



Roj: **SJCA 3139/2021 - ECLI:ES:JCA:2021:3139**

Id Cendoj: **03014450032021100002**

Órgano: **Juzgado de lo Contencioso Administrativo**

Sede: **Alicante/Alacant**

Sección: **3**

Fecha: **05/06/2021**

Nº de Recurso: **803/2020**

Nº de Resolución: **273/2021**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **JOSE MARIA MAGAN PERALES**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

JUZGADO DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 3 DE ALICANTE

Calle Pardo Gimeno, 43, 4ª Planta. Alicante. Tl: 965 936 112/13/14; Fax: 965936171

Procedimiento Ordinario [ORD] - 000803/2020

Demandante: CASINOS DEL MEDITERRANEO SA

Procurador: JUAN TEODOMIRO NAVARRETE RUIZ Demandada: SUMA GESTION TRIBUTARIA

EL ILMO. SR. D. JOSÉ M^a A. MAGÁN PERALES, MAGISTRADO TITULAR DEL JUZGADO DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO NÚMERO 3 DE ALICANTE;

En nombre de Su Majestad,

D. Felipe VI de Borbón y Grecia, Rey de España,

ha pronunciado la presente

SENTENCIA nº 273/2021.

En la Ciudad de Alicante, a 5 de junio de 2021.

VISTOS por este Juzgado los presentes autos de PROCEDIMIENTO ORDINARIO, seguidos bajo el número de orden " *ut supra*" reseñado, del presente Proceso Contencioso-Administrativo, en materia de:

7. ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (IAE); y en el cual:

Ha sido PARTE ACTORA: la mercantil CASINOS DEL MEDITERRÁNEO, S.A.; parte procesal que ha estado representada por el Procurador de los Tribunales D. Juan Teodomiro Navarrete Ruiz, y ha actuado bajo la dirección letrada de D. Enrique Mateu Osca.

Ha sido PARTE DEMANDADA: El SUMA-Gestión Tributaria, Organismo Autónomo de la Excma. Diputación Provincial de Alicante, personificación de la Administración pública local que ha estado representada y defendida por los Servicios Jurídicos de la Excma. Diputación Provincial.

La CUANTÍA del presente recurso contencioso-administrativo se fijó, a efectos procesales, en 84,712.45 euros.

I. ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la representación procesal de la parte actora se presentó telemáticamente, ante el S.C.P.A.G. de los Juzgados de Alicante-capital, en fecha 15 de diciembre de 2020, ESCRITO DE INTERPOSICIÓN del Recurso Contencioso- Administrativo, cuyo conocimiento por turno de reparto correspondió a este Juzgado.

El escrito de interposición, sin embargo, se interpuso con incumplimiento de algunos de los REQUISITOS DE FORMA del artículo 45 LJCA, lo que obligó al Juzgado a requerir de subsanación a la propia parte actora, requerimiento que tuvo lugar por Diligencia de Ordenación de la Iltre. Sra. Letrado de la Administración de Justicia de este Juzgado de fecha 8 de enero de 2021, siendo finalmente subsanados por la parte actora los



óbices señalados, lo que dio lugar a que se pudiera dictar el Decreto de admisión en fecha 22 de enero de 2021, y proseguir el curso del proceso. Este retraso no puede ser en forma alguna imputable a este Juzgado.

Admitido que fue el recurso, se requirió a la Administración para que remitiese el expediente administrativo, quedando la misma emplazada al procedimiento con dicho requerimiento.

SEGUNDO.- Seguidos los trámites prevenidos por la LJCA, por Diligencia de Ordenación de 9 de febrero de 2021 se emplazó a la parte actora para que formalizara la demanda en el plazo legal de 20 días.

La DEMANDA se formalizó mediante escrito presentado telemáticamente en fecha 8 de marzo de 2021 en el cual, tras exponer los hechos, y realizar los alegatos jurídicos, que entendió resultaban aplicables a su pretensión, terminó suplicando del Juzgado que, previa estimación del Recurso contencioso-administrativo interpuesto, se dictase Sentencia mediante la cual se declarase conforme al suplico de la misma, revocando la actuación administrativa impugnada.

TERCERO.- La Administración demandada fue emplazada para que efectuara su CONTESTACIÓN A LA DEMANDA, lo que verificó mediante escrito presentado telemáticamente en fecha 15 de junio de 2021, en el cual se opuso a la demanda presentada de adverso, y tras exponer los hechos y realizar los alegatos jurídicos que entendió resultaban aplicables a su oposición, terminó suplicando del Juzgado se dictase Sentencia en la cual se desestimase el Recurso contencioso-administrativo interpuesto, y se confirmase la Resolución impugnada.

CUARTO.- Por **Auto de 28 de junio de 2021**; se acordó, entre otras cosas, fijar la cuantía del proceso. Y Al no haberse solicitado el recibimiento del pleito a prueba, se declaró el pleito CONCLUSO PARA SENTENCIA.

QUINTO.- La LENGUA ORIGINAL en la que esta Resolución judicial se ha concebido y redactado ha sido íntegramente el castellano (arts. 231 LOPJ 6/1985 y 142 LEC 1/2000), sin perjuicio de que las partes litigantes puedan solicitar la correspondiente traducción al valenciano. Los efectos de la presente Sentencia se computarán, en todo caso, desde la notificación del original dictado en lengua castellana.

SEXTO.- En la tramitación del presente Recurso se han observado y cumplido todas las PRESCRIPCIONES LEGALES.

II. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.-Identificación del concreto acto administrativo impugnado.

En el presente proceso contencioso se impugna y somete a control judicial por parte de este Juzgado la siguiente ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA:

-Resolución de fecha **26 de octubre de 2020**, dictada por el Jefe de inspección tributaria y gestión de tributos de SUMA-Gestión Tributaria, por la que se desestiman expresamente y de manera acumulada un total de 10 Recursos de Reposición interpuestos por la parte actora en fecha 22-09-2020 contra los recibos del IAE (ejercicio 2020) girados por los Ayuntamientos de Benidorm y Orihuela; por diferentes conceptos.

La fecha del acto administrativo dictado, una vez más, se oculta por la Administración en el lateral de la resolución cuando la misma debía ser perfectamente visible con la misma tipografía del resto del acto administrativo.

El acto administrativo impugnado consta aportado por la parte actora junto a su escrito inicial de interposición del recurso contencioso-administrativo (Documento nº 1). El acto administrativo consta asimismo en el expediente administrativo; remitido por la Administración pública digitalizado en formato CD (documento n.º 14 del expediente administrativo; páginas 215 a 221 del mismo).

SEGUNDO.-Fijación de los Hechos que dan lugar al litigio. Planteamiento de la cuestión litigiosa.

La empresa recurrente es titular de dos establecimientos sitios en Benidorm y Orihuela, autorizados ambos como Salas apéndice de su establecimiento principal, sito en la ciudad de Alicante, y que cuentan con las preceptivas habilitaciones administrativas para la practica de juegos de Casino, con sujeción a lo dispuesto en la Ley autonómica 4/1988, de 3 de junio, del Juego de la Comunidad Valenciana (actualmente derogada y sustituida por la Ley autonómica 1/2020, de 11 de junio) y su Reglamento regional de desarrollo, el Decreto 56/2015, de 30 de abril; establecimientos en los que, además de la actividad propia de "Casinos de juego" (epígrafe 9692), se vienen desarrollando las actividades de "Bares de categoría especial (epígrafe 6731), "Entidades de cambio de moneda" (epígrafe 8196), "Máquinas recreativas y de azar (epígrafe 9694) y "Organización y celebración de apuestas deportivas" (epígrafe 9825).



Por la situación de emergencia declarada para la gestión de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, y la consiguiente declaración del estado de alarma, por Orden de la Consejería de Sanidad de la Generalidad Valenciana de fecha 13 de marzo de 2020, así como por aplicación del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, dictado por el actual Gobierno de la nación, todas las actividades desarrolladas en dichos centros quedaron suspendidas desde el 14 de marzo hasta el 21 de junio de 2020 (un total de 99 días), fecha del levantamiento del estado de alarma por el mismo Gobierno que le había decretado (Real Decreto 555/2020, de 5 de junio). La propia declaración del estado de alarma se encuentra pendiente de su enjuiciamiento por parte del Tribunal Constitucional en el momento de redactar esta sentencia.

Pese a no haber podido desarrollar actividad alguna, SUMA-Gestión tributaria, organismo autónomo de la Excm. Diputación Provincial de Alicante en la que los Ayuntamientos de Benidorm y Orihuela tienen cedida la gestión del Impuesto de Actividades Económicas (IAE), notificó un total de 10 liquidaciones para las actividades, epígrafes y por el importe señalados por la parte actora en su demanda.

La parte actora entiende que durante el período de cierre y por imposición normativa, no pudo desarrollar la actividad cuyo mero ejercicio queda gravado con las liquidaciones notificadas, por lo que entiende que dichas liquidaciones deben de minorarse en la parte proporcional correspondiente a los 99 días del 2º trimestre de 2020 en los que los establecimientos de la recurrente situados en Benidorm y Orihuela tuvieron que permanecer cerrados.

Por esta razón la recurrente interpuso, entre los días 22 y 23 de septiembre de 2020 formalizábamos, frente a dichas liquidaciones, los oportunos recursos de reposición; recursos, todos ellos, que han sido desestimados por la resolución de 26 de octubre de 2020, que constituye propiamente el acto administrativo traído a conocimiento de este Juzgado.

TERCERO.-Argumentos utilizados por la Administración demandada. La regulación del IAE.

El hecho de que no se haya planteado prueba por parte de los recurrentes, más allá de las documentales aportadas por cada uno junto con sus escritos de demanda y contestación, así como la propaga prueba documental que constituye el expediente administrativo, hace que estemos ante un SUPUESTO DE ESTRICTA INTERPRETACIÓN JURÍDICA.

Debemos, en primer lugar, señalar la inviabilidad jurídica de los argumentos empleados por la Administración al resolver el Recurso de Reposición. Para ello debemos partir de lo dispuesto en el art. 89.2 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 (TRLRHL), por lo que se refiere al prorrateo de las cuotas del IAE por trimestres naturales en los supuesto de cese en el ejercicio de actividad, con cita del Informe IE0182-20 de la Subdirección General de Tributos Locales de fecha 21 de mayo de 2020 -informe, que huelga decir, ni está publicado en el BOE, ni en modo alguno puede ser considerado fuente de derecho positivo, más allá de una mera instrucción interna-, y en el que la Administración tributaria viene a afirmar que aquellos sujetos que se hubieran visto afectados por el cese de actividad impuesto por la declaración del estado de alarma deberían presentar una declaración de baja en el plazo de un mes desde que dicho cese de actividad se produjo, anudando a ello la afirmación de que, en el supuesto analizado, no consta presentada la baja censal de ninguna de las actividades.

En 2º lugar, en referencia a la Notas Comunes de la División 6ª de la Tarifas del Impuesto:

- a) Respecto de la nota 1ª, relativa al cese de actividad por obras superiores a 3 meses, la reducción debe ser solicitada por el sujeto pasivo y, caso de ser concedida, se podrá solicitar la devolución de ingresos indebidos.
- b) Respecto a la reducción de hasta el 80% de la cuota por obras en la vía pública, dicha reducción debe ser igualmente solicitada, dando lugar nuevamente a una solicitud de devolución de ingresos indebidos, caso de reconocerse la reducción por el Ayuntamiento en función del grado de afectación acreditado.
- c) Que es común a ambas que se realicen obras mayores que requieran la obtención de la perceptiva licencia, y que, en todo caso, ello solo es de aplicación a las Divisiones 6ª y no las actividades incluidas en las divisiones 8ª y 9ª.

Respecto al apartado 4º de la Regla 14 de la Instrucción, relativo a la paralización de industrias por más de 30 días, que dicho apartado solo resulta de aplicación respecto de las causas tasadas expresamente previstas en la norma, previa solicitud del afectado y, en todo caso, sobre actividades industriales, condición que no tienen las actividades desarrolladas por la parte actora.

Sin embargo, los argumentos utilizados por la Administración no pueden ser acogidos de manera favorable. La normativa básica del Impuesto sobre Actividades Económicas se encuentra recogida en los artículos 78 a 91 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.



Con arreglo al artículo 78 de la LRHL, el hecho imponible del IAE "(...) está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas". Por su parte, la regla 2ª de la Instrucción aprobada por el Real Decreto-Legislativo 1175/1990 de 28 de septiembre dispone:

"Regla 2.a Ejercicio de las Actividades Gravadas.

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 artística 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".

Como se desprende de la dicción literal de la norma, el IAE está gravando "(...) el mero ejercicio (...)" de una actividad. Es decir, parte de la consideración según la cual el sólo ("mero") hecho del ejercicio de una actividad ya presupone una riqueza gravable, con independencia de la cuantía en la que esta riqueza se materialice y que será gravada por otros tributos, como son el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre Sociedades.

En palabras del Tribunal Supremo: "la riqueza gravada no se refiere para nada al producto, beneficio o renta derivado del ejercicio de la actividad, sino que está conectado a ese mero ejercicio, que es, por sí, ya, la manifestación de riqueza susceptible de ser gravada". (STS 11 de febrero de 2004 recurso de casación n.º 10749/1998). Por su parte, el Tribunal Constitucional, en su STC 193/2004 de 4 de noviembre, afirma: "(...) basta el análisis de la normativa reguladora del impuesto de actividades económicas para constatar que el citado tributo tiene como hecho imponible «el mero ejercicio en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas» (art. 79 LHL, hoy 78 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Haciendas Locales), determinándose las cuotas tributarias en función del «beneficio medio presunto de la actividad gravada» (base cuarta del art. 86.1 LHL, actual art. 85.1 del texto refundido). En definitiva, puede afirmarse que el citado impuesto pretende gravar la capacidad económica que se concreta en la riqueza potencial puesta de manifiesto por el ejercicio de una actividad económica en un determinado período temporal. Dicho período temporal, en principio, coincide con el año natural (art. 90.1 LHL y 89.1 del texto refundido), de manera que las cuotas tributarias derivadas de aplicar las tarifas del impuesto (arts. 85 y 86.1 LHL, desarrollados por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre se exigen en función de la riqueza potencial que el legislador atribuye al ejercicio de una actividad económica durante un año natural".

De lo expuesto, podemos obtener las dos primeras conclusiones: 1º) El tributo grava el ejercicio de una actividad económica que es el hecho que pone de manifiesto una capacidad económica.

2ª) La riqueza potencial gravable es la que se pone de manifiesto con el ejercicio de la actividad económica durante el año natural.

De este modo, si el hecho imponible del tributo es la realización de una actividad, parece lógico concluir que, en los casos de ausencia de actividad, no se ha producido el hecho imponible y, en consecuencia, no se ha puesto de manifiesto una capacidad económica que se concrete en una riqueza gravable.

Así lo reconoce el Tribunal Constitucional en la sentencia ya citada al referirse a los casos de cese en el ejercicio de la actividad: "(...) carece de toda justificación razonable en la medida en que, como viene a señalar el órgano judicial, al imponer a los sujetos pasivos el impuesto la obligación de soportar, en estos casos en los que sólo se realiza de forma parcial el hecho imponible, la totalidad de la cuota tributaria que correspondería al beneficio medio presunto derivado del ejercicio de una actividad económica durante un año natural, se está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica".

Buena prueba de ello es el hecho de que la propia normativa del IAE prevé reducciones en las cuotas en aquellos casos en los que concurren circunstancias que impiden el desarrollo de la actividad gravada durante la totalidad del año natural. También el Tribunal Constitucional destaca esta circunstancia: "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, 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, «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 (...)"

En efecto, que la exigencia del IAE debe responder a la existencia -e incluso a la intensidad- de la actividad económica gravada es un principio que puede encontrarse en la propia regulación del tributo, que contempla diferentes supuestos en los que el tributo bien no se exige ante la falta de actividad o bien se reduce en función de la minoración de la actividad, tal y como se expone seguidamente.

1.- Supuestos de reducción del tributo ante una menor actividad.

Los supuestos de reducción del tributo ante una menor actividad son los siguientes:

a) Reducción del impuesto por inicio de actividad.

El artículo 88.1.b) y 2.a) de la LRHL prevé que las Ordenanzas municipales contemplen una bonificación de hasta el 50% de la cuota para aquellos que inicien el ejercicio de una actividad profesional o empresarial y durante un plazo de 5 años.

La norma implícitamente da por supuesto que el rendimiento de una actividad no puede ser -por lo general- el mismo en su inicio que después de transcurrido un periodo de tiempo de implantación.

b) Reducción por bajos rendimientos.

El artículo 85 de la LRHL contempla la posibilidad de que, en las tarifas del impuesto, se establezca cuota cero a determinadas actividades o modalidades de éstas por su escaso rendimiento económico.

Por su parte, la Regla 14 de la Instrucción del IAE establece que para los sectores declarados en crisis para los que se apruebe la reconversión de sus planes de trabajo, se modifica su tributación por el impuesto, con objeto de atemperarla a su nuevo ritmo de funcionamiento.

c) Reducción por obras en la vía pública.

En las Notas comunes a la División 6º de las tarifas del impuesto referida a las actividades de Comercio, Restaurantes y Hospedaje, Reparaciones se dispone que: "cuando se realicen obras en las vías públicas que tengan una duración superior a tres meses y afecten a los locales en los que se realicen actividades clasificadas en esta División, que tributen por cuota municipal, los sujetos pasivos podrán solicitar al Ayuntamiento correspondiente una reducción de hasta el 80 por 100 de la cuota, el cual concederá en su caso, atendiendo al grado de afectación de los locales por dichas obras".

2.- Supuestos de no exigencia del impuesto en casos de de inexistencia de actividad.

a) Inexigencia del tributo en los casos de baja en la actividad. El artículo 89 dispone que el impuesto se devenga el primer día del periodo impositivo, que es anual. Pese a que el tributo se devenga el 1 de enero de cada año, en caso de baja por cese 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".

b) Inexigencia del tributo por paralización de la actividad por obras propias. En las Notas comunes a la División 6ª de las tarifas del impuesto referida a las actividades de Comercio, Restaurantes y Hospedaje, Reparaciones se dispone que "cuando en los locales en que se ejerzan actividades clasificadas en esta División, que tributen por cuota municipal, se realicen obras mayores para las que se requiera la obtención de la correspondiente licencia urbanística, y tengan una duración superior a tres meses, siempre que por razón de las mismas permanezcan cerrados los locales, la cuota correspondiente se reducirá en proporción al número de días en que permanezca cerrado el local".

c) Inexigencia del tributo por paralización de la industria.

Por su parte, la Regla 14 de la Instrucción del IAE, bajo la rúbrica "*Paralización de industrias*", 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.

No será de aplicación la reducción antes fijada a las industrias cuya cuota esté regulada según el tiempo de funcionamiento".



CUARTO.-La procedencia de acoger íntegramente las pretensiones de la parte actora. Si a la misma se le ha obligado a cesar en su actividad económica, no puede ser gravada con un impuesto sobre actividades económicas.

La cuestión que plantea la parte actora es la relativa a si es exigible a los obligados tributarios, es decir, a los contribuyentes el IAE por el tiempo en que su actividad ha estado paralizada como consecuencia de las sucesivas normas y sucesivos órdenes emanadas del poder público durante el estado de alarma; y ello partiendo de una premisa previa, que no es otra que la regulación normativa del impuesto no podía contemplar un supuesto tal excepcional como lo es el que nos ocupa, esto es, un cese de actividad impuesto y ordenado al amparo de lo dispuesto en el artículo cuarto, apartados b) y d), de la Ley Orgánica 4/1981, de 1 de junio, de los estados de alarma, excepción y sitio, y que se declara con el fin de afrontar la situación de emergencia sanitaria provocada por el coronavirus COVID-19.

Pretender regular situaciones absolutamente excepcionales de cese de actividad en base a la regulación común de un tributo que lo que grava, precisamente, es el mero ejercicio de una actividad económica, no es más que pretender justificar lo que no tiene la más mínima justificación lógica, y probablemente, no, con toda seguridad, por lo que señala la parte actora en su demanda que deberíamos acudir en esta situación de anormalidad es a la aplicación de un mínimo sentido común, o, al menos, a una aplicación restrictiva de un acto de gravamen, como lo es la exacción de un impuesto, que en su esencia lo que pretende gravar es el mero ejercicio de una actividad económica, generadora de un potencial beneficio susceptible de imposición y, bajo el principio de legalidad en materia tributaria, buscar una solución a una situación en la que se pretende gravar una actividad inexistente en unas condiciones en las que su mero ejercicio resulta materialmente imposible y, por tanto, el beneficio potencialmente gravable es nulo, por no decir que dicha imposición va a recaer, no sobre una potencial renta gravable, si no sobre una situación de pérdidas que se verán inexorablemente incrementadas por esa misma imposición.

Si como hemos señalado antes, el hecho imponible del IAE es el ejercicio de una actividad, si no hay actividad no puede haber hecho imponible y lo contrario implicaría gravar una capacidad económica inexistente, una renta ficticia. Esa conclusión parece todavía más evidente cuando resulta que la falta o disminución de la actividad viene impuesta por el poder público. Resultaría un contrasentido insoportable que el Estado español exigiera el tributo establecido para gravar el normal ejercicio de una actividad que quienes lo gobiernan han decidido prohibir o limitar en su ejercicio ordinario.

Si el IAE no es exigible cuando la actividad se encuentra paralizada por obras mayores decididas y ejecutadas por el propio obligado tributario, *a maiore ad minus* no tiene el más mínimo sentido pensar que, si el IAE no es exigible si es el propio obligado tributario el que decide paralizar su actividad para realizar obras, por el contrario sí lo es si esa paralización no es fruto de su propia decisión, sino que le viene impuesta por el poder público que le exige el tributo, siendo esto una razón clara para que, en el supuesto analizado, resulte absolutamente innecesaria la declaración previa de inactividad por parte del sujeto pasivo del impuesto que, de contrario, parece quererse oponer como motivo de denegación del prorrateo o reducción que interesaba en nuestros recursos de reposición.

Y si, como también se ha expuesto, el IAE no es exigible cuando la actividad se encuentra paralizada por orden 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), tampoco tendría sentido pensar si lo es cuando la actividad se encuentra paralizada por imposición de la Autoridad como consecuencia de una causa ajena de orden catastrófico (pandemia mundial absolutamente extraordinaria) absolutamente ajena al obligado tributario. Lo que en este caso resulta diferencial es el hecho de que la paralización o minoración de la actividad viene impuesta por el propio poder público, lo que le dota todavía de mayor fuerza en la medida en la que, como se decía, resulta un contrasentido carente de todo soporte de razón que el Estado exija un tributo establecido para gravar el normal ejercicio de una actividad que él propio Estado ha prohibido o limitado en su ejercicio ordinario.

En referencia los supuestos a los que se refiere la resolución impugnada, encontramos que no son más que los previstos en la normativa del impuesto, entendemos que no pueden calificarse como exenciones ni como beneficios fiscales, pese a que así hayan sido catalogado, incluso por algunos tribunales de justicia (SAN de 16 de marzo de 2009, Sala de lo Contencioso, dictada en el recurso n.º 187/2998; y Sentencia 16 de Julio de 2008, del Tribunal Superior de Justicia en Galicia, dictada en el recurso n.º 15084/2008).

Y ello es así puesto que, con arreglo al artículo 22 de la LGT 58/2003, las exenciones son supuestos en los que " *a pesar de realizarse el hecho imponible, la Ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal*", que es el pago de la cuota tributaria; cuando en los supuestos analizados, lo que no hay es hecho imponible realizado. Tampoco son beneficios fiscales, entendiendo por tales aquellos casos en lo que, realizándose el



hecho imponible, la ley -por razones de política fiscal- aminora a determinados contribuyentes la carga de un impuesto, reduciendo la base imponible o bien la cuota tributaria.

De este modo, estos supuestos previstos expresamente en la normativa del impuesto como supuestos de no exigencia del impuesto técnicamente deberían calificarse como supuestos de no sujeción, es decir, casos en los que no hay realización del hecho imponible, y que la norma menciona con finalidad meramente aclaratoria o didáctica.

Como dice la LGT 58/2003 en su artículo 20.2: "la ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción". Es decir, el hecho imponible de un tributo se define normalmente de forma positiva, esto es, especificando los hechos, actos o negocios indicativos de capacidad económica que integran el presupuesto de hecho normativo. Ahora bien, la norma tributaria, con objeto de perfilar, explicar y definir mejor el hecho imponible, puede recurrir a la técnica de la mención de supuestos de no sujeción, es decir, de supuestos en los que no hay realización del hecho imponible ni, por ello, nacimiento de la obligación tributaria, y que se especifican en la norma con la finalidad de dotar de mayor claridad a la definición del hecho imponible, evitando dudas en su interpretación.

Ocurre pues que, en los supuestos previstos en la normativa reguladora del IAE, el efecto anudado a su concurrencia no es la inexigibilidad del tributo sino la reducción de su importe. La explicación habría que encontrarla en la mecánica de impuesto que se devenga el primer día del año. Por ello, esos periodos en los que el impuesto no es exigible o no lo es en su totalidad, lo que provocan es una reducción del importe de la cuota del impuesto que se ha devengado ya el primer día del periodo impositivo. Calificados así los supuestos previstos en la normativa del impuesto como supuestos de no sujeción, son dos las preguntas que cabría formularse: ¿es posible apreciar otros supuestos de no sujeción al impuesto aunque no estén previstos expresamente en la normativa del impuesto?, y ¿es posible aplicar la analogía en estos casos?

Y la contestación a ambas preguntas, entendemos, debe ser afirmativa:

1ª) A la primera cuestión podría responderse que la mención de supuestos de no sujeción es una técnica enunciativa didáctica o explicativa para mejor definir el hecho imponible -que es lo relevante- por lo que los supuestos de no sujeción ayudan a entender mejor el hecho imponible pero no lo determinan ni lo agotan. Es decir, puede haber otros supuestos de no sujeción no mencionados expresamente en la norma.

2ª) A la segunda cuestión cabría responder que, en derecho tributario, la analogía no se admite "para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales" (artículo 14 LGT 58/2003). Por tanto, no existiría ningún impedimento para aplicar a los supuestos de no sujeción la técnica de la analogía prevista en el artículo 4 del Código Civil estatal de 1889 (Real Decreto de 24 de julio de 1889) pues: "Procederá la aplicación analógica de las normas cuando éstas no contemplen un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre los que se aprecie identidad de razón".

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, 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, «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). En nuestro caso, lo que resulta además diferencial -y lo hace todavía más merecedor de la no exigencia del impuesto- es el hecho de que la paralización de la actividad viene impuesta por el propio poder público, lo que le dota todavía de mayor fuerza en la medida en la que, como se decía antes, resulta un contrasentido carente de todo soporte de razón que el Estado exija un tributo establecido para gravar el normal ejercicio de una actividad que él mismo ha prohibido o limitado en su ejercicio ordinario.

De lo expuesto, puede concluirse que no es necesario que exista una norma *ad hoc* que específicamente contemple ese exacto supuesto de hecho. Lo contrario sería tanto como decir que un tributo es exigible -aunque no se realice el hecho imponible- mientras no haya una norma especificando que diga que, en ese concreto supuesto, no se ha realizado el hecho imponible.

Por todo ello, apelando incluso, como decíamos, al mero sentido común en una situación de excepcionalidad que nadie podía prever, y por un mínimo principio de justicia tributaria, entendemos que resulta procedente la reducción proporcional de la cuota del IAE que quedaba interesada en los recursos de reposición desestimados por la resolución ahora impugnada, máxime cuando su cuantía no es desdeñable y viene a agravar, más si cabe, la complicada situación que se provoca por una imposición que va a recaer, no sobre una actividad potencialmente generadora de renta susceptible de imposición, sino, directamente, sobre una situación de inactividad que lo único que va a generar son más pérdidas, situación sobre las que difícilmente puede anudarse ese elemental principio de justicia tributaria al que apelábamos.

QUINTO.- Sobre las declaraciones de baja de actividad.

Se afirma de contrario y como motivo de oposición, que en aquellos supuestos en los que los sujetos pasivos se hubieran visto afectados por el cese de actividad impuesto por la declaración del estado de alarma deberían haber presentado una declaración de baja en el plazo de un mes desde que dicho cese de actividad se produjo, afirmación frente a la que, al menos, se deberían tener en cuantas las siguientes consideraciones:

1ª) La primera, evidente y ya apuntada en el Fundamento Jurídico anterior, y es que resultaba totalmente imposible que el legislador hubiera previsto una situación tan excepcional como la que nos ocupa, por lo que pretender aplicar en ella las previsiones normativas de aplicación, valga la redundancia, a situaciones de normalidad, es sacar las cosas de todo contexto, evidentemente, con un único fin, denegar nuestra solicitud.

2ª) La segunda pasa por señalar que, incluso con la actual regulación, la consecuencia de la falta de presentación en plazo de la comunicación del cese o baja de actividad, no es la inaplicación del régimen de reducción de cuotas sino que, cuando la declaración de baja se presenta más tarde del periodo de un mes y se ha iniciado ya otro trimestre, la norma no prevé absolutamente nada sobre este particular, esto es, la regulación positiva no aclara si, en tal caso, el obligado tributario puede acreditar que su fecha de cese en la actividad fue anterior al comienzo del siguiente trimestre.

Por el contrario, el Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, sí regula ese supuesto cuando se trata de ejercicios distintos. El artículo 10 dispone que la declaración de baja "(...) surtirá efecto en la matrícula del periodo impositivo inmediato siguiente", añadiendo continuación que "(...) cuando la fecha que se declare como cese en el ejercicio de la actividad sea de un ejercicio anterior al de presentación de la declaración de baja y ésta se presente fuera del plazo señalado en el artículo 7 de este Real Decreto, dicha fecha de cese deberá ser probada por el declarante".

Como puede apreciarse, la norma en ese caso está admitiendo que, aunque la declaración no se haya hecho en el ejercicio en que se produjo el cese, no se devengue por ello el pago del tributo del ejercicio siguiente, siempre que el obligado tributario acredite que el cese efectivo tuvo lugar en el ejercicio anterior.

En todo caso, respecto a la demandada notificación de baja o cese de actividad, también debería tener muy presente que dichas comunicaciones no son inocuas, pues, por ejemplo, no sería compatible con el ejercicio de la actividad - limitada o no- en todo ese trimestre; podría dar lugar a la pérdida de la posibilidad de solicitar las bonificaciones que los Ayuntamientos vinculadas al mantenimiento de la actividad; o incluso podría tener consecuencias en el IVA ya que, al faltar el alta en el IAE, la Administración podría cuestionar que se estuviera actuando como empresario o profesional a efectos de la deducibilidad del IVA soportado durante el periodo de inactividad o, por ejemplo, podría constituir una causa de no admisión o, en su caso, exclusión, en el registro de devolución mensual del IVA (REDEME), de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 30.3 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del IVA.

SEXTO.- Sentido del pronunciamiento que se lleva al fallo; y otros pronunciamientos procesales accesorios.



Por todo lo anterior procede declarar la ESTIMACIÓN ÍNTEGRA del presente Recurso Contencioso-Administrativo, por ser en el presente caso disconforme a Derecho la actuación administrativa recurrida, según los concretos motivos impugnados y a la vista de las pretensiones efectuadas.

COSTAS: En la Jurisdicción contencioso-administrativa rige, como regla general aplicable a la primera instancia contenciosa el criterio objetivo del vencimiento, (art. 139.1, párrafo 1º, LJCA) por lo que procede imponer expresamente las costas causadas a la Administración demandada. Y al amparo de la posibilidad establecida en el artículo 139.3 LJCA, se señala fija una cantidad máxima a reclamar en concepto de costas, en atención a que las costas se imponen por imperativo legal, y en tales casos este Juzgado de acuerdo con las normas del Il. Colegio Provincial de la Abogacía de Alicante, exige una especial moderación; y que la actividad de las partes se ha referido a motivos sin especial complejidad. Asimismo, y siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, las costas lo serán únicamente respecto a las generadas por el Letrado, excluyendo expresamente las del Procurador (en el caso de que hubiere habido intervención del mismo). A la cantidad que se imponga en concepto de costas habrá de sumarle el correspondiente IVA.

RECURSOS Y DEPÓSITOS: Dado que la cuantía del procedimiento supera la "*summa gravaminis*" de 30.000 euros del art. 81.1.a) LJCA, procede señalar el carácter apelable de la presente sentencia. Ahora bien, la cuantía fijada es la suma de todas las reducciones solicitadas por la parte recurrente; el acto administrativo impugnado resuelve de manera acumulada los recursos contra liquidaciones en materia de IAE de las cuales sólo 3 de las impugnadas superan la cuantía de 30,000 euros: las dos giradas por el epígrafe 9692 (casinos de juego), por importes de 135,632.24 euros y 137,434.54 euros, respectivamente; la girada por el epígrafe 9694 (máquinas recreativas y de azar), por importe de 33,185.63 euros. Solamente estas tres superan el umbral de 30,000 euros, por lo que las restantes quedan firmes en esta misma sentencia, y por razón de la cuantía no cabe dirigir apelación contra los mismos.

En caso de querer interponer el recurso de apelación, el mismo deberá ser presentado en el plazo de QUINCE (15) días ante este mismo Juzgado; para su elevación y -en su caso- resolución, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia en la Comunidad Autónoma; en cuyo caso será preceptivo a tal fin consignar como depósito legal para recurrir, al tiempo de interponer el recurso, la cantidad de 50,00 € (CINCUENTA euros) a ingresar en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones abierta en el Banco de Santander a nombre de este Juzgado, en virtud de lo dispuesto por la Disposición Adicional 15ª.3º LOPJ 6/1985, salvo que concurra alguno de los supuestos de exclusión "*ad personam*" previstos en el apartado 5º de dicha Disposición Adicional.

Vistos los artículos citados, sus concordantes y demás de general y pertinente aplicación;

III. FALLO:

1º) ESTIMAR ÍNTEGRAMENTE el recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por la parte actora.

2º) ANULAR, como consecuencia de lo dispuesto en ordinal anterior, y por resultar disconforme a Derecho, la actuación administrativa que había sido objeto de impugnación judicial, descrita en el Fundamento Jurídico Primero de esta Sentencia, así como las que traen causa de la misma.

3º) RECONOCER Y DECLARAR, como SITUACIÓN JURÍDICA INDIVIDUALIZADA a favor de la parte actora, el derecho de ésta a obtener una reducción proporcional sobre las cuotas de IAE abonados por el período de inactividad impuesto por la Orden de 13 de marzo de 2020 de la Consejería de Sanidad de la Generalidad Valenciana, así como por aplicación del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, hasta el levantamiento del estado de alarma por el Real Decreto 555/2020, de 5 de junio, y en consecuencia, se le reconoce también el derecho a que SUMA-Gestión Tributaria le devuelva la cantidad de OCHENTA Y CUATRO MIL SETECIENTOS DOCE EUROS CON CUARENTA Y CINCO CENTIMOS DE EURO (84.712,45 €) en los que la parte actora ha cuantificado dicha reducción proporcional.

4º) Realizar EXPRESA IMPOSICIÓN DE LAS COSTAS CAUSADAS en esta instancia, que deberán ser soportadas por la Administración demandada; si bien limitando la cuantía máxima a reclamar en concepto de costas a 1.500,00 € (más IVA).

Notifíquese la presente Sentencia a las partes; informándolas que no es firme, y que contra la misma cabe interponer **Recurso de Apelación**.

Asimismo, y conforme establece el art. 104 LJCA, en el plazo de DIEZ (10) días, remítase oficio a la Administración pública demandada y condenada, al que se acompañará el expediente administrativo y testimonio de esta sentencia, a fin de que la lleve a puro y debido efecto, y practique lo que exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo. Hágase saber a la Administración que en el plazo de DIEZ (10) días



deberá acusar recibo de dicha documentación e indicar el Órgano administrativo responsable del cumplimiento del fallo.

Procédase a dejar testimonio de esta sentencia en las actuaciones, y pase el original de la misma al Libro de Sentencias. Una vez que sea declarada la firmeza de la sentencia, devuélvase el expediente a la Administración de origen del mismo.

Así se acuerda y firma electrónicamente.

EL MAGISTRADO TITULAR

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado-Juez que la dicta en el día de la fecha, estando celebrando audiencia pública; Doy fe.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ