

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091353

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de octubre de 2023

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 7795/2020

#### SUMARIO:

**IAE. Tarifas. Clasificación de actividades. Actividades empresariales. Transporte aéreo. Otras cuestiones.** *Limitación de la cuota del IAE al 15% del benéfico medio presunto de la actividad gravada.* La interesada se encuentra dada de alta en la actividad del epígrafe 741.3 «Transporte aéreo internacional de viajeros», y pretende que se anulen las cuotas del IAE correspondientes a los ejercicios 2020 y 2021 así debido a la declaración del estado de alarma.

Sostiene la interesada que como consecuencia del estado de alarma decretado por el RD 463/2020 (Estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19), que establecía como principal medida para contener la propagación de la enfermedad, el confinamiento de la población española limitando ampliamente la libertad de movimiento de los ciudadanos, se produjo una abrumadora caída en la demanda de transporte aéreo de pasajeros tanto nacional e internacional. El art. 14 del mencionado RD 463/2020 establecía una limitación del número de vuelos y plazas de pasajeros en, como mínimo, un 50%.

Señala que las liquidaciones del IAE de los ejercicios 2020 y 2021 relativa a la actividad del epígrafe 741.3 «Transporte aéreo internacional de viajeros» no reflejan en modo alguno la drástica y evidente reducción de la actividad económica desarrollada -hecho imponible gravado por el IAE- como consecuencia de estas circunstancias, por lo que considera que debería reputarse nula por vulneración de la base cuarta del art. 85.1 del RDLeg. 2/2004 (TRLHL), en la medida en que la cuota resultante de la aplicación de las tarifas excede el 15% del beneficio medio presunto de la actividad gravada, y en tanto que las liquidaciones gravan una riqueza inexistente, virtual o ficticia que no ha sido generada en los ejercicios 2020 y 2021.

Pues bien, la jurisprudencia establece que la realización del hecho imponible no se cuantifica con arreglo al beneficio efectivamente obtenido, sino en función de la renta que potencialmente se le presupone -véase STS, de 30 de mayo de 2023, recurso nº 2323/2022 (NFJ089898)-. De hecho, el propio art. 85 del RDLeg. 2/2004 (TRLHL) configura el límite del 15% en función del beneficio medio presunto de la actividad gravada, no refiriéndose al beneficio real, estableciendo de esta forma la referencia por consideración al beneficio medio indiciario del sector en el que se inserta la actividad.

Por tanto, cuando por circunstancias excepcionales en un determinado ejercicio un sector incurra en pérdidas y la cuota a pagar sea superior al límite del 15%, este hecho no supone una infracción del mencionado art. 85 puesto que lo que se pretende gravar son las fuentes teóricas de ingresos obtenidas por el sujeto pasivo atendiendo a la actividad normal del sector. En resumen, esta referencia al beneficio medio presunto puede conceptuarse como una especie de estimación objetiva global dado el carácter real y objetivo del Impuesto, no produciéndose vulneración alguna de lo previsto en el art. 85 por el hecho de que en un ejercicio concreto la cuota a pagar supere el 15% del beneficio real. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), arts. 14, 78, 85 y 91.

RD 243/1995 (Gestión IAE), arts. 15 y 18.

RDLeg. 1175/1990 (Tarifas e Instrucción IAE).

RD 463/2020 (Estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19), art. 14.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 3 y 239.

Constitución Española, art. 31.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra la resolución dictada por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de Barcelona de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en fecha 16 de noviembre de 2020 que desestima el recurso de reposición interpuesto frente a la liquidación del Impuesto sobre Actividades Económicas del ejercicio 2020 correspondiente al epígrafe 741.3 "Transporte aéreo internacional de viajeros" así como contra la liquidación del IAE del ejercicio 2021 correspondiente al epígrafe 741.3 "Transporte aéreo internacional de viajeros".

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-07795-2020	15/12/2020	17/12/2020
00-00306-2022	21/12/2021	18/01/2022

**Segundo.**

En fecha 8 de octubre de 2020 la entidad **TW** S.L.U. (en adelante, **TW**) interpuso recurso de reposición contra la liquidación del Impuesto sobre Actividades Económicas, ejercicio 2020, solicitando la anulación de la liquidación y la minoración proporcional de la cuota correspondiente a la actividad del epígrafe 741.3 "Transporte aéreo internacional de viajeros", a los efectos de considerar la disminución sustancial de la actividad provocada por la situación derivada del COVID-19.

**Tercero.**

El recurso fue resuelto por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de Barcelona de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) el 16 de noviembre de 2020, desestimando las pretensiones de la interesada.

**Cuarto.**

Disconforme con lo anterior, el 15 de diciembre de 2020 presentó reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central que fue registrada con número R.G.: 00/7795/2020.

**Quinto.**

En fecha 23 de noviembre de 2021, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de Madrid de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes notificó la liquidación del IAE, ejercicio 2021 correspondiente a la actividad del epígrafe 741.3 "Transporte aéreo internacional de viajeros" por importe del 9.036,52 euros.

**Sexto.**

Disconforme con la liquidación anterior, la entidad **TW** interpuso el 21 de diciembre de 2021, reclamación económico administrativa ante este Tribunal Económico Administrativo Central, que fue registrada con número R.G.: 00/306/2022.

En ambas reclamaciones, la entidad alega, que las restricciones de movimientos acordadas a nivel nacional e internacional para paliar la enfermedad del COVID-19 conllevaron una abrumadora caída en la demanda del transporte aéreo que le llevó a limitar extraordinariamente el desarrollo de su actividad por lo que las cuotas tributarias de los ejercicios 2020 y 2021 deben ser anularse por exceder del 15% del beneficio medio presunto de la actividad gravada. Subsidiariamente, solicita la nulidad de las cuotas por vulneración del principio de capacidad económica del artículo 31 de la Constitución Española.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

**Segundo.**

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

## Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la adecuación a derecho de la resolución del recurso de reposición dictada por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de Barcelona de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT relativa a la liquidación de IAE del ejercicio 2020 así como del recibo del ejercicio 2021 que contiene la liquidación del IAE correspondiente a la actividad del epígrafe 741.3 "Transporte aéreo internacional de viajeros".

## Cuarto.

La interesada se encuentra dada de alta en la actividad del epígrafe 741.3 "Transporte aéreo internacional de viajeros", y pretende que se anulen las cuotas del IAE correspondientes a los ejercicios 2020 y 2021 así debido a la declaración del estado de alarma.

El Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE) se encuentra regulado en los artículos 78 y siguientes del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLHL), disposición que derogó la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

Como ha señalado este Tribunal en sus resoluciones 00/00639/2022 y 00/07130/2021, de fecha 22 de marzo de 2022, que constituye doctrina a efectos de lo señalado en el artículo 239 de la Ley General Tributaria, la normativa reguladora del IAE lo configura como un impuesto de gestión compartida donde la competencia para realizar las funciones de gestión censal, tributaria y de inspección se distribuye de la siguiente manera:

**a) Gestión censal:** compete a la Administración Tributaria del Estado. Ahora bien, cuando se trate de cuotas municipales, esta función puede ser delegada en otras Administraciones locales tales como Ayuntamientos o Diputaciones provinciales (artículo 91.1 TRLHL).

**b) Gestión tributaria:** dentro de la misma se hace preciso diferenciar entre cuotas municipales y cuotas nacionales y provinciales.

La liquidación y recaudación de las cuotas municipales compete, en exclusiva a los Ayuntamientos (artículo 91.2 TRLHL), correspondiendo, sin embargo, la gestión tributaria de las cuotas nacionales y provinciales a la Administración Tributaria del Estado. Todo ello sin perjuicio de las fórmulas de colaboración que puedan establecerse con otras entidades locales (artículo 85.3 TRLHL).

**c) Inspección:** esta facultad corresponde a la Administración Tributaria del Estado si bien la misma puede ser delegada en otras entidades tales como los Ayuntamientos y Comunidades Autónomas (artículo 91.3 TRLHL). Delimitado el ámbito competencial, procede fijar a qué órganos corresponde conocer de la impugnación de los distintos actos administrativos derivados de la gestión del impuesto.

De lo expuesto anteriormente, tal y como se indica en las resoluciones 00/00639/2022 y 00/07130/2021 anteriormente citadas, pueden extraerse siguientes conclusiones:

**a) Reclamaciones contra actos de gestión censal:** los Tribunales Económico-Administrativos del Estado (Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Tribunal Económico-Administrativo Central) siempre son competentes para conocer de las reclamaciones interpuestas frente a actos dictados en materia de gestión censal, con independencia de que hayan sido dictados por la Administración del Estado o por alguna entidad por delegación de ésta (artículo 91.4 TRLHL y 15 del Real Decreto 243/1995).

**b) Reclamaciones contra actos de gestión tributaria:** es preciso diferenciar entre cuotas municipales y cuotas nacionales y provinciales.

Las reclamaciones que se refieran a cuotas nacionales o provinciales serán conocidas por los Tribunales Económico-Administrativos del Estado (Regionales y Central), siendo potestativo el recurso de reposición ante el órgano que dicta el acto impugnado.

Frente a ello, los actos de gestión tributaria relativos a cuotas municipales que hayan sido dictados por un Ayuntamiento, no serán impugnables ante los Tribunales Económico-Administrativos del Estado, debiendo ser recurridos ante los Tribunales de naturaleza análoga creados en el ámbito local, previa interposición, en el plazo de un mes del recurso de reposición establecido en el artículo 14.2. 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.

Interesa destacar que, tal y como se ha hecho constar en el fundamento de derecho anterior, los órganos económico-administrativos estatales son competentes para conocer de la impugnación de actos relativos a la

aplicación de las exenciones imperativas, no así respecto a las que tienen carácter rogado sobre las que los Ayuntamientos tienen competencias para conceder o denegar las mismas.

**c) Reclamaciones contra los actos de la inspección del tributo:** los tribunales económico-administrativos estatales sólo serán competentes para conocer de las reclamaciones interpuestas frente a actos que supongan la inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en el censo independientemente de que dichos actos hayan sido dictados por la Administración Tributaria del Estado, de las Comunidades Autónomas o de las Entidades Locales (artículo 91.4 TRLHL y 18 del Real Decreto 243/1995).

En consecuencia, dado que el presente caso versa sobre la impugnación de actos de gestión tributaria y se trata de cuotas nacionales, la revisión de dichos actos (resolución del recurso de reposición presentado contra la liquidación del IAE ejercicio 2020 y recibo del ejercicio 2021) corresponde a los Tribunales Económico-Administrativos del Estado.

Tratándose de actos dictados por un órgano central como es la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT corresponde a este Tribunal Económico Administrativo Central la competencia para conocer de las presentes reclamaciones.

## Quinto.

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, que establecía como principal medida para contener la propagación de la enfermedad, el confinamiento de la población española limitando ampliamente la libertad de movimiento de los ciudadanos, se produjo una abrumadora caída en la demanda de transporte aéreo de pasajeros tanto nacional e internacional.

El artículo 14 del mencionado Real Decreto establecía una limitación del número de vuelos y plazas de pasajeros en, como mínimo, un 50%.

La reclamante apoya sus argumentos, entre otros, en los datos extraídos de la Dirección General de Aviación Civil del Ministerio de Fomento y del Instituto Nacional de Estadística así como de las estadísticas facilitadas por AENA.

Señala que las liquidaciones del IAE de los ejercicios 2020 y 2021 relativa a la actividad del epígrafe 741.3 "Transporte aéreo internacional de viajeros" no reflejan en modo alguno la drástica y evidente reducción de la actividad económica desarrollada (hecho imponible gravado por el IAE) como consecuencia de estas circunstancias, por lo que considera que debería reputarse nula por:

vulneración de la base cuarta del artículo 85.1 del TRLHL, en la medida en que la cuota resultante de la aplicación de las tarifas excede el 15 por ciento del beneficio medio presunto de la actividad gravada, y en tanto que las liquidaciones gravan una riqueza inexistente, virtual o ficticia que no ha sido generada en los ejercicios 2020 y 2021

en caso de no aceptarse lo anterior, que se acuerde la nulidad de las liquidaciones impugnadas por vulnerar, las Tarifas del IAE y el TRLHL al amparo de los cuales se habrían dictado las mismas, el principio constitucional de capacidad económica.

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado en diversas sentencias acerca del carácter directo, real y objetivo del Impuesto sobre Actividades Económicas, entre otras, en la sentencia 210/2012, de 14 de noviembre de 2012 o en la sentencia 122/2012, de 5 de junio. Señala esta última:

*6. De la configuración legal de ambos impuestos se desprende que el impuesto local sobre actividades económicas es un tributo directo, real, objetivo, periódico y "con una finalidad fiscal, como es la de allegar medios económicos a las haciendas locales para financiar su gasto público, gravando el ejercicio de actividades potencialmente generadoras de ingresos económicos para quienes las realizan, ingresos que se miden en función del beneficio medio presunto".*

Por su parte la sentencia 210/2012:

*" El IAE es un impuesto directo mediante el que se grava el mero el ejercicio de actividades potencialmente generadoras de ingresos económicos para quienes las realizan, ingresos que se miden en función del beneficio medio presunto ( STC 168/2004, de 6 de octubre , FJ 8). Su hecho imponible lo constituye "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" ( art. 78.1 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). Esta vocación de*

generalidad en cuanto a las actividades económicas susceptibles de gravamen es coherente con la función censal, además de la recaudatoria, que en el sistema tributario cumple el IAE.

De artículo 78 del TRLHL que configura el hecho imponible del impuesto pueden extraerse las siguientes características de su naturaleza:

- 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 aquéllas, 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.

Constituye doctrina de este Tribunal Central, establecida en las resoluciones 00/3084/2022 y 00/461/2021, ambas de 18 de mayo de 2022 que 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 463/2020, siendo el período de tiempo a considerar para realizar el cálculo de la cuota proporcional 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.

Doctrina que ha sido confirmada por el Tribunal Supremo en diversas sentencias como, por ejemplo, la de 30 de mayo de 2023 (número de recurso 2323/2022).

De las alegaciones planteadas por **TW** se desprende que, si bien la entidad vio reducida extraordinariamente su actividad, en ningún momento dejó de operar, no existiendo la inactividad total o cese que se exige para reducir la cuota del IAE consecuencia del Real Decreto que establecía el período de alarma.

## Sexto.

En relación con la primera de las alegaciones planteadas por la reclamante, puede comenzarse señalando que el artículo 85.1 del TRLHL establece lo siguiente:

*Las cuotas resultantes de la aplicación de las tarifas no podrán exceder del 15 por ciento del beneficio medio presunto de la actividad gravada, y en su fijación se tendrá en cuenta, además de lo previsto en la base primera anterior, la superficie de los locales en los que se realicen las actividades gravadas.*

El Tribunal Constitucional en la precitada sentencia 210/2012 señala que la cuantificación del hecho imponible del IAE no se establece en función del beneficio realmente obtenido sino de la renta que potencialmente se le presupone considerando los elementos tributarios previstos para cada uno de los epígrafes en cuestión en el Real Decreto 1175/1990:

*La determinación de la deuda tributaria en el IAE es genérica en función de cada tipo de actividad, de manera que con este tributo se grava "el ejercicio de actividades potencialmente generadoras de ingresos económicos para quienes las realizan, ingresos que se miden en función del beneficio medio presunto" ( STC 168/2004, de 6 de octubre , FJ 8).Es decir, la realización del hecho imponible no se cuantifica con arreglo al beneficio efectivamente obtenido, sino en función de la renta que potencialmente se le presupone a cada tipo de actividad económica. En coherencia con la finalidad del tributo, la cuota del IAE está formada por la aplicación de las correspondientes tarifas, que se establecen atendiendo a diferentes elementos objetivos, relativos al tipo de actividad económica entre otros factores, y que, por expresa remisión legal ( art. 85 de la Ley reguladora de las haciendas locales), se regulan 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 "*

En esta línea se ha pronunciado recientemente el Tribunal Supremo en su sentencia 725/2023, de 30 de mayo de 2023 con ocasión del planteamiento de un recurso de casación en el que se pretendía una reducción de la cuota del impuesto como consecuencia de no haber podido realizar su actividad de hostelería y restauración en los locales - pudiendo haber prestado exclusivamente servicios de entrega a domicilio- durante el estado de alarma aprobado por el Real Decreto 463/2020 de 14 diciembre. Señala el Tribunal Supremo (el subrayado es de este Tribunal):

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

...

*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].*

Establece la jurisprudencia que la realización del hecho imponible no se cuantifica con arreglo al beneficio efectivamente obtenido, sino en función de la renta que potencialmente se le presupone. De hecho, el propio artículo 85 configura el límite del 15% en función del beneficio medio presunto de la actividad gravada, no refiriéndose al beneficio real, estableciendo de esta forma la referencia por consideración al beneficio medio indicario del sector en el que se inserta la actividad.

Por tanto, cuando por circunstancias excepcionales en un determinado ejercicio un sector incurra en pérdidas y la cuota a pagar sea superior al límite del 15%, este hecho no supone una infracción del mencionado artículo 85 puesto que lo que se pretende gravar son las fuentes teóricas de ingresos obtenidas por el sujeto pasivo atendiendo a la actividad normal del sector.

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en reciente sentencia de 22 de febrero de 2023 (rec. num. 2001/2022), en relación con la vulneración del artículo 85.1 del TRLHL por extralimitación del límite legal del 15% del beneficio medio presunto se remite a lo ya señalado por la Audiencia Nacional en su sentencia de 21 de enero de 2004, (rec. num. 246/2001), confirmada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 21 de enero de 2010, (rec. num. 2232/2004).

*En lo que se refiere a la vulneración del límite legal del 15% del beneficio medio el sector casinos de juego, la actora cita la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2010, (rec. 2232/2004).*

....

*TERCERO: En lo que respecta a la violación de los principios constitucionales en materia impositiva, debemos recordar que lo que grava el Impuesto es el mero ejercicio de una actividad, con independencia del resultado o beneficio económico que se obtenga, lo que no es contrario al art. 31 CE que únicamente señala el deber de contribuir sin imponer un concreto sistema impositivo. De acuerdo con la doctrina del TC (SSTC 27/981,37/1986 y 221/1992 ), la Sala entiende que el Impuesto no viola el art. 31 CE , pues al gravar la titularidad de una situación económica (el ejercicio de una actividad empresarial), se infiere la existencia, in genere, de capacidad económica, existiendo vinculación directa entre tal manifestación de riqueza y la obligación tributaria. Por*

otra parte, tampoco apreciamos violación del art. 86.1.4º LHL , por superar, en opinión de la recurrente, la cuota media final el 15% del beneficio medio presunto de acuerdo con lo expuesto en el informe que aporta, pues como ya hemos indicado la seriedad de los estudios técnicos realizados por la Administración para la fijación de dichas cifras se encuentra avalada por el Tribunal Supremo, que recuerda que dado su carácter de "beneficio medio presunto " unas veces será mayor y otras menor en relación con el real.">>

Por su parte, El Tribunal Supremo rechaza el motivo casacional al considerar:

<< El motivo debe ser rechazado porque la cuestión que plantea la recurrente fue ya desestimada en la Sentencia de esta Sala de 2 de julio de 1992 -a la que se refiere la impugnada-, que resolvió el recurso contencioso-administrativo 1957/1990 , interpuesto por la Asociación de Empresarios de Garajes, Aparcamientos, Estaciones de Engrase y Autoestaciones de Madrid, contra el Real Decreto 1175/90, de 28 de septiembre, sobre Tarifas e Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas. Así quedó reflejado en la Sentencia de 18 de julio de 2003 >> que transcribe en parte y que a su vez se remitía a la STS de 2 de julio de 1992, en la que se declaraba: << como dice el Consejo de Estado en su preceptivo dictamen, es obvio que la determinación del beneficio medio presunto de cada actividad resulta de difícil fijación, no sólo por su mismo concepto y por la gran cantidad de actividades a evaluar (prácticamente todas, con la excepción - en el momento de dicha sentencia- de las que integran los sectores agropecuario y pesquero), sino también por la multiplicidad de datos a manejar y el inevitable desfase temporal de varios de éstos.>>

En resumen, esta referencia al beneficio medio presunto puede conceptuarse como una especie de estimación objetiva global dado el carácter real y objetivo del impuesto, no produciéndose vulneración alguna de lo previsto en el artículo 85 por el hecho de que en un ejercicio concreto la cuota a pagar supere el 15% del beneficio real.

## Séptimo.

En último término, como alegación subsidiaria, señala la reclamante que corresponde declarar la nulidad de las cuotas del IAE en los ejercicios impugnados por vulnerar estas el principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31 de la Constitución Española.

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.

No obstante, como ya se ha señalado en fundamento de derecho quinto en el supuesto de la entidad **TW** no hubo paralización de las actividades sino reducción de las mismas, llevándose a cabo de forma parcial por lo que no puede considerarse que la tributación por el IAE en los ejercicios 2020 y 2021 vulnere el principio de capacidad económica consagrado en la Constitución.

Por lo expuesto  
Este Tribunal Económico-Administrativo

## ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.  
Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.