

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 461/2021, DE 18 DE MAYO DE 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF

IAE. Reducción de cuotas por cese temporal de la actividad a causa del estado de alarma del COVID-19.

Entiende el TEAC que la suspensión de la actividad a la que se vieron obligados algunos contribuyentes al decretarse el estado de alarma, por RD 463/2020, habilita la aplicación de la reducción contemplada en el artículo 14.4 de las Tarifas del IAE. Considera el Tribunal que 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 período. No obstante, el principio de capacidad económica quedaría quebrantado 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.

En consecuencia, 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 período afectado por el Real Decreto. Todo ello sin que en este caso sea exigible al contribuyente la formalidad de comunicar previamente a la Administración la paralización de la actividad.

Fundamentos de derecho

(...)

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, 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.

5. Se suspenden asimismo las verbenas, desfiles y fiestas populares.

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, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquellas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa».*

- 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 período.

QUINTO.- Indica la recurrente que si no se adecua la tributación por el IAE a las circunstancias excepcionales vividas por el COVID se estarían vulnerando los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad.

En relación con el principio de capacidad económica, 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 prin-

cipio 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.

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.»

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 período durante el cuál 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.

(...)

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 período 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.