

Resumen

En este artículo se analiza, dentro del proceso de deterioro sufrido por el impuesto municipal sobre las actividades económicas, la actual situación de pérdida de capacidad recaudatoria y de protagonismo, tras la equívoca y desafortunada reforma sufrida mediante la Ley 51/2002, y ello pese a que se trata de una fuente de gravamen con una gran tradición histórica. Se plantean los principales defectos que concita el impuesto, en todo caso, salvables, y la conveniencia de que la Hacienda local no pierda esta fuente de gravamen, así como la necesidad y urgencia de afrontar inmediatas medidas que impidan la supresión del mismo. Para ello el autor ofrece varias soluciones alternativas, y analiza sus ventajas e inconvenientes desde una perspectiva no solo académica sino también económica y política.

Palabras clave: impuesto sobre las actividades económicas, impuestos locales.

Abstract

This article analyses, from within the deterioration process that the municipal tax on economic activity has suffered, the current situation of a loss of taxing capacity and protagonism, after the mistaken and unfortunate reform caused by the Law 51/2002 and despite the fact that it is a tax source with a great historical tradition. The article discusses the main defects of the reformed tax, which could be corrected, and argues why it is important for the local Tax Office not to lose this local tax revenue. It also stresses the need and urgency to introduce immediate measures to prevent its disappearance. The author offers various alternative solutions and analyses their pros and cons, not only from an academic perspective, but also from an economic and political one too.

Key words: municipal tax on economic activity, municipal taxes.

JEL classification: H71.

¿ES POSIBLE RESUCITAR EL IAE?

Francisco POVEDA BLANCO

Universidad de Alicante

I. INTRODUCCIÓN

CONVIENE expresar que la fiscalidad sobre las actividades económicas goza de amplia tradición en nuestro país. Aunque podría señalarse algún que otro tributo ya en la época de la colonización romana, como la *Centesima rerum venalium*, pagado a modo de contribución por ejercer ciertas profesiones u oficios, en la práctica, las raíces consolidadas y más lejanas del actual Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), se sitúan en el reinado de José Bonaparte, en el año 1810, con la llamada Contribución de Patentes o Patente de Comercio, y en 1824 con el denominado Subsidio de Comercio. La reforma Mon-Santillán de 1845 estableció el Subsidio de la Industria y el Comercio, que más tarde daría paso a la llamada Contribución Industrial. Durante más de un siglo se produjo el arraigo de la fiscalidad sobre la actividad económica en España, no exenta la trayectoria de ciertos cambios normativos, bien para establecer bases reguladoras o para fijar y actualizar tarifas, cuando no para establecer criterios con los que hacer variable la cuota teniendo en cuenta el beneficio.

Refiriéndonos a fechas más cercanas, con la Reforma Tributaria de 1957 se siguió sometiendo a gravamen a las actividades económicas por medio de una cuota fija o de Licencia Fiscal que gravaba el ejercicio de la actividad, complementada con la Cuota por Beneficios, una y otra se integraron en el Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e

Industriales, a la par que las actividades profesionales fueron reconducidas al pago de su propia Licencia Fiscal.

1. Antecedentes en la democracia

La supresión de la imposición de producto a cuenta del impuesto sobre la renta, al aprobarse la Ley 44/1978 del IRPF, motivó la eliminación de la Cuota por Beneficios, no así de las licencias fiscales, que siguieron exigiéndose, atribuyendo a los entes locales su recaudación (1), a la vez que un buen número de municipios españoles también exigían a los ejercientes de estas actividades el Impuesto Municipal sobre la Radicación en función de la superficie del local empleado.

La regulación financiera de las Haciendas locales, reclamada insistentemente al legislador, hubo de esperar a que éste atendiese primero las exigencias y necesidades de otros niveles de gobierno, que, siguiendo una costumbre inveterada, antepusieron su derecho al de los municipios, pese a que éstos cuentan con mucha más riqueza histórica que las comunidades autónomas y el Estado, aunque nunca se haya visto correspondida a nivel financiero. De modo que hasta el año 1988 no se atendieron sus quejas. Se hizo mediante la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas locales y, a resultas de ella, la entrada en vigor del IAE tuvo lugar en 1992, tres lustros más tarde de que se aprobara la primera Ley fiscal de la de-

mocracia española. Conviene recordar, además, que la implantación del IAE fue una derivación apenas novedosa de la fiscalidad anterior y no supuso dádiva alguna para la Hacienda local, antes bien, tuvo el coste derivado de la pérdida de muchos otros impuestos, hoy irre recuperables en la práctica (2).

2. Retoques legislativos y la reforma de la Ley 51/2002

Durante los años transcurridos hasta la reforma de la Ley 51/2002, el IAE, que inicialmente había dado origen a constantes críticas doctrinales por su arcaica estructura y por su distanciamiento del principio de capacidad económica, no fue objeto más que de leves retoques. Con la citada reforma, el impuesto sufrió una importante agresión: no sólo no se modernizó su añeja estructura y la tosquedad de su exigencia, extramuros de los verdaderos indicadores de la capacidad, sino que se le incorporó una heterogénea panoplia de exenciones que puso fin sin paliativo a la tributación de las personas físicas, y se creó el concepto *cifra de negocios* como factor excluyente de su ámbito subjetivo para las entidades mercantiles, que ha sido calificado como inapropiado. Añádase a ello la supresión fáctica para calcular la cuota del elemento tributario *número de obreros* en un gran número de actividades, especialmente las industriales, sin establecer a cambio un elemento sustitutivo, o la eliminación del coeficiente corrector municipal, que prestaba un gran servicio al cumplimiento de los principios de autonomía local y suficiencia financiera; todo ello entre un inventario de errores, a cuyo detalle exhaustivo renuncio por razones de espacio, pese a que su listado asombraría al más incrédulo y escéptico lector.

En particular, sí debo referirme a que los criterios de exención recogidos en la norma pueden ser interpretados como una trasgresión a los principios constitucionales de justicia tributaria: generalidad, equidad y capacidad contributiva. Aun siendo así, a mi entender, es el principio jurídico de igualdad el que resulta peor parado, porque sentencia la norma que la exención es incuestionable cuando el titular de la actividad es una persona física. Se está pontificando en la Ley que, ante dos negocios iguales, cualquiera que sea su dimensión material y su rentabilidad, quedará excluido del pago el titular persona física, sin que dicho beneficio le pueda alcanzar cuando se trate de una entidad. Ni que decir tiene que estamos ante otro fiasco más, si juzgamos el criterio sostenido por la Administración: que la perpetua exención para la persona física cuando es residente no se refleja en igual trato cuando ésta es no residente. Esta particular interpretación legal no podrá nunca prosperar frente a los tribunales de Justicia europeos. Cierra el círculo selector de desatinos el hecho de que la exención para las entidades mercantiles dependa del importe neto de la cifra de negocios, por ser un dato con dudosa vinculación respecto al beneficio, de cálculo en ciertos casos complejo y desconocido para la Administración, por lo que sorprende el rechazo del legislador al rendimiento obtenido, que, contrariamente, no es una cifra ignota a la Administración y constituye el mejor referente de la capacidad contributiva.

En resumen, resulta evidente que tales criterios selectivos enervan el principio de neutralidad, del que aquí parece haberse desentendido el legislador, quien, sin embargo, sí hizo de él un elemento basilar en la aprobación del actual

Impuesto sobre Sociedades, como se declara en su exposición de motivos y queda patente en todo el contexto de la norma.

3. Pérdida de protagonismo

A results de estos graves recortes, licencias y contradicciones técnicas, el impuesto ha pasado, en apenas unos años, de ser el segundo en la jerarquía a ocupar el penúltimo lugar en orden a su capacidad recaudatoria. Sus características apenas si pueden sostener un mínimo alegato sobre su defensa, y el impuesto debe enfrentarse al descrédito que le ocasiona su injusta regulación actual y a la progresiva pérdida de poder recaudatorio, de la que no se han visto resarcidas las corporaciones locales por ser insuficiente la compensación adicional (3) prevista en la disposición adicional 10ª de la Ley 51/2002.

Podemos ver en el cuadro n.º 1 la evolución de la recaudación en cifras expresadas en millones de euros de los últimos años, en términos absolutos, y su posición relativa respecto al conjunto de los cinco impuestos municipales, excluido el IGS por su insignificante aportación, según datos del MEH. Se incorporan los datos correspondientes al IBI, como primer impuesto municipal, que nos permiten observar la citada decadencia.

En los datos del cuadro n.º 1 se observa que mientras el IBI ha tenido en el quinquenio un crecimiento del 44,6 por 100 en el importe global de la recaudación líquida, el IAE ha sufrido una pérdida recaudatoria del 23,8 por 100, pasando desde la segunda posición en capacidad recaudatoria que ocupaba en 2001 y 2002 a la cuarta, o penúltima, a partir del primer año de aplicación de la citada reforma, y muy próximo a la última posición

CUADRO N.º 1

Año	Recaudación IAE	Posición relativa	Recaudación IBI
2001	1.515,06	2º	4.114,83
2002	1.556,45	2º	4.385,00
2003	1.075,68	4º	4.724,19
2004	1.056,45	4º	5.294,26
2005	1.154,69	4º	5.950,20

Fuente: Liquidaciones de Presupuestos de los entes locales. MEH.

ocupada por el IIVTNU, puesto que la recaudación de éste fue en 2005 de 1.125,82 millones de euros, apenas 28,87 millones de euros menos. El demérito sufrido por el impuesto es manifiesto. Téngase en cuenta que en 2001 la recaudación del IAE superaba a la del IIVTNU (664,34 millones de euros) en 850,72 millones de euros, llegando a casi triplicar su recaudación.

El grave anacronismo que en su estructura muestra y su injusto proceder frente al conjunto económico, amén de su decadente protagonismo, le ha llevado a una posición poco vital, como se desprende del título de este trabajo, lo que hace necesario afrontar el análisis sobre si es posible, y en su caso cómo, recuperarlo para las haciendas locales, ya que éstas no pueden permitirse el lujo de su desaparición, entre otras razones porque la exigencia del IAE, como antes de las licencias fiscales, y anteriormente, de las contribuciones industriales, comerciales y profesionales, se encuentra muy arraigada entre los ciudadanos.

Si bien, por razones que a continuación se verán, nos afirmamos sobre la conveniencia de no suprimir la imposición sobre las actividades económicas en el ámbito de la Hacienda local, no se debe ocultar que, en el contexto de la corriente del pensamiento político actual, la voluntad de llevar a cabo constantes rebajas fiscales subyuga a los dirigentes de los princi-

pales partidos políticos. De ello se tienen constantes pruebas, por lo que parece oportuno traer a colación las razones que favorecen su permanencia y que deberían impedir su definitiva supresión.

II. CONVENIENCIA DE LA IMPOSICIÓN LOCAL SOBRE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA

Que nuestro sistema fiscal cuente con la presencia de un impuesto local sobre las actividades económicas no es una singularidad en el ámbito internacional, antes bien la realidad se muestra favorable a la existencia de gravámenes que recaen sobre la actividad económica como impuestos locales, bajo diferentes alternativas (4). La conveniencia de su presencia en nuestro país se apoya no sólo en su capacidad recaudatoria en épocas recientes o en su larga tradición y consolidación en el sistema fiscal, sino en otras razones, de entre las que destacan:

a) Su existencia responde no sólo al principio de capacidad, sino también al del beneficio, porque negocios y profesiones se encuentran entre los conceptos más favorecidos por el gasto local.

b) Su exigencia ofrece seguridad a los entes locales, ya que su configuración y su estructura producen, en general, un rendimiento predecible.

c) Permite materializar el principio constitucional de autonomía a favor de los gobiernos locales, que pueden actuar corrigiendo cuotas y fijando niveles de exención fiscal, a la vez que estableciendo ciertas notas de personalización.

d) Diversifica las fuentes de gravamen municipal, y con ello se puede mitigar la excesiva dimensión de la fiscalidad inmobiliaria.

e) Es el único impuesto municipal que recae sobre las actividades económicas, por lo que su exclusión supondría un retroceso en la proyección de la justicia tributaria.

f) Es el portador del único impuesto provincial, el llamado Recargo Provincial del IAE, que se exige entroncado en él.

g) Desempeña un importante papel censal, actualmente en demérito, aunque podría recuperarse, favoreciendo el control de algunos impuestos estatales y autonómicos, y el de otros tributos municipales, en especial ciertas tasas.

h) Su grado de perceptibilidad por el sujeto pasivo es notable, por lo que responde muy bien al dictado de la corresponsabilidad fiscal.

i) No es de difícil gestión, y se podría alcanzar la unicidad en su ejercicio, favoreciendo el cumplimiento del principio de autonomía municipal.

j) Permite compensar, en parte, la leve fiscalidad de las actividades económicas que recae a través de los impuestos estatales sobre la renta personal: IS, IRPF o IRNR, en comparación con la fiscalidad sufrida por las rentas del trabajo.

k) Sin grandes cambios, podría responder a los principios de finitorios de un buen impuesto local: eficiencia, equidad, simplicidad y suficiencia.

Estas razones, entre otras, abogan para que municipios y provincias consideren irrenunciable el derecho a su pervivencia entre su escaso patrimonio fiscal (5). Si a ello añadimos que no encierra una gran dificultad técnica la supresión de muchos de sus inconvenientes, parece sensato colegir que el legislador debería afrontar con ahínco su reforma.

III. LOS DETERMINANTES DE LA CRISIS

La creación del IAE en 1988 dio pie a múltiples especulaciones y presagios derrotistas. No obstante, tras su general aplicación se disiparon los temores, debido tanto a la moderación legislativa mostrada por el Gobierno con la aprobación de las nuevas tarifas, con módulos y cuotas mesurados, cuanto a los municipios y provincias, que también aprobaron, en general, valores intermedios dentro de los intervalos legales para los factores de modulación: el coeficiente de incremento, índice de situación y recargo provincial.

Prueba de esta moderación es que el coste medio fiscal del impuesto por actividad y contribuyente, antes de la reforma de 2002, era sólo de 570 euros, que el esfuerzo fiscal medio municipal en el año 2001 suponía el 59,22 por 100, y que su peso específico era escaso, tan sólo el 0,3 por 100 del PIB.

Pese a ello, las constantes y recurrentes críticas doctrinales sobre el IAE, que sirvieron de móvil para el comportamiento político, han seguido censurando no ya la

conveniencia de su pervivencia, sobre la que, en general, existe unanimidad, sino múltiples aspectos que concurrían y todavía perduran en él, bien es cierto que en su mayoría solubles y de fácil reforma, entre otros (6):

a) Su restringido ámbito de aplicación, porque, pese a su ambiciosa denominación, el impuesto no grava a todas las actividades, caso de las agrícolas, las ganaderas dependientes, las pesqueras y las forestales. Tampoco a las tres clásicas categorías de actividades económicas, porque la exención a las personas físicas conlleva en la práctica la de las actividades profesionales y artísticas.

b) Se aleja de los postulados más directos del principio de capacidad, toda vez que el factor determinante de la sujeción es el mero ejercicio de la actividad, sin exigir habitualidad ni ánimo de lucro; las cuotas vienen establecidas mediante elementos tributarios en número reducido, cuando no por medio de importes fijos, con escasa concordancia con la capacidad contributiva, y la efectividad del gravamen queda a resultas de una variable —el importe neto de la cifra de negocios— de escasa relevancia, mientras que se renuncia por el legislador al rendimiento de la actividad, que sí representa, contrariamente, una prueba irrefutable de comunión con él. La cuota, que en todo caso resulta positiva, no se altera por el ejercicio de la actividad en mayor o menor grado, desentendiéndose de los turnos de trabajo. Hasta se le acusa de confiscatorio, en aquellos casos en los que del ejercicio de la actividad se desprendan pérdidas o mínimos resultados (7).

c) Con estructura anacrónica y recaudación rígida, ya que no cuenta con base imponible ni tipo

de gravamen, y las tarifas, pese a los más de veinticinco años transcurridos desde su entrada en vigor, sólo se han actualizado en una ocasión (8).

d) Que presta una excesiva y desigual valoración del local en el que se ejerce la actividad: su evaluación encierra una innecesaria complejidad con operaciones de medición de superficie, corrección, bonificación, valoración, cómputo, cuantificación, incorporación, etcétera. Su tratamiento modular es función del volumen de la población del municipio, pero se excluye considerar su mejor o peor situación en el término municipal, mientras que en algunas actividades se prescinde de él como elemento tributario, por entenderse legalmente que, en todo caso, no se emplea, motivando, cuando de facto no es así, una liquidación separada por local indirectamente afecto.

e) El cálculo de la cuota implica una cierta complejidad, pese a que se emplea un modelo de exacción objetivo y modular.

f) No permite el desarrollo del principio de autonomía municipal ni el de suficiencia financiera, debido a la supresión del coeficiente corrector municipal y porque el índice de situación (9) carece de discrecionalidad.

Dichos aspectos negativos, enumerados con insistencia por la doctrina científica, no han impedido ver sus indudables ventajas. No es contradictorio por ello afirmar, sin ambages, la conveniencia de no excluir del ámbito de la imposición local a la tributación sobre las actividades económicas si la opción de continuidad viniese acompañada de una especial transformación que permitiese reparar un buen número de sus defectos, o se decidiera

afrontar otras medidas como vías de solución antes de su irremisible pérdida.

IV. POSIBLES VÍAS DE SOLUCIÓN

De entre las posibles formas de actuación que podrían emprenderse por el legislador para afrontar la reforma de la Hacienda local en lo que atañe a este impuesto, plantearé sólo las que, de modo alternativo y excluyente, permitirían modificar la posición actual del gravamen, contemplando dos líneas de intervención principales:

a) La que tendría su basamento en la supresión de la imposición sobre las actividades económicas. Ello exigiría excluir al IAE y no implantar a cambio ningún otro impuesto recayente sobre dicha fuente de gravamen.

b) La que tomaría como objetivo la conservación de la fiscalidad sobre las actividades económicas, aunque, a sabiendas de su deficiente estado actual, debería afrontarse entendiendo que es imprescindible su mejora.

1. La supresión de la imposición sobre las actividades económicas

La apuesta reformista de los distintos gobiernos, en lo que atañe a la Hacienda central en los últimos años, viene siendo la de rebajar los tipos impositivos de los dos principales impuestos sobre la renta, el IRPF y el IS, alegando que ello no implica minorar el nivel de los ingresos fiscales si se cuenta con una mejor gestión, y también con los efectos favorables de la curva de Laffer. A su vez, las comunidades autónomas, no van a la zaga en la adopción de medidas conducentes a la reducción de la

carga fiscal, con importantes rebajas en la imposición patrimonial y sucesoria, aunque, paradójicamente, a la hora de negociar los cambios en sus Estatutos, sí exigen del Gobierno central un aumento en la participación de los ingresos del Estado.

Frente a esta posición liberal, la Hacienda local no puede permitirse el lujo de perder las pocas fuentes de gravamen con las que cuenta. Además, no todos sus impuestos emplean tipos impositivos —caso del IAE y del IVTM—, ni los que sí los tienen recaen sobre la renta total, por lo que a sus ingresos no les afecta positivamente la conocida curva de Laffer. Así que la rebaja fiscal o la supresión de alguno de sus impuestos provocaría, sin lugar a dudas, una pérdida irrecuperable en su nivel de financiación y en su patrimonio fiscal.

Aun siendo tan patente el perjuicio que se ocasionaría, subyace el riesgo de que el legislador ceda a la tentación de apostar, a costa de las haciendas locales, por la supresión de un impuesto, al que las últimas reformas lo han venido deteriorando progresivamente (10), perjudicando su posición en el sistema, empobreciendo su capacidad recaudatoria y sumergiéndolo en posiciones cada día mayores de inequidad y de quiebra a la justicia tributaria.

Si así se obrase, la medida sólo podría proyectarse bajo dos escenarios completamente diferentes.

1.1. *Supresión sin compensación*

La supresión del IAE, como se ha dicho, supondría una gran pérdida cuantitativa y cualitativa para la financiación local. Un atentado a sus derechos, sin base sustancial alguna que justificara un

derroche sin sentido, un desprecio a un activo patrimonial que cumple un importante servicio a unas instituciones públicas que, de forma incomprensible padecen un sobreexceso de competencias y una endémica escasez de medios financieros. Representaría, al fin, el colofón a la escalada de desaciertos legislativos acarreados sobre él durante las dos últimas décadas.

Pero, además, la supresión de este impuesto, sin procurar a las haciendas locales otro impuesto sustitutivo, u otros instrumentos fiscales, es inimaginable por inadmisibles, de ahí que, en el improbable caso de que prosperase la hipótesis supresora, exigiría el desarrollo de otras medidas con las que, al menos, se pudiese compensar la importante pérdida cualitativa y de recursos, porque, siendo grave la situación de insuficiencia financiera local, se deberían adoptar con urgencia soluciones definitivas a un mal endémico que siempre está a la espera de su inmediata solución. Véase si no, a modo de prueba, las diferentes exposiciones de motivos de cuantas reformas financieras ha sufrido la Hacienda local, en las que, sin excepción, el legislador entona sistemáticamente el *mea culpa* por la permanente desatención a las finanzas locales. Tales actos de contrición, sin embargo, no han servido para que se arbitrasen, en la norma subsiguiente, las medidas adecuadas con las que los municipios pudiesen afrontar con dignidad la recuperación de sus maltrechas arcas frente al crecimiento de sus competencias.

1.2. *Supresión con contrapartidas*

Así que, situados en el escenario, aun no deseable, posible de

la supresión del IAE, hay que aceptar que, como consecuencia, exigiría la adopción de medidas compensatorias mediante posibles actuaciones a favor de la Hacienda local que impidieran la notable pérdida financiera que dicha actuación ocasionaría.

Si se contempla esta situación en el contexto más amplio de la reforma financiera local, cabe sugerir también, bajo una mayor dimensión, distintas medidas que actúen como instrumentos sustitutivos y compensatorios del actual gravamen, o como fórmulas de mejora, en caso contrario, ante el desmesurado crecimiento de las competencias municipales asumidas, sin que hayan de contemplarse como un todo indisoluble, sino como instrumentos alternativos cuya aplicación, en su caso, debería realizarse atendiendo al resultado ofrecido por los correspondientes estudios económicos. Atendiendo a lo expuesto, se sugiere acudir a las siguientes fuentes de financiación:

a) Dentro del ámbito de la Hacienda estatal

Se podría actuar en él para:

— Permitir a las haciendas locales participar en los ingresos obtenidos por el Impuesto sobre Sociedades, especialmente al suprimirse el IAE, porque se trata de un impuesto estatal no compartido y el que se halla más vinculado a las actividades económicas.

— Generalizar la participación en los dos impuestos estatales IRPF e IVA, que en la actualidad sólo disfrutaban algunos municipios.

— Ceder a los municipios el Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de No Residentes.

— Mejorar la participación de los municipios en los ingresos del Estado.

— Incorporar al hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana la plusvalía de la construcción, lo que permitiría gravar la plusvalía total del inmueble, acabando así con una diferenciación artificial: plusvalía del suelo y de la construcción. Esta medida sería razonable porque cuenta con respaldo constitucional (11) y podría adoptarse moderando la presión fiscal total, al permitir la integración del IIVTNU en la imposición personal sobre la renta, para evitar así la doble imposición.

Sin embargo, la aplicación de alguna de las anteriores medidas con ocasión de la pérdida definitiva para las haciendas locales de una fuente de imposición importante y consolidada como el IAE supondría una merma de recursos para la Hacienda central y, en el primero de los casos, tener que compartir con el conjunto de los municipios y provincias un impuesto, como el de sociedades, que debería quedar en el ámbito estatal. A la vez, significaría un paso atrás en el nivel de responsabilidad fiscal y la pérdida de todas las ventajas que la existencia del impuesto suprimido conlleva.

b) En el ámbito de la Hacienda autonómica

También cabría actuar en este nivel:

— Reclamando un mejor cumplimiento del dictado constitucional (artículo 142) por el que se establece que los municipios se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y *de las comu-*

nidades autónomas; con ello, nuestro país se acercaría más al conjunto internacional, en donde la financiación de la Hacienda local proviene en su mayor medida de la Hacienda regional.

— Modificando el destino de parte de la fiscalidad autonómica sobre el automóvil, es decir, cediendo a los municipios el Impuesto Especial sobre Medios de Transporte.

2. La continuidad de la imposición sobre las actividades económicas

Ya he expresado que la línea de actuación más razonable y conveniente exigiría no suprimir la imposición sobre las actividades económicas. Sin embargo, este segundo escenario no debe presuponer la continuidad sin cambios del impuesto actual, antes bien, de adoptarse esta decisión, se debería afrontar sin más demora el conjunto de actuaciones necesarias para suprimir del mismo los importantes defectos que en él concurren, que pueden calificarse de solubles, de ahí que, desde su conocimiento, se plantee la siguiente alternativa.

2.1. Conservar el IAE mejorando su contenido

Sería la medida natural, más cercana y consecuente con la realidad local. Al amparo de las muchas ventajas que conlleva su presencia en el sistema fiscal local, y al socaire de esta decisión, procedería plantear su inmediata reforma y perfeccionamiento.

Con el objeto de perfilar esta alternativa, es preciso dirigir la atención, aunque sin ánimo de exhaustividad, hacia el marco normativo regulador actual, apuntar

los principales defectos y sugerir las posibles medidas de reforma que cabría adoptar, y así lo hacemos.

a) En relación con el hecho imponible

Convendría eliminar la conflictividad que genera la ambigüedad en la actual definición del hecho imponible, lo que se lograría exigiendo que la actividad se deba realizar:

— Con *habitualidad*, acabando con la injusta tradición de exigir el gravamen incluso en los supuestos de acto aislado o unicidad de acto económico (12). Sería, además, una medida coherente con el establecimiento de un umbral de exención importante, y haría innecesaria la exclusión de la operación única de venta al por menor que se regula en el artículo 81.4 del TRLRHL.

— Con *ánimo de lucro*, por coherencia con la voluntad de lograr una mayor proximidad a la capacidad contributiva, y para favorecer el ejercicio del mecenazgo, de apoyo a las iniciativas sociales, humanitarias, culturales, etc., en el ámbito local.

b) Exclusión de ciertas actividades

No es correcto que se niegue en el artículo 78.2 la consideración de actividades empresariales a las agrícolas, las ganaderas dependientes, las forestales y las pesqueras, excluyéndolas del hecho imponible del impuesto, porque en ellas concurren las notas propias de la actividad económica, así que la exclusión del pago del impuesto, que parece conveniente mantener para evitar efectos adversos a la reforma, debería venir

de la mano de la exención, y no como supuestos de «no sujeción».

c) Exención por inicio de la actividad

El artículo 82.1.b, prevé el beneficio de la exención temporal con propósito incentivador para «los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español durante los dos primeros períodos impositivos de este impuesto en que se desarrolle aquella». Como quiera que la cuota del primer período impositivo es prorrateable por trimestres, se incurre en un desigual beneficio fiscal, cuya cuantía sólo depende de la fecha en la que se inicie la actividad: si es en el primer trimestre del año, la exención supone el importe total de la cuota anual, pero, cuando no es así, el beneficio fiscal se ve reducido por cuartas partes, según se avance en los trimestres del año.

Para evitar esta ilógica e injusta discriminación, porque todos los contribuyentes deben recibir el beneficio fiscal en igual medida, con independencia de la circunstancia puntual de la fecha del inicio, bastaría que la norma estableciese el beneficio en término de años, no de períodos impositivos, así:

«los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español quedarán exentos en el pago de la cuota correspondiente a los dos primeros años, computados de fecha a fecha desde el inicio en el desarrollo de aquella».

Asimismo, debería regularse, sin dejar margen al error, el concepto «inicio en el ejercicio de la actividad», precisando el legislador si debe ser considerado de forma global o singular, si se debe

entender con carácter general o particular, y qué supuestos no deben considerarse como inicio de la actividad, por tratarse de cambio de nombre, escisiones, fusiones, etcétera.

d) Otros supuestos de exención controvertidos

Se contienen en el artículo 82.1. c) del TRLRHL las principales exenciones que fueron incorporadas a través de la reforma emprendida por medio de la Ley 51/2002. Es éste el precepto que ha motivado las mayores disfunciones y críticas doctrinales, que exigen su pronta reparación ya que se ha vaciado el ámbito subjetivo y desnaturalizado su contenido. En él se recoge la exención para:

— *Las personas físicas*. En mi opinión, la exención a favor de las personas físicas se contempla con vocación universal, al no precisar requisito ni particularidad alguna, y así se ratifica en la exposición de motivos de la Ley reformadora, en donde se dice textualmente: «se exime del pago del impuesto a todas las personas físicas». Su disfrute sólo exige que la naturaleza del titular de la actividad sea la de persona física. Con ello, se considera en general por la doctrina que se está conculcando el principio de igualdad previsto en el artículo 14 de la CE y se está discriminando a las personas jurídicas. Además, las consecuencias son de más largo alcance, ya que, como resultado de la exención a las personas físicas, se está dando origen de facto a la exclusión en el ámbito del gravamen de las actividades profesionales y artísticas.

— *Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003,*

de 17 de diciembre, *General Tributaria*, que tengan un importe neto de cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros. Para este irregular grupo de contribuyentes la exención exige que se cumpla un solo requisito, vinculado a un nivel determinado de cifra de negocios. En este caso, la exención se sustenta en un concepto distinto, un índice más próximo, aunque distante sin duda, a la capacidad económica, porque con altas cifras de negocio se pueden obtener grandes pérdidas, que hacen entender injusto el pago del impuesto y presumirlo confiscatorio. Por igual razón, en otras actividades, por su elevado margen de rentabilidad, o por la buena gestión, se pueden alcanzar con pequeñas cifras de venta pingües beneficios, que no se verán afectados por el impuesto, justo lo contrario de lo que dicta la razón en la primaria interpretación del principio de capacidad.

— *En cuanto a los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la exención sólo alcanzará a los que operen en España mediante establecimiento permanente, siempre que tengan un importe neto de cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.* Sorprende que, según el criterio administrativo, si el titular de la actividad económica no es contribuyente del IRPF, es decir es «no residente» deberá tributar cuando alcance la cifra de negocios citada, aunque su naturaleza sea la de persona física. Entiendo que no debe ser así, porque la exención para las personas físicas se plantea en la norma sin reparo alguno, sin distinción, ni vinculación al lugar de residencia. Aunque la Administración quiera dar ese sentido a la letra de la Ley en este punto (13), pese a su contradicción con el apartado primero y con la exposición de motivos, se debería considerar que es contra-

ria a la doctrina consolidada del Tribunal de Justicia europeo, que excluye el trato discriminatorio por razones de residencia a los ciudadanos de la Unión (14).

Se ha alegado en defensa del amplio espectro de exenciones del precepto comentado que las medidas se adoptan con el objetivo de ayudar a las pequeñas y medianas empresas (15), pero no cabe duda de que no puede sostenerse que la naturaleza societaria es privativa de las grandes empresas, ni tampoco podría afirmarse con certeza que en ningún caso una gran empresa puede ser de titularidad individual. En consecuencia, la medida es perjudicial para el ejercicio de la libre competencia y, por ello, contraria al principio económico de neutralidad, suponiendo una alteración a la equidad en la aplicación del impuesto.

En resumen, debería proporcionarse un trato igualitario en el ámbito de la exención a todos los sujetos pasivos. Esto se puede lograr fijando un factor de exención común a todos ellos, preferiblemente muy próximo a la capacidad económica del contribuyente, y ¿qué concepto mejor que el basado en el nivel de los rendimientos obtenidos por el sujeto pasivo en el conjunto de sus actividades? Si en la Ley se estableciera como umbral de exención un importe de beneficios, quienes estuviesen por debajo de él disfrutarían de la exención cuantitativa, cualquiera que fuese su condición, persona física o jurídica, y con independencia de cuál fuese su residencia fiscal.

Abundando en la bondad como factor selectivo del rendimiento económico obtenido por el titular de la actividad, es indudable, porque se trata de un dato conocido, que se declara por el contribuyente en el principal im-

puesto sobre la renta al que se somete —IRPF, IS o IRNR—, y su cuantía se obtiene de acuerdo con los criterios previstos en la Ley, es decir, por estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades, o por estimación objetiva. Su conocimiento no requiere de complicados cálculos adicionales, que, por el contrario, sí los exige la cifra de negocios; es un perfecto y directo indicador de la capacidad económica del sujeto pasivo, que permitiría excluir de gravamen a quienes hubiesen obtenido pérdidas o beneficios reducidos, mientras que el cálculo del importe neto de la cifra de negocio encierra gran complejidad, porque la Administración tributaria carece de plena y rigurosa información, especialmente en los supuestos de grupos de sociedades (16).

Aunque la cuantía del umbral de exención viniese establecida en la Ley, cuando la modalidad de la cuota fuese municipal se podría autorizar a los entes exactores a poder modularla dentro de un intervalo legal, modificándola al alza o a la baja, lo que permitiría mejorar la materialización de los principios de autonomía local y suficiencia financiera. Asimismo, podrían fijarse niveles de rendimientos diferentes para las distintas actividades: empresariales, profesionales y artísticas. Con ello, se conseguiría el retorno al ámbito subjetivo del IAE de los profesionales y de los artistas que obtuviesen un alto nivel de rendimiento en el ejercicio de sus actividades, tradicionalmente sujetas, y que de forma incomprensible han quedado excluidas.

En resumen, es difícil encontrar mejor variable para desarrollar la selección de contribuyentes exentos que el importe del beneficio total obtenido en la realización del hecho imponible, es decir, en el ejercicio de la actividad por el su-

jeto pasivo. Eso sí, habría que establecer para dicho concepto la referencia temporal que permitiera su perfecto conocimiento, contando con su validación y firmeza a la fecha del devengo.

Si así se aprobase, se habrían de eliminar de la norma reguladora las reglas para la cuantificación del importe neto de la cifra de negocios que vienen recogidas en la segunda parte del subapartado c), al que me estoy refiriendo, y debería establecerse, en modo análogo, las que correspondieran al rendimiento, fijando su cuantía en un importe razonable e indicativo del punto de partida que se considere justo como capacidad contributiva.

e) Determinación de la cuota tributaria

En el artículo 84 del TRLRHL se proclama que las tarifas del impuesto son el instrumento recopilador y determinante de las cuotas. Al valor asignado en ellas deberá adicionarse el que corresponda, en su caso, por la superficie computable del local empleado para el ejercicio de la actividad. Aunque esta última precisión no se contiene expresamente en la norma, así debe ser interpretado, a tenor de las notas comunes de la sección primera y segunda de las tarifas.

Dicha omisión y la complejidad, en cierto modo innecesaria, de la técnica usada para la valoración de la superficie del local empleado para el ejercicio de la actividad, regla 14.1.F de la instrucción reguladora, son, por otra parte, cuestiones que exigen su simplicidad y mejora.

En este sentido, convendría cambiar la redacción actual por la siguiente: «*La cuota tributaria es la resultante de aplicar las tarifas*

del impuesto, adicionando, en su caso, el valor del elemento tributario superficie del local».

A la vez, debería mejorarse también el modo de computar la superficie, simplificándolo y dando a este elemento tributario un menor protagonismo del que actualmente posee. A modo de ejemplo, carece de sentido rebajar a todas las superficies el 5 por 100 como estimación a *forfait* de los metros cuadrados perdidos por columnas, ascensores, escaleras, etc., ya que bastaría con computar los metros cuadrados totales y rebajar en un 5 por 100 el importe asignado en euros a los módulos para obtener el mismo resultado, con la salvedad de la superficie destinada a hospedaje que cuenta con la rebaja del 40 por 100.

f) Fijación de las cuotas

La redacción actual del artículo 85.1, relativa a la forma de cuantificar las cuotas, sería válida si se optase por la alternativa de conservar, con la menor reforma posible, la estructura actual del impuesto, en beneficio de la mejor seguridad en el nivel de los ingresos, aunque practicando algunos cambios que la mejorarían. Por ejemplo, suprimir el concepto de «cuota mínima» que a lo largo de la norma se cita en diversas ocasiones, y no es correcto si nos atenemos a su connotación cuantitativa (17), sustituyéndolo por el más apropiado, por inconfundible, de *cuotas básicas*.

g) Bases de fijación de las cuotas

En relación con las bases de fijación de las cuotas, en la base primera se dice «*Delimitación del contenido de las actividades gravadas...*», y sin embargo las tarifas

no siempre delimitan contenidos, así que sería preferible adaptar mejor el texto a la realidad, diciendo: «*Codificación de las distintas actividades gravadas...*».

En la base tercera se dice «*Determinación de aquellas actividades o modalidades de estas a las que por su escaso rendimiento económico se les señale cuota cero*». Se debería suprimir este factor excluyente, que proviene de tiempos inmemoriales, para las actividades o modalidades de éstas que se estimen de escaso rendimiento económico, porque cualquiera que sea el criterio exonerador aprobado en caso de reforma —por ejemplo, un importe mínimo de rendimientos— no sería precisa esta salvaguarda para los contribuyentes modestos, ya hoy excluidos de facto de tributación.

En la base cuarta se señala un límite objetivo a las cuotas resultantes de las tarifas al decir que: «*no podrán exceder del 15 por 100 del beneficio medio presunto de la actividad gravada, y en su fijación se tendrá en cuenta, además de lo previsto en la base primera anterior, la superficie de los locales en los que se realicen las actividades gravadas*».

Se trata de una regla histórica que se estableció para las cuotas de las tarifas de Licencia Fiscal a modo de cautela, para evitar que el Gobierno fijase valores monetarios desorbitados. Sin embargo, lleva a la confusión haciendo pensar que el hecho imponible elíptico es el rendimiento, y no el mero ejercicio de la actividad, que es el explícito. A la vista de la experiencia, convendría suprimirlo o actualizar a la baja, ya que, en su día, las cuotas se fijaron en torno a un 1,5 por 100 del beneficio medio presunto de cada actividad, y los estudios económicos que se hicieron en tiempos remotos (18)

no concilian con la realidad actual, han quedado obsoletos y no permiten verificar su adecuación, haciendo presuponer que las cuotas resultantes pueden tener algo que ver con los beneficios medios presuntos de la actividad, cuando ello no es así.

La continuidad del cálculo objetivo de las cuotas mediante el empleo de las tarifas para lograr la estabilidad en los ingresos fiscales no empece su posible actualización ni adecuar las rúbricas a la actual clasificación de actividades económicas, asignar nuevos valores a los elementos tributarios y modificar, en la medida de lo posible, la forma de obtener las cuotas, especialmente las que responden a cuantías fijas, para mejorar la bondad del impuesto pese a su añeja estructura.

h) El coeficiente de ponderación de la cifra de negocios

Su empleo sirvió para compensar la pérdida en la cuantía de las cuotas derivadas de la supresión del coeficiente corrector municipal y, además, por hacer inocuo el computo del elemento tributario «número de obreros». Sin embargo, la medida ha agravado al resto de las actividades, aquellas cuya cuota no se establece mediante dicho elemento, porque sin rebaja alguna han visto aumentar su cuantía entre un 29 y un 35 por 100. Es así porque para su aplicación se fija una escala que está dividida en seis tramos, de los cuales el último es para los «sin cifra neta de negocio». Esto resulta sorprendente, porque para tributar hay que alcanzar el importe neto de cifra de negocios de un millón de euros, luego, si es imprescindible conocer dicha cifra de negocios, ¿qué sentido tiene establecer un escalón para cuando no se conoce?

Además, el importe neto de la cifra de negocios, como factor determinante del pago del impuesto, es un dato a cuyo conocimiento tiene difícil acceso la Administración, como se ha demostrado. Viene referido, en general a dos períodos impositivos anteriores, y supone una evidente disfunción temporal que puede dar lugar a efectos indeseados. En general, crea incertidumbre, y también puede motivar que se incurra en el llamado «error de salto».

La eliminación de este concepto como factor determinante para acogerse a la exención, o para someterse al pago del impuesto, sería imprescindible en el supuesto de aceptar que el rendimiento fuese el elemento determinante de la exención. Conveniría, sin embargo, debido a ello:

1) Incorporar otro elemento distinto en sustitución para las actividades que cuentan con el elemento tributario «número de obreros», que se computa con valor cero —en general las industriales de las cuatro primeras divisiones de la tarifa—, o una cuota fija, a la que añadir el valor resultante del otro elemento —en general, la potencia instalada—, para evitar la reducción de cuotas que en el conjunto reformador han disfrutado sólo estas actividades.

2) Recuperar el antiguo coeficiente corrector municipal, porque mediante él se materializaba el principio de autonomía, compensando la supresión del coeficiente de ponderación del importe neto de la cifra de negocios.

3) Establecer para las cuotas provinciales y nacionales unos valores superiores, de modo que la no aplicación en ellas del coeficiente eliminado de cifra de negocios, no suponga una caída recaudatoria.

i) Ponderar la situación del local en las cuotas provinciales y nacionales

Pese al mandato legal contenido en el artículo 87.1, que regula la aplicación del coeficiente de ponderación del local al expresar que «*Sobre las cuotas modificadas por la aplicación del coeficiente de ponderación previsto en el artículo anterior, los ayuntamientos podrán establecer una escala de coeficientes que pondere la situación física del local dentro de cada término municipal, atendiendo a la categoría de la calle en que radique*», resulta imposible materializarlo cuando se trata de cuotas provinciales o nacionales. Así ha sido siempre, y de este modo se entiende por la propia Administración, que se ha percatado del error técnico cometido por el legislador.

Resulta una obviedad, porque el coeficiente de ponderación de la situación corresponde a una cuota municipal por una actividad con empleo de local, y en las cuotas nacionales y provinciales puede haber más de un local, se acumula la superficie de todos ellos y el ente exactor no es el municipio, por lo que es imposible vincular la superficie computable a un solo local con ubicación única y en un único término municipal.

Debería, por ello, corregirse la redacción actual, intercalando el calificativo «municipales». Además, si se sustituyese el coeficiente de ponderación de la cifra de negocios por el coeficiente corrector municipal, se podría dictar una redacción similar a la que sigue:

«Sobre las cuotas municipales modificadas por la aplicación del coeficiente corrector previsto en el artículo anterior, los ayuntamientos podrán establecer una escala de coeficientes que pondere

la situación física del local dentro de cada término municipal, atendiendo a la categoría de la calle en que radique».

j) Bonificación a los profesionales

Se contempla en el artículo 88.1. b) la bonificación con carácter obligatorio, ya comentada, del 50 por 100 de la cuota para los profesionales que inicien el ejercicio durante los cinco años de actividad siguientes a la conclusión del segundo período inclusivo de desarrollo de aquélla.

Dicha bonificación carece de sentido actualmente, porque no hay actividades profesionales sujetas sin exención, ya que si se realizan por personas físicas, según la norma actual disfrutarían de la exención total e indefinida, y si se ejerciesen por personas jurídicas, o entidades de las comprendidas en el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, tampoco serían calificadas de profesionales, ya que el dictado de la regla 3ª, apartado 3, de la instrucción reguladora del impuesto las convierte, en virtud a la naturaleza del titular, automáticamente en actividades empresariales, luego carece de lógica haber conservado el dictado legal de bonificación parcial para quienes gozan del beneficio de la exención total indefinida.

La consideración de que la bonificación tiene sentido en el supuesto de que el ejerciente de la actividad profesional sea una persona física no residente, como podría sostener la Administración, porque en dicho caso no gozaría de exención, sería, en mi opinión, incorrecta, por la improcedencia de otorgar un tratamiento distinto a las personas físicas según su residencia, como ya he expresado, así que, por coherencia, ha-

bría que suprimir este contradictorio y anómalo beneficio fiscal.

No obstante, si se produjese la reforma del impuesto en la línea que planteo en este escenario, el cambio del factor de exención, suprimiendo la exención genérica para todas las personas físicas, permitiría considerar como correcto el precepto. Sin embargo, para mejorar la aplicación del principio de autonomía y favorecer la suficiencia, evitando el largo período de bonificación contemplado con carácter imperativo para el beneficio fiscal, se le podría otorgar la condición de potestativo, sin venir impuesto a los municipios, o bien recortar su duración, conservándolo, por su amplia tradición, como obligatorio, pero reduciendo el período total de los cinco años actuales a tres.

k) Bonificaciones potestativas

El conjunto de las bonificaciones potestativas que pueden aprobar las corporaciones municipales para las actividades de ámbito municipal se contempla en el artículo 88.2. No cabe duda de que el ejercicio municipal de la opción para acogerse a la aplicación de alguna, o de todas ellas, conllevará una mayor dificultad en la gestión del impuesto, además de crear expectativas a los ciudadanos, quienes podrán requerir a sus municipios la aplicación, sin contar con las dificultades financieras (19) o materiales que quizá para ellos suponga el poder atenderlas. Por el contrario, su empleo favorece el ejercicio del poder tributario y la promoción de ciertas políticas municipales.

En el subapartado d) se incorporó, con ocasión de la reforma de la Ley 51/2002, la posibilidad de bonificar la cuota cuando del ejercicio de la actividad se des-

prendan pérdidas o beneficios reducidos. Ello supone un reconocimiento explícito a la ausencia de dificultad para que los municipios conozcan el importe de los rendimientos. Queda patente, con este proceder, que el concepto podría emplearse en el ámbito general del impuesto bien para establecer un umbral de exención, bien para modificar la estructura liquidatoria del impuesto y mejorar la flexibilidad del gravamen suprimiendo el empleo de las tarifas.

Otra cuestión a considerar es que para materializar la aplicación de las bonificaciones discrecionales se emplea una fórmula repetitiva y similar, al término de cada una de ellas, a fin de expresar que el porcentaje municipal de bonificación aprobado se deberá aplicar sobre la base representada por la cuota diferencial que vaya resultando tras la aplicación de las precedentes. La redacción repetida es semejante a:

«La bonificación se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones a que se refieren el apartado 1 de este artículo y el párrafo...», o «...los párrafos...», y así consta en cada uno de los cuatro subapartados del artículo 88.2.

En nuestra opinión, se debería sustituir dicha pluralidad por un solo párrafo *in fine*, que podría ser del siguiente tenor:

«Cada una de las bonificaciones anteriores se practicará sucesivamente sobre la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones que le precedan en el orden establecido en este apartado».

l) La bonificación por superficie

La última reforma fiscal introdujo, en la disposición adicional

cuarta, f), de la Ley, una bonificación con carácter obligatorio para la superficie del local destinada a guardería o al cuidado de los hijos del personal o clientes del sujeto pasivo, o a las actividades socioculturales del personal. Para materializar su cuantía, se ha empleado una técnica extravagante e inarmónica con el conjunto del impuesto, que consiste no sólo en no computar la superficie destinada a este fin, lo que es coherente, dado que su destino es ajeno a la actividad, sino que, además, se debe descontar específicamente de la superficie que sí se computa, fijando a la deducción el límite del 10 por 100 de la superficie computable. Con ello, se da una vuelta de tuerca más a la complejidad para el cómputo del elemento tributario superficie del local y a su valoración. Entiendo que se debería analizar la conveniencia de su continuidad y, en caso de conservarse este beneficio fiscal, podría adoptarse una fórmula distinta a la actual para incentivar un servicio social y cultural que en principio es deseable, aunque en la práctica apenas si ha tenido consecuencias.

m) Señalamiento de un importe mínimo de las cuotas

En la regla 16 de la instrucción del Impuesto se fija que «el importe mínimo de las cuotas será de 37,32 euros». Ello motiva que, automáticamente, se deba elevar la cuantía de las que pudieran resultar por importe inferior. Sin embargo, su efectividad es mínima por razones obvias, ya que no quedan en los sujetos no exentos cuotas tan reducidas, y así ocurriría también si se implantase una medida general de exención cuantitativa.

Otra cosa es, sin embargo, que, como consecuencia de la aplicación de ciertos beneficios fiscales,

no la llamada «cuota mínima», sino la cuantía de la cuota a ingresar resulte muy reducida, y que, por razones de eficiencia y economía en la gestión recaudatoria, se considere improductiva la emisión de los correspondientes recibos y la gestión de su cobro por debajo de cierto importe. Por ello, y sin perjuicio de que se siga manteniendo el concepto de «cuota mínima», aunque actualizando su cuantía, podría aprobarse la posibilidad para los ayuntamientos de establecer un importe mínimo de cuota tributaria a ingresar, con el fin de evitar que la liquidación y la consiguiente gestión del impuesto fuesen ineficientes. De esta forma, el sujeto pasivo quedaría exonerado de la obligación de tributar cuando la cuantía de la deuda tributaria quedara por debajo de aquélla.

n) Incorporar un elemento sustitutivo a las actividades industriales

Como ya he comentado, la disposición adicional cuarta, a), de la Ley 51/2002, de reforma de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, suprimió el efecto fiscal del elemento tributario «número de obreros», de ahí que, aunque no lo derogase, haya dejado en situación inocua su contribución para fijar la cuota en el proceso de liquidación. La consecuencia de ello fue la inmediata reducción del importe de todas las cuotas correspondientes a los epígrafes en los que el número de obreros constituye un elemento tributario; en general, de todas las actividades industriales comprendidas en las cuatro primeras divisiones de las tarifas, y en alguna otra de las restantes, al no instrumentar, a cambio, otro elemento sustitutivo. En realidad, con esta medida se produce un agravio comparativo para las demás actividades en

las que su cuota no se sirve del elemento tributario número de obreros, a la vez que se evidencia la falta de concordancia de las cuotas con el principio de capacidad, pues si antes de la supresión, con cuantías muy superiores, eran concordantes, no pueden seguir siéndolo ahora, o viceversa.

Habría que considerar la necesidad de adoptar la decisión de reincorporar de nuevo dicho elemento o, si no se considerase oportuno por su fácil connotación crítica a causa de su vinculación con la desincentivación del desempleo, debería establecerse otro elemento tributario a cambio, o una cuantía dineraria en sustitución.

ñ) Armonizar las instrucciones con el contenido legal

Las contradicciones y desaciertos en la norma se hacen extensibles a las dos instrucciones que desarrollan el Impuesto, que no han sido adaptadas, *mutatis mutandis*, a los cambios legales, y que muestran en todo su articulado la necesidad de afrontar la necesaria concordancia en sus contenidos con lo que establece la norma reguladora principal, es decir la Ley, respecto a la que han perdido su necesaria y completa armonía.

o) Discrecionalidad a su exigencia para favorecer la reforma

Aunque se trata de una medida de mayor amplitud, se podría considerar, a la vista de la dificultad política que podría encerrar la reforma de Impuesto, especialmente por incorporar a contribuyentes que en la actualidad gozan de exención, el que la Ley permitiese a los municipios la posibilidad de que la exigencia

del impuesto en su ámbito territorial —término municipal— fue neutralizada para cada ejercicio, siempre que tal decisión fuese adoptada mediante un acuerdo municipal expreso. Dicha posibilidad convertiría, de facto, al IAE en un impuesto voluntario, a semejanza del ICIO y del IIVTNU, aunque con la diferencia de que para que ello se pudiese cumplir fuese necesario que el acuerdo fuese adoptado por el Consistorio en forma legal.

En resumen, con esta fórmula se daría continuidad a la exacción municipal de las actividades económicas a través del IAE, como impuesto vigente en la actualidad, sin dejar de practicar una reforma imprescindible de su normativa para corregir sus principales defectos. Presenta, también, el valor añadido de recuperar para el impuesto a los contribuyentes que, contando con suficiente capacidad económica, injustamente no tributan por tratarse de personas físicas: empresarios individuales, profesionales y artistas de reconocido prestigio, etc. Con ello se alcanzaría un mayor nivel de justicia tributaria manteniendo la exención para los contribuyentes modestos, sin quebrantar el principio de neutralidad y recuperando la importante posición perdida y la función censal del tributo.

En síntesis, las principales líneas de actuación serían:

1) Conservar el actual IAE, aunque sometiéndolo a una inmediata reforma.

2) Modificar el concepto de hecho imponible resolviendo su ambigüedad y conflictividad. Para ello, se sugiere:

— Que se cumplan los requisitos de habitualidad y ánimo de lucro.

— Eliminar la multiplicidad actual de los factores determinantes de la exención: naturaleza del sujeto, residencia, cifra de negocios, etc., fijando un solo motivo de exención genérica, muy próximo a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como es el rendimiento de la actividad.

— Facultar a los municipios para que puedan aprobar el importe específico del umbral de rendimiento establecido como exención, dentro del intervalo legal que actúe como límite.

3) Mantener la tradicional modalidad de cálculo de la cuota por medio de tarifas, para favorecer la estabilidad de los ingresos, sin perjuicio de reformar las actuales del siguiente modo:

— Adaptando las rúbricas de las actividades a la actual CNAE.

— Buscando un sustituto al suprimido elemento tributario «número de obreros».

— Simplificando el cálculo de la superficie del local y su valoración.

— Actualizando el petrificado valor de los módulos para preservar su valor relativo y mejorar los niveles de ingreso.

4) Suprimir el coeficiente de ponderación por cifra de negocios, recuperando el coeficiente de corrección municipal como medida adecuada para compensar la pérdida de ingresos, y mejorar la materialización de los principios de autonomía y de suficiencia al permitir a los municipios su señalamiento dentro de un intervalo legal.

5) Conservar los conceptos de cuotas provinciales y nacionales, así como los criterios para su dis-

tribución, haciendo que sean exigibles, en todo caso.

6) Recuperar el terreno perdido en el papel censal que el Impuesto desempeñaba.

7) Conservar el recargo provincial en concordancia con la estructura del impuesto.

8) Permitir a los municipios que establezcan un límite mínimo de cuota a ingresar, por debajo del cual no se practicaría liquidación, quedando exonerado el sujeto pasivo del pago de la cuota, para no perjudicar la productividad en la gestión.

9) Mejorar la capacidad local para adoptar decisiones en el ámbito del Impuesto que se deriven del ejercicio de su autonomía, al permitir a los ayuntamientos modular:

— El importe del rendimiento mínimo como umbral para la exención.

— El importe del coeficiente de corrección municipal dentro del intervalo legal.

— El importe de exoneración de pago del recibo por cuantía mínima.

— Los beneficios fiscales que de modo discrecional se establezcan en la Ley.

10) Considerar la conveniencia de autorizar a través de la Ley reguladora que, además de las medidas anteriores, los municipios no conformes con la reforma del impuesto puedan neutralizar su exigencia mediante el correspondiente acuerdo municipal expreso.

11) Buscar la mejor aceptación popular de la reforma, informando del principal objeto de la mis-

ma: el logro de la justicia tributaria en su exigencia para alcanzar la neutralidad en su aplicación que lleve a la libre competencia.

2.2. Supresión del IAE y creación de un nuevo impuesto sobre la actividad económica

La conservación de la imposición sobre las actividades económicas en el ámbito local podría lograrse sin necesidad de conservar el IAE, afrontando una medida distinta a la que se acaba de plantear, siempre que:

a) La reforma del IAE implicase graves dificultades para su aceptación por los contribuyentes y que, debido a ello, no fuera fácilmente asumida por las haciendas locales, que podrían juzgar inconveniente afrontar el coste político de incorporar de nuevo al ámbito del Impuesto a algunos de los sujetos pasivos que, tras la reforma del año 2002, actualmente están exentos, y además

b) se prefiriese mejorar el modelo de impuesto, eliminando sus características objetivas y su arcaica estructura liquidatoria.

El fundamento de esta nueva alternativa también se asienta en la necesidad de:

1) Recuperar parte de la fiscalidad perdida sobre la actividad económica.

2) Establecer, de forma precisa y sin conflictividad, el hecho imponible.

3) Gravar la verdadera capacidad económica sin acudir al empleo de módulos, contemplando como única vía de exención la inexistencia de dicha capacidad, lo que permitiría suprimir la injusta panoplia de exenciones.

4) Suprimir el modelo de imposición ancestral empleado en el IAE.

5) Mejorar la forma de aplicar la exención por inicio de la actividad.

6) Alumbrar un impuesto moderno, flexible y sencillo, que cuente con, y se sirva de, una información concreta y conocida por el contribuyente y la Administración tributaria, como es el rendimiento derivado de la actividad económica, no sólo para establecer quiénes deben tributar, sino como elemento básico para cuantificar la cuota.

7) Recuperar la función censal.

8) Mejorar la autonomía municipal mediante la modulación de las cuotas.

A) Diseño de esta modalidad

La creación *ex novo* de un impuesto diferente sobre la actividad económica, previa supresión del IAE, podría ajustarse a las siguientes características:

— Convendría asignar al nuevo impuesto una *denominación distinta*, y vincular su implantación con el afán de instaurar un impuesto sustitutivo del injusto IAE, en el que prime la justicia tributaria, en particular la equidad y el respeto la neutralidad impositiva, frente a las actuales posiciones discriminatorias.

— Su *naturaleza* debería responder a la de un impuesto directo, municipal, obligatorio, real, proporcional y de gestión municipal, que debería contar con la colaboración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para su gestión, beneficiándose de la información poseída por ésta para

su mejor comprobación y, principalmente, para favorecer la correcta distribución de las cuotas nacionales y provinciales.

— El *hecho imponible* debería corresponderse con el ejercicio de las actividades económicas, es decir, empresariales, profesionales y artísticas, en territorio español, con habitualidad y ánimo de lucro.

— La condición de *sujeto activo* debe corresponder al municipio en cuyo término se ejerza la actividad, o el que corresponda al domicilio fiscal del profesional o artista en caso de no contar con local, sin perjuicio de que en el impuesto se incorpore, como actualmente ocurre en el IAE, el recargo provincial a favor de las diputaciones, consejos insulares, etcétera.

— Como *sujeto pasivo*, se debería calificar sin distinción a las personas físicas, jurídicas y entidades del artículo 35.4 de la LGT, residentes o no, que realicen el hecho imponible en territorio español.

— *Exenciones*. Las que actualmente se encuentran establecidas en el IAE a favor del Estado, comunidades autónomas, entidades locales, etcétera.

Asimismo, la aplicación de una deducción anual de los rendimientos obtenidos, que actúe a modo de mínimo exento, provocaría la inexistencia de cuota en un buen número de sujetos pasivos, que además podrían quedar exentos de las demás obligaciones materiales, salvo las de cursar el alta o la baja en el ejercicio de la actividad.

Sería positivo seguir manteniendo la exención inicial, aplicable para los dos primeros años de ejercicio, con el fin de poder con-

tar con un importe de referencia para la determinación de la base imponible en el primer período en que se produjese la tributación efectiva.

— El *devengo* del impuesto se debería situar en el primer día del período impositivo, en general el día 1 de enero.

— La *base imponible* se haría coincidir con el importe del rendimiento de las actividades económicas del sujeto pasivo que en la fecha del devengo correspondiera al período impositivo cuyo plazo legal de presentación de declaraciones por el impuesto personal al que estuviese sujeto —IRPF, IS o IRNR— hubiese finalizado.

En consecuencia, el importe del citado rendimiento se correspondería con el que procediese de entre dichos impuestos, siguiendo el método de determinación al que estuviese acogido el contribuyente: estimación directa normal, directa simplificada, objetiva, o indirecta.

— El *período impositivo* coincidiría con el año natural, salvo en los casos de inicio y de cese en la actividad, en que sería inferior al año, comprendiendo el tiempo durante el que se ejerciese la actividad.

— La *base liquidable* sería el resultado de deducir a la imponible el importe del mínimo exento señalado en la norma legal. La cuantía anual del citado mínimo exento deberá ser objeto de prorrateo cuando el período impositivo sea inferior al año.

— El *tipo impositivo* estaría representado por una alícuota fijada en la Ley reguladora.

Cuando la actividad se realice con ámbito provincial o nacional,

el tipo impositivo aplicable sería el que viniese establecido por la norma reguladora, sin posible modulación.

— La *cuota básica o general* del Impuesto sería el resultado de multiplicar la base liquidable por el tipo de gravamen que hubiese sido aprobado por el municipio, o el legal en caso de cuotas provinciales o nacionales.

— La *cuota íntegra* en los supuestos de actividades desarrolladas con ámbito espacial municipal será el resultado de multiplicar la cuota básica por el coeficiente corrector municipal que haya sido aprobado, en uso del principio de autonomía, por el municipio correspondiente, dentro de un intervalo legal. En las restantes modalidades de cuota coincidiría con el importe de la cuota básica o general.

— Los municipios practicarían las *bonificaciones obligatorias* sobre dicha cuota que contuviese la Ley reguladora, y también podrían aprobar la aplicación de *beneficios voluntarios*, a modo de deducciones parciales sobre la cuota, por razones de política fiscal, medioambiental, por reinversión, creación de empleo, continuidad en caso de sucesión de la titularidad de las PYME, etc., que se hubiesen contemplado en la Ley reguladora, dando lugar a una diferencia, a la que podría llamarse *cuota municipal*.

— El *recargo provincial* se aplicaría a las cuotas de ámbito municipal y provincial, como un impuesto de exacción conjunta, cuyo importe se obtendría aplicando sobre la cuota básica del Impuesto, el tipo impositivo aprobado por la Diputación Provincial y demás entes locales de ámbito provincial o insular.

— No serían necesarias las reducciones por paros temporales, reducción de jornada, turnos de trabajo, etc., pues el rendimiento alcanzado sería menor o mayor debido a ello, y quedaría reflejada su incidencia en la base imponible y en la cuota, al ser el Impuesto proporcional.

— Se podría contemplar la conveniencia de que el Impuesto se *integrase* con el correspondiente impuesto estatal sobre la renta, sea IRPF, IS o IRNR. Una medida de esta naturaleza favorecería la aceptación de esta modalidad en la exigencia del Impuesto, al permitir la deducción del importe de la cuota básica del impuesto estatal.

— La *declaración y pago* del Impuesto podría realizarse mediante el sistema de autoliquidación.

— *Fecha de declaración y pago*. Sugiero que el plazo voluntario para presentar la declaración y realizar el pago tuviese una duración mensual, a elección de cada municipio, aunque, preferentemente, debería estar comprendido entre el 1 de septiembre y el 30 de noviembre, período en el que ya se habrá presentado, en general, la correspondiente declaración del impuesto estatal.

— El *intercambio de información con la AEAT* resultaría imprescindible por la existencia de cuotas provinciales y nacionales y porque el importe del rendimiento económico es un dato conocido por la Administración y por el sujeto pasivo, mucho más al alcance de ésta que el importe neto de la cifra de negocios que en la actualidad se emplea, y mucho más adecuado para practicar la liquidación, por su gran cercanía con la capacidad económica del contribuyente.

B) Aspectos negativos

También se pueden plantear ciertos inconvenientes, como en cualquier otra alternativa, ya que no existe una fórmula mágica, que habrían de salvarse adoptando las correspondientes medidas resolutivas. Principalmente, sería necesario armonizar los datos relativos a la naturaleza estatal de las declaraciones sobre la renta del contribuyente con los importes desgajados que, relativos a ella, corresponderían a los rendimientos de cada actividad económica diferenciada, así como conciliarlos con la condición municipal de este impuesto. Cito, como principales, las siguientes:

a) *Conveniencia de excluir de las bases imposables declaradas del correspondiente impuesto estatal los rendimientos ajenos a la actividad económica, y los irregulares derivados de plusvalías o minusvalías por las transmisiones de bienes del inmovilizado no afecto.*

b) *Conciliar el tránsito de la modalidad de IAE al nuevo impuesto.* Habría que cuidar cómo se expresan los aspectos que determinan su exigencia, para evitar incurrir en situaciones de solapamiento. Lo razonable sería atribuir el gravamen liquidado en el período impositivo del año *n* a dicho año, ello sin perjuicio de que para su cuantificación se tomase como base el rendimiento obtenido en uno o dos períodos anteriores. Es decir, se trata de un impuesto exigido *ex post*, como el IRPF, el IS o el IP, pero con devengo en el inicio del período impositivo, al tratarse de un impuesto periódico, no instantáneo.

c) *Tributación de las empresas con actividades de ámbito nacional o provincial.* Sería preciso establecer un criterio distributivo de la cuota global satisfecha que fuese similar al actual.

d) *Empresas con establecimientos y actividades extendidas en más de un municipio.* Se precisaría conocer el detalle de los distintos municipios en los que se entendiese realizada la actividad por contar con locales afectos al desarrollo de ésta, y se podría emplear un procedimiento para la distribución de la cuota total entre dichos municipios, a semejanza del conocido como distribución proporcional a la cifra relativa de negocio, o algún otro similar que se considerase adecuado.

e) *Entidades jurídicas cuyo ejercicio económico no coincidiese con el año natural.* Afectaría sólo a un número reducido de ellas, pues en la mayoría de las sociedades coincide el ejercicio económico con el año natural. Para estos supuestos excepcionales, la base de exigencia del impuesto también sería la declarada por el correspondiente impuesto estatal, que, aunque correspondiese a un período no coincidente con el año natural, sería válida en la medida en que así se previese en la norma reguladora.

A modo de recapitulación sobre esta fórmula impositiva, es cierto que si bien exigiría crear un nuevo impuesto, a cambio, se suprimiría el IAE, y con él sus reconocidos defectos históricos. El nuevo modelo sería de estructura moderna y más justo, de imposición municipal sobre la actividad económica, y sus ingresos gozarían de una mayor adaptación a las variaciones de la realidad económica, es decir, contaría con un mayor nivel de flexibilidad y, a la vez que se acallarían las voces críticas de la doctrina científica y de los contribuyentes, se podrían incrementar los ingresos a favor de las haciendas locales sin pérdida de corresponsabilidad fiscal.

Sin embargo, ya se ha visto que plantea algunas dificultades para

la perfecta concordancia entre el concepto de base imponible de los impuestos estatales y la cuantía de los rendimientos económicos como base imponible del impuesto municipal, así como en relación con el período al que corresponderían los rendimientos. Asimismo, podría interpretarse que, con el establecimiento de esta modalidad, se estaría produciendo un incremento de la presión fiscal, llevado a cabo bajo la excusa de eliminar del IAE sus no pocas injusticias, aunque introduciendo un nuevo impuesto que superaría la carga fiscal soportada anteriormente. Así que quizá pueda ser, si no más fácil, si de mayor aceptación la alternativa de mantener el IAE, corrigiendo y maquillando sus defectos.

3. Supresión del IAE con implantación de un recargo en el correspondiente impuesto sobre la renta

Otra fórmula a considerar a modo de recambio para el actual impuesto, si se obviase la solución de su reforma, o la de la sustitución por un nuevo impuesto sobre la actividad económica, sería la de establecer, a cambio, la posibilidad de que las haciendas locales pudiesen aprobar un recargo sobre el correspondiente impuesto estatal sobre la renta: IRPF, IRNR o IS.

Es la opción más sencilla de entre las anteriores, y goza de soporte constitucional. Sin embargo, aunque la financiación mediante la aplicación de recargos en el ámbito de los impuestos principales haya sido muy utilizada tradicionalmente en nuestro país, y en particular a favor de las entidades locales, no es menos cierto que su empleo se sitúa en épocas bastante lejanas, y que su aplicación comporta el efecto psicológico de

sobreimposición sobre las actividades económicas, además de que su aplicación podría tacharse de obsoleta. Añádase a ello que la última experiencia sufrida en los inicios de la democracia en la Comunidad de Madrid resultó bastante negativa, por lo que la fórmula ha quedado muy devaluada, de ahí que su instauración podría considerarse como un paso atrás en la modernización de nuestra Hacienda local.

En su caso, el procedimiento de exacción sería muy simple, sin apenas complejidad. Habría que establecer como sujetos pasivos del recargo a los empresarios, profesionales y artistas que realizasen tales actividades económicas, y se les gravaría aplicando una alícuota aprobada por la norma (recargo) al importe declarado del rendimiento, o, si se considerase más oportuno, al exceso sobre un importe mínimo de su rendimiento económico que se hubiese establecido en la Ley reguladora como límite cuantitativo de exención.

La cuota tributaria dependería directamente del beneficio obtenido en el período impositivo, por lo que la comunión con el principio de capacidad estaría garantizada. El valor añadido que aportaría esta fórmula de la supresión de un impuesto (el IAE), se vería empañado, no obstante, por el perjuicio de establecer el recargo.

La alícuota correspondiente al recargo fijada en la Ley podría ser modulada por los ayuntamientos correspondientes cuando el ámbito de la actividad fuese municipal, en el contexto de un intervalo legal, y se aplicaría tomando como base los rendimientos de las actividades económicas declarados en el correspondiente impuesto estatal, revertiendo su recaudación a favor de los municipios.

Como en las alternativas anteriores, se habría de compartir la gestión del tributo con la Administración del Estado, salvo que su exacción se hiciese mediante autoliquidación por el propio sujeto pasivo del IRPF, IS o IRNR. Las dificultades surgirían en relación con las entidades que cuentan con establecimientos en distintos municipios y provincias, en cuyo caso habría que determinar la forma más adecuada para distribuir la cuota resultante.

A modo de resumen, cabe pensar que la fórmula de implantación de un recargo como medida de exacción local a cambio del impuesto actual podría plantear dificultad de convivencia con el gravamen provincial y, en cualquier caso, daría lugar a la pérdida de un tributo con categoría de Impuesto para ser sustituido por un concepto «recargo», de menor valor en el conjunto de las categorías tributarias del sistema fiscal, y de más fácil deriva hacia la supresión, si en ello se pensara en un próximo futuro. Su implantación a cambio de la supresión del IAE sería un paso más en la línea creciente de desaciertos y deméritos para esta figura tributaria de la Hacienda local, que está sufriendo desde la Ley 51/2002 una inexplicable pérdida de valor. Implicaría una dificultad de exacción para permitir su convivencia con el gravamen provincial, supondría una mayor dependencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y también acarrearía mayores costes para la Hacienda central.

4. Imprescindible reforma

Tras lo expuesto a lo largo de las anteriores páginas, la consideración más relevante que se desprende del análisis crítico realizado sería la de entender que la situación actual en que se en-

cuentra la fiscalidad local sobre la actividad económica es bastante insostenible: son muchas las imperfecciones que concurren en el Impuesto, múltiples los errores técnicos en los que incurre su regulación legal y las discordancias de ésta respecto a las instrucciones reguladoras, es inequívoco el desigual tratamiento que se da a los empresarios y profesionales en función de su naturaleza y su residencia, y es palpable el progresivo deterioro que sobre él se ha venido acumulando sistemáticamente a través de las últimas reformas.

Sin embargo, no debe entenderse que la conclusión derivada sea la supresión de la fiscalidad económica local. Esta sería una decisión irresponsable y equivocada, ya que lo razonable sería la continuidad de un gravamen ennoblecido sobre la fuente económica, que permitiera alcanzar mayores niveles de justicia y, a la vez, impidiese que la fiscalidad inmobiliaria fuese en la práctica el único factor, salvo los vehículos, que determinase la generalidad de la financiación impositiva local, quedando a la vez expuesta a los avatares cíclicos del sector.

La importancia basilar del principio de capacidad económica como esencia de la imposición local es indiscutible, pero la influencia del principio del beneficio no es un contrasentido, porque los servicios públicos no sólo se prestan a los titulares de inmuebles, también los recaban los negocios y las actividades profesionales. Se podría añadir en defensa de la continuidad de gravamen económico que no debe retrocederse en materia de financiación ni de corresponsabilidad fiscal municipal, como ocurriría sin lugar a dudas si se optase por la supresión de dicha imposición, aunque fuese a cambio del aumento de las subvenciones o de la partici-

pación en los ingresos del Estado. Con ello se perjudicaría el nivel de autonomía que se proclama desde la Constitución. En resumen, es necesario exigir un gravamen sobre el ejercicio de las actividades económicas; más aconsejable si se realiza mediante un impuesto, ya que la posibilidad de implantar y recabar ingresos por la vía del recargo no parece la forma más acertada.

Las distintas alternativas que se han presentado respecto a cada uno de los dos escenarios posibles muestran indudables ventajas e inconvenientes. La importancia de estos últimos podrá ser decisiva para la adopción de la medida que deba resolver el estado actual de esta inaplazable cuestión.

Es cierto que, cualquiera que sea la decisión que se adopte sobre la reforma de la imposición municipal de las actividades económicas tendrá un buen número de detractores por razones de carácter político, extramuros de su mayor o menor bondad, o porque los cambios conllevarán alteraciones en la distribución cualitativa y cuantitativa del impuesto. Sin embargo, en un Estado de derecho, en el que impera el respeto hacia los principios tributarios de justicia y a los de orden económico, mantener el IAE en su actual estado, sin establecer sobre él al menos las imprescindibles correcciones, es absolutamente criticable, y arriesgado por la situación de pendencia jurídica por la que atraviesa. Así que es inaplazable afrontar la decisión de una reforma fiscal.

5. Conclusión final

Contemplando la reforma desde una perspectiva científica, lo deseable sería abandonar el modelo actual de imposición sobre la actividad económica, basado en una estructura arcaica, con el em-

pleo de cuotas fijas o poco flexibles y desvinculadas de los rendimientos efectivos logrados en el ejercicio de la actividad durante el período impositivo. Por el contrario, juega a favor de su continuidad su amplia tradición, que la determinación de las extravagantes cuotas fiscales por medio de las tarifas no implica cambio, que garantiza la estabilidad periódica en la obtención de los recursos y, además de otras ventajas, que no supone la creación de un nuevo impuesto, acción ésta que podría ser repudiada en los tiempos que corren de «rebajas fiscales». Si a ello añadimos que una reforma no costosa del actual impuesto podría resolver un buen número de sus inconvenientes y mejorar su proximidad a los postulados de los principios de justicia, parece razonable que la opción de «continuismo maquillado» cuente con un buen número de elementos a su favor para gozar de la mejor acogida por la opinión pública.

Sin embargo, la alternativa de suprimir el IAE e implantar un nuevo gravamen flexible, que conlleve la cercanía de las cuotas a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, debería ser considerada por quienes tengan esta responsabilidad. Si el legislador, quisiera afrontar la reforma con audacia, éste sería el modelo a escoger.

Así las cosas, si se optase por la continuidad del modelo actual, sería conveniente e importante trasladar a la opinión pública que con la reforma se pretende, especialmente, mejorar la justicia en la aplicación de un impuesto que actúa extramuros de ella, evitar que se siga sometiendo a gravamen a quienes obtienen pérdidas o ínfimos beneficios en el ejercicio de su actividad, conseguir que de su aplicación se derive la necesaria neutralidad, sin que se produzcan discriminaciones ni se perjudique

la libre competencia. Que no va a aumentar la presión fiscal en su conjunto, aunque exija la actualización de esta añeja imposición bajo los criterios de justicia y de eficacia económica. En resumidas cuentas, que se busca la mejora del impuesto a la vez que el imprescindible apoyo a una justa financiación de los entes locales, los más próximos a los ciudadanos y, sin embargo, los más olvidados por el legislador.

Quizá con el paso de los años se pueda alcanzar una solución más justa y moderna en el ámbito de una mayor comunión política en torno a la fiscalidad local sobre las actividades económicas, lejos del actual estado de las cosas, en el que se considera impropio cualquier medida de reforma fiscal que pueda interpretarse como una fiscalidad nueva, desconocida y nunca deseable para la opinión pública por mucho que sirva para reconducir a posiciones más justas todas las que se presentan como deficientes e irregulares en el modelo actual.

NOTAS

(1) La medida de convertirlo en un impuesto local, dejando de formar parte del sistema tributario estatal, se consideró que trascendía el alcance estrictamente recaudatorio y que, al amparo de la autonomía constitucional atribuible a los entes locales, propiciaría en el futuro que el tributo consiguiese su asentamiento, acallando las no pocas voces que proponían su desaparición (MARTÍN QUERALT, 1987).

(2) Tuvo como contrapartida, o precio pagado, la supresión de los siguientes impuestos: Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales; Licencia Fiscal de Actividades Profesionales y Artísticas; Impuesto Municipal sobre la Radicación; Impuesto sobre la Publicidad; Impuesto sobre Gastos Suntuarios, salvo la modalidad que grava los cotos de caza y pesca, y la Patente Nacional de Circulación de Vehículos, amén de la Contribución Pecuaria.

(3) Entre otros, CHECA GONZÁLEZ (2004) y RAMOS PRIETO (2007).

(4) Son tributos análogos en la Unión Europea la *Taxe Professionnelle* en Francia, el *Gewerbesteuer* en Alemania y el *Non Domestic Rates* en el Reino Unido. En general, la im-

sición económica se desarrolla bajo diferentes alternativas: a) sobre el consumo, como es en Norteamérica; b) sobre la renta, caso de los países nórdicos, donde existe una dilatada experiencia de uso en la imposición local, y c) sobre el empleo de distintos factores alternativos, como es el caso de Francia, en donde se gravan las actividades económicas según el empleo de diversos factores o elementos productivos. Puede verse en SUÁREZ PANDIELLO (2002).

(5) Como señala TRUEBA CORTÉS (1998), el IAE es un impuesto altamente perceptible por el contribuyente: se paga separadamente, el empresario se ha de dar de alta como sujeto pasivo en la Administración tributaria, los ayuntamientos se aseguran del conocimiento del período de pago voluntario, y además los sujetos pasivos están altamente sensibilizados con él.

(6) Citados en mayor número y extensión en POVEDA BLANCO (2000).

(7) No es correcta dicha consideración, porque el objeto de gravamen no es el rendimiento cierto obtenido por el sujeto pasivo, sino el mero ejercicio de la actividad, y en la norma se considera como factor determinante de la cuota tributaria no el beneficio personal del negocio, sino el beneficio medio presunto de la actividad desarrollada, es decir el beneficio genérico, por lo que es un impuesto exigible *in genere* con independencia del resultado de la actividad económica. En este sentido se pronuncian las SSTs de 15-6-1996, de 20-11-2001 y de 7-10-2002, entre otras.

(8) Mediante el RD Ley 12/1995, de 28 de diciembre, se procedió a incrementar un 3,5 por 100 el importe de todos los valores asignados en las tarifas.

(9) Aunque SÁNCHEZ GALIANA y RONCAÑO MARTÍN (2005) consideran que la modificación del intervalo legal a aplicar por la situación y la supresión del coeficiente corrector son positivas, al simplificar el número de coeficientes a aplicar considero que se ha perdido capacidad en el ejercicio de la autonomía municipal y en la adecuación de la suficiencia financiera que aportaba el suprimido coeficiente corrector, y que no suple el coeficiente de situación, que, en todo caso, debe estar motivado.

(10) LAGO MONTERO (2004), que hace una justa y negativa crítica a la actuación del legislador al no seleccionar entre las posibles fórmulas doctrinales para ennoblecer el impuesto, precisa con acierto que «de no optarse por la supresión de un impuesto tan dificultoso, es imprescindible, al menos, acomodarlo a las exigencias constitucionales que son de aplicación a cualquier figura tributaria en un Estado de derecho».

(11) En el artículo 47 *in fine*, se expresa que «la comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los poderes públicos».

(12) Consideran PALLARÉS y GARCÍA-FRESNEDA (1998) que, sin lugar a dudas, es la cuestión que presenta la mayor y más significativa confrontación doctrinal.

(13) Según diversas contestaciones de la DGT de marzo, mayo y julio de 2003, «la exención relativa a las personas físicas es de carácter absoluto...con la única limitación de que sean contribuyentes del IRPF, limitación que se deriva de una segunda lectura del artículo 83.1.c)».

(14) La inapropiada actitud discriminatoria está ampliamente rechazada por la jurisprudencia del TJCE, como ha señalado VILLAVARDE GÓMEZ (2003).

(15) Además de que éste es el fundamento sostenido por el legislador, *vid.* SÁNCHEZ GALIANA y RONCAÑO MARTÍN (2005).

(16) OLAÑETA (2003) critica el empleo de la cifra de negocios como criterio determinante de la exención. Por el contrario SÁNCHEZ GALIANA y RONCAÑO MARTÍN (2005) lo consideran aconsejable por ser lo suficientemente objetivo y menos complejo que el empleo del rendimiento.

(17) Téngase en cuenta que la llamada cuota mínima puede ser objeto en la actualidad de ponderación por la aplicación del coeficiente de situación del local, y como éste puede adoptar valores inferiores a la unidad, a partir de 0,4 el resultado obtenido en estos casos sería inferior.

(18) En la STS de 2-7-1992 se proporciona la información de cómo en su día se realizaron los estudios pormenorizados por la propia Administración y el diálogo con cada uno de los sectores afectados representados por el Consejo General de las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación, la Confederación Española de Organizaciones Empresariales y los colegios profesionales afectados. No obstante, es de una obviedad absoluta que es imposible vincular el beneficio medio presunto de cualquier actividad con, a lo más, tres variables o elementos tributarios, y que, aunque fuese posible, el paso del tiempo cambiaría los valores y parámetros de la expresión matemática, por lo que sería necesario seguir actualizando los estudios, lo que no se ha hecho.

(19) Los municipios han estado, tras la reforma, más preocupados por reducir al mínimo posible la pérdida de ingresos que les ha procurado la política generosa de exenciones que en prodigarse aplicando beneficios fiscales, que también perjudican su posición financiera. *Vid.* GARCÍA MARTÍNEZ (2006).

BIBLIOGRAFÍA

- CHECA GONZÁLEZ, C. (2004), «La insuficiente compensación económica por el IAE establecida para las corporaciones locales», *Tributos Locales*, n.º 46: 97-116.
- GARCÍA MARTÍNEZ, A. (2006), «El ejercicio del poder tributario municipal en el Impuesto sobre Actividades Económicas», *Tributos Locales*, n.º 58: 11-40.
- LAGO MONTERO, J. M. (2004), «El rumbo del Impuesto sobre Actividades Económicas», *Tributos Locales*, n.º 44: 43-56.
- MARTÍN QUERALT, J. (1987), «Licencia Fiscal», en la obra colectiva *Manual de Derecho Tributario Local*, Generalitat de Catalunya-Escuela d'Administració Pública, Barcelona: 251 y siguientes.
- OLAÑETA FERNÁNDEZ-GRANDE, R. (2003), «Impuesto sobre Actividades Económicas», *El Fisco*, número 84.
- PALLARÉS RODRÍGUEZ, R., y GARCÍA-FRESNEDA GEA, F. (1998), «Algunas consideraciones acerca del concepto de profesional en el sistema tributario español», *Revista Impuestos*, n.º 11.
- POVEDA BLANCO, F. (2000), «El Impuesto sobre Actividades Económicas. Razones para su inaplazable reforma», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, número 108.
- (2001), «El Impuesto sobre Actividades Económicas. Los claroscuros de un tributo repudiado», *Tributos Locales*, n.º 3: 15-30.
- (2005), *Manual de fiscalidad local*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- RAMOS PRIETO, J. (2007), «Consideraciones sobre la reciente evolución del sistema tributario municipal en España», *Tributos Locales*, n.º 69: 11-65.
- SÁNCHEZ GALIANA, J. A., y RONCAÑO MARTÍN, A. (2005), «Las PYMES y los impuestos locales», *Tributos Locales*, n.º 51: 13-37.
- SUÁREZ PANDIELLO, J. (2002), «Impuesto sobre Actividades Económicas: ¿Terapia o eutanasia?», *PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA*, número 92: 240-253.
- TRUEBA CORTÉS, M. C. (1998), «¿Es el IAE un buen impuesto local?», *Revista de Hacienda Local*, n.º 83: 383-413.
- VILLAVARDE GÓMEZ, M.ª B. (2003), «Las novedades en la regulación del Impuesto sobre Actividades Económicas», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 61: 125-160.