio causado al recurrido como consecuencia de los daños sufridos con motivo del cierre ordenando en el estado de alarma declarado.



La cuestión formulada en el auto es, en realidad, más sencilla y consiste en interpretar el art. 78 TRLHL, que define el hecho imponible del IAE -que 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-.

2) Lo que pregunta el auto, pues, y hemos de responder, al margen de todas las adherencias que crea el Ayuntamiento impugnante en su recurso, es si, durante el periodo afectado por la suspensión absoluta de actividad -el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19- puede considerarse que no se ha producido el hecho imponible.

3) El artículo 10 de dicho Real Decreto, bajo la rúbrica de "*medidas de contención en el ámbito de la actividad comercial, equipamientos culturales, establecimientos y actividades recreativas, actividades de hostelería y restauración, y otras adicionales*" dispone:

"1. **Se suspende la apertura al público de los locales y establecimientos minoristas, a excepción** de los establecimientos comerciales minoristas de alimentación, bebidas, productos y bienes de primera necesidad, establecimientos farmacéuticos, médicos, ópticas y productos ortopédicos, productos higiénicos, peluquerías, prensa y papelería, combustible para la automoción, estancos, equipos tecnológicos y de telecomunicaciones, alimentos para animales de compañía, comercio por internet, telefónico o correspondencia, tintorerías y lavanderías. Se suspende cualquier otra actividad o establecimiento que a juicio de la autoridad competente pueda suponer un riesgo de contagio...

...4. **Se suspenden las actividades de hostelería y restauración, pudiendo prestarse exclusivamente servicios de entrega a domicilio [...]**".

4) No ha sido controvertido que la sociedad recurrida, durante el periodo en que, en aplicación del citado Real Decreto 463/2020, que era la norma que acordaba la inactividad, de aplicación temporal al caso -época de cierre total de establecimientos o suspensión de actividad- no llevó a cabo ninguna actividad, ni siquiera los servicios de entrega a domicilio.

5) Por tanto, estamos ante una situación de impedimento absoluto, por mandato de la autoridad -Real Decreto 463/2020 ratificado por el Parlamento-, del mero ejercicio de la actividad por la que se tributa en el IAE.

6) No está en juego aquí, por tanto, en principio, el problema de la disminución de ingresos o de limitación de actividad -horarios, aforo, etc.- ocasionado por normas posteriores. Al margen de que está fuera del litigio, tal merma o menoscabo de actividad o de ingresos no afectaría al acaecimiento del hecho imponible, sino, en alguna medida, a la base imponible o, en su caso, a la responsabilidad patrimonial de la Administración y sus límites.

7) Otro de los argumentos usados por el Ayuntamiento de Valencia es el de la expresión *mero ejercicio*, que a su parecer no es lo mismo que *ejercicio efectivo*.

"[...] **El hecho imponible es, conforme a esta sentencia, "el mero ejercicio" de la actividad económica y no "el ejercicio efectivo" de dicha actividad.** Si se gravara el ejercicio efectivo de la actividad habría que excluir en consecuencia aquellos períodos de tiempo en que no se puede ejercer la actividad por causa ajena al sujeto pasivo (por ejemplo, los días festivos que resultan de preceptiva observancia en territorio nacional, autonómico o local porque hay, igualmente, una paralización de la actividad económica)".

Debemos expresar nuestro desacuerdo con tales afirmaciones, que revelan además escasa sensibilidad hacia la empresa recurrida y otras muchas en idénticas condiciones en su término municipal, pues el concepto de *ejercicio efectivo*, aún formulado de un modo hipotético o de reducción al absurdo, no guarda relación alguna con las graves y forzosas circunstancias del caso, completamente diferentes a las del cierre semanal por descanso.

A tal efecto, el ejercicio de hecho, o el mero ejercicio de la actividad sometida al IAE implica, desde luego y en todo caso, la disponibilidad, aptitud o posibilidad real y cierta de ejercerla y tal posibilidad está impedida, incluso prohibida, por una norma legal irresistible para los ciudadanos y para las Administraciones obligadas a hacerla cumplir. No es lo mismo, pues, el cierre semanal o vacacional de un establecimiento mercantil o empresarial, que la privación completa y total del ejercicio de la actividad ordenada por la autoridad, en normas legales, por razones sanitarias.

8) Además, el Ayuntamiento niega también que sea aplicable, por analogía, el régimen de paralización de industria por fuerza mayor, toda vez que no concurre ninguna de las circunstancias o causas que la determinan. A tal respecto, dice el escrito de oposición lo siguiente:



"[...] a mayor abundamiento, la Administración ha reconocido que, en todo caso, *sí ha tenido lugar la paralización obligatoria de la actividad por imperativo legal y administrativo* y que tal situación es asimilable a la paralización de la industria que regula la Regla 14.4 de las tarifas del IAE, regla que conlleva la necesaria reducción de las cuotas de IAE durante dicho período de paralización de la industria".

Se trata 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, sobre el que luego volveremos.

Según afirma la entidad local en su recurso de casación,

"[...] La cuestión sometida a debate casacional debe centrarse, a nuestro juicio, en dos puntos concretos: 1) la definición del hecho imponible del IAE que contiene el artículo 78 del TRLHL; 2) La posibilidad, excepcional, de reducir las cuotas por dicho impuesto que admite el 89 del TRLHL. Sólo el primero de estos preceptos es el citado en el auto de admisión del recurso como norma jurídica que habrá de ser, en principio, objeto de interpretación. El artículo 85 -que sí cita el auto de admisión- regula las tarifas del impuesto, con remisión al real decreto legislativo que debía dictar el Gobierno en virtud de la delegación legislativa que dicho precepto autorizó al amparo de lo dispuesto en el artículo 82 de la Constitución y que se materializó en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas; dicho artículo 85 no hace referencia en ningún momento a una reducción de las cuotas por paralización temporal de la actividad económica. Dicho artículo 85 TRLHL no hace referencia en ningún momento a una reducción de las cuotas por *paralización temporal de la actividad económica*".

9) En cualquier caso, cabe decir que el auto de admisión debe ser objeto de un análisis más amplio que el reflejado de modo directo en su texto, en el sentido, que subyace en su fundamentación jurídica, de que no sólo jugaría la apelación al art. 78 TRLHL, definidor del hecho imponible, como elemento moderador del rigor del impuesto que, durante un tiempo, ha sido de aplicación imposible -y además, no ha sido revelador de capacidad económica, enervada ciertamente por la inactividad y por el cierre de los establecimientos-, sino también otras posibilidades jurídicas de conducción a la equidad de la carga fiscal ante una situación excepcional, irresistible y justificada por la prevalencia de otros valores constitucionales más necesitados o urgidos de protección. Así, es de reseñar que el auto de admisión, entre los preceptos que cita -sin perjuicio de que la sentencia considere otras normas si así lo exige el debate trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA- se encuentra la regla 14, apartado 4º, anexo II del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

De ahí que, al margen del acotamiento conceptual que deriva de las preguntas del auto de admisión, sí cabría eventualmente dar entrada al régimen de paralización de industrias -a fin de obtener la rebaja proporcional de la cuota- para lo que es improcedente la objeción que indica el Ayuntamiento de Valencia: que el contribuyente no informó a la Administración de la suspensión o cierre: "*...los interesados darán parte a la Administración Gestora del impuesto*".

Se trata de una pretensión que, al margen de que no fue suscitada en la instancia, no guarda relación con la *ratio decidendi* de la sentencia: si no hay, por hipótesis, hecho imponible -art. 78 TRLHL- por mandato legal, no habría deber de comunicar nada, ante la inaplicabilidad de dicha norma: a) primero, porque el régimen de reducción de cuotas sería, en ese caso, inaplicable; y b) más importante, porque la suspensión de la actividad nace de la observancia de una norma con rango de ley que ordena, por razones sanitarias, por lo que el cierre es un acto debido, un acto incoercible derivado directamente de la ley, por lo que no añade ninguna información la comunicación previa, ni desencadena actividad alguna de comprobación de un hecho que nace de la ley.

10) Un argumento de importancia capital es el que deriva del reconocimiento que efectúa el propio Tribunal Económico-Administrativo Central -TEAC-, en una reclamación seguida por una sociedad que tributaba por la cuota nacional, se ha mostrado partidario de interpretar el art. 78 TRLHL en el sentido de que, durante el cierre o suspensión total de la actividad como consecuencia de la declaración del estado de alarma por el RD 463/2020.

Así, la resolución de 18 de mayo de 2022 (recurso de alzada nº 00-03084-2022) dice lo siguiente:

"[...] CUARTO.- Una vez aclarado que este Tribunal ostenta competencia para conocer del presente recurso, procede entrar a conocer de las alegaciones presentadas.

Sostiene la interesada que como consecuencia del estado de alarma decretado por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, se vio obligada a suspender su actividad, por lo que entre la fecha de aprobación del citado Real Decreto y el 7 de junio de 2020 no se ha producido el hecho imponible del Impuesto.

La suspensión de la actividad se recoge en el artículo 10 del Real Decreto 463/2020 en los siguientes términos:

"1. Se suspende la apertura al público de los locales y establecimientos minoristas, a excepción de los establecimientos comerciales minoristas de alimentación...



4. Se suspenden las actividades de hostelería y restauración, pudiendo prestarse exclusivamente servicios de entrega a domicilio...

...6. Se habilita al Ministro de Sanidad para modificar, ampliar o restringir las medidas, lugares, establecimientos y actividades enumeradas en los apartados anteriores, por razones justificadas de salud pública, con el alcance y ámbito territorial que específicamente se determine."

La resolución de la cuestión exige la delimitación del hecho imponible. El mismo se describe en el artículo 78 del TRLRHL cuyo apartado 1 dispone 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."

De dicho artículo pueden extraerse las siguientes características de la naturaleza del Impuesto:

En primer lugar, *que el hecho imponible se realiza por el mero ejercicio* de cualquier actividad económica. Ello significa que basta con un solo acto de realización de una actividad económica para que se produzca el supuesto de hecho gravado por el impuesto, lo que, en definitiva, *viene a excluir la habitualidad* en el ejercicio de la actividad como requisito indispensable.

En este mismo sentido se expresa la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del impuesto, aprobadas ambas (Instrucción y Tarifas) por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, al establecer en su Regla 2ª que "El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las tarifas..."

En segundo lugar, *que el hecho imponible del impuesto se realiza con independencia de que exista o no lucro* en el ejercicio de la actividad, e, incluso, con independencia de que exista o no ánimo de lucro.

Finalmente, *que el impuesto grava toda clase de actividades*, con independencia de que éstas se hallen o no especificadas en las correspondientes Tarifas.

Por tanto, en el presente supuesto se ha producido el hecho imponible del Impuesto puesto que la interesada ha ejercido su actividad a lo largo del ejercicio 2020, independientemente de que durante los días en que estuvo en vigor el estado de alarma no la pudiera ejercer y con independencia de que no obtuviera ingresos por dicha actividad en ese periodo.

QUINTO.- Indica la recurrente que si no se adecúa la tributación por el IAE a las circunstancias excepcionales vividas por el COVID se estarían vulnerando el principio de capacidad económica.

En relación con este principio, el Tribunal Constitucional en su sentencia número 193/2004, de 4 de noviembre, dispuso:

"Ciertamente, hemos señalado que el principio de capacidad económica, como el resto de los que se contienen en el art. 31.1 CE, constituye un "criterio inspirador del sistema tributario" (STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3), un principio ordenador de dicho sistema (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6). Pero también hemos dicho que el tributo -cualquier tributo-"grava un presupuesto de hecho o -hecho imponible- (art. 28 LGT) revelador de capacidad económica (art. 31.1 CE) fijado en la Ley" (STC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4), por lo que "el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza" (por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4), de modo que la "prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica" (STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 4). Y aunque hemos señalado que "basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador" para que el principio constitucional de capacidad económica quede a salvo (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 b), entre otras), también hemos precisado que no cabe soslayar que "la libertad de configuración del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia" (SSTC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4, y 194/2000, de 19 de julio, FJ 9, por ejemplo)."

No siendo competentes los Tribunales Económico Administrativos estatales para conocer de las vulneraciones que afectan a principios constitucionales, no puede perderse de vista que también constituyen principios básicos de nuestro sistema tributario, recogidos en el artículo 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

"1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad."



Estos principios quedarían quebrados si no se aplica una reducción proporcional de la cuota del IAE en los casos de paralización de la actividad como consecuencia de la pandemia, a pesar de que no exista una reducción específica para estos supuestos en la legislación reguladora del Impuesto.

SEXTO.- Del estudio de los supuestos recogidos en la legislación del IAE relativos a la adecuación del tributo a situaciones de inactividad/paralización/suspensión se considera que el que pudiera tener un mejor encaje en la necesaria adecuación de la tributación a estas circunstancias excepcionales, es la reducción proporcional de cuota contemplada en la Regla 14.4.

Recoge el citado apartado cuarto de la Regla 14, la posibilidad de establecer rebajas proporcionales en la cuota, en los siguientes términos:

"4. Paralización de industrias...

Es cierto que el precepto habla de "industria", no obstante, dada la excepcionalidad e imprevisibilidad de lo acontecido es necesario superar la ortodoxia normativa y considerar que no existe impedimento para aplicarlo a todo tipo de actividades afectadas por la suspensión impuesta por el Real Decreto.

En cuanto a la necesidad de comunicar previamente a la Administración indicar que en estos casos, no puede exigirse a la parte actora la formalidad de comunicar la paralización de la actividad, toda vez que esta había sido impuesta por el Estado que es quien, a la postre, está exigiendo el tributo. Además, debe tenerse en cuenta que las empresas no fueron capaces de calibrar el impacto de las medidas adoptadas con el estado de alarma ni el extenso periodo durante el cual se prolongarían.

En línea con lo anterior, se ha pronunciado el orden contencioso-administrativo (enjuiciando supuestos relativos a cuotas municipales) reconociendo que el supuesto de paralización consecuencia del Real Decreto del COVID puede ser considerado como un caso de paralización de actividad de la Regla 14.4.

A modo de ejemplo puede citarse la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura número .../2021 de ... de ... de 2021, que resuelve un recurso planteado por ... y en la que entiende que puede resultar de aplicación la Regla 14.4 para ajustar la cuota a pagar en estos casos.

"Sentado ello, entendemos que el supuesto que analizamos puede ser considerado como un caso de paralización de la actividad de la Regla 14.4 del RDLeg 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, cuando establece 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". Nótese que el precepto habla de "obtener una rebaja en la parte proporcional de la cuota", lo que determina el establecimiento de un derecho previo a la liquidación, con lo que se soslaya que el devengo del impuesto se produzca el primer día del año, en razón, sin duda, del respeto al principio de capacidad económica.

Otro ejemplo, se encuentra en la sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 3 de Alicante .../2021, de ... de ... de 2021, que resuelve el recurso planteado por ... cuyas actividades figuran dadas de alta en los siguientes epígrafes del IAE (969.2; 673.1; 819.6 y 982.5).

Así, dos son los supuestos contemplados en la normativa del tributo con los que se aprecia una clara identidad de razón, esto es, en previsto en el artículo 89.2 de la LRHL en los casos de baja en la actividad ("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") y el contemplado en la Regla 14 de la Instrucción del IAE, bajo la rúbrica " Paralización de industrias"; y a ellos se refirió también la STC 193/2004, de 4 de noviembre): "Ahora bien, precisamente porque 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. Así sucede, por ejemplo, con los supuestos de "paralización de industrias", en los que, de conformidad con el apartado 4 de la regla 14 del Real Decreto Legislativo 1175/1990 (EDL 1990/14653), los sujetos pasivos "podrán obtener la rebaja de la parte proporcional de la cuota, según el tiempo que la industria hubiera dejado de funcionar". Y así ocurre también, como señala el órgano judicial en el Auto de planteamiento, en los supuestos de declaraciones de alta, en los que, según lo dispuesto en el art. 90.1 LHL (EDL 2004/2992), "las cuotas se calcularán proporcionalmente al número de trimestres naturales que resten para finalizar el año, incluido el de comienzo del ejercicio de la actividad".



Esta previsión de cuantificar el tributo en función de la intensidad en la realización del hecho imponible o, dicho de otro modo, del tiempo efectivo de ejercicio de la actividad económica que pone de manifiesto la riqueza potencial sometida a tributación, no se contempla, sin embargo, hasta la Ley 22/1993, para los supuestos de bajas por cese en el ejercicio de las actividades económicas".

Pues bien, el supuesto que ahora analizados -actividad paralizada por imposición de la Autoridad como consecuencia de una causa de orden catastrófico como ha sido esta pandemia mundial absolutamente extraordinaria- tiene en común con aquellos que, en todos ellos, no se lleva a cabo la actividad gravada, bien por el cese de la misma o por la concurrencia de circunstancias externas que la hacen imposible temporalmente, como es la paralización por orden de la autoridad judicial o por una catástrofe (incendio, inundación, hundimiento) u otras circunstancias ajenas al obligado tributario (falta absoluta de caudal de aguas empleado como fuerza motriz, o graves averías en el equipo industrial).

Siendo en ambos casos la no realización de actividad alguna, es decir, el cese en la actividad, lo que determina el encuadre de la situación en los supuestos excepcionales previstos en la Regla 14.4.

SÉPTIMO.- De todo lo anterior se deriva que es preciso analizar caso por caso el tipo de actividad ejercida por las reclamantes y de qué forma resultó afectada por la suspensión de actividades que conllevó el estado de alarma.

En consecuencia, debe considerarse si la paralización de la actividad fue total o por el contrario, fue parcial, pudiendo desarrollarse a través de otros canales como puede ser el online o telefónico. Pudiendo existir otros casos de cierre parcial de locales consecuencia del desarrollo simultáneo de actividades esenciales y no esenciales.

Exclusivamente en los casos en los que se demuestre que existió inactividad total se podrá reconocer el derecho a obtener la reducción proporcional de la cuota por el periodo afectado por el Real Decreto.

El período de tiempo a considerar para realizar el cálculo de la cuota proporcional es únicamente el afectado por el cese en la actividad, sin poder considerarse para este cálculo periodos en que la actividad pudo realizarse de forma parcial, como serían los supuestos de reducción de aforos en locales consecuencia de las medidas adoptadas tras el fin de la suspensión de actividades.

OCTAVO.- En virtud de lo expuesto y como este Tribunal Económico-Administrativo ya ha señalado en su resolución 00/00461/2021, el órgano gestor debe pronunciarse sobre si se produjo efectivamente el cese total de la actividad de la recurrente y en caso de que así fuere se debería proceder a la reducción de la cuota, reducción que debería efectuarse de acuerdo con lo establecido en la propia Regla 14.4 que señala "tiempo que la industria hubiera dejado de funcionar", es decir, teniendo en consideración exclusivamente los días de paralización total de actividades, y siempre que quede demostrado que existió paralización total [...]".

Es cierto que el criterio del TEAC que se ha expuesto se sustenta en la respuesta a la pretensión de reducción de cuotas por parte del reclamante, pero el fundamento que en la resolución se defiende es razonable, aplicado a otros casos que se encuentren en la misma situación jurídica. Todo ello aceptando que la solución a la que, por un camino u otro, se llega, resulta ser la misma: la reducción proporcional de la cuota, en relación con el tiempo de privación de la posibilidad de ejercicio de la actividad, ya fuera por inexistencia del hecho imponible, ya lo fuera por aplicación de la norma sobre paralización de industrias.

Pero en este caso, conforme a lo que hemos señalado en relación con la pregunta formulada por el auto, la razón de reducir la cuota no sería la inexistencia de hecho imponible, por ministerio de la ley (art. 78 TRLHL), durante ese periodo de paralización total de la actividad, pues en la hipótesis estudiada ya se habría producido el devengo (el primer día del periodo impositivo), para un hecho imponible que se extiende a todo año natural -salvo declaraciones de altas y bajas-. A nuestro entender, no es susceptible, el concepto mismo de hecho imponible -el mero ejercicio de la actividad, que es un hecho permanente o continuado- de fracciones o interrupciones, sin perjuicio del régimen de altas y bajas; y también acudiendo a que las circunstancias de imposibilidad absoluta de ejercicio encuentren su solución en las reglas de disminución de cuotas en casos de fuerza mayor, conforme al Decreto Legislativo regulador de las tarifas.

En otras palabras, no sería preciso acudir a la analogía en la aplicación del régimen de paralización de industrias cuando el caso es aquí el mismo y la norma sería directamente aplicable: hay un acto de autoridad, un *factum principis*, por el que la actividad no puede desarrollarse, bien es cierto que durante un periodo inferior al periodo impositivo. No obsta a ello que la razón del no gravamen, o de la dispensa parcial de la cuota, anclada en el principio de capacidad económica, no es la analogía con lo que sucede con la paralización de industrias -donde se precisaría una prueba, no de la suspensión o cierre, sino de su causa motivadora, e incluso de la relación causal entre una y otra- mientras que aquí, para establecimientos de hostelería, la única prueba requerida para obtener la reducción es si ha habido paralización total o no de la actividad o si, por el contrario, se ha



dado alguna actividad -en particular, de entrega a domicilio- que impide apreciar que no se ha dado el hecho imponible.

No obsta, decimos, porque el caso dilucidado es una paralización de industrias *sui generis*, prevista en una norma con rango de ley -en cuya apreciación yerra el Ayuntamiento- en la que la prueba de la paralización no es exigible, al nacer de un acto de autoridad prohibitivo, lo que, además, dispensa del superfluo deber de dar cuenta a la autoridad municipal de las razones de la paralización, evidentes y, además, conocidas por el Ayuntamiento.

QUINTO.-Jurisprudencia que se establece.

A la vista de las circunstancias del caso, de las cuestiones planteadas en el auto de admisión y de la aplicación de las normas que consideramos aplicables a la pretensión ejercitada, procede establecer esta doctrina:

1) La paralización de actividad y el cierre de establecimientos ordenada por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, en particular su artículo 10, apartados 1º y 4º, no determina, dadas sus fechas y el previo acaecimiento del devengo, la inexistencia, o no producción, del hecho imponible durante el periodo de inactividad.

2) Procede, en cambio, la aplicación al caso del régimen de paralización de industrias que establece el apartado 4 de la regla 14 del Real Decreto Legislativo 1175/1990, con rebaja de la parte proporcional de la cuota, según el tiempo que la industria, comercio o actividad hubiera dejado de funcionar.

3) No es preciso, a tal efecto, ni probar en especial la paralización o cierre de la empresa, ni poner en conocimiento de la Administración tal cierre o inactividad, pues ambas circunstancias derivan directamente de la ley. En particular, para las actividades de hostelería o restauración, la única prueba exigible es la de la inexistencia de entrega a domicilio, aquí no controvertida.

SEXTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por el **AYUNTAMIENTO DE VALENCIA**, contra la sentencia nº 9/2022 de 11 de enero, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de Valencia en el recurso nº 344/2021, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso nº 344/2021, deducido por **EMPREDIMIENTOS HOTELEROS VALENCIA S.L.** contra el acuerdo del Jurado Tributario (órgano económico-administrativo municipal) de 2 de junio de 2021, por la que se inadmite la reclamación deducida contra la resolución de 17 de febrero de 2021 por la que se deniega rectificación y devolución de ingresos por el IAE de 2020, resoluciones ambas de revisión y no devolución que anulamos, por ser contrarias a Derecho, ya que se niega la posibilidad de reducir la cuota del impuesto en proporción al tiempo de paralización de la actividad.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.



Roj: **STS 2292/2023 - ECLI:ES:TS:2023:2292**

Id Cendoj: **28079130022023100168**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **30/05/2023**

Nº de Recurso: **2323/2022**

Nº de Resolución: **725/2023**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SJCA, Valencia, núm. 3, 04-02-2022 (proc. 305/2021) ,
ATS 15077/2022,
STS 2292/2023**

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 725/2023

Fecha de sentencia: 30/05/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2323/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/05/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: JDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 3

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2323/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 725/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 30 de mayo de 2023.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **2323/2022**, interpuesto por el procurador don Pablo Sorribes Calle, en nombre y representación del **AYUNTAMIENTO DE VALENCIA**, contra la sentencia nº 40/2022, de 4 de febrero, dictada por el Juzgado de lo Contencioso- Administrativo nº 3 de Valencia en el recurso nº 305/2021. Ha comparecido como recurrida la procuradora doña Ana Maravillas Campos Pérez-Manglano, en nombre y representación de la entidad mercantil **TRAENTO XXI, S.L.**

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 4 de febrero de 2022, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Que DEBO ESTIMAR Y ESTIMO el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Ana Maravillas Campos Pérez-Manglano, Procurador de los Tribunales, en nombre y representación de Traento XXI S.L. bajo dirección letrada de D. Francisco Cantón Almazán contra el Ayuntamiento de Valencia, representado por D. Juan Salavert Escalera Procurador de los Tribunales y defendido por D. Carlos Rodas Laguardía, Letrado de sus SSJJ, en impugnación del acuerdo a que se refiere el encabezamiento, declarando ser el mismo contrarias a derecho, así como las liquidaciones de que trae causa. Con imposición de costas a la parte demandada [...]"

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia, el Ayuntamiento de Valencia presentó escrito de 7 de marzo de 2022, de preparación de recurso de casación.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas:

- Los artículos 9.1, 78.1, 89 y 91, apartados 1 y 2, 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 (TRLHL).

- El artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19 (BOE de 18 de marzo).

- El artículo 10 del Real Decreto 463/2020, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 (BOE de 14 de marzo).

- El artículo 3 de la Ley Orgánica 4/1981, de 1 de junio, de los estados de alarma, excepción y sitio (BOE de 5 de junio).

3. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 15 de marzo de 2022, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El procurador Sr. Sorribes Calle, en la citada representación, ha comparecido el 22 de marzo de 2022; y la procuradora Sra. Campos Pérez-Manglano lo ha hecho el 4 de mayo de 2022, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 27 de octubre de 2022, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar si la suspensión o limitación transitoria de la actividad de un determinado sector ordenada por el decreto de declaración del estado de alarma, en este caso por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, permite considerar que no se produjo el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas durante el periodo en el que estuvo vigente tal medida y, con base en ello, anular la liquidación del IAE en el ejercicio 2020 [...]"

2. El procurador don Pablo Sorribes Calle, en nombre del Ayuntamiento de Valencia, interpuso recurso de casación en escrito de 30 de noviembre de 2022, en el que se solicita de esta Sala lo siguiente :

"[...] se dicte sentencia en la cual:



1º.-Se fije como criterio interpretativo, de acuerdo con el auto de admisión del recurso, que:

-La suspensión o limitación transitoria de la actividad de un determinado sector ordenada por el decreto de declaración del estado de alarma, en este caso por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, no permite considerar que no se produjo el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas durante el periodo en el que estuvo vigente tal medida.

-En consecuencia, no procede anular por esta causa las liquidaciones del IAE giradas en el ejercicio 2020.

2º.-Haber lugar al recurso de casación interpuesto contra la nº 40/2022, de fecha 4 de febrero de 2022, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de Valencia en el recurso contencioso-administrativo número 305/2021, casando y anulando dicha sentencia.

3º.- En consecuencia, se resuelva el debate planteado en la instancia desestimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la mercantil TRAENTO XXI S.L contra resolución del Jurado Tributario de Valencia nº 245/2021, de fecha 2 de junio de 2021 que desestima la reclamación económico administrativa interpuesta frente a resolución SR-1141, de 2 de febrero de 2021 que desestimó el recurso de reposición interpuesto frente a las liquidaciones giradas en concepto de Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), ejercicio 2020.

4º.- Imponer las costas procesales en la instancia y en el presente recurso de casación con arreglo a lo establecido en el artículo 93.4 de la LJCA [...]."

CUARTO.- Oposición al recurso de casación.

La procuradora Sra. Campos Pérez-Manglano, en la indicada representación, presentó escrito el 18 de enero de 2023, en que solicita:

"[...] dicte Sentencia confirmando la recurrida y, resolviendo dentro de los términos de litigio de instancia, ratificando la estimación del recurso contencioso-administrativo número 305/2021 y, con ello corrobore la anulación del Acuerdo del Jurado Tributario de 2 de junio de 2021 por la que se desestima reclamación económico-administrativa contra la resolución que confirma en reposición liquidaciones por IAE ejercicio 2020, como las liquidaciones que traen causa [...]."

QUINTO.- Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 9 de mayo de 2023, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si la suspensión o limitación transitoria de la actividad de un determinado sector ordenada por el decreto de declaración del estado de alarma, en este caso por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, permite considerar que no se produjo el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas durante el periodo en el que estuvo vigente tal medida y, con base en ello, anular la liquidación del IAE en el ejercicio 2020.

SEGUNDO.- Reseña del auto de admisión del recurso.

Según el auto de admisión, en lo concerniente a los hechos relevantes debatidos en el proceso:

" [...] **SEGUNDO.- Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.**

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación los siguientes:

1º.- La sociedad TRAENTRO XXI, S.L. ejerce actividades de hostelería y hospedaje, habiéndose encontrado, en el ejercicio 2020, de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas, epígrafe 942.2 (balnearios y baños) epígrafe 672.1 (servicios en cafeterías de tres terrazas - tazas, habrá querido decir-), epígrafe 989.2 (servicios de organización de congresos, asambleas y similares), epígrafe 681 (servicio de hospedaje en hoteles y moteles), epígrafe 972.2 (salones e institutos de belleza y gabinetes de estética) y epígrafe 671.1 (servicios en restaurantes de cinco tenedores).

2º.- El 14 de marzo de 2020 se publicó en el Boletín Oficial del Estado el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada

por el COVID- 19, en cuyo *artículo 10, apartado 4º*, se dispuso la suspensión de las actividades de hostelería y restauración, pudiendo prestarse exclusivamente servicios de entrega a domicilio. Dicha medida estuvo vigente, tras sucesivas prórrogas, hasta el 21 de junio de 2020.

3º.- En aplicación de los datos censales comunicados a través del alta y de la matrícula al Ayuntamiento de Valencia procedió a emitir las liquidaciones anuales del IAE, ejercicio 2020.

4º.- El 30 de noviembre de 2020, la mercantil TRAENTO XXI, S.L. impugnó las liquidaciones tributarias giradas en concepto del IAE, ejercicio 2020, al considerar que, con motivo de la declaración del estado de alarma, por Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, no pudo realizar la actividad durante el periodo de duración de dicha declaración.

5º.- El Ayuntamiento de Valencia, mediante resolución nº SR 1 141, de 2 de febrero de 2021, notificada el 12 de marzo, acordó desestimar el recurso de reposición al no contemplarse bonificación o exención alguna, ni en el Real Decreto 463/2020 que declaró el estado de alarma, ni en el TRLHL reguladora del tributo.

6º.- Contra la anterior resolución, la sociedad interpuso reclamación económico-administrativa núm. 00408/2021/215/1AE-GE ante el Jurado Tributario del Ayuntamiento de Valencia que resolvió, con fecha 2 de junio de 2021 desestimó la citada reclamación económico-administrativa.

7º.- TRAENTO XXI, S.L. interpuso, consiguientemente, recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el número 305/2021 ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de Valencia y que concluyó mediante sentencia estimatoria de fecha 4 de febrero de 2022.

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre este particular se contiene en el Fundamento de Derecho Cuarto con el siguiente tenor literal:

"CUARTO.- [...] El art. 3 LO 4/1981, de 1 de junio, de los estados de alarma, excepción y sitio, dispone: *Dos. Quienes como consecuencia de la aplicación de los actos y disposiciones adoptadas durante la vigencia de estos estados sufran, de forma directa, o en su persona, derechos o bienes, daños o perjuicios por actos que no les sean imputables, tendrán derecho a ser indemnizados de acuerdo con lo dispuesto en las leyes*, que expresamente contempla el fallo de la STCO 148/2021, de 14 de julio, por la que se declara la inconstitucionalidad parcial de tales decretos.

El hecho imponible del impuesto está definido en el art. 78 TRLHL: *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.*

Los arts. 78 y ss TRLHL, contemplan los supuestos de alta y cese voluntario en el ejercicio, a la hora de determinar el periodo impositivo, con comunicación a la AEAT, pues naturalmente, la ley tributaria regula los supuestos de normalidad, y no de excepcionalidad.

Estos últimos están contemplados en la LO 4/81, ya citada, que ordena la reparación de los perjuicios derivados de actos y disposiciones, durante los estados excepcionales, conforme a lo dispuesto en las leyes.

Indudablemente que en el periodo expresado, no se ha producido el ejercicio de la actividad, por virtud de disposiciones adoptada 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.

No se ha impugnado el cálculo efectuado por la parte actora, procediendo la íntegra estimación del recurso".

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

TERCERO.- Marco jurídico.

Para la resolución del presente recurso se hace necesario acudir a la interpretación de las siguientes normas:

1. El artículo 78 del TRLHL regula la naturaleza y hecho imponible del IAE y dispone a tal efecto:

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

2. Los artículos 20 y 21 de la LGT, bajo los títulos de "Hecho imponible" y "Devengo y exigibilidad", establecen:



"Artículo 20. Hecho imponible.

1. El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.
2. La ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción.

Artículo 21. Devengo y exigibilidad.

1. El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.

La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.

2. La ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo".

3. El artículo 10 del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 (BOE de 14 de marzo), señala:

"1. **Se suspende la apertura al público de los locales y establecimientos minoristas, a excepción** de los establecimientos comerciales minoristas de alimentación, bebidas, productos y bienes de primera necesidad, establecimientos farmacéuticos, sanitarios, centros o clínicas veterinarias, ópticas y productos ortopédicos, productos higiénicos, prensa y papelería, combustible para la automoción, estancos, equipos tecnológicos y de telecomunicaciones, alimentos para animales de compañía, comercio por internet, telefónico o correspondencia, tintorerías, lavanderías y el ejercicio profesional de la actividad de peluquería a domicilio. En cualquier caso, se suspenderá la actividad de cualquier establecimiento que, a juicio de la autoridad competente, pueda suponer un riesgo de contagio por las condiciones en las que se esté desarrollando.

2. La permanencia en los establecimientos comerciales cuya apertura esté permitida deberá ser la estrictamente necesaria para que los consumidores puedan realizar la adquisición de alimentos y productos de primera necesidad, quedando suspendida la posibilidad de consumo de productos en los propios establecimientos.

En todo caso, se evitarán aglomeraciones y se controlará que consumidores y empleados mantengan la distancia de seguridad de al menos un metro a fin de evitar posibles contagios.

3. Se suspende la apertura al público de los museos, archivos, bibliotecas, monumentos, así como de los locales y establecimientos en los que se desarrollen espectáculos públicos, las actividades deportivas y de ocio indicados en el anexo del presente real decreto.

4. **Se suspenden las actividades de hostelería y restauración**, pudiendo prestarse exclusivamente servicios de entrega a domicilio.

Se suspenden asimismo las verbenas, desfiles y fiestas populares.

5. Se habilita al Ministro de Sanidad para modificar, ampliar o restringir las medidas, lugares, establecimientos y actividades enumeradas en los apartados anteriores, por razones justificadas de salud pública, con el alcance y ámbito territorial que específicamente se determine".

4. Adicionalmente, y aunque no haya sido propiamente invocada en la instancia, procede mencionar la regla 14, apartado 4º, del anexo II 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 (BOE de 29 de septiembre) que dispone:

"4. *Paralización de industrias.*

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".

Prosigue el auto de admisión dejando constancia de las razones que, en su parecer, abonan el interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, atendida la situación generalizada de la actividad empresarial en diversos sectores y su irresistibilidad:

**"[...] CUARTO.- Cuestión en la que se entiende que existe interés casacional.**

Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, esta Sección de admisión aprecia que el recurso de casación presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia respecto de las siguientes cuestiones:

Determinar si la suspensión o limitación transitoria de la actividad de un determinado sector ordenada por el decreto de declaración del estado de alarma, en este caso por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, permite considerar que no se produjo el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas durante el periodo en el que estuvo vigente tal medida y, con base en ello, anular la liquidación del IAE en el ejercicio 2020.

QUINTO.- Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

1. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque en la sentencia recurrida se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [artículo 88.3.a) LJCA]. No existe, en efecto, ningún pronunciamiento de este Tribunal Supremo sobre el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas en relación con la suspensión temporal de actividades económicas ordenada por el Real Decreto 463/2020, de 14 de diciembre, por el que se decretó el estado de alarma.

Se trata, como reza el ya citado artículo 78 del TRLHL, de un impuesto cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, con independencia de que se ejerzan o no en local determinado y de que se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto. Además, con ocasión de la regulación dada por la Ley 39/1988, esta Sala Tercera señaló 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 y que 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. [*vid.* sentencia de 11 de febrero de 2004 (rec. 10749/1998), FJ 3º].

No obstante, las medidas de suspensión de actividades acordadas por el Real Decreto 463/2020, de 14 de diciembre, permiten apreciar dudas interpretativas sobre la realización del hecho del impuesto de modo que, *si bien dicha suspensión tenía un carácter excepcional y transitorio, derivada de la igualmente excepcional situación de crisis sanitaria mundial, resulta manifiesto que su impacto, aunque circunscrito a un determinado periodo temporal, puede afectar a una multiplicidad de contribuyentes del impuesto y trasciende del caso objeto del proceso* [art. 88.2.c) LJCA] lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que esclarezca la cuestión suscitada, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

2. Además, las cuestiones suscitadas en este recurso de casación han dado lugar a la admisión a trámite, por esta Sección, en auto de 27 de octubre de 2022 del RCA 2961/2022, asunto sustancialmente idéntico al que ahora se decide -aunque referido a otro Ayuntamiento- por lo que exigencias de unidad de doctrina, inherentes a los principios de seguridad jurídica y de igualdad en la aplicación de la ley (artículos 9.3 y 14 de la Constitución), imponen aquí reiterar el criterio interpretativo que allí se siguió y la cuestión planteada merece igual respuesta que la que en aquel auto se contiene".

CUARTO.- Consideraciones jurídicas de la Sala:

1) La cuestión que se formula en el auto de admisión ha sido objeto de cierto tratamiento desenfocado -dicho sea con todo el respeto a su posición jurídica- ya que el Ayuntamiento de Valencia recurrente prescinde del contenido de la sentencia que impugna, puesto que ésta no se refiere, en modo alguno, a la determinación de la base imponible ni a la reducción de la cuota del IAE, ni menos aún a la existencia de una especie de responsabilidad patrimonial derivada del perjuicio causado al recurrido como consecuencia de los daños sufridos con motivo del cierre ordenando en el estado de alarma declarado.

La cuestión formulada en el auto es, en realidad, más sencilla y consiste en interpretar el art. 78 TRLHL, que define el hecho imponible del IAE -que 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-.

2) Lo que pregunta el auto, pues, y hemos de responder, al margen de todas las adherencias que crea el Ayuntamiento impugnante en su recurso, es si, durante el periodo afectado por la suspensión absoluta de actividad -el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión



de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19- puede considerarse que no se ha producido el hecho imponible.

3) El artículo 10 de dicho Real Decreto, bajo la rúbrica de "*medidas de contención en el ámbito de la actividad comercial, equipamientos culturales, establecimientos y actividades recreativas, actividades de hostelería y restauración, y otras adicionales*" dispone:

"1. **Se suspende la apertura al público de los locales y establecimientos minoristas, a excepción** de los establecimientos comerciales minoristas de alimentación, bebidas, productos y bienes de primera necesidad, establecimientos farmacéuticos, médicos, ópticas y productos ortopédicos, productos higiénicos, peluquerías, prensa y papelería, combustible para la automoción, estancos, equipos tecnológicos y de telecomunicaciones, alimentos para animales de compañía, comercio por internet, telefónico o correspondencia, tintorerías y lavanderías. Se suspende cualquier otra actividad o establecimiento que a juicio de la autoridad competente pueda suponer un riesgo de contagio...

...4. **Se suspenden las actividades de hostelería y restauración, pudiendo prestarse exclusivamente servicios de entrega a domicilio [...]**".

4) No ha sido controvertido que la sociedad recurrida, durante el periodo en que, en aplicación del citado Real Decreto 463/2020, que era la norma que acordaba la inactividad, de aplicación temporal al caso -época de cierre total de establecimientos o suspensión de actividad- no llevó a cabo ninguna actividad, ni siquiera los servicios de entrega a domicilio.

5) Por tanto, estamos ante una situación de impedimento absoluto, por mandato de la autoridad -Real Decreto 463/2020 ratificado por el Parlamento-, del mero ejercicio de la actividad por la que se tributa en el IAE.

6) No está en juego aquí, por tanto, en principio, el problema de la disminución de ingresos o de limitación de actividad -horarios, aforo, etc.- ocasionado por normas posteriores. Al margen de que está fuera del litigio, tal merma o menoscabo de actividad o de ingresos no afectaría al acaecimiento del hecho imponible, sino, en alguna medida, a la base imponible o, en su caso, a la responsabilidad patrimonial de la Administración y sus límites.

7) Otro de los argumentos usados por el Ayuntamiento de Valencia es el de la expresión *mero ejercicio*, que a su parecer no es lo mismo que *ejercicio efectivo*.

"[...] **El hecho imponible es, conforme a esta sentencia, "el mero ejercicio" de la actividad económica y no "el ejercicio efectivo" de dicha actividad.** Si se gravara el ejercicio efectivo de la actividad habría que excluir en consecuencia aquellos períodos de tiempo en que no se puede ejercer la actividad por causa ajena al sujeto pasivo (por ejemplo, los días festivos que resultan de preceptiva observancia en territorio nacional, autonómico o local porque hay, igualmente, una paralización de la actividad económica)".

Debemos expresar nuestro desacuerdo con tales afirmaciones, que revelan además escasa sensibilidad hacia la empresa recurrida y otras muchas en idénticas condiciones en su término municipal, pues el concepto de *ejercicio efectivo*, aún formulado de un modo hipotético o de reducción al absurdo, no guarda relación alguna con las graves y forzosas circunstancias del caso, completamente diferentes a las del cierre semanal por descanso.

A tal efecto, el ejercicio de hecho, o el mero ejercicio de la actividad sometida al IAE implica, desde luego y en todo caso, la disponibilidad, aptitud o posibilidad real y cierta de ejercerla y tal posibilidad está impedida, incluso prohibida, por una norma legal irresistible para los ciudadanos y para las Administraciones obligadas a hacerla cumplir. No es lo mismo, pues, el cierre semanal o vacacional de un establecimiento mercantil o empresarial, que la privación completa y total del ejercicio de la actividad ordenada por la autoridad, en normas legales, por razones sanitarias.

8) Además, el Ayuntamiento niega también que sea aplicable, por analogía, el régimen de paralización de industria por fuerza mayor, toda vez que no concurre ninguna de las circunstancias o causas que la determinan. A tal respecto, dice el escrito de oposición lo siguiente:

"[...] a mayor abundamiento, la Administración ha reconocido que, en todo caso, *sí ha tenido lugar la paralización obligatoria de la actividad por imperativo legal y administrativo* y que tal situación es asimilable a la paralización de la industria que regula la Regla 14.4 de las tarifas del IAE, regla que conlleva la necesaria reducción de las cuotas de IAE durante dicho período de paralización de la industria".

Se trata 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, sobre el que luego volveremos.

Según afirma la entidad local en su recurso de casación,



"[...] La cuestión sometida a debate casacional debe centrarse, a nuestro juicio, en dos puntos concretos: 1) la definición del hecho imponible del IAE que contiene el artículo 78 del TRLHL; 2) La posibilidad, excepcional, de reducir las cuotas por dicho impuesto que admite el 89 del TRLHL. Sólo el primero de estos preceptos es el citado en el auto de admisión del recurso como norma jurídica que habrá de ser, en principio, objeto de interpretación. El artículo 85 -que sí cita el auto de admisión- regula las tarifas del impuesto, con remisión al real decreto legislativo que debía dictar el Gobierno en virtud de la delegación legislativa que dicho precepto autorizó al amparo de lo dispuesto en el artículo 82 de la Constitución y que se materializó en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas; dicho artículo 85 no hace referencia en ningún momento a una reducción de las cuotas por paralización temporal de la actividad económica. Dicho artículo 85 TRLHL no hace referencia en ningún momento a una reducción de las cuotas por *paralización temporal de la actividad económica*".

9) En cualquier caso, cabe decir que el auto de admisión debe ser objeto de un análisis más amplio que el reflejado de modo directo en su texto, en el sentido, que subyace en su fundamentación jurídica, de que no sólo jugaría la apelación al art. 78 TRLHL, definidor del hecho imponible, como elemento moderador del rigor del impuesto que, durante un tiempo, ha sido de aplicación imposible -y además, no ha sido revelador de capacidad económica, enervada ciertamente por la inactividad y por el cierre de los establecimientos-, sino también otras posibilidades jurídicas de conducción a la equidad de la carga fiscal ante una situación excepcional, irresistible y justificada por la prevalencia de otros valores constitucionales más necesitados o urgidos de protección. Así, es de reseñar que el auto de admisión, entre los preceptos que cita -sin perjuicio de que la sentencia considere otras normas si así lo exige el debate trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA- se encuentra la regla 14, apartado 4º, anexo II del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

De ahí que, al margen del acotamiento conceptual que deriva de las preguntas del auto de admisión, sí cabría eventualmente dar entrada al régimen de paralización de industrias -a fin de obtener la rebaja proporcional de la cuota- para lo que es improcedente la objeción que indica el Ayuntamiento de Valencia: que el contribuyente no informó a la Administración de la suspensión o cierre: "*...los interesados darán parte a la Administración Gestora del impuesto*".

Se trata de una pretensión que, al margen de que no fue suscitada en la instancia, no guarda relación con la *ratio decidendi* de la sentencia: si no hay, por hipótesis, hecho imponible -art. 78 TRLHL- por mandato legal, no habría deber de comunicar nada, ante la inaplicabilidad de dicha norma: a) primero, porque el régimen de reducción de cuotas sería, en ese caso, inaplicable; y b) más importante, porque la suspensión de la actividad nace de la observancia de una norma con rango de ley que ordena, por razones sanitarias, por lo que el cierre es un acto debido, un acto incoercible derivado directamente de la ley, por lo que no añade ninguna información la comunicación previa, ni desencadena actividad alguna de comprobación de un hecho que nace de la ley.

10) Un argumento de importancia capital es el que deriva del reconocimiento que efectúa el propio Tribunal Económico-Administrativo Central -TEAC-, en una reclamación seguida por una sociedad que tributaba por la cuota nacional, se ha mostrado partidario de interpretar el art. 78 TRLHL en el sentido de que, durante el cierre o suspensión total de la actividad como consecuencia de la declaración del estado de alarma por el RD 463/2020.

Así, la resolución de 18 de mayo de 2022 (recurso de alzada nº 00-03084-2022) dice lo siguiente:

"[...] CUARTO.- Una vez aclarado que este Tribunal ostenta competencia para conocer del presente recurso, procede entrar a conocer de las alegaciones presentadas.

Sostiene la interesada que como consecuencia del estado de alarma decretado por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, se vio obligada a suspender su actividad, por lo que entre la fecha de aprobación del citado Real Decreto y el 7 de junio de 2020 no se ha producido el hecho imponible del Impuesto.

La suspensión de la actividad se recoge en el artículo 10 del Real Decreto 463/2020 en los siguientes términos:

"1. Se suspende la apertura al público de los locales y establecimientos minoristas, a excepción de los establecimientos comerciales minoristas de alimentación...

4. Se suspenden las actividades de hostelería y restauración, pudiendo prestarse exclusivamente servicios de entrega a domicilio...

...6. Se habilita al Ministro de Sanidad para modificar, ampliar o restringir las medidas, lugares, establecimientos y actividades enumeradas en los apartados anteriores, por razones justificadas de salud pública, con el alcance y ámbito territorial que específicamente se determine."

La resolución de la cuestión exige la delimitación del hecho imponible. El mismo se describe en el artículo 78 del TRLHL cuyo apartado 1 dispone 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."

De dicho artículo pueden extraerse las siguientes características de la naturaleza del Impuesto:

En primer lugar, *que el hecho imponible se realiza por el mero ejercicio* de cualquier actividad económica. Ello significa que basta con un solo acto de realización de una actividad económica para que se produzca el supuesto de hecho gravado por el impuesto, lo que, en definitiva, *viene a excluir la habitualidad* en el ejercicio de la actividad como requisito indispensable.

En este mismo sentido se expresa la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del impuesto, aprobadas ambas (Instrucción y Tarifas) por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, al establecer en su Regla 2ª que "El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las tarifas...".

En segundo lugar, *que el hecho imponible del impuesto se realiza con independencia de que exista o no lucro* en el ejercicio de la actividad, e, incluso, con independencia de que exista o no ánimo de lucro.

Finalmente, *que el impuesto grava toda clase de actividades*, con independencia de que éstas se hallen o no especificadas en las correspondientes Tarifas.

Por tanto, en el presente supuesto se ha producido el hecho imponible del Impuesto puesto que la interesada ha ejercido su actividad a lo largo del ejercicio 2020, independientemente de que durante los días en que estuvo en vigor el estado de alarma no la pudiera ejercer y con independencia de que no obtuviera ingresos por dicha actividad en ese periodo.

QUINTO.- Indica la recurrente que si no se adecúa la tributación por el IAE a las circunstancias excepcionales vividas por el COVID se estarían vulnerando el principio de capacidad económica.

En relación con este principio, el Tribunal Constitucional en su sentencia número 193/2004, de 4 de noviembre, dispuso:

"Ciertamente, hemos señalado que el principio de capacidad económica, como el resto de los que se contienen en el art. 31.1 CE, constituye un "criterio inspirador del sistema tributario" (STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3), un principio ordenador de dicho sistema (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6). Pero también hemos dicho que el tributo -cualquier tributo-"grava un presupuesto de hecho o -hecho imponible- (art. 28 LGT) revelador de capacidad económica (art. 31.1 CE) fijado en la Ley" (STC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4), por lo que "el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza" (por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4), de modo que la "prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica" (STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 4). Y aunque hemos señalado que "basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador" para que el principio constitucional de capacidad económica quede a salvo (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 b), entre otras), también hemos precisado que no cabe soslayar que "la libertad de configuración del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia" (SSTC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4, y 194/2000, de 19 de julio, FJ 9, por ejemplo)."

No siendo competentes los Tribunales Económico Administrativos estatales para conocer de las vulneraciones que afectan a principios constitucionales, no puede perderse de vista que también constituyen principios básicos de nuestro sistema tributario, recogidos en el artículo 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

"1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad."

Estos principios quedarían quebrados si no se aplica una reducción proporcional de la cuota del IAE en los casos de paralización de la actividad como consecuencia de la pandemia, a pesar de que no exista una reducción específica para estos supuestos en la legislación reguladora del Impuesto.

SEXTO.- Del estudio de los supuestos recogidos en la legislación del IAE relativos a la adecuación del tributo a situaciones de inactividad/paralización/suspensión se considera que el que pudiera tener un mejor encaje en la necesaria adecuación de la tributación a estas circunstancias excepcionales, es la reducción proporcional de cuota contemplada en la Regla 14.4.



Recoge el citado apartado cuarto de la Regla 14, la posibilidad de establecer rebajas proporcionales en la cuota, en los siguientes términos:

"4. Paralización de industrias...

Es cierto que el precepto habla de "industria", no obstante, dada la excepcionalidad e imprevisibilidad de lo acontecido es necesario superar la ortodoxia normativa y considerar que no existe impedimento para aplicarlo a todo tipo de actividades afectadas por la suspensión impuesta por el Real Decreto.

En cuanto a la necesidad de comunicar previamente a la Administración indicar que en estos casos, no puede exigirse a la parte actora la formalidad de comunicar la paralización de la actividad, toda vez que esta había sido impuesta por el Estado que es quien, a la postre, está exigiendo el tributo. Además, debe tenerse en cuenta que las empresas no fueron capaces de calibrar el impacto de las medidas adoptadas con el estado de alarma ni el extenso periodo durante el cual se prolongarían.

En línea con lo anterior, se ha pronunciado el orden contencioso-administrativo (enjuiciando supuestos relativos a cuotas municipales) reconociendo que el supuesto de paralización consecuencia del Real Decreto del COVID puede ser considerado como un caso de paralización de actividad de la Regla 14.4.

A modo de ejemplo puede citarse la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura número .../2021 de ... de ... de 2021, que resuelve un recurso planteado por ... y en la que entiende que puede resultar de aplicación la Regla 14.4 para ajustar la cuota a pagar en estos casos.

"Sentado ello, entendemos que el supuesto que analizamos puede ser considerado como un caso de paralización de la actividad de la Regla 14.4 del RDLeg 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, cuando establece 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". Nótese que el precepto habla de "obtener una rebaja en la parte proporcional de la cuota", lo que determina el establecimiento de un derecho previo a la liquidación, con lo que se soslaya que el devengo del impuesto se produzca el primer día del año, en razón, sin duda, del respeto al principio de capacidad económica.

Otro ejemplo, se encuentra en la sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 3 de Alicante .../2021, de ... de ... de 2021, que resuelve el recurso planteado por ... cuyas actividades figuran dadas de alta en los siguientes epígrafes del IAE (969.2; 673.1; 819.6 y 982.5).

Así, dos son los supuestos contemplados en la normativa del tributo con los que se aprecia una clara identidad de razón, esto es, en previsto en el artículo 89.2 de la LRHL en los casos de baja en la actividad ("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") y el contemplado en la Regla 14 de la Instrucción del IAE, bajo la rúbrica "Paralización de industrias"; y a ellos se refirió también la STC 193/2004, de 4 de noviembre): "Ahora bien, precisamente porque 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. Así sucede, por ejemplo, con los supuestos de "paralización de industrias", en los que, de conformidad con el apartado 4 de la regla 14 del Real Decreto Legislativo 1175/1990 (EDL 1990/14653), los sujetos pasivos "podrán obtener la rebaja de la parte proporcional de la cuota, según el tiempo que la industria hubiera dejado de funcionar". Y así ocurre también, como señala el órgano judicial en el Auto de planteamiento, en los supuestos de declaraciones de alta, en los que, según lo dispuesto en el art. 90.1 LHL (EDL 2004/2992), "las cuotas se calcularán proporcionalmente al número de trimestres naturales que resten para finalizar el año, incluido el de comienzo del ejercicio de la actividad".

Esta previsión de cuantificar el tributo en función de la intensidad en la realización del hecho imponible o, dicho de otro modo, del tiempo efectivo de ejercicio de la actividad económica que pone de manifiesto la riqueza potencial sometida a tributación, no se contempla, sin embargo, hasta la Ley 22/1993, para los supuestos de bajas por cese en el ejercicio de las actividades económicas".

Pues bien, el supuesto que ahora analizados -actividad paralizada por imposición de la Autoridad como consecuencia de una causa de orden catastrófico como ha sido esta pandemia mundial absolutamente extraordinaria- tiene en común con aquellos que, en todos ellos, no se lleva a cabo la actividad gravada, bien por el cese de la misma o por la concurrencia de circunstancias externas que la hacen imposible temporalmente, como es la paralización por orden de la autoridad judicial o por una catástrofe (incendio,



inundación, hundimiento) u otras circunstancias ajenas al obligado tributario (falta absoluta de caudal de aguas empleado como fuerza motriz, o graves averías en el equipo industrial).

Siendo en ambos casos la no realización de actividad alguna, es decir, el cese en la actividad, lo que determina el encuadre de la situación en los supuestos excepcionales previstos en la Regla 14.4.

SÉPTIMO.- De todo lo anterior se deriva que es preciso analizar caso por caso el tipo de actividad ejercida por las reclamantes y de qué forma resultó afectada por la suspensión de actividades que conllevó el estado de alarma.

En consecuencia, debe considerarse si la paralización de la actividad fue total o por el contrario, fue parcial, pudiendo desarrollarse a través de otros canales como puede ser el online o telefónico. Pudiendo existir otros casos de cierre parcial de locales consecuencia del desarrollo simultáneo de actividades esenciales y no esenciales.

Exclusivamente en los casos en los que se demuestre que existió inactividad total se podrá reconocer el derecho a obtener la reducción proporcional de la cuota por el periodo afectado por el Real Decreto.

El período de tiempo a considerar para realizar el cálculo de la cuota proporcional es únicamente el afectado por el cese en la actividad, sin poder considerarse para este cálculo períodos en que la actividad pudo realizarse de forma parcial, como serían los supuestos de reducción de aforos en locales consecuencia de las medidas adoptadas tras el fin de la suspensión de actividades.

OCTAVO.- En virtud de lo expuesto y como este Tribunal Económico-Administrativo ya ha señalado en su resolución 00/00461/2021, el órgano gestor debe pronunciarse sobre si se produjo efectivamente el cese total de la actividad de la recurrente y en caso de que así fuere se debería proceder a la reducción de la cuota, reducción que debería efectuarse de acuerdo con lo establecido en la propia Regla 14.4 que señala "tiempo que la industria hubiera dejado de funcionar", es decir, teniendo en consideración exclusivamente los días de paralización total de actividades, y siempre que quede demostrado que existió paralización total [...]".

Es cierto que el criterio del TEAC que se ha expuesto se sustenta en la respuesta a la pretensión de reducción de cuotas por parte del reclamante, pero el fundamento que en la resolución se defiende es razonable, aplicado a otros casos que se encuentren en la misma situación jurídica. Todo ello aceptando que la solución a la que, por un camino u otro, se llega, resulta ser la misma: la reducción proporcional de la cuota, en relación con el tiempo de privación de la posibilidad de ejercicio de la actividad, ya fuera por inexistencia del hecho imponible, ya lo fuera por aplicación de la norma sobre paralización de industrias.

Pero en este caso, conforme a lo que hemos señalado en relación con la pregunta formulada por el auto, la razón de reducir la cuota no sería la inexistencia de hecho imponible, por ministerio de la ley (art. 78 TRLHL), durante ese periodo de paralización total de la actividad, pues en la hipótesis estudiada ya se habría producido el devengo (el primer día del periodo impositivo), para un hecho imponible que se extiende a todo año natural -salvo declaraciones de altas y bajas-. A nuestro entender, no es susceptible, el concepto mismo de hecho imponible -el mero ejercicio de la actividad, que es un hecho permanente o continuado- de fracciones o interrupciones, sin perjuicio del régimen de altas y bajas; y también acudiendo a que las circunstancias de imposibilidad absoluta de ejercicio encuentren su solución en las reglas de disminución de cuotas en casos de fuerza mayor, conforme al Decreto Legislativo regulador de las tarifas.

En otras palabras, no sería preciso acudir a la analogía en la aplicación del régimen de paralización de industrias cuando el caso es aquí el mismo y la norma sería directamente aplicable: hay un acto de autoridad, un *factum principis*, por el que la actividad no puede desarrollarse, bien es cierto que durante un periodo inferior al periodo impositivo. No obsta a ello que la razón del no gravamen, o de la dispensa parcial de la cuota, anclada en el principio de capacidad económica, no es la analogía con lo que sucede con la paralización de industrias -donde se precisaría una prueba, no de la suspensión o cierre, sino de su causa motivadora, e incluso de la relación causal entre una y otra- mientras que aquí, para establecimientos de hostelería, la única prueba requerida para obtener la reducción es si ha habido paralización total o no de la actividad o si, por el contrario, se ha dado alguna actividad -en particular, de entrega a domicilio- que impide apreciar que no se ha dado el hecho imponible.

No obsta, decimos, porque el caso dilucidado es una paralización de industrias *sui generis*, prevista en una norma con rango de ley -en cuya apreciación yerra el Ayuntamiento- en la que la prueba de la paralización no es exigible, al nacer de un acto de autoridad prohibitivo, lo que, además, dispensa del superfluo deber de dar cuenta a la autoridad municipal de las razones de la paralización, evidentes y, además, conocidas por el Ayuntamiento.

QUINTO.-Jurisprudencia que se establece.



A la vista de las circunstancias del caso, de las cuestiones planteadas en el auto de admisión y de la aplicación de las normas que consideramos aplicables a la pretensión ejercitada, procede establecer esta doctrina:

1) La paralización de actividad y el cierre de establecimientos ordenada por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, en particular su artículo 10, apartados 1º y 4º, no determina, dadas sus fechas y el previo acaecimiento del devengo, la inexistencia, o no producción, del hecho imponible durante el periodo de inactividad.

2) Procede, en cambio, la aplicación al caso del régimen de paralización de industrias que establece el apartado 4 de la regla 14 del Real Decreto Legislativo 1175/1990, con rebaja de la parte proporcional de la cuota, según el tiempo que la industria, comercio o actividad hubiera dejado de funcionar.

3) No es preciso, a tal efecto, ni probar en especial la paralización o cierre de la empresa, ni poner en conocimiento de la Administración tal cierre o inactividad, pues ambas circunstancias derivan directamente de la ley. En particular, para las actividades de hostelería o restauración, la única prueba exigible es la de la inexistencia de entrega a domicilio, aquí no controvertida.

SEXTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

2º) Ha lugar al recurso de casación del **AYUNTAMIENTO DE VALENCIA**, contra la sentencia nº 40/2022, de 4 de febrero, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de Valencia en el recurso nº 305/2021, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso nº 305/2021, deducido por Traentro XXI, S.L contra el acuerdo del Jurado Tributario (órgano económico-administrativo municipal) de 2 de junio de 2021, que desestimó la reclamación contra la resolución que confirma en reposición las liquidaciones del Impuesto sobre Actividades Económicas -IAE-, resolución que anulamos por ser contraria a Derecho, igual que las liquidaciones, ya que se niega la posibilidad de reducir la cuota del impuesto en proporción al tiempo de paralización de la actividad.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.