

Resumen

En este artículo se aborda la actual polémica que afecta al debate sobre la conveniencia de mantener o sustituir el Impuesto sobre Actividades Económicas desde un prisma económico. Concretamente, se evalúa el uso actual del impuesto y algunas de sus posibles alternativas, para acabar manifestándose a favor de su mantenimiento, reformándolo en profundidad para corregir sus disfunciones e integrándolo con la imposición estatal sobre la renta de personas físicas y sociedades.

Palabras clave: IAE, Hacienda local, federalismo fiscal, España.

Abstract

In this article we address the present controversy affecting the debate on the advisability of maintaining or substituting the Tax on Commercial and Professional Activities (IAE) from an economic standpoint. Specifically, we assess the present use of the tax and some of its possible alternatives and in the end we come out in favour of maintaining it, but reforming it in depth to correct its dysfunctions and integrate it into the national personal income and corporation taxes.

Key words: IAE, local finance, tax federalism, Spain.

JEL classification: H70, H25.

IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS: ¿TERAPIA O EUTANASIA?

Javier SUÁREZ PANDIELLO (*)

Universidad de Oviedo

I. INTRODUCCIÓN

EN los últimos tiempos ha arreciado la tormenta sobre la Hacienda local española a la luz de la polémica abierta sobre el futuro del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE). Los motivos de insatisfacción sobre la evolución del IAE son diversos. Las críticas al impuesto han sido generalizadas, tanto desde el ámbito académico, en lo que respecta a sus fundamentos teóricos y a su regulación actual, por cuanto grava el mero ejercicio de actividades independientemente de sus resultados, como desde las esferas política y administrativa, en la medida en que se ha dicho, a mi juicio con cierta exageración, que la configuración de este tributo supone un freno a las iniciativas empresariales y tiende a ralentizar el crecimiento económico.

Parece evidente, por lo tanto, que el malestar generalizado es síntoma de una «enfermedad» que afecta a la segunda fuente de ingresos propios de los municipios, que al tiempo es la única figura tributaria que permite el ejercicio de responsabilidad fiscal a las diputaciones. Ciertamente, ante los síntomas de una enfermedad, parece razonable que el enfermo se ponga en manos del personal sanitario cualificado para tratar de atajar sus achaques y recobrar su salud, lo que, en todo caso, requiere realizar un diagnóstico adecuado de la enfermedad y aplicar, en su caso, la terapia más indicada a tales efectos.

Como muy bien indica el profesor Poveda en un reciente trabajo, la configuración actual del IAE ado-

lece de importantes imperfecciones técnicas susceptibles de ser seriamente criticadas. Así, cuestiones tales como la ambigüedad interpretativa del hecho imponible, la desconexión con el principio de capacidad económica, la presencia de supuestos de doble imposición, la penalización de la inversión y el empleo, la ausencia de versatilidad en los índices de situación o la aparición de «errores de salto» en la aplicación concreta de tributo en alguna actividad, como el alquiler de bienes inmuebles, entre otras (1), ponen de manifiesto dolencias graves en el enfermo que con toda seguridad requieren de acciones «quirúrgicas» (reforma profunda del impuesto), más allá de la mera receta de fármacos de mantenimiento, tendentes únicamente a hacer remitir la sintomatología.

Con todo, y en mi opinión, pese a la gravedad de sus achaques, el enfermo puede ser salvable con una terapia adecuada, y no creo por tanto razonable aplicarle la eutanasia activa, ni siquiera la extirpación de órganos, que le permitan vivir únicamente con el 10 por 100 de su capacidad funcional.

Viene esto a colación por la promesa electoral del partido en el gobierno, según la cual en la presente legislatura se suprimirá el IAE para aproximadamente el 90 por 100 de los contribuyentes. A mi juicio, el partido en el gobierno ha acertado en buena parte del diagnóstico de la enfermedad, pero se equivoca gravemente en su tratamiento.

Ciertamente, como se ha indicado, el IAE tiene problemas. Es un im-

puesto que ya nació lastrado por la herencia del pasado, en la medida en que recoge en sus puntos básicos los fundamentos de las antiguas licencias fiscales y, en lo que respecta al índice de situación, del Impuesto de Radicación, sin haber actualizado convenientemente los elementos tributarios a la luz de los importantes cambios que se han producido en las formas de organización de la actividad económica. Así, se han echado en falta estudios que avalasen la relación entre los elementos tributarios elegidos para calcular las cuotas básicas en las distintas ramas de la actividad y los resultados económicos sectoriales, al tiempo que se han desmarcado de la evolución del impuesto actividades vinculadas a lo que se ha dado en llamar «nueva economía», tales como el teletrabajo o, en general, aquellas que se desarrollan en un espacio virtual (internet), sin sede física asentada en un territorio determinado.

Pues bien, al análisis del presente y del futuro del IAE voy a dedicar las próximas páginas, de acuerdo con el siguiente guión: tras un breve esbozo de las características esenciales de nuestro impuesto y un repaso general a la experiencia reciente de imposición sobre actividades económicas en España, dedicaré un apartado a revisar desde un punto de vista teórico las modalidades o alternativas principales de imposición sobre actividades (*Business Taxation*), y los efectos económicos y de incidencia impositiva esperados de ellas según la literatura financiera, así como algunas referencias relativas a la utilización de la imposición sobre actividades de modo similar al caso español en algunos de los países de nuestro entorno, para concluir con unos comentarios finales que resumen mi postura ante el debate suscitado por el anuncio de su supresión para la mayor parte de los contribuyentes.

II. EL IAE EN ESPAÑA. REGULACIÓN Y UTILIZACIÓN

El IAE español (Impuesto sobre Actividades Económicas) viene regulado en los artículos 79 al 92 de la LRHL, y ha sido el último de los impuestos municipales en entrar en vigor (no lo ha hecho hasta el 1 de enero de 1992). Este impuesto vino a sustituir a las anteriores licencias fiscales (de actividades comerciales e industriales y de actividades profesionales y artísticas), al Impuesto de Radicación, al Impuesto sobre la Publicidad y a la actividad ganadera independiente, antes gravada por la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria. Concretamente, el artículo 79 de la LRHL define al IAE como «... un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio en territorio nacional de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto».

Este precepto legal supone el mantenimiento de la principal fuente de críticas de las cuales eran objeto sus antecedentes inmediatos, cual es el gravamen del *mero ejercicio de actividades*, independientemente de los resultados económicos de las mismas, aún cuando la base cuarta del artículo 86.1 de la Ley establece un techo máximo indicativo al señalar que «las cuotas resultantes de las tarifas del impuesto no podrán exceder del 15 por 100 del *beneficio medio presunto* de la actividad gravada...».

Dado que el límite del 15 por 100 se refiere a sectores de actividad genéricamente considerados y no a sujetos pasivos aislados, puede decirse que, con todo, la independencia de las cuotas respecto de los beneficios de las actividades queda consagrada en el texto legal.

El IAE se configura como un tributo directo, y en consecuencia no

repercutible a persona diferente del sujeto pasivo obligado al pago (sin perjuicio de que un análisis de incidencia efectiva diera otros resultados), y de naturaleza real, que por lo tanto no tiene en cuenta las circunstancias personales del obligado al pago. En la práctica, lo que se ha hecho es elegir como indicador de actividad económica la utilización de factores productivos, por lo que la definición de tipos de actividad y de los distintos *elementos tributarios* tiene especial relevancia a la hora de determinar las deudas tributarias. Aunque, como es lógico, aquí la casuística es la nota predominante, dada la diversidad de actividades sometidas a tributación por el IAE, entre los elementos tributarios más utilizados se encuentran la potencia instalada, el número de obreros, los turnos de trabajo diarios, la población de derecho del municipio, el aforo de locales de espectáculos o la superficie de los locales. En todo caso, dependiendo del tipo de actividad, las tarifas obligan a incluir uno o varios de los elementos tributarios para calcular las cuotas mínimas a satisfacer.

La cuota impositiva que definitivamente tienen que pagar los contribuyentes se determina incorporando (cuando así lo decidan los ayuntamientos respectivos) a las cuotas mínimas fijadas en las tarifas del impuesto (sólo las cuotas municipales, no las provinciales, ni las nacionales, pues en estos casos no cabe la aplicación de incrementos) dos tipos de coeficientes que los ayuntamientos pueden fijar libre y discrecionalmente dentro de una banda fijada legalmente. El primero de estos coeficientes es de tipo general (un coeficiente único para todas las actividades ejercidas en el término municipal), y sus extremos varían en función de la población de derecho del municipio. El segundo, llamado *índice de situación*, implica que los ayuntamientos tienen derecho a fijar sobre las cuotas mínimas o, en su caso, las cuotas modificadas una

CUADRO N.º 1

ESTRUCTURA DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS

CONCEPTO	TOTAL NACIONAL (LIQUIDACIÓN 1998)	
	Millones de pesetas	Porcentaje
1. Impuestos directos	1.261.246	28,64
Impuesto sobre Bienes Inmuebles	665.599	15,11
Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica	210.571	4,78
Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana	111.071	2,52
Impuesto sobre Actividades Económicas	272.948	6,20
Impuestos directos a extinguir	1.057	0,02
2. Impuestos Indirectos	157.977	3,59
Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras	157.401	3,57
3. Tasas y otros ingresos	720.742	16,36
Tasas y precios públicos	525.374	11,93
Contribuciones especiales	24.331	0,55
4. Transferencias corrientes	1.222.219	27,75
5. Ingresos patrimoniales	95.975	2,18
6. Enajenación de inversiones reales	138.880	3,15
7. Transferencias de capital	375.931	8,54
8. Variación de activos financieros	27.807	0,63
9. Variación de pasivos financieros	403.407	9,16
Total general	4.404.189	100,00

Fuente: DGCHT.

escala de índices que pondere la situación física del local en el municipio según la categoría de la calle en que radique, lo cual viene a recoger la filosofía del anterior Impuesto de Radicación, que suponía una mayor capacidad contributiva, *ceteris paribus*, a los contribuyentes que ejercían actividades en locales céntricos en relación con quienes las ejercían en los extrarradios. El artículo 89 de la LRHL señala como límites mínimo y máximo entre los que pueden elegir los ayuntamientos los índices 0,5 y 2 respectivamente, independientemente del tamaño del municipio. Sin embargo, el tamaño sigue siendo relevante a efectos del índice de situación en lo que respecta al número de categorías de calles que se pueden establecer por parte de los municipios con objeto de diferenciar fiscalmente su territorio.

Finalmente, las diputaciones provinciales y las comunidades autónomas uniprovinciales podrán establecer un recargo sobre este impuesto, consistente en un porcentaje único

sobre las cuotas *mínimas*, cuyo tipo no podrá exceder del 40 por 100 (art. 124 de la LRHL). Así mismo, el artículo 87 autoriza a las leyes de Presupuestos Generales del Estado a modificar las tarifas del impuesto y actualizar las cuotas en ellas contenidas.

Respecto al uso que los ayuntamientos han venido realizando del IAE, el cuadro n.º 1 muestra la estructura agregada del presupuesto de ingresos de los municipios españoles para el año 1998, último para el que he dispuesto de información de liquidaciones presupuestarias. Como se ve, en términos cuantitativos, el IAE es el segundo impuesto municipal en importancia, con un peso que es una nada despreciable cantidad, aproximadamente el 20 por 100 de los ingresos procedentes de impuestos municipales (14 por 100 de los ingresos fiscales, incluyendo tasas, contribuciones especiales y precios públicos) y cerca del 7 por 100 del total de ingresos no financieros de los municipios de régimen común (excluidos los vascos

y navarros). Con todo, es evidente que, entre más de 8.000 municipios, su peso relativo es suficientemente heterogéneo como para analizarlo de forma más desagregada. Así, municipios pequeños en los que esté radicada una industria importante pueden beneficiarse de importantes recaudaciones del IAE que les permiten hacer descansar la mayor parte de su presupuesto sobre este recurso, en tanto que probablemente existirá un buen número de pequeñas localidades de ámbito rural en las que la cantidad a recaudar será poco menos que despreciable.

El cuadro n.º 2 muestra los coeficientes de incremento y los índices de esfuerzo fiscal, calculados como ratio entre el coeficiente elegido y el máximo alcanzable, en las capitales de provincia y algunos otros municipios de interés para el año 2000, según la información disponible. La ausencia de una base más amplia de datos nos ha hecho utilizar como fuente principal el *ranking* tributario elaborado por el municipio

CUADRO N.º 2

IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (I)

Orden	Municipio	Coefficiente de incremento	Máximo	Esfuerzo fiscal
1	Barcelona	1,9000	1,90	100,000
2	Girona.....	1,7900	1,80	99,444
3	Palma de Mallorca.....	1,7540	1,90	92,316
4	Valladolid	1,7517	1,90	92,195
5	Tarragona.....	1,7440	1,90	91,789
6	Parla.....	1,7360	1,90	91,368
7	Alcorcón.....	1,7000	1,90	89,474
8	Cuenca.....	1,7000	1,70	100,000
9	Coslada.....	1,6920	1,80	94,000
10	Gijón.....	1,6800	1,90	88,421
11	Alicante.....	1,6700	1,90	87,895
12	Getafe.....	1,6420	1,90	86,421
13	Coruña (La)	1,6400	1,90	86,316
14	Toledo.....	1,6400	1,80	91,111
15	Alcobendas	1,6330	1,80	90,722
16	Murcia.....	1,6200	1,90	85,263
17	Huelva.....	1,6100	1,90	84,737
18	Fuenlabrada	1,6000	1,90	84,211
19	Jaén	1,6000	1,90	84,211
20	Madrid	1,6000	1,90	84,211
21	Málaga.....	1,6000	1,90	84,211
22	Cádiz.....	1,5800	1,90	83,158
23	Móstoles	1,5790	1,90	83,105
24	Santa Cruz de Tenerife	1,5600	1,90	82,105
25	Avilés	1,5500	1,80	86,111
26	San Sebastián de los Reyes	1,5430	1,80	85,722
27	Alcalá de Henares.....	1,5400	1,90	81,053
28	Leganés.....	1,5360	1,90	80,842
29	Bilbao.....	1,5200	1,90	80,000
30	Segovia	1,5200	1,80	84,444
31	Ceuta.....	1,5000	1,80	83,333
32	Sevilla.....	1,5000	1,90	78,947
33	Granada.....	1,4700	1,90	77,368
34	Huesca	1,4700	1,70	86,471
35	Lugo.....	1,4500	1,80	80,556
36	Donostia-San Sebastián	1,4310	1,90	75,316
37	Ávila.....	1,4000	1,70	82,353
38	Soria.....	1,4000	1,70	82,353
39	Valencia	1,3900	1,90	73,158
40	Palencia.....	1,3800	1,90	72,632
41	Torrejón de Ardoz	1,3700	1,80	76,111
42	Zaragoza	1,3600	1,90	71,579
43	Badajoz	1,3500	1,90	71,053
44	Córdoba.....	1,3500	1,90	71,053
45	Guadalajara.....	1,3500	1,80	75,000
46	Teruel.....	1,3380	1,70	78,706
47	Ciudad Real.....	1,3300	1,80	73,889
48	Lleida	1,3300	1,90	70,000
49	Logroño	1,3200	1,90	69,474
50	Palmas de Gran Canaria (Las).....	1,3000	1,90	68,421
51	Pozuelo de Alarcón.....	1,3000	1,80	72,222
52	Santander.....	1,2750	1,90	67,105
53	Almería	1,2700	1,90	66,842
54	Vitoria-Gasteiz.....	1,2700	1,90	66,842
55	Burgos.....	1,2500	1,90	65,789
56	Cáceres	1,2000	1,80	66,667
57	Castellón de la Plana	1,2000	1,90	63,158

de Madrid, el cual incluye a todas las capitales de provincia y municipios de la provincia de Madrid con más de 50.000 habitantes (2). El cuadro n.º 3 resume las principales estadísticas elaboradas a partir del cuadro n.º 2, y el gráfico 1 las representa visualmente. Como se ve, el rango de coeficientes de incremento va desde el 0,89 para Oviedo (que por lo tanto reduce la fiscalidad sobre actividades respecto a las cuotas básicas) hasta el 1,9 de Barcelona (única ciudad que ha llevado hasta el máximo el esfuerzo fiscal de sus contribuyentes).

Sin embargo, como es sabido, la carga que soportan los contribuyentes en materia de IAE no sólo depende del coeficiente de incremento elegido, sino también de los índices de situación aprobados y, en su caso, de las bonificaciones temporales a las nuevas actividades. En este sentido, los cuadros n.ºs 4 y 5 y el gráfico 2 recogen la información relativa a los índices de situación aprobados en los municipios de la muestra para las calles de primera y última categoría, así como la diferencia entre ellas, la cual marca el ámbito de redistribución interna de la carga en el municipio.

Con todo, la visión real de la carga por IAE nos la da la combinación de los dos coeficientes sobre los que el ayuntamiento tiene capacidad de decisión (el de incremento y el de situación). De ahí la inclusión de los cuadros n.ºs 6 y 7 y el gráfico 3, a efectos de comparar los resultados combinados de ambos índices para las calles de primera categoría, lo que nos indica el esfuerzo fiscal máximo de los contribuyentes por IAE. De la introducción combinada del coeficiente de incremento y el índice de situación correspondiente a las calles de primera categoría, cabe destacar que el esfuerzo fiscal medio exigido a los contribuyentes por nuestras capitales apenas supera el 60 por 100 del máximo alcanzable, dentro de un rango que va

CUADRO N.º 2 (conclusión)

IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (I)

Orden	Municipio	Coefficiente de incremento	Máximo	Esfuerzo fiscal
58	Pontevedra	1,2000	1,90	63,158
59	León	1,1810	1,90	62,158
60	Albacete	1,1500	1,90	60,526
61	Salamanca	1,1100	1,90	58,421
62	Zamora	1,1000	1,80	61,111
63	Ourense	1,0000	1,90	52,632
64	Melilla	0,9000	1,80	50,000
65	Oviedo	0,8900	1,90	46,842

CUADRO N.º 3

IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (I).
ESTADÍSTICAS DESCRIPTIVAS

	Coefficiente de incremento	Esfuerzo fiscal
Media	1,4510	78,094
Desviación estándar	0,2180	11,9405
Coefficiente de variación	15,0217	15,2900
Mínimo	0,8900	46,842
Percentil 10	1,1886	62,558
Percentil 20	1,2740	67,053
Percentil 30	1,3404	71,708
Percentil 40	1,3860	75,793
Mediana	1,4700	80,842
Percentil 60	1,5412	83,228
Percentil 70	1,6000	84,678
Percentil 80	1,6400	86,755
Percentil 90	1,7000	91,621
Máximo	1,9000	100,000

desde el 30 por 100 de Castellón hasta el 100 por 100 de Barcelona. En consecuencia, parece claro que el uso del IAE difiere considerablemente entre los distintos municipios, como no podía ser menos, dadas las diferentes perspectivas que los gobiernos locales utilizan para distribuir la carga tributaria entre sus residentes. Además, si dividimos, a falta de información más precisa, su recaudación entre la suma del número de declarantes por IRPF que obtienen rentas empresariales no agrarias y profesionales y el número de declarantes por Impuesto de Sociedades, la «cuota media» así calculada no llega a las 100.000 pesetas por año, lo cual no parece una cantidad exagerada si tenemos en

cuenta la gran dispersión existente igualmente entre contribuyentes.

En suma, para los ayuntamientos el IAE supone una inyección de recursos nada despreciable y que, sin embargo, apenas representa un 0,3 por 100 del PIB, frente al 1,4 por 100 de la *Taxe Professionnelle* francesa, el 1,6 por 100 del *Geberwesteuer* alemán o el 2 por 100 del PIB de las *Non-Domestic Rates* británicas (3), equivalentes europeos a nuestro IAE, lo que debería atemperar las críticas sobre sus eventuales efectos económicos sobre los incentivos.

III. OPCIONES FISCALES PARA LA TRIBUTACIÓN DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS (4)

A la vista de la polémica suscitada sobre el futuro del impuesto, tal vez sería razonable pensar en sus alternativas. Dicho de otro modo, y por seguir con la metáfora médica, ante la sintomatología manifestada, parecería razonable como paso previo a la adopción de decisiones, valorar todos los posibles tratamientos al objeto de elegir el más adecuado, en el bien entendido de que entre tanto debería aplicarse una terapia de mantenimiento tendente a «minimizar el sufrimiento del enfermo», esto es, tratar de atajar con cierta urgencia los principales efectos negativos detectados.

En este sentido, cabe indicar que el gravamen de las actividades económicas por parte de las haciendas locales tiene su fundamento teórico original en el principio del beneficio, sobre la base de la presunción de que existe una cierta proporcionalidad entre el volumen de servicios públicos que favorece a los negocios y la actividad productiva llevada a cabo. Sin embargo, la aproximación a este hecho imponible puede realizarse a través de muy diversas vías (5). En concreto, vamos a analizar en este apartado tres posibles formas de acercarse a la actividad económica como objeto de gravamen por los entes locales, que llevan consigo, evidentemente, distintas implicaciones tanto desde la óptica distributiva o de equidad como desde el punto de vista de la eficiencia. Estas tres alternativas son las siguientes:

a) El *consumo*, lo que llevaría a gravar las ventas realizadas en la localidad.

b) La *renta*, bien manifestada exclusivamente a través de los beneficios empresariales, bien gravando la totalidad de los ingresos percibidos por los ciudadanos.

CUADRO N.º 4

IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (II)

ORDEN	MUNICIPIO	ÍNDICES DE SITUACIÓN		
		Primera categoría	Última categoría	Diferencia
1	Alcobendas.....	2,000	1,100	0,900
2	Alcorcón.....	2,000	1,050	0,950
3	Barcelona.....	2,000	0,500	1,500
4	Córdoba.....	2,000	0,800	1,200
5	Donostia-San Sebastián.....	2,000	1,100	0,900
6	Leganés.....	2,000	1,000	1,000
7	Madrid.....	2,000	0,750	1,250
8	Valencia.....	2,000	0,500	1,500
9	Zaragoza.....	2,000	0,500	1,500
10	Santander.....	1,850	0,750	1,100
11	Alcalá de Henares.....	1,800	0,700	1,100
12	Cádiz.....	1,800	1,300	0,500
13	Coslada.....	1,800	0,900	0,900
14	Getafe.....	1,800	1,000	0,800
15	Lleida.....	1,800	1,000	0,800
16	San Sebastián de los Reyes.....	1,750	0,850	0,900
17	Sevilla.....	1,750	0,750	1,000
18	Tarragona.....	1,750	1,000	0,750
19	Alicante.....	1,700	0,500	1,200
20	Bilbao.....	1,700	1,050	0,650
21	Logroño.....	1,700	1,000	0,700
22	Málaga.....	1,700	0,500	1,200
23	Pozuelo de Alarcón.....	1,700	0,900	0,800
24	Zamora.....	1,700	0,500	1,200
25	Móstoles.....	1,690	0,960	0,730
26	Albacete.....	1,650	0,500	1,150
27	Palmas de Gran Canaria (Las).....	1,640	0,580	1,060
28	Avilés.....	1,600	1,000	0,600
29	Fuenlabrada.....	1,600	0,870	0,730
30	Oviedo.....	1,600	0,800	0,800
31	Palencia.....	1,600	1,000	0,600
32	Torrejón de Ardoz.....	1,600	1,000	0,600
33	Huelva.....	1,590	0,500	1,090
34	Parla.....	1,527	1,119	0,408
35	Coruña (La).....	1,510	0,750	0,760
36	Ciudad Real.....	1,500	1,000	0,500
37	Girona.....	1,500	0,800	0,700
38	Granada.....	1,500	0,900	0,600
39	León.....	1,500	0,500	1,000
40	Murcia.....	1,500	0,800	0,700
41	Santa Cruz de Tenerife.....	1,500	1,100	0,400
42	Teruel.....	1,500	0,500	1,000
43	Valladolid.....	1,500	0,800	0,700
44	Burgos.....	1,400	0,900	0,500
45	Castellón de la Plana.....	1,400	0,950	0,450
46	Lugo.....	1,400	0,800	0,600
47	Ourense.....	1,400	0,850	0,550
48	Pontevedra.....	1,400	0,800	0,600
49	Segovia.....	1,400	0,900	0,500
50	Toledo.....	1,400	1,000	0,400
51	Vitoria-Gasteiz.....	1,350	0,800	0,550
52	Palma de Mallorca.....	1,330	0,830	0,500
53	Almería.....	1,300	0,900	0,400
54	Gijón.....	1,300	0,900	0,400
55	Soria.....	1,300	1,050	0,250

c) La utilización de factores productivos, lo cual podría ser recogido bien a través de tipos diferenciados en un hipotético impuesto sobre la propiedad de los locales afectos a este tipo de actividades, el gravamen de las nóminas de las empresas (utilización del factor trabajo), o bien tomando como índice una ponderación de los diversos factores productivos utilizados, lo que llevaría a gravar a las empresas según dicha utilización.

1. Gravando la actividad a través de las ventas

Una primera forma de acercarse al gravamen de la actividad económica en un municipio es hacerlo a través del consumo de sus habitantes, lo que, generalmente, implica gravar las ventas de las empresas (en sentido amplio) radicadas en el municipio. Tal es el caso de los impuestos locales y estatales sobre las ventas en los Estados Unidos, que constituyen una importantísima fuente de recursos tributarios para sus gobiernos subcentrales.

No obstante, la elección de las ventas como hecho imponible susceptible de utilización por parte de las localidades tropieza con algunos problemas de fondo cuando se pretende articular como tributo respetuoso con los principios de la imposición generalmente admitidos. En efecto, un impuesto local sobre las ventas únicamente podría establecerse sobre la fase minorista, si se quiere respetar el principio de localización o no traslación de la carga tributaria fuera de las fronteras del municipio. Sin embargo, la existencia de un gravamen sobre las ventas, aun en fase minorista, con tipos diferenciados entre localidades próximas (supuesto realista si se pretende respetar el principio de autonomía) llevaría a incentivar fuertemente el arbitraje fiscal a la hora de efectuar las compras, e incluso a la hora de establecerse comercialmen-

CUADRO N.º 4 (conclusión)

IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (II)

ORDEN	MUNICIPIO	ÍNDICES DE SITUACIÓN		
		Primera categoría	Última categoría	Diferencia
56	Badajoz.....	1,200	0,500	0,700
57	Guadalajara.....	1,200	0,800	0,400
58	Huesca.....	1,200	0,700	0,500
59	Cáceres.....	1,122	0,816	0,306
60	Salamanca.....	1,100	0,500	0,600
61	Ávila.....	1,000	1,000	0,000
62	Ceuta.....	1,000	1,000	0,000
63	Cuenca.....	1,000	1,000	0,000
64	Melilla.....	1,000	1,000	0,000
65	Jaén.....	0,900	0,500	0,400

te, entre localidades, como consecuencia de las diferencias en los precios que se derivarían de los distintos tipos de gravamen, lo que, en términos de Due-Mikesell (1983) se conoce como «problema de la frontera de la ciudad» (*border city problem*) (6). Este incentivo a la «competencia fiscal» entre localidades sería para algunos una forma razonable de moderar el crecimiento del sector público (7), mientras que para otros consumiría recursos y tendería a deprimir la recaudación tributaria, con riesgo de empujar a las localidades a buscar otras formas de financiación menos ortodoxas y, por ende, más «peligrosas» en términos financieros. Fórmulas alternativas que paliarían, al menos parcialmente, este problema, si bien a costa de disminuir la autonomía local (y por tanto su corresponsabilidad fiscal), podrían ser establecer *sistemas de participación* en el Impuesto General sobre las Ventas —fase minorista— del gobierno central (IVA en el caso español) o *recargos de tipo uniforme* sobre dicho impuesto para todos los municipios del Estado.

Con todo, en términos de eficiencia, no estaríamos garantizando el «principio de equivalencia fiscal», pues cabe la fundada posibilidad de que una buena parte de la recaudación tributaria proceda de contribuyentes que no son residen-

tes en el municipio (especialmente en las localidades en las que se dé un cierto componente de capitalidad o atractivo comercial) y que, por lo tanto, no se benefician sino en muy escasa medida de los servicios públicos suministrados por éste (8). Por su parte, en términos de equidad, el gravamen general de las ventas es normalmente considerado como regresivo, por cuanto afectará en términos relativos más a las personas situadas en las escalas bajas de renta, dadas sus mayores propensiones media y marginal al consumo.

2. Gravando la actividad a través de la renta

Dos pueden ser las justificaciones de la utilización de la renta como índice de actividad económica desde la óptica local:

- Por una parte, la renta municipal ha sido detectada como una variable con peso decisivo a la hora de medir el grado de urbanización de una localidad, el cual ha sido a su vez detectado como uno de los principales determinantes de las necesidades de gasto local (9), de modo que su gravamen puede ser recomendable para tratar de garantizar el principio de suficiencia en sentido dinámico.

- Por otra parte, es evidente la existencia de una estrecha relación entre actividad económica (y por tanto valor añadido en la producción) y renta, aun cuando se incorpore en la medida de ésta última algo más que la mera remuneración de los factores productivos que intervienen en ella.

En todo caso, puestos a elegir un hecho imponible concreto, se pueden plantear las alternativas de

CUADRO N.º 5

IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (II). ESTADÍSTICAS DESCRIPTIVAS

	ÍNDICES DE SITUACIÓN		
	Primera categoría	Última categoría	Diferencia
Media.....	1,554	0,830	0,724
Desviación estándar.....	0,290	0,205	0,353
Coeficiente de variación.....	18,644	24,675	48,811
Mínimo.....	0,900	0,500	0,000
Percentil 10.....	1,153	0,500	0,400
Percentil 20.....	1,324	0,564	0,442
Percentil 30.....	1,400	0,760	0,510
Percentil 40.....	1,500	0,800	0,600
Mediana.....	1,590	0,850	0,700
Percentil 60.....	1,644	0,900	0,776
Percentil 70.....	1,700	1,000	0,900
Percentil 80.....	1,800	1,000	1,012
Percentil 90.....	2,000	1,050	1,200
Máximo.....	2,000	1,300	1,500

CUADRO N.º 6

IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (III)

Orden	Municipio	C.I. x I.S. (1ª categoría)	Máximo	Esfuerzo fiscal
1	Barcelona	3,8000	3,8000	100,000
2	Alcorcón	3,4000	3,8000	89,474
3	Alcobendas	3,2660	3,6000	90,722
4	Madrid	3,2000	3,8000	84,211
5	Leganés	3,0720	3,8000	80,842
6	Tarragona	3,0520	3,8000	80,316
7	Coslada	3,0456	3,6000	84,600
8	Getafe	2,9556	3,8000	77,779
9	Donostia-San Sebastián	2,8620	3,8000	75,316
10	Alicante	2,8390	3,8000	74,711
11	Valencia	2,7800	3,8000	73,158
12	Alcalá de Henares	2,7720	3,8000	72,947
13	Málaga	2,7200	3,8000	71,579
14	Zaragoza	2,7200	3,8000	71,579
15	San Sebastián de los Reyes	2,7003	3,6000	75,007
16	Córdoba	2,7000	3,8000	71,053
17	Girona	2,6850	3,6000	74,583
18	Móstoles	2,6685	3,8000	70,224
19	Parla	2,6509	3,8000	69,760
20	Valladolid	2,6276	3,8000	69,146
21	Sevilla	2,6250	3,8000	69,079
22	Bilbao	2,5840	3,8000	68,000
23	Fuenlabrada	2,5600	3,8000	67,368
24	Huelva	2,5599	3,8000	67,366
25	Avilés	2,4800	3,6000	68,889
26	Coruña (La)	2,4764	3,8000	65,168
27	Murcia	2,4300	3,8000	63,947
28	Lleida	2,3940	3,8000	63,000
29	Santander	2,3588	3,8000	62,072
30	Santa Cruz de Tenerife	2,3400	3,8000	61,579
31	Palma de Mallorca	2,3328	3,8000	61,390
32	Toledo	2,2960	3,6000	63,778
33	Logroño	2,2440	3,8000	59,053
34	Pozuelo de Alarcón	2,2100	3,6000	61,389
35	Palencia	2,2080	3,8000	58,105
36	Granada	2,2050	3,8000	58,026
37	Torrejón de Ardoz	2,1920	3,6000	60,889
38	Gijón	2,1840	3,8000	57,474
39	Palmas de Gran Canaria (Las)	2,1320	3,8000	56,105
40	Segovia	2,1280	3,6000	59,111
41	Cádiz	2,0540	3,8000	54,053
42	Lugo	2,0300	3,6000	56,389
43	Teruel	2,0070	3,4000	59,029
44	Ciudad Real	1,9950	3,6000	55,417
45	Albacete	1,8975	3,8000	49,934
46	Zamora	1,8700	3,6000	51,944
47	Soria	1,8200	3,4000	53,529
48	León	1,7715	3,8000	46,618
49	Huesca	1,7640	3,4000	51,882
50	Burgos	1,7500	3,8000	46,053
51	Vitoria-Gasteiz	1,7145	3,8000	45,118
52	Cuenca	1,7000	3,4000	50,000
53	Pontevedra	1,6800	3,8000	44,211
54	Almería	1,6510	3,8000	43,447
55	Badajoz	1,6200	3,8000	42,632
56	Guadalajara	1,6200	3,6000	45,000
57	Ceuta	1,5000	3,6000	41,667

gravar los beneficios empresariales en el territorio municipal o gravar el conjunto de las rentas percibidas por los residentes, independientemente de la fuente de la cual procedan. En el primer caso, aunque pudiera parecer que la relación con la actividad económica es mayor, dado que las rentas individuales globalizadas pueden proceder en gran parte de factores utilizados fuera del territorio de referencia, existe un gran número de contraindicaciones técnicas que limitarían severamente la implantación de un impuesto sobre los beneficios empresariales a escala local. Así, a los inconvenientes generales de la imposición sobre sociedades (10), habría que añadir, en lo que al marco estrictamente local atañe, la insalvable dificultad que supone la movilidad interjurisdiccional de carácter fiscal que produciría la diferencia de tributación entre localidades, dado que el factor capital es más fácilmente movilizable que el trabajo, amén de los problemas que supone el delimitar la localización del beneficio de una sociedad que opera en varias corporaciones locales (11).

Por lo que se refiere a la imposición local sobre la renta personal, es éste uno de los instrumentos más analizados en la literatura hacendística reciente, habiendo desplazado gran parte de la discusión sobre el hasta ahora «impuesto rey» de las colectividades locales (impuesto sobre la propiedad). Este tipo de imposición, de amplia tradición en los países nórdicos, podría ser estructurado de muy diversas formas, según se haga coincidir o no con las directrices emanadas de la autoridad estatal, cuyo IRPF constituye el eje central de su tributación. Cualquiera que fuese la estructura elegida (12), la posibilidad de que los ayuntamientos graven la renta de los ciudadanos podría ser valorada positivamente desde los prismas de la autonomía y la perceptibilidad (o internalización de costes). No obstante, cara al cumplimiento de otros prin-

CUADRO N.º 6 (conclusión)

IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (III)

Orden	Municipio	C.I. x I.S. (1ª categoría)	Máximo	Esfuerzo fiscal
58	Jaén	1,4400	3,8000	37,895
59	Oviedo	1,4240	3,8000	37,474
60	Ávila.....	1,4000	3,4000	41,176
61	Ourense	1,4000	3,8000	36,842
62	Cáceres.....	1,3464	3,6000	37,400
63	Salamanca.....	1,2210	3,8000	32,132
64	Castellón de la Plana	1,1400	3,8000	30,000
65	Melilla	0,9000	3,6000	25,000

CUADRO N.º 7

IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (III).
ESTADÍSTICAS DESCRIPTIVAS

	C.I. x I.S. (1ª categoría)	Esfuerzo fiscal
Media	2,2488	60,364
Desviación estándar	0,6033	15,726
Coefficiente de variación.....	26,8270	26,052
Mínimo	0,9000	25,000
Percentil 10.....	1,4304	39,207
Percentil 20.....	1,6960	45,095
Percentil 30.....	1,8755	52,261
Percentil 40.....	2,1304	57,805
Mediana	2,2440	61,389
Percentil 60.....	2,4486	64,436
Percentil 70.....	2,6270	69,133
Percentil 80.....	2,7200	72,989
Percentil 90.....	3,0096	79,301
Máximo	3,8000	100,000

cipios tributarios, quizás el gravamen de la renta por medio de un recargo sobre el impuesto estatal sería la elección más adecuada desde el punto de vista local. Varias serían las ventajas de esta opción:

- Puede estructurarse de modo que *no distorsione la naturaleza personal y progresiva* del impuesto estatal sobre el que se establece.

- Desde la óptica de la *economía*, un recargo no implicaría complicados modelos de declaraciones, ya que se podría recaudar simultáneamente con el impuesto estatal. Sería, por lo tanto, cómodo de recaudar y transparente, en el sentido de que el contribuyente

conoce instantáneamente el importe que debe satisfacer.

- En cuanto a la *flexibilidad*, el impuesto sobre la renta se presenta como un impuesto elástico, en el sentido de que se adapta perfectamente a las cambiantes circunstancias de la economía, evitando los efectos de petrificación existentes en otros impuestos de bases más rígidas.

- Finalmente, con respecto a la *equidad*, al establecerse el recargo sobre un impuesto personal y progresivo, y respetar la naturaleza del impuesto sobre el que se basa, se manifiesta como un tributo acorde con el principio de capacidad de

pago y los principios de equidad (vertical y horizontal) dentro de su territorio.

Sin embargo, a pesar de las innegables ventajas que supone la elección de la renta personal como índice o medida de la actividad económica, y del recargo sobre el IRPF estatal como forma de gravarla por los ayuntamientos, esta figura no está exenta de dificultades. Por resumir en cuatro sus principales inconvenientes, cabe decir que se pueden presentar:

- Problemas derivados del *fraude fiscal*. Obviamente, los recargos sobre el IRPF reproducen las situaciones de fraude que se manifiestan a escala central. Quiere decirse que si en el impuesto estatal existen amplias bolsas de fraude que afectan en mayor medida a las rentas altas, los recargos municipales no harán sino reflejar estos problemas y, por lo tanto, no repartirán justamente la carga tributaria.

- Problemas derivados de la *distribución espacial de la población*. Son éstos problemas que, como analiza en relación con el caso norteamericano Bahl (1984), se originan como consecuencia de la aparición de ciudades-dormitorio en la periferia de las grandes urbes. Básicamente, la cuestión radica en que los municipios con mayores necesidades financieras son a menudo estas ciudades-dormitorio, que suelen tener grandes déficit de equipamientos como consecuencia de la creciente inmigración y que suelen servir de residencia, en su mayoría, a personas de baja renta (obreros industriales y trabajadores no cualificados del sector servicios, principalmente). Por contra, existen también ciudades residenciales mucho más equipadas y con una concentración de residentes de altas rentas mucho mayor. Puestos a establecer recargos como forma supletoria de financiación, serían los primeros municipios quienes propon-

GRÁFICO 1
IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS
(COEFICIENTES DE INCREMENTO)

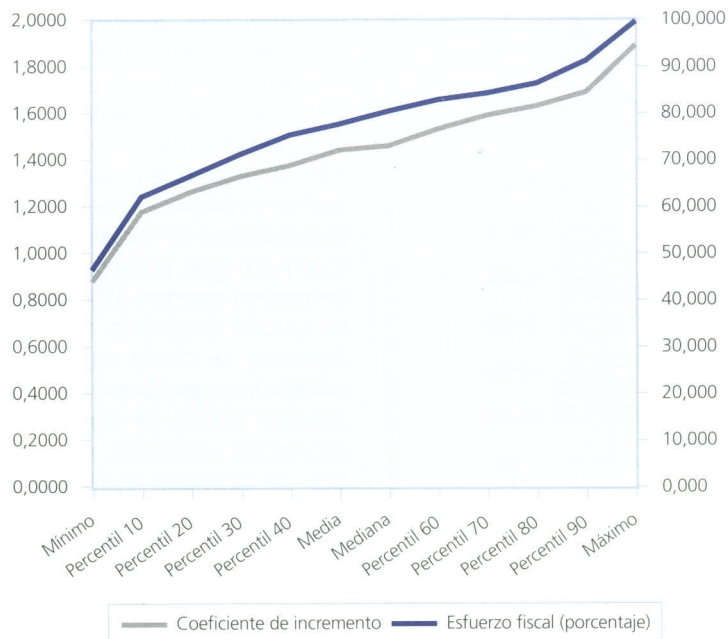
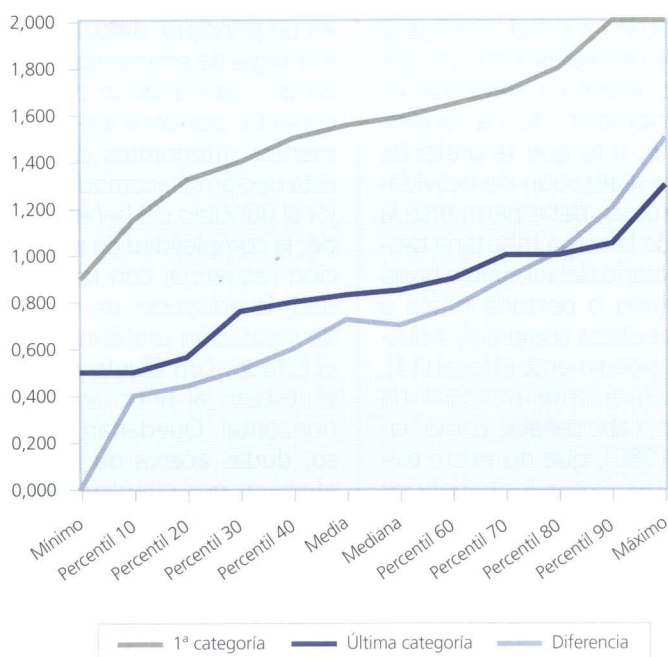


GRÁFICO 2
IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS
(ÍNDICES DE SITUACIÓN)



drían mayores tipos (dadas sus mayores necesidades), con lo cual nuevamente el reparto de la carga tributaria a nivel espacial no sería todo lo equitativo que cabría desear.

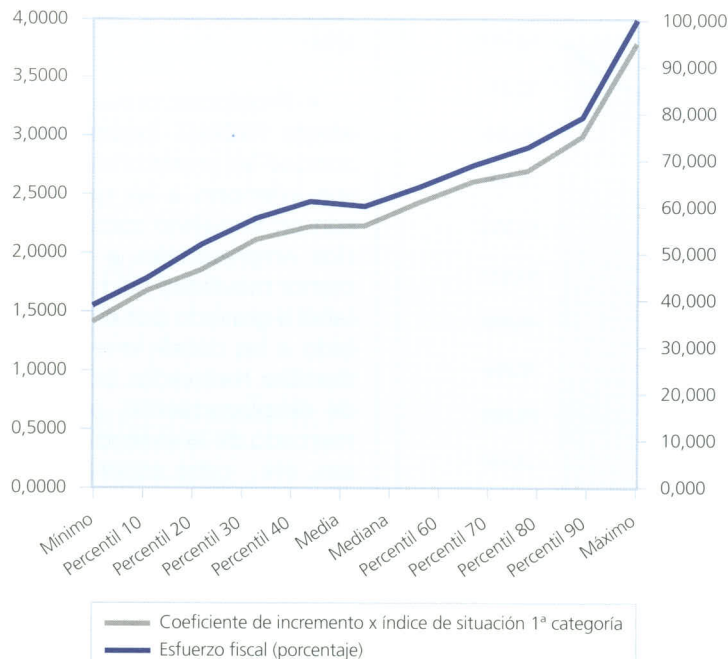
- Problemas enmarcados en el efecto *Tiebout*. Evidentemente, y aunque las previsiones migratorias son inferiores a las que se darían con un impuesto sobre los beneficios empresariales a causa de la menor movilidad del factor trabajo (ahora gravado por el recargo) debido a las condiciones de incertidumbre motivadas por los costes de desplazamiento, precios en el mercado de la vivienda, expectativas, etc., cabe esperar que fuertes disparidades entre los tipos impositivos aplicados en municipios próximos lleven a fenómenos de movilidad interjurisdiccional como respuesta. De ahí que se sugiera a veces la conveniencia de reservar la tributación sobre la renta a jurisdicciones supramunicipales, con objeto de abarcar toda un área de influencia laboral.

- Problemas de *eficiencia en la administración tributaria*, si pretendiéramos que las corporaciones locales gestionasen por sí mismas el tributo, dada la amplitud de la base y la existencia de rentas originadas fuera de la jurisdicción beneficiaria, aun cuando estas dificultades podrían ser soslayadas cediendo la gestión a una administración territorial de ámbito superior (13).

3. Gravando la actividad a través de la utilización de factores

Finalmente, se ha sugerido el gravamen de la mera realización de actividades profesionales, artísticas, comerciales o industriales sobre la base de un argumento amparado en el principio del beneficio, según el cual existiría una cierta proporcionalidad entre el volumen de servi-

GRÁFICO 3
IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS



cios públicos recibidos por los establecimientos de negocios y la magnitud de la actividad económica o productiva desarrollada por dichos establecimientos. Aunque este argumento de proporcionalidad es, cuanto menos, discutible, cabría elegir entre tres procedimientos fundamentales a la hora de establecer un tributo local de este contenido:

- Mediante la integración en un más amplio impuesto sobre la propiedad que lleve a adoptar tipos diferenciales a aplicar a los locales destinados a la realización de actividades económicas.
- Utilizando un impuesto sobre las nóminas (*payroll tax*), como sugiere Musgrave (1983).
- Mediante la adopción de un impuesto que grave la utilización de factores productivos, como índice o medida de la actividad económica realizada por la unidad contribuyente.

El primero de los criterios presenta como ventaja principal una mayor simplicidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, con una previsible mejora en los niveles de economicidad o eficacia operativa y perceptibilidad, ya que el único problema a solventar es el de la valoración de los locales. Obviamente, si lo que se pretende gravar es la realización de actividades económicas, debe permitirse la traslación de la carga tributaria desde el propietario del inmueble hacia el arrendatario o persona (física o jurídica) que utiliza comercial, industrial o profesionalmente el local (14). Como inconveniente principal de este criterio, cabe señalar, como hace Break (1980), que no existe evidencia alguna de que los beneficios recibidos en forma de servicios públicos estén estrechamente vinculados únicamente con este factor productivo.

Por su parte, el segundo es sugerido por Musgrave (1983) como

una forma de tributación perfectamente indicada para las corporaciones locales, dada la relativamente escasa movilidad del factor trabajo, que evitaría problemas como los descritos con anterioridad. Como inconveniente para esta elección, se puede argumentar la amplia utilización que en los países occidentales se hace del impuesto sobre nóminas (cotizaciones sociales) como instrumento para financiar los sistemas públicos de seguridad social, lo cual hace que, en la práctica, exista un escaso margen de maniobra para su uso destinado a otros fines. Además, se da la misma falta de evidencia sugerida para el supuesto anterior acerca de que los salarios abonados utilizados como indicador de actividad económica expliquen por sí solos los beneficios generados por los servicios públicos locales.

Finalmente, el tercero de los criterios resulta sin duda más complejo de diseñar, ya que es preciso integrar los elementos laborales y los componentes del *stock* de activos físicos de capital sobre la base de unas reglas acordes con el fin que se pretende cumplir, lo que puede, en un principio, dificultar el respeto a la regla de economicidad. Sin embargo, cabe esperar que, con una correcta ponderación de los elementos integrantes del impuesto, esta opción se acomode mucho mejor al principio del beneficio. Con todo, la complejidad de esta ponderación requeriría, con toda probabilidad, la adopción de unas normas de valoración uniformes para todo el Estado, con objeto de garantizar el respeto al principio de equidad horizontal. Quedarían, en todo caso, dudas acerca de su incidencia efectiva, por cuanto cabe esperar que quienes realicen actividades económicas (empresarios o profesionales) traten de repercutir el tributo hacia adelante (vía mayores precios de venta de sus productos (bienes o servicios) o hacia atrás (vía menores salarios reales a sus trabajadores,

con lo que, dependiendo de las condiciones de los mercados (las elasticidades de oferta y demanda de productos y factores), el impuesto recaerá finalmente en unos u otros agentes, siendo además posible en ciertos casos la exportación de la carga tributaria fuera de los límites de la jurisdicción que la recauda.

Con todo, si echáramos un vistazo al exterior y nos fijáramos un poco en los países de nuestro entorno, veríamos que, frente a la generalizada utilización del impuesto sobre la propiedad por parte de los gobiernos locales, la imposición sobre actividades económicas presenta una mayor diversidad, de modo que la mayoría de las distintas opciones teóricas examinadas pueden ser encontradas en algún sistema tributario local (15). Así, por ejemplo, en los países nórdicos existe una dilatada experiencia de imposición local sobre la renta, en Norteamérica son los impuestos sobre el consumo los que tienen un mayor peso, en Gran Bretaña tradicionalmente las actividades se gravaron diferencialmente dentro del impuesto sobre la propiedad, y en Francia o Alemania es posible hallar impuestos sobre la actividad basados en la utilización general de factores productivos.

IV. ¿TERAPIA O EUTANASIA?

¿Qué hacemos con el IAE? Básicamente se nos plantean dos grandes opciones susceptibles de ser matizadas con posterioridad.

La primera de ellas es la más traumática: «eutanasia activa». La supresión directa del IAE presenta el interrogante de cómo se las pueden ingeniar las corporaciones locales para suplir la importante recaudación que vienen obteniendo por este recurso. Tres serían las alternativas más obvias.

- Sustituir la recaudación perdida por un incremento en las transfe-

rencias incondicionales del gobierno central o por participaciones territorializadas en la recaudación de otros tributos. A mi juicio, no es ésta una solución satisfactoria, por cuanto minoraría los niveles de responsabilidad fiscal de los gobiernos locales (la parte del gasto público financiada apelando directamente a los contribuyentes del municipio), reduciéndola hasta la nada en el caso de las diputaciones, y alteraría notablemente (sin probar que para mejor) la distribución de la carga tributaria.

- Suprimir sin más el impuesto, sin compensación alguna a los gobiernos locales, bajo la hipótesis de que aún les queda a estos, en la mayor parte de los casos, recorrido para compensar las pérdidas elevando los tipos de otros impuestos locales o, simplemente, ajustando a la baja el gasto. A mi juicio, no es esta una solución *realista*, ni *razonable*. No es realista por cuanto contradice el objetivo manifiesto de profundizar en la descentralización, mediante la aplicación efectiva del principio de subsidiariedad (lo que puede hacer un gobierno próximo, que no lo haga uno alejado) y el desarrollo de pactos locales autónomos. Aunque esta vieja reivindicación lleva camino de convertirse en una de las grandes frustraciones de la democracia (no olvidemos que tras 22 años de Constitución, y, por tanto, de desarrollo del proceso descentralizador, las corporaciones locales siguen teniendo prácticamente el mismo peso relativo dentro del sector público), parece evidente que lo que las localidades necesitan es más cantidad y más versatilidad en sus fuentes de ingresos, y no menos. Por otra parte, tampoco me parece razonable, por cuanto supondría alterar la distribución interna de la carga tributaria de modo poco acorde con las reglas de equidad, al desfiscalizar a una relativamente pequeña parte de la población (empresarios, comerciantes y profesionales) y «so-

cializar» esa pérdida de recaudación, bien reduciendo servicios (menos gasto), bien incrementando la carga fiscal a colectivos más amplios (eventualmente, propietarios —o mejor usuarios, si suponemos de modo más realista la repercusión del IBI— de bienes inmuebles, o conductores).

Aunque este último argumento pudiera parecer contradictorio, dadas las críticas al IAE fundadas precisamente en su escasa, cuando no nula, relación con la capacidad de pago, a mi juicio no lo es tanto si consideramos la fiscalidad como un todo, con el pragmatismo que la situación requiere. Así, la información proporcionada sistemáticamente por las memorias de la Administración Tributaria pone cada vez más de manifiesto cómo en el ámbito estatal la imposición personal recae cada vez en mayor medida sobre las rentas del trabajo y cómo para la determinación de las rentas de actividades económicas (profesionales y empresariales) dos de cada tres contribuyentes utilizan métodos objetivos (coeficientes o módulos), es decir, se renuncia igual que en el IAE a conocer la verdadera cuantía de sus rendimientos. Si a ello añadimos que, siempre según datos de la última *Memoria de la Administración Tributaria* publicada, los rendimientos regulares declarados en el IRPF de las actividades empresariales no agrarias son, como media, de 1.481.748 pesetas, y los de actividades profesionales de 2.165.463 pesetas, no parece que de esas cifras se deduzca que, en general, los profesionales y empresarios individuales estén fiscalmente muy castigados, sin perjuicio de que datos más desagregados pudieran poner de manifiesto resultados diferentes para colectivos concretos.

- La tercera opción sería sustituir al IAE por alguno de los tributos alternativos que hemos visto en el apartado anterior, de los que utili-

zan indicadores de actividad diferentes (consumo o renta, básicamente). Puestos a elegir la solución «eutanásica», ésta me parece la mejor opción, por cuanto mantendría la autonomía y corresponsabilidad fiscal local con algún tributo homologado por la experiencia internacional.

Con todo, yo me manifestaría más partidario de la solución terapéutica, esto es, tratar de solventar los problemas desde dentro del IAE. ¿Qué hacer pues? ¿Con qué terapia tratar al enfermo? En mi opinión, y como adelanté al principio, el IAE requiere de una profunda reforma que elimine, en la medida de lo posible, los principales defectos del actual. Sin embargo, no creo que en las circunstancias actuales un cambio radical de la situación sea recomendable. Si hubiera que optar por alguna de las alternativas antes presentadas, mi propuesta iría por el camino de mantener el IAE como un impuesto que grave la utilización de factores productivos, si bien mejorando sustancialmente la definición de los elementos tributarios, de modo que se evite penalizar directamente el empleo o la innovación tecnológica. Por otra parte, el nuevo IAE debería mantener su función censal y probablemente prescindir de los índices de situación, e incorporar algún mecanismo que permita eliminar situaciones flagrantes de inequidad. Para ello, una opción podría ser vincularlo en alguna medida al IRPF o al Impuesto de Sociedades, de modo que se deje sin tributar temporalmente a las actividades que no hayan puesto de manifiesto resultados positivos. Esto último podría decidirse aplicarlo ya, introduciendo una modificación transitoria en la regulación actual, a modo de anestesia para «calmar los dolores más agudos», mientras se estudia una reforma más profunda. Del mismo modo, si se considera que existen determinados colectivos que sufren altas cargas fiscales, especialmente pequeños comerciantes, una

terapia más adecuada podría ser reducir el importe de sus módulos en el IRPF, con lo que se conseguiría el objetivo de rebajar su fiscalidad, plasmado en el programa electoral del partido en el gobierno, sin menoscabar la autonomía tributaria y, con ello, la corresponsabilidad fiscal de los entes locales. Alternativamente, siempre queda la opción de convertir al IAE en un impuesto «a cuenta» de la imposición estatal (IRPF e Impuesto de Sociedades), permitiendo la deducción de las cuotas básicas del IAE en la cuota de los impuestos estatales mencionados. La deducción en exclusiva de las cuotas básicas impediría el efecto perverso que una deducción de la cuota total generaría, en la medida en que, en este otro supuesto, los ayuntamientos tendrían un claro incentivo a explotar al máximo la fiscalidad por este tributo, pues la deducibilidad plena convertiría en la práctica al IAE en una transferencia incondicional a beneficio de los gobiernos locales. En todo caso, de elegirse la opción de la deducibilidad parcial (sólo cuotas básicas), el coste fiscal de la medida no lo soportaría en exclusiva el gobierno central (promotor de la supresión del IAE), sino que éste coste sería compartido con las comunidades autónomas, salvo que se excluya de la deducción el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Urge, en todo caso, una rápida clarificación de las intenciones del gobierno para con el impuesto, ya que son demasiadas las incertidumbres que pesan sobre el futuro de la Hacienda local, y es bien sabido que la incertidumbre sobre los recursos casa mal con la eficiencia en la gestión.

NOTAS

(*) Este artículo se basa en la ponencia preparada para las *Jornadas Tributarias sobre Financiación de Haciendas Territoriales*, celebradas en Málaga lo largo de los días 23 y 24

de marzo de 2001, organizadas por Gestión Tributaria S.A.M.

(1) Para más detalle, *vid.* POVEDA (2000).

(2) Un análisis parecido, incluyendo otros impuestos locales, puede verse en SUÁREZ PANDIELLO (2000).

(3) *Vid.* DEXIA (1998).

(4) Esta sección está basada en el capítulo 11 de MONASTERIO y SUÁREZ PANDIELLO (1991).

(5) Para análisis teóricos de la imposición sobre las actividades en sus diversas opciones, pueden consultarse los trabajos de DERYCKE y GILBERT (1988), DUE y MIKESSELL (1983), MCLURE (1979) y COMISIÓN LAYFIELD (1982).

(6) *Cfr.* DUE y MIKESSELL (1983: 314).

(7) BRENNAN y BUCHANAN (1980), por ejemplo.

(8) Frente a este argumento, cabría argüir que el atractivo comercial provoca no pocas veces «efectos externos» en el consumo de servicios públicos locales, siendo un impuesto como el analizado una de las formas de internalizarlos, al menos parcialmente.

(9) *Vid.* SUÁREZ PANDIELLO (1988) o SUÁREZ PANDIELLO (1991).

(10) *Vid.* por todos MCLURE (1979).

(11) Para un estudio de la imposición sobre los beneficios de las sociedades en el ámbito subcentral *vid.* MCLURE (1984).

(12) Entre otras opciones teóricas, se puede hablar de impuestos locales absolutamente independientes del central, tipos impositivos locales sobre las mismas bases fijadas para el impuesto central, recargos locales sobre la cuota del impuesto central o simples participaciones territoriales en la recaudación del gobierno central. Evidentemente, las distintas opciones ofrecen criterios de valoración muy diferentes en materias como la autonomía, la perceptibilidad y la eficiencia económica.

(13) *Vid.* BOSCH (1984) para un amplio análisis de los problemas planteados por la tributación local sobre la renta.

(14) Problema aparte sería la previsible traslación del tributo por parte del titular del negocio, bien hacia adelante (a los consumidores de los bienes o servicios comercializados) o hacia atrás (fundamentalmente, a los asalariados que prestan sus servicios en el negocio). Un análisis de incidencia del tipo expuesto nos llevaría a identificar en la práctica esta forma de gravamen con un impuesto sobre las ventas.

(15) Sobre la experiencia comparada en imposición sobre la actividad puede verse el trabajo de OWENS (1992), con un enfoque esencialmente descriptivo, y, en un marco más analítico, los trabajos contenidos en POLA (1991) y en el volumen 5, número 1 (monográfico) de la revista *Environment and Planning C: Government and Policy*, correspondiente al año 1987. Información estadística puede encontrarse en los anuarios sobre fi-

nanciación de administraciones públicas editados por el Fondo Monetario Internacional.

BIBLIOGRAFÍA

- BAHL, R. (1984), *Financing State and Local Government in the 1980s*, Oxford University Press, Oxford.
- BOSCH, N. (1984), *Estudio económico de un impuesto local sobre la renta y de su aplicación a la Hacienda local española*, tesis doctoral, Facultad de CC.EE., Universidad de Barcelona.
- BREAK, G.F. (1980), *Financing Government in a Federal System*, Brookings Institution, Washington, D.C.
- BRENNAN, G., y J. M. BUCHANAN (1980), *The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*, Cambridge University Press, Cambridge.
- COMISIÓN LAYFIELD (1982), *La reforma de las haciendas locales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- DERYCKE, P. H., y G. GILBERT (1988), *Economie publique locale*, Economica, París.
- DEXIA (1998), *Las finanzas locales en los quince países de la Unión Europea*, Dexia, Bruselas.
- DUE, J. F., y J. L. MIKESSELL (1983), *Sales Taxation*, The Johns Hopkins University Press, Baltimore.
- MCLURE, C. E. (ed.) (1979), *Must Corporation Income Be Taxed Twice?*, Brookings Institution, Washington D.C.
- (ed.) (1983), *Tax Assignment in Federal Countries*, Centre for Research on Federal Financial Relations, ANU, Canberra.
- (ed.) (1984), *The State Corporation Income Tax*, Hoover Institution Press, Stanford, California.
- MONASTERIO, C., y J. SUÁREZ PANDIELLO (1998), *Manual de Hacienda autonómica y local*, Ed. Ariel, Barcelona, 2ª edición.
- MUSGRAVE, R.A. (1983), «Who should tax, where and What?», en MCLURE, C.E. (ed.) (1983): 2-22.
- OWENS, J. (1992), «Financing local government. An international perspective with particular reference to local taxation», en KING (1992), *Local Government Economics in Theory and Practice*, Routledge, Londres: 56-86.
- POLA, G. (ed.) (1991), *Local Business Taxation: An International Overview*, C.I.F.R.E.L. Vita e Pensiero, Milán.
- POVEDA, F. (2000), «El Impuesto sobre Actividades Económicas. Razones para su inaplazable reforma», en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*: 569-587.
- SUÁREZ PANDIELLO, J. (1988), «Una estimación de las necesidades de gasto para los municipios de menor dimensión», en *Hacienda Pública Española*, n.º 113: 119-146.
- (1991), *Financiación local: Respuestas a una crisis*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo.
- (2000), «La corresponsabilidad fiscal en las entidades locales», en *PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA*, n.º 83: 208-231.