

Roj: STS 176/2026 - ECLI:ES:TS:2026:176

Id Cendoj: **28079130022026100012**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **21/01/2026**

Nº de Recurso: **6761/2023**

Nº de Resolución: **36/2026**

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

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **ATS 332/2025,
SJCA 5798/2023,
STS 176/2026**

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 36/2026

Fecha de sentencia: 21/01/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6761/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 13/01/2026

Ponente: Excma. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: PLAZA Nº 15 DE LA SECCION DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL DE INSTANCIA

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 6761/2023

Ponente: Excma. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 36/2026

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente



D. Isaac Merino Jara
D.ª Esperanza Córdoba Castroverde
D. Manuel Fernández-Lomana García
D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos
D.ª Sandra María González de Lara Mingo
D.ª María Dolores Rivera Fraile

En Madrid, a 21 de enero de 2026.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/as Excmos/as. Sres/Sras. Magistrados/as que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 6761/2023, interpuesto por el procurador don Ángel Quemada Cuatrecasas, en representación del **AYUNTAMIENTO DE SABADELL**, contra la sentencia de 5 de julio de 2023, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 15 de Barcelona, en el recurso tramitado como procedimiento abreviado nº 76/2023.

Ha comparecido como parte recurrida el procurador don Miguel Ángel Montero Reiter, en representación de **MIKADO, S.L.U.**.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia de 5 de julio de 2023, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 15 de Barcelona, que estimó el recurso tramitado como procedimiento abreviado nº 76/2023, interpuesto por la representación procesal de la sociedad Mikado S.L.U. frente al Decreto nº 16055/2022 del Ayuntamiento de Sabadell, por el que se inadmitió, por extemporánea, la solicitud de reducción de la liquidación del IAE 2020 -calificada como recurso de reposición- en relación con el Hotel Catalonia Sabadell como consecuencia del cierre gubernativo estatal decretado por la pandemia del Covid-19.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«**FALLO:** Que debo **ESTIMAR**y estimo totalmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal en autos de la entidad Mikado SLU frente a la/s resolución/es administrativa/s referenciada/s en el fundamento de Derecho primero de esta mi resolución, sin expresa condena en costas a la parte recurrida, de tal manera que aquélla/s queda/n anulada/s debiendo reintegrar la demandada a la actora la suma de 2.342,77 euros más intereses legales».

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1. La representación procesal del Ayuntamiento de Sabadell preparó recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringido el artículo 221, apartados 1 y 3, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT»].

2. El juzgado de instancia, por auto de 28 de septiembre de 2023, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, el Ayuntamiento de Sabadell, como recurrente, y la sociedad Mikado, S.L.U., como recurrida, ante esta Sala dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 22 de enero de 2025, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

«[...] Precisar si la emisión de la doctrina sentada en las Sentencias de esta Sala de 30 de mayo de 2023, rec. casación 1602/2022 y 2323/2022, que considera aplicable el régimen de paralización de industrias del apartado 4 de la regla 14 del Real Decreto Legislativo 1175/1990 a los supuestos de 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, permite dejar sin efecto una liquidación firme del Impuesto sobre Actividades Económicas y la devolución de lo ingresado en concepto de cuota de este tributo por la parte proporcional al tiempo en que se cesó en



la actividad en el año 2020, fuera de los procedimientos contemplados en el artículo 221.3 de la Ley General Tributaria .

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación el artículo 221, apartados 1 y 3, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con las sentencias de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2023, rec. casación n.º 1602/2022 y n.º 2323/2022. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA».

2. El procurador don Ángel Quemada Cuatrecasas, actuando en representación del Ayuntamiento de Sabadell, interpuso recurso de casación mediante escrito registrado el 10 de marzo de 2025, que observa los requisitos legales y en el que aduce que, si bien no cuestiona la jurisprudencia de esta Sala -SSTS Sentencias 724 y 725 de 2023- atinente a que en el caso de los establecimientos que tuvieron que cesar temporalmente por la pandemia proceda la reducción de la cuota aplicando el régimen de establecimientos industriales, sin embargo, lo que se plantea en el presente recurso de casación es la incorrección del pronunciamiento de reintegro basado en que concurre al caso un cobro indebido procediendo la devolución de ingresos indebidos.

Señala que el cobro de lo indebido está regulado en el art. 221 LGT que establece las causas tasadas por las que se puede solicitar tal devolución, añadiendo el art. 221.3 LGT que en el caso de liquidaciones o en general actos de aplicación de tributos acaecidos firmes (por transcurso del plazo de recurso contra las mismas), únicamente procede la devolución del cobro indebido instando o promoviendo la previa revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) (revisión de actos nulos de pleno derecho, revocación o rectificación de errores, respectivamente) del artículo 216, y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de la misma norma.

Entiende que la declaración de derecho a devolución contenida en el fallo de la sentencia, fundamentado en la calificación del ingreso como cobro indebido, infringe la LGT "[...] ya que no se da ni ninguno de los casos del apartado 1 del art. 221 ni se da el caso del art. 221.3 para liquidaciones firmes, es decir la existencia de un previo procedimiento de revisión del acto por nulidad de pleno derecho, revocación o rectificación de errores, o recurso extraordinario de revisión".

Deduce como pretensión que el Tribunal fije la siguiente doctrina interpretativa:

"[...] En los supuestos de paralización de actividad y el cierre de establecimiento ordenada por el real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma, a los que resulta aplicable el régimen de paralización de industrias del apartado 4 de la regla 14 del Real Decreto Legislativo 1175/1990 de conformidad con la doctrina sentada en las Sentencias de esta Sala de 30 de mayo de 2023, rec. casación 1602 y 2323/2022, el procedimiento de devolución de ingresos indebidos previsto en el art. 221 LGT no es aplicable a una liquidación firme a efectos de obtener la devolución de la parte proporcional de lo ingresado en concepto de cuota del impuesto de actividades económicas.

Ello por cuanto ni el apartado 1 del art. 221 LGT contempla entre sus supuestos de aplicación (ordinales a, b, c, d), alguno que encaje en el supuesto de las Sentencias de 30 de mayo de 2023, ni el apartado 3 de dicho precepto permite aplicar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos a liquidaciones firmes sin que se haya instado y obtenido previamente su revisión o se haya interpuesto y estimado recurso extraordinario de revisión". (sic).

Termina solicitando a la Sala:

«[...] dicte Sentencia por la que, (i) fije la interpretación de las normas sobre las que el Auto de admisión consideró necesario el pronunciamiento del Tribunal Supremo, en el sentido que postulamos en el Apartado "A" del punto SEGUNDO del presente escrito; (ii) con arreglo a dicha interpretación y a las restantes normas aplicables, declare haber lugar al presente recurso, y casando la Sentencia núm. 269/2023 del Juzgado de lo Contencioso Administrativo núm. 15 de Barcelona, la anule, y (iii) en su lugar dicte Sentencia desestimatoria del recurso contencioso administrativo interpuesto por la mercantil "Mikado, SL", y ello de conformidad con los motivos que se han desarrollado en el apartado "B" del punto SEGUNDO del presente escrito» (sic).

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

El procurador don Miguel Ángel Montero Reiter, en la representación ya acreditada de la sociedad Mikado, S.L.U., emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición registrado el 30 de abril de 2025.

Aduce que es "[...] incontrovertido que el Ayuntamiento de Sabadell cobró un IAE indebidamente a mi representada, por un periodo en el que no se produjo el hecho imponible, y ese cobro fue indebido y contrario a la normativa tributaria".



Alega que "[...] el Tribunal Supremo en sus dos sentencias de 30 de mayo del 2023 apunta diversas vías por las que es posible corregir la liquidación del IAE que contenía un error" y añade que "[...] en cuanto al asunto de la pretendida firmeza de la liquidación y pretendida extemporaneidad del recurso una de las dos sentencias no lo aborda, la 724, puesto que el tema no se plantea. En el caso de la otra, la 725, el Ayuntamiento planteó el tema de la firmeza de la liquidación, pero el Tribunal Supremo lo desestima, dando la razón al contribuyente".

A su juicio, el Tribunal Supremo reconoce que: 1. Hay serias dudas sobre la firmeza, en un caso esencialmente idéntico al que nos ocupa. 2. Sería injusto resolver de manera diferente en base a dicha pretendida o presunta firmeza que tantas dudas le despierta.

Entiende que "[...] en situaciones de excepcionalidad como la del caso que nos ocupa las normas de procedimiento deben interpretarse de una forma que permitan al contribuyente ejercer sus derechos, y que si la administración tiene un plazo de 4 años para rectificar sus errores cuando son en su perjuicio, debería ser ese el plazo de que dispone el contribuyente para rectificar los errores de la administración cuando son en su perjuicio, como ocurre por otro lado en los impuestos que se gestionan a través de autoliquidaciones".

Concluye que lo que procede "[...] es desestimar el recurso y establecer como doctrina que el plazo para impugnar las autoliquidaciones de los impuestos que se gestionan a través de matrícula por parte de los contribuyentes es de 4 años, como ocurre con los gestionados a través de autoliquidación" (sic).

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 5 de mayo de 2025, se dispuso unir el escrito de oposición presentado y que quedase el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 22 de octubre de 2025, se designó ponente a la Excma. Sra. Dª Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 13 de enero de 2026, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación.

1. El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en precisar si la emisión de la doctrina sentada en las Sentencias de esta Sala de 30 de mayo de 2023, rec. casación 1602/2022 y 2323/2022, que considera aplicable el régimen de paralización de industrias del apartado 4 de la regla 14 del Real Decreto Legislativo 1175/1990 a los supuestos de 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, permite dejar sin efecto una liquidación firme del Impuesto sobre Actividades Económicas y la devolución de lo ingresado en concepto de cuota de este tributo por la parte proporcional al tiempo en que se cesó en la actividad en el año 2020, fuera de los procedimientos contemplados en el artículo 221.3 de la Ley General Tributaria.

2. Los hechos del litigio relevantes para su resolución, que resultan del expediente administrativo y que no resultan controvertidos, son los siguientes:

2.1. Entre el 26.03.2020 y 14.05.2020 la sociedad Mikado S.L. tuvo que cesar temporalmente en su actividad de hotel, que llevaba a cabo en el local situado en Pl. Catalunya, 12, de Sabadell, debido a las medidas normativas aprobadas por el Gobierno con relación a la pandemia del COVID-19. En fecha 14.05.2020 reabrió el establecimiento hotelero.

Entre el 1 y el 30 de mayo de 2020, de acuerdo con el anuncio publicado en el Boletín Oficial de la Provincia de Barcelona, se expuso al público la matrícula del Impuesto sobre Actividades Económicas del municipio de Sabadell del ejercicio 2020, donde constaba la sociedad Mikado S.L. en el local situado en Pl. Catalunya, 12, por la actividad de servicio de hospedaje en hoteles y moteles, del grupo 681 de la sección 1ª de las Tarifas del impuesto.

2.2. La liquidación del impuesto correspondiente a todo el ejercicio 2020, se notificó por el Ayuntamiento de forma colectiva a través de la publicación del edicto en el Boletín Oficial de la Provincia de Barcelona el 28 de mayo de 2020.

2.3. Enviado el oportuno aviso de períodos y formas de pago de la liquidación, con fecha final de ingreso en período voluntario el 05.08.20 (docs. 1 y 2 adjuntos a la contestación de la demanda en la instancia), en fecha 20.07.2020 el contribuyente ingresó íntegramente la cuota de dicha liquidación del ejercicio 2020.



2.4.La sociedad Mikado S.L. no interpuso recurso de reposición en plazo contra la liquidación referida.

2.5.Mikado, S.L.U. presentó, el 29 de noviembre de 2022, ante el Ayuntamiento de Sabadell un escrito intitulado "*Solicitud de rectificación de la liquidación del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)*". En dicho escrito se interesaba la reducción proporcional de la cuota del impuesto del año 2020 y consiguiente devolución del importe resultante, como consecuencia de los días en los que el Hotel Catalonia Sabadell, explotado por aquella sociedad, había permanecido cerrado en virtud de la declaración del estado de alarma decretado por el Real Decreto 463/2020.

2.6.El Ayuntamiento de Sabadell calificó el escrito como recurso de reposición y, en atención a la fecha de presentación, acordó inadmitirlo por extemporáneo mediante el Decreto núm. 16055/2022 de 12 de diciembre, con base en el artículo 14.2.c) 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.

2.7.La representación procesal de la sociedad Mikado S.L.U. interpuso recurso contencioso-administrativo - registrado con el núm. 76/2023- frente al Decreto n.º 16055/2022 del Ayuntamiento de Sabadell referido.

Durante la tramitación del recurso contencioso-administrativo recayeron las SSTS 724 y 725, de 30 de mayo de 2023, de las que el juzgado dio trámite de audiencia a las partes.

2.8.El recurso fue estimado íntegramente por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 15 de Barcelona, en sentencia de 5 de julio de 2023, en la que, tras considerar la jurisprudencia recaída en la STS de 30 de mayo de 2023 (rec. 1602/2022), concluye que «con independencia de la fecha de la solicitud actora, lo cierto es que la demandada efectuó un cobro indebido, no habiendo prescrito la acción en reclamación de tal concepto».

En efecto, declara la sentencia en su FJ segundo:

"Sentado lo anterior, y en virtud del principio de carga de la prueba del art 217 LEC, tenemos que no es ajustada a Derecho la resolución impugnada y contraviene el ordenamiento jurídico vía art 48 Ley 39/2015, desde el instante en que la doctrina jurisprudencial (que complementa el ordenamiento jurídico según art 1.6 Cc) antes transcrita es explícita, y tal abono en nuestro caso (devolución del cobro de lo indebido), o el no cobro de la parte proporcional del IAE por parte de la Administración actuante, deriva de una fuente legal, como señalan las referidas STS de 30.5.23 (amén de lo establecido en el propio Cc y LGT 58/03 sobre cobro de lo indebido), por lo que con independencia de la fecha de la solicitud actora, lo cierto y verdad es que la demandada efectuó un cobro de lo indebido, no habiendo prescrito la acción en reclamación de tal concepto. Es por ello que se han de estimar íntegramente las pretensiones actoras, debiendo reintegrar la demandada a la actora la suma por ésta interpelada de 2.342,77 euros, más los intereses legales y todo ello en aplicación de los principios de coherencia y seguridad jurídica, y unificación de la doctrina jurisprudencial, por lo que es de plena aplicación al caso de autos las STS nº 724 y 725/23 de 30 de mayo."

SEGUNDO. Marco normativo.

La resolución del presente recurso hace necesario acudir a la interpretación de las siguientes normas.

1.El artículo 221 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT»], bajo la rúbrica de "Procedimiento para la devolución de ingresos indebidos", dispone que:

«1. El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.
- b) Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.
- c) Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción. En ningún caso se devolverán las cantidades satisfechas en la regularización voluntaria establecida en el artículo 252 de esta Ley.
- d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria.

Reglamentariamente se desarrollará el procedimiento previsto en este apartado, al que será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 220 de esta Ley.

(...)

3. Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos



en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley».

2. Asimismo, hay que tener presente que el artículo 10 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 (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».

3. Adicionalmente, 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".

TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala.

1. Ya se ha expuesto que la cuestión de interés casacional se contrae, en esencia, a determinar si es posible dejar sin efecto una liquidación firme del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) y obtener una rebaja proporcional de la cuota con devolución del exceso, al margen de los procedimientos de revisión contemplados en el artículo 221.3 LGT, sobre la base de la doctrina jurisprudencial fijada en las SSTS de 30 de mayo de 2023 (recs. 1602/2022 y 2323/2022) y otras posteriores, que confirmaron la aplicación del régimen de paralización de industrias de la regla 14, apartado 4º, del Real Decreto Legislativo 1175/1990 a los casos de paralización de actividad y cierre de establecimientos ordenada por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, que declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19.

2. Tal como recoge el auto de admisión, sobre la interpretación y alcance del artículo 221.3 LGT existen diversos pronunciamientos de esta Sala de los que cabe inferir, como parámetro general, que el carácter firme de las liquidaciones impone, cuando se pretenda obtener la devolución de ingresos indebidos derivados de ellas, acudir a los procedimientos de revisión referenciados en dicho precepto.



En efecto, el auto recuerda que sobre el 221.3 de la LGT hay pronunciamientos jurisprudenciales desentrañando su sentido, sentencias de 3 de junio de 2020 (rec. 2607/2018, ECLI:ES:TS:2020:1907 y rec. 5368/2018, ECLI:ES:TS:2020:1752), FJ 3º, en las que fijamos la siguiente doctrina:

«a) El hecho de que el valor catastral resultante de un procedimiento de subsanación de deficiencias (del artículo 18 TRLCI) proyecte sus efectos hacia el futuro en el ámbito puramente catastral no significa que quepa admitir la licitud de una deuda tributaria basada en un valor luego declarado erróneo por la Administración.

b) Que el procedimiento de devolución de ingresos indebidos (art. 221 LGT) es idóneo como instrumento jurídico para recuperar el exceso de lo satisfecho por tales impuestos aquí concernidos -IBI y IIVTNU- cuando, por resolución administrativa posterior a su autoliquidación, el valor catastral sobre cuya base se abonaron resulta disconforme con el valor económico o la realidad física o jurídica de la finca.

c) Que denegar la devolución de lo abonado en exceso, con el argumento de que los valores catastrales se rectifican sin efectos retroactivos, por aplicación del artículo 18 TRLCI, cuando se es consciente de que, como consecuencia del error fáctico de superficie -y, al reducirse ésta, de valor del inmueble- que ha sido rectificado se ha satisfecho una cuota superior a la debida, quebranta el principio de capacidad económica y, si consta - como aquí sucede-, un término de comparación válido, también el principio de igualdad, siempre que el error que se subsana ya existiera en los periodos a que se refieren los ingresos que se reputan indebidos.».

Jurisprudencia que se dictó en supuestos "en los que el carácter firme o no de las liquidaciones quedó fuera del debate. En efecto, en dichas sentencias hacíamos la siguiente precisión:

«e) En el escrito de interposición del recurso -y, es de reconocer, en el propio auto de admisión- parece indicarse que las liquidaciones de ambos impuestos eran firmes, razón por la cual sólo sería concebible la devolución de ingresos indebidos en los términos del artículo 221.3 LGT, que se remite al artículo 216 y éste al 217, ambos de la LGT, pero tal alegato constituye una cuestión nueva únicamente mencionada de forma marginal en el expresado auto, por lo que queda extra muros del ámbito objetivo de la casación, pues ni la sentencia lo aborda, ni se denuncia respecto de ésta incongruencia omisiva alguna por parte de la Administración recurrente en casación, ni el acuerdo que se recurría en la instancia, resolutorio del recurso de reposición frente a otro anterior, alude a la existencia de liquidaciones firmes y consentidas, pues su razón de decidir se funda, exclusivamente, en el efecto irretroactivo de la subsanación que, en beneficio del titular del inmueble, provoca la rectificación del valor catastral, ex artículo 18 TRLCI.»

Se da cuenta también en el auto de que otras sentencias se han pronunciado sobre dicho precepto, SSTS de 18 de mayo de 2020 (rec. 1665/2019, ECLI:ES:TS:2020:973; rec. 1068/2019, ECLI:ES:TS:2020:984; y rec. 2596/2019, ECLI:ES:TS:2020:970), cuya doctrina se ha confirmado y reproducido en otras posteriores, como la sentencia de 9 de febrero de 2022 (rec. 126/2019, ECLI:ES:TS:2022:484), FJ 2.10., en la que se dijo:

«5. Tratándose de liquidaciones firmes -como ahora sucede- el precepto que resulta de aplicación cuando el contribuyente pretende obtener la devolución de lo que ingresó en aplicación de aquéllas es el artículo 221.3 de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor: [...]»

El precepto nos permite una primera aproximación a la primera cuestión que nos señala el auto de admisión, aunque sea de carácter negativo: no es posible una devolución directa, automática del gravamen abonado en aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (declarados parcialmente inconstitucionales), sino que tal devolución debe solicitarse necesariamente a través de alguno de aquellos procedimientos, en el bien entendido de que no cabe, en el caso, acudir al recurso extraordinario de revisión pues, entre los motivos tasados previstos en el artículo 244 de la Ley General Tributaria, no se encuentra la declaración de inconstitucionalidad del precepto legal en que se amparó el acto de liquidación.

[...]

8. En el régimen que -tras la declaración de inconstitucionalidad derivada de la STC 59/2017- resulta aplicable, la actual Ley General Tributaria (artículo 221.3, ya citado) es de una precisión extraordinaria: la devolución de ingresos indebidos solo podrá realizarse "instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley".

[...]

QUINTO. Contenido interpretativo de esta sentencia.

[...]

a) En el ámbito del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes como consecuencia de la declaración



de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, de 11 de mayo, debe efectuarse por los cauces establecidos en el Capítulo II del Título V de la Ley General Tributaria.»

En la línea analizada, añade el auto otros pronunciamientos que versan sobre la posibilidad de impugnar la valoración catastral con ocasión de la impugnación de las liquidaciones del IBI, sentencia de 22 de junio de 2020 (rec. 4692/2017, ECLI:ES:TS:2020:2025) y 9 de febrero de 2022 (rec. 126/2019, en la que se declara:

«PRIMERO. - [...] No consta que [la contribuyente] invocase la revocación de las liquidaciones, esto es, no se ha apoyado en lo dispuesto en el artículo 219 de la Ley General. Simplemente, recuérdese, solicitó la devolución de los ingresos indebidos sin apoyarse en ningún precepto, vgr. 217 o 219 de la Ley General Tributaria.

[...]

CUARTO.- [...] a diferencia de lo que acontece en el proceso que nos ocupa (en el que se pretende la devolución del IBI correspondiente a las liquidaciones firmes de los ejercicios 2010, 2011, 2014 y 2015), en los asuntos resueltos en las sentencias 196/2019, de 19 de febrero (recurso de casación núm. 128/2016), 273/2019, de 4 de marzo (recurso de casación núm. 11/2017) y 443/2019, de 2 de abril (recurso de casación núm. 2154/2017) los contribuyentes habían impugnado en plazo las liquidaciones tributarias giradas por el Ayuntamiento de Badajoz en concepto de IBI por la razón esencial de que en esas mismas liquidaciones se valoraban los inmuebles afectados como urbanos -a tenor de su clasificación catastral- cuando, en realidad, no tenían esa naturaleza.

En definitiva, mientras que en dichos recursos no se impugnaron en la instancia liquidaciones de IBI firmes -como ahora sucede-, ni, por tanto, se planteó si tal firmeza obligaba o no a la hacienda municipal a revisar retroactivamente las liquidaciones ya giradas, en el supuesto que ahora analizamos la cuestión está relacionada con la eventual nulidad de los actos tributarios firmes como consecuencia de una jurisprudencia que ha establecido que, a efectos catastrales, los suelos urbanizables sin planeamiento de desarrollo detallado o pormenorizado deben ser clasificados como bienes inmuebles de naturaleza rústica.

Como señalamos en la Sentencia 528/2019, de 14 de mayo (recurso de casación 3457/2017) en el ámbito del IBI, la revisión de liquidaciones firmes como consecuencia de la necesidad de que el suelo, para ser urbano, cuente con desarrollo urbanístico establecido por instrumento urbanístico apto (exigencia derivada de la jurisprudencia posterior a esas liquidaciones y de la modificación legal efectuada en su aplicación) debe efectuarse por los cauces establecidos en el Capítulo II del Título V de la Ley General Tributaria, lo cual no se ha realizado esta vez.»

No obstante, también recuerda el auto de admisión que, en algunos casos concretos, no ha sido preciso instar tales procedimientos [vid. STS de 21 de diciembre de 2023 (rec. 5519/2022)]. En efecto, esta Sala también declaró en la sentencia cit., que en los supuestos de tributos de gestión compartida, como es el IBI, si como consecuencia de un procedimiento de subsanación de deficiencias del artículo 18 TRLCI, se reduce el valor catastral de un inmueble que afecta a liquidaciones firmes del IBI, es posible solicitar directamente la devolución del ingreso indebido derivado de lo anterior sin instar, respecto de las liquidaciones, un procedimiento de revisión de los previstos en el artículo 221.3 de la LGT.

Todo ello lleva al auto de admisión a la conclusión de que de estos pronunciamientos de la Sala cabe inferir *"como parámetro general, que el carácter firme de las liquidaciones impone, cuando se pretenda obtener la devolución de ingresos indebidos derivados de ellas, acudir a los procedimientos de revisión referenciados en dicho precepto - artículo 221.3 LGT -."*

3. Esta doctrina jurisprudencial no se cuestiona en este recurso. Lo que ocurre es que, no obstante contar con dichos pronunciamientos, la reciente jurisprudencia sobre las implicaciones en el IAE de las limitaciones derivadas de la declaración del estado de alarma [vid. SSTS de 30 de mayo de 2023 (recs. 1602/2022 y 2323/2022) y de 3 de junio de 2024 (rec. 15/2023)] justifica la conveniencia de un nuevo pronunciamiento del Tribunal Supremo que analice los efectos que se desprenden de la misma y, particularmente, complementa la exégesis y proyección del artículo 221 LGT a las liquidaciones firmes de este impuesto en aquel contexto.

En la STS de 30 de mayo de 2023 (rec. 1602/2022) citada, esta Sala ha realizado pronunciamientos relevantes, a los efectos examinados, que procede recordar. En esta (a diferencia de los recursos 2323/2022 y 15/2023), 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. Ahora bien, esa solicitud fue denegada por el órgano gestor -no inadmitida en reposición, y fue el Jurado tributario municipal el que inadmitió a trámite la reclamación formulada contra el acuerdo que denegó, en cuanto al fondo, la solicitud de devolución de ingresos indebidos presentada por la sociedad contribuyente.



Consecuentemente, en aquel recurso, al igual que en el actual, se suscitaba la cuestión de la firmeza de las liquidaciones, declarando la Sala que "[e]n 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", añadiendo en este punto que "[l]o 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", y concluye, en relación con la inadmisión a trámite de la reclamación interpuesta ante el Jurado Tributario, que "[u]na recalificación de la solicitud llevada a cabo por el contribuyente podría haber sido re conducida 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".

4. En el presente recurso, tal como se ha expuesto, la sociedad hoy recurrida, Mikado, S.L.U., presentó el 29 de noviembre de 2022 ante el Ayuntamiento de Sabadell un escrito intitulado "*Solicitud de rectificación de la liquidación del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)*", en el que se interesaba la reducción proporcional de la cuota del impuesto del año 2020 y consiguiente devolución del importe resultante, como consecuencia de los días en los que el Hotel Catalonia Sabadell, explotado por aquella sociedad, había permanecido cerrado en virtud de la declaración del estado de alarma decretado por el Real Decreto 463/2020.

No habiéndose controvertido previamente la licitud de la liquidación de dicho ejercicio por la sociedad, el Ayuntamiento de Sabadell calificó el escrito como recurso de reposición y, en atención a la fecha de presentación, acordó inadmitirlo por extemporáneo mediante el Decreto núm. 16055/2022 de 12 de diciembre, con base en el artículo 14.2.c) 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.

5. La cuestión a dilucidar aquí se contrae a determinar si, durante el periodo afectado por la suspensión absoluta de actividad, en aplicación 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, de aplicación temporal al caso, periodo en el que la hoy recurrida no llevó a cabo ninguna actividad al existir, por mandato de la autoridad, una situación de impedimento absoluto del ejercicio de la actividad por la que se tributa en el IAE, era obligado para el Ayuntamiento recurrente, pese a encontrarnos ante una liquidación firme, explorar cualquier posibilidad jurídica que condujera a la reducción proporcional de la cuota para conseguir una mayor equidad de la carga fiscal, al encontrarnos ante una situación excepcional, irresistible y justificada por la prevalencia de otros valores constitucionales necesitados de protección.

Pues bien, con independencia de que pudo la Administración haber procedido de oficio a devolver el importe resultante de la reducción proporcional de la cuota del impuesto del año 2020, con el fin de ajustar la tributación por el IAE a las circunstancias excepcionales vividas por el COVID, en aquellos casos en que la inactividad fue total, tal como hemos considerado en la sentencia de 30 de mayo de 2023 cit. (rec. casación 1602/2022), lo que evidentemente no hizo, estima la Sala que, una vez presentada la solicitud por el contribuyente, le era exigible al Ayuntamiento, en esa tarea de indagación de alguna posibilidad jurídica que condujera a la equidad de la carga fiscal ante una situación excepcional, acudir al régimen de paralización de industrias -regla 14. Apartado 4º, anexo II del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre- en respuesta a la pretensión de la reducción de la cuota por parte del reclamante.

Esta solución ha sido adoptada por el propio Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) en su resolución de 18 de mayo de 2022 (recurso de alzada nº 00-03084-2022), entre otras, en la que declara:

"[...] 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 [...]."

También ha sido la solución -reducción proporcional de la cuota- acogida por esta Sala en las sentencias citadas [SSTS de 30 de mayo de 2023 (recs. 1602/2022 y 2323/2022) y de 3 de junio de 2024 (rec. 15/2023)], en las que ha establecido la siguiente doctrina jurisprudencial:

"[...] 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".

En efecto, si bien hemos declarado que la razón de reducir la cuota no es la inexistencia de hecho imponible, por ministerio de la ley (art. 78 TRLHL), durante ese periodo de paralización total de la actividad, pues ya se habría producido el devengo (el primer día del periodo impositivo), para un hecho imponible que se extiende a todo el año natural -salvo declaraciones de altas y bajas-, y hemos añadido que "[...] el concepto mismo de hecho imponible -el mero ejercicio de la actividad, que es un hecho permanente o continuado- no es susceptible de fracciones o interrupciones, sin perjuicio del régimen de altas y bajas", sin embargo sí hemos considerado procedente 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. Para ello hemos tenido en cuenta, de un lado, que las circunstancias de imposibilidad absoluta de ejercicio de la actividad encuentran su solución en las reglas de disminución de cuotas en casos de fuerza mayor, conforme al Decreto Legislativo regulador de las tarifas. Y de otro, que no resultaba preciso acudir a la analogía en la aplicación del régimen de paralización de industrias cuando el caso es aquí el mismo y la norma directamente aplicable, pues hay un acto de autoridad, un *factum principis*, por el que la actividad no puede desarrollarse durante un periodo inferior al periodo impositivo

Lo importante es que, por uno u otro camino, y ante una situación excepcional, irresistible y justificada, se llegue a la misma solución: reducción proporcional de la cuota en relación con el tiempo de privación de la posibilidad de ejercicio de la actividad.

Es cierto, también, que se trata de una paralización de industrias *sui géneris* en cuanto que la razón de la dispensa parcial de la cuota, anclada en el principio de capacidad económica, se encuentra prevista en una norma con rango legal, por lo que la prueba de la paralización no es exigible, al nacer de un acto de autoridad



prohibitivo, lo que dispensa también del deber de dar cuenta al Ayuntamiento de las razones de la paralización, pues le son sobradamente conocidas. En consecuencia, la única prueba que resulta exigible para obtener la reducción es si ha habido paralización total de la actividad, cuestión aquí no controvertida.

6.En definitiva, le era exigible al Ayuntamiento, ante una situación excepcional, irresistible y justificada por la prevalencia de otros valores constitucionales más necesitados de protección, pronunciarse sobre si se produjo efectivamente el cese total de la actividad de la hoy recurrida, y, una vez constatado, proceder a la reducción proporcional de la cuota, en relación con el tiempo de privación de la posibilidad de ejercicio de la actividad, acudiendo al régimen de paralización de industrias -regla14. Apartado 4º, anexo II del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre- en respuesta a la pretensión de reducción de cuota presentada por el contribuyente.

CUARTO. Doctrina jurisprudencial que se establece.

La respuesta a la cuestión de interés casacional, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que la doctrina sentada en las Sentencias de esta Sala de 30 de mayo de 2023, rec. casación 1602/2022 y 2323/2022, que considera aplicable el régimen de paralización de industrias del apartado 4 de la regla 14 del Real Decreto Legislativo 1175/1990 a los supuestos de 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, permite dejar sin efecto una liquidación firme del Impuesto sobre Actividades Económicas y la devolución de lo ingresado en concepto de cuota de este tributo por la parte proporcional al tiempo en que se cesó en la actividad en el año 2020, acudiendo al régimen de paralización de industrias -regla 14. Apartado 4º, anexo II del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre- en respuesta a la pretensión de reducción de la cuota por parte del contribuyente, a fin de conseguir la equidad de la carga fiscal ante una situación excepcional, irresistible y justificada por la prevalencia de otros valores constitucionales más necesitados de protección.

QUINTO. Respuesta a las pretensiones suscitadas en casación.

La aplicación al caso de la doctrina referida nos lleva a la desestimación del recurso de casación, debiendo confirmarse la sentencia de instancia, cuyos razonamientos se completan con los realizados en esta resolución.

SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

FALLO

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

Primero.Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo.No haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Ángel Quemada Cuatrecasas, en representación del **AYUNTAMIENTO DE SABADELL**,contra la sentencia de 5 de julio de 2023, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 15 de Barcelona, en el recurso n.º 76/2023.

Tercero.No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.