

71¹°
r i b l i s t z i a r i

EL LOCAL O ESTABLECIMIENTO EN EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Francisco García-Freneda Gea

*Doctor en Derecho - Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad de Granada*

1. CONCEPTO DE LOCAL O ESTABLECIMIENTO EN EL QUE SE EJERCEN LAS ACTIVIDADES

A.- Introducción

B.- Concepto genérico de local

C.- Locales separados

D.- Unidad teleológica de local

E.- Locales situados en viviendas

II. EL MÓDULO INDICIARIO «SUPERFICIE DEL LOCAL O ESTABLECI- MIENTO»

A.- Cuantificación de la superficie

B.- Valoración de la *superficie*

C.- Desgravaciones en el LAE en función del local o establecimiento

111. EL COEFICIENTE DE SITUACIÓN DEL LOCAL O ESTABLECIMIENTO

CONSIDERACIÓN FINAL

1. EL CONCEPTO DE LOCAL O ESTABLECIMIENTO EN EL QUE SE EJERCEN LAS ACTIVIDADES

A.- Introducción

En el IAE, como impuesto que grava el mero ejercicio en territorio español de actividades empresariales, profesionales y artísticas, destaca la importancia que en el mismo adquiere el local o establecimiento en el que se ejercen dichas actividades, consecuencia de la integración en la estructura de este impuesto de los principales elementos del Impuesto Municipal sobre la Radicación'.

La operatividad práctica del local en el IAE se ve reflejada en varios aspectos:

- a) La necesidad de tomar en consideración la superficie de los locales como módulo indiciario.
- b) La posibilidad de aplicar el coeficiente de situación en función de la categoría de la calle en la que esté situado el local dentro del término municipal.
- c) La determinación del número de actividades ejercidas y del lugar donde se entienden realizadas las mismas.

La normativa básica del Impuesto sobre la Radicación con anterioridad a la entrada en vigor del IAE la constituían: los artículos 316 a 332 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de Abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, y la Orden Ministerial de 31 de Mayo de 1977.

Este impuesto se creó por primera vez en el Texto Articulado de la Ley de Régimen Especial de Barcelona, aprobado por Decreto 1166/1960, de 23 de Mayo. Posteriormente apareció en el Texto Articulado de la Ley de Régimen Especial de Madrid que fue aprobado por Decreto 1674/1963, de 11 de Julio. Y por último, entró a formar parte en la normativa de los Municipios de régimen ordinario, por medio de la Base 25 de la Ley de Bases del Estatuto del Régimen Local de 19 de Noviembre de 1975. El desarrollo de estas bases tuvo lugar por medio del Decreto 3250/1976, de 30 de Diciembre, en el que se dispuso que este impuesto empezaría a regir el día 1 de Enero de 1977, en aquellos Municipios que además de encontrarse autorizados para ello, acordasen su imposición y aprobasen la Ordenanza Fiscal respectiva.

A tenor del artículo 316 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de Abril, constituía el hecho imponible del Impuesto sobre la Radicación «la utilización o disfrute, para fines industriales o comerciales y para el ejercicio de actividades profesionales, de locales de cualquier naturaleza sitos en el término municipal. A efectos de este impuesto, se considerarán locales las edificaciones, construcciones e instalaciones, así como las superficies, cubiertas o sin cubrir, abiertas o no al público, que se utilicen para cualesquiera actividades industriales, comerciales o profesionales».

La Base Imponible del Impuesto sobre la Radicación estaba constituida por la superficie total comprendida dentro del polígono del local, expresada en metros cuadrados y, en su caso, por la suma de todas sus plantas, deduciendo de dicho total las superficies no sujetas al impuesto (art. 322.1 del Real Decreto Legislativo 781/1986).

Por otro lado, resulta irrelevante de cara a la realización del hecho imponible, el que la actividad se ejerza o no en un local determinado, lo cual es lógico al existir actividades que por su propia naturaleza no radican en un local determinado, entre las que podemos destacar: las actividades de construcción y las actividades de comercio ambulante².

La importancia de la determinación del concepto de local, también se pone de manifiesto por la función que éste realiza en la cuantificación del impuesto, puesto que, cuando un inmueble se considere como tal, resultará necesario conocer su extensión para valorar el módulo indiciario superficie, y su localización exacta para poder aplicar el coeficiente de situación.

B.- Concepto genérico de local

En el párrafo primero de la Regla 6¹.1 de la Instrucción del IAE, aprobada por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de Septiembre, se establece el concepto positivo de local, según el cual y a los efectos del IAE, se consideran como tales las edificaciones, construcciones e instalaciones, así como las superficies, cubiertas o sin cubrir, abiertas o no al público, que se utilicen para cualesquiera actividades empresariales o profesionales'.

Sobre el concepto genérico de local se pueden hacer las siguientes puntualizaciones:

- No es relevante el aspecto y estructura urbanística que presente.
- Sí tiene relevancia, contrariamente, que en él se ejerza cualquier actividad empresarial o profesional.
- No se vincula el concepto de local a las actividades artísticas'.

En definitiva, y a efectos del IAE, se ha establecido un concepto amplísimo de local, ya que tiene tal consideración todo espacio o superficie física utilizada para cual-

Así, la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales (DGCHT) en contestación de 6 de Noviembre de 1992 (Carta Tributaria, núm. 171, 1992, págs. 96 y 97) señala: «La característica fundamental de este tipo de comercio que se realiza fuera del establecimiento comercial permanente estriba precisamente en la ausencia de un local determinado en el que desarrollar la actividad».

Habrà de tenerse en cuenta lo dispuesto en el segundo párrafo del punto 1² de la Regla 4.1.F).b) de la Instrucción, según el cual no se computará a ningún efecto la superficie no construida o descubierta en la que no se realice directamente la actividad de que se trate, o algún aspecto de ésta, tal como la destinada a viales, jardines, zonas de seguridad, aparcamientos, etc.

Vid. POVEDA BLANCO, F.: El Impuesto sobre Actividades Económicas, Ed. Deusto, Bilbao, 1994, pág. 119.

quier actividad empresarial o profesional, con independencia de que la afectación sea directa o indirecta, es decir, que se trate de locales en los que se ejerza la actividad o locales accesorios'.

Entre los espacios, inmuebles o superficies que no tienen la consideración de local, podemos señalar los siguientes:

1.-Las explotaciones en las que se ejercen las actividades mineras. Cuando dentro del perímetro de la explotación, el sujeto pasivo realice actividades de preparación, u otras para las que le faculen las Tarifas del impuesto, las construcciones o instalaciones en las que las mismas se ejerzan, sí tendrán la consideración de locales.

En realidad, estamos ante un supuesto de exención, como lo pone de manifiesto el hecho de que en el Impuesto sobre la Radicación quedaban gravadas las actividades mineras'.

2.-Las explotaciones en las que se ejerzan las actividades de extracción de petróleo, gas natural y captación de agua. Se trata de otro verdadero supuesto de exención.

3.-Las centrales de producción de energía eléctrica. Siguiendo a RUBIO DE URQUIA', se pueden realizar las dos siguientes afirmaciones:

⁵ SIMON ACOSTA, con relación al Impuesto sobre la Radicación, ha puesto de manifiesto: «Entre el local y la actividad que se gravan en el Impuesto Municipal sobre la Radicación es preciso que exista una determinada relación para que haya hecho imponible. (...) es preciso que el local se utilice «para» el ejercicio de la actividad. A primera vista parece, pues, que es suficiente con que el local esté destinado, sea instrumento o sirva, de cualquier forma, al ejercicio de la actividad para que se realice el hecho imponible. Sin embargo, la jurisprudencia se ha encargado de limitar el alcance que literalmente tiene el precepto comentado. Para ello el Tribunal Supremo se ha apoyado en la denominación del impuesto, exigiendo que entre la actividad y el local, por el que no basta cualquier tipo de uso del local para los fines de la empresa o profesión, sino que tiene que ser precisamente el que se desprende del título con que se designa el impuesto.

(...) Radicar, como ya hemos indicado, significa estar situado en un lugar, pero expresa además un matiz de permanencia, en cuanto que etimológicamente hace alusión a echar raíces, arraigar. Esta idea de permanencia, deducida de la denominación del impuesto, ha sido repetidamente invocada por el Tribunal Supremo, en sus interpretaciones de normas de rango superior». Vid. SIMON ACOSTA, E.: «Impuesto Municipal sobre la Radicación», en Manual de Derecho Tributario Local, Escuela de Administración Pública de Cataluña, Barcelona, 1987, págs. 294y 301.

⁶ Así lo pone de manifiesto SIMON ACOSTA: «La actividad minera sí se encuentra sometida al Impuesto Municipal sobre la Radicación, aunque el artículo 316 del Texto Refundido de 18 de abril de 1986 mencione sólo las actividades industriales y comerciales. Ha de tenerse en cuenta que el ordenamiento tributario engloba en el género comerciales e industriales las actividades extractivas (cfr. artículo 247.1 del Texto Refundido de 18 de abril de 1986)». Vid. SIMON ACOSTA, E.: «Impuesto municipal sobre la Radicación», en Manual de Derecho Tributario Local, Escuela de Administración Pública de Cataluña, Barcelona, 1987, pág. 292.

Vid. RUBIO DE URQUIA, J.I.: El Impuesto sobre Actividades Económicas, Publicaciones Abe-Ila, Madrid, 1993, pág. 435-436.

- En primer lugar, se hace referencia a todas las centrales de producción de energía eléctrica, cualquiera que sea la clase y naturaleza de éstas.

- En segundo lugar, que la exclusión de la consideración de local afecta a todas las instalaciones ubicadas en el perímetro de la central, cualquiera que sea su uso y destino.

Creemos que también estamos en presencia de lo que se podría denominar «locales exentos».

4.-Las redes de suministro, oleoductos, gaseoductos, etc., donde se ejercen las actividades de transporte y distribución de energía eléctrica (incluyendo las estaciones de transformación), así como las de distribución de crudos de petróleo, gas natural, gas ciudad y vapor. Tampoco tendrán la consideración de local las redes de suministro y demás instalaciones afectas a la distribución de agua a núcleos urbanos, ni las plantas e instalaciones de tratamiento de las mismas.

También estaríamos, a nuestro juicio, en presencia de lo que se podría denominar «locales exentos».

5.-Las obras, instalaciones y montajes objeto de la actividad de construcción, incluyendo oficinas, barracones y demás construcciones temporales sitas a pie de obra y que se utilicen exclusivamente durante el tiempo de la ejecución de la obra, instalación o montaje.

En el caso de las obras, instalaciones y montajes objeto de la actividad de construcción, estamos ante un supuesto de no sujeción". Mientras que en el caso de las construcciones temporales sitas a pie de obra, se trataría de un supuesto de exención'.

" Esta también es la opinión de SIMON ACOSTA, quien señala: «Al exigir que la empresa «radique» en los locales gravados, quedan excluidos del impuesto aquellos que constituyen el mismo objeto de la actividad. Así, por ejemplo, no puede exigirse el impuesto a una empresa que negocie con locales, por aquellos que tengan puestos en venta, aunque sean de su propiedad. Tampoco queda sometida una empresa constructora por los terrenos sobre los que construye, como dice la sentencia de 4-11-1982 (RJ ARanzadi, 1982, 6962)». Vid. SIMON ACOSTA, E.: «Impuesto Municipal sobre la Radicación», en Manual de Derecho Tributario Local, Escuela de Administración Pública de Cataluña, Barcelona, 1987, pág. 295.

⁹ Como bien ha señalado PAGES I GALTES, tres son pues, los requisitos para que se dé la exclusión de los locales sitos a pie de obra:

«a) Requisito teleológico: Obviamente ha de tratarse de una construcción que sirva (para guardar utensilios, descanso del personal, facturación, etc.) a la obra, instalación o montaje objeto de la actividad constructora.

b) Requisito espacial: Que esté situada a pie de obra, esto es, junto a la obra, instalación o montaje objeto de la actividad constructora.

c) Requisito temporal: El uso de la construcción deberá cesar una vez finalice la ejecución de la obra, instalación o montaje objeto de la actividad constructora.

O

6.-Los inmuebles en los que se instalen los contadores de agua, gas y electricidad objeto de alquiler, lectura y conservación, a los solos efectos de dichas actividades y sin perjuicio de la consideración que puedan tener aquéllos a efectos de otras actividades¹⁰.

7.-Los inmuebles en los que se instalan máquinas o aparatos automáticos, expositores en depósito, máquinas recreativas y similares, a los solos efectos de las actividades que se prestan o realizan a través de los referidos elementos, y sin perjuicio de la consideración que aquellos inmuebles puedan tener a efectos de otras actividades.

En consecuencia, la superficie ocupada por los elementos anteriores no tendrá la consideración de local con relación a las actividades a las que hacen referencia los citados elementos. Sin embargo, aquella superficie sí tendrá la consideración de local con respecto de otras actividades".

8.-Los bienes inmuebles, tanto de naturaleza rústica como urbana, objeto de las actividades de alquiler y venta de dichos bienes. Tampoco tendrán la consideración de locales las oficinas de información instaladas en los bienes inmuebles objeto de la promoción inmobiliaria.

En cuanto a las oficinas de información, a juicio de RUBIO DE URQUIA¹², «esta exclusión no opera, sin embargo, cuando en las oficinas mencionadas se desarrollen otras actividades distintas de las de estricta información, tales como, por ejemplo, las de concertación de operaciones de venta».

9.-Las autopistas, carreteras, puentes y túneles de peaje, cuya explotación constituya actividad gravada por el impuesto. El Epígrafe 751.4 de la Sección 1ª de las Tarifas recoge la actividad de «Explotación de autopistas, carreteras, puentes y túneles de peaje», cuya cuota por actividad está en función del número de kilómetros.

Cuando se incumple alguno de estos tres requisitos, la construcción que sirve a la obra, instalación o montaje objeto de la actividad constructora, podrá ser tenida en cuenta como local afecto indirectamente a la actividad, cosa por la cual su superficie se computará conforme prevé la Regla 14'.F).g) Instr. gen. (caso de tributar por cuota nacional o provincial) o conforme prevé la Regla 14".1.F)h) Instr. gen. (caso de tributar por cuota municipal)». Vid. Manuel del Impuesto sobre Actividades Económicas, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 129.

¹⁰ Vid. Epígrafes 857.4 a 857.9 de la Sección 1ª de las Tarifas donde se clasifican las actividades de alquiler, lectura y conservación de contadores de agua, gas y electricidad.

¹¹ Así, la Contestación de la DGCHT de 16 de Diciembre de 1991 (Carta Tributaria, núm. 152, 1992, págs. 100 y 101), pone de manifiesto que la superficie ocupada por las máquinas recreativas forma parte de la superficie total del local de casino de juego, imputándose a esta actividad, que se encuentra clasificada en el Epígrafe 969.2 de la Sección 1ª de las Tarifas. Por consiguiente, la superficie ocupada por las máquinas recreativas no se considera local, respecto de la actividad de servicios recreativos prestados por medio de máquinas recreativas y de azar (Epígrafe 969.4 de la Sección 1ª de las Tarifas).

¹² Vid. RUBIO DE URQUIA, J.I.: El Impuesto sobre Actividades Económicas, Publicaciones Abe-Ila, Madrid, 1993, pág. 436.

A juicio de PAES I GALTES¹³, los elementos anteriores no deberían quedar excluidos de la consideración de local, y ello debido a que la cuota por actividad no se establece en función de la superficie ocupada (metros cuadrados), sino de la longitud (kilómetros), por lo que no le resulta de aplicación la Regla 14'.1.F.j) de la Instrucción (esta Regla establecía que no se gravará la superficie de los locales en la cuota por local, cuando aquélla ya se hubiese tenido en cuenta expresamente para calcular la cuota por actividad).

En nuestra opinión, y a pesar de que la cuota por actividad no esté en función de metros cuadrados, sino de kilómetros, parece coherente que este tipo de superficies queden excluidas de la consideración de local.

También debemos hacer referencia al hecho de que esta exclusión no alcanza, sin embargo, a las edificaciones, construcciones y demás instalaciones afectas a las referidas autopistas, carreteras, puentes y túneles.

10.-Las pistas de aterrizaje, hangares y los puertos, excepto las construcciones.

Estarán exentas las superficies descubiertas destinadas a pistas de aterrizaje, hangares y puertos, no alcanzando a las edificaciones, construcciones e instalaciones situadas en los puertos y aeropuertos.

11.-Asimismo, no tendrán la consideración de local todas aquellas superficies en las que de forma expresa así se disponga a través de las Tarifas".

Por último, y cómo ha señalado RUBIO DE URQUIA, «las exclusiones hasta aquí reseñadas deben entenderse, en todo caso, sin perjuicio de la tributación que corresponda a los sujetos osivos titulares de las actividades respectivas, por otros locales distintos, afectos a tales actividades, todo ello en los términos que resulten de la Regla

C.-Locales separados

Dado el principio de unidad de local que rige en el IAE, por cada local separado se tributará con una cuota diferente en dicho impuesto, excepto en los supuestos de uni-

¹³ Vid. PAGES I GALTES, J.: Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995, p4 132.

¹⁴ Tal es el caso, por ejemplo, de la nota común 3⁴ al Grupo 661 de la Sección 1I de las Tarifas «Comercio mixto o integrado en grandes superficies», en la que se dispone: «Quienes en virtud de cesión de uso, o por cualquier otro título, ocupen zonas de los establecimientos de referencia para el ejercicio de actividades económicas, tributarán por la cuota que corresponda en función de la actividad que realicen, sin que a efectos del impuesto tales zonas tengan la consideración de local».

¹⁵ Vid. RUBIO DE URQUIA, J.I.: El Impuesto sobre Actividades Económicas, op. cit., pág. 437.

O

dad teleológica de local, y en los casos en los que se tribute por cuota provincial o nacional, con relación a estos ámbitos territoriales. Así viene establecido en la Regla 10^{1.3} (primer inciso) de la Instrucción del IAE, según la cual: «Si una misma actividad se ejerce en varios locales, el sujeto pasivo estará obligado a satisfacer tantas cuotas mínimas municipales, incrementadas, en su caso, con los coeficientes previstos en los artículos 88 y 89 de la Ley 39/1988, cuantos locales en los que ejerza la actividad»¹⁶.

Según la Regla 6^{1.2} de la Instrucción, tienen la consideración de locales separados:

1.-Los que lo estuvieran por calles, caminos o paredes continuas, sin hueco de paso en éstas. Como bien ha señalado la DGCHT, no se podrá reputar calle o camino a las vías de comunicación de titularidad privada¹⁷.

2.-Los situados en un mismo edificio o edificios contiguos que tengan puertas diferentes para el servicio del público y se hallen divididos en cualquier forma perceptible, aun cuando para su dueño se comuniquen interiormente".

¹⁶ Corno señala PAGES I GALTES: «En cada local separado o, en su caso, unidad teleológica de local, donde se ejercita directa o indirectamente la actividad gravada se realizará el hecho imponible. Ello es consecuencia del principio de unidad individualizada de local recogido en el primer inciso de la Regla 10^{1.3} Instr. gen., el cual puede resumirse diciendo que por cada local individualizado se realizará el correspondiente hecho imponible derivado del ejercicio (directo o indirecto) en él de la actividad (aun cuando se trate del mismo tipo de actividad y del mismo sujeto).

Esta idea debe complementarse con los principios de unidad de sujeto y de unidad de actividad recogidos en el segundo inciso de la Regla 10^{1.3} y en la Regla 14^{1.1.F}).f) Instr. gen. en cuya virtud por cada sujeto que ejerza la actividad se realizará el correspondiente hecho imponible (aun cuando se trate del ejercicio del mismo tipo de actividad en el mismo local) y por cada actividad que se ejerza se realizará el correspondiente hecho imponible (aun cuando se trate del mismo sujeto y del mismo local). *Vid* PAGES I GALTES, J.: *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 142 y 143.

¹⁷ Así se expresa en Contestación de 18 de marzo de 1992 (*Carta Tributaria*, núm. 160, 1992, págs. 115 y 116), al poner de manifiesto que «los viales de titularidad privada que sirven de enlace, acceso o comunicación entre los diversos edificios o instalaciones de un recinto único de análoga titularidad no deben ser considerados como calles o caminos, por lo que su existencia no surte el efecto de convertir en locales separados a los que por ellos lo estuviesen, impidiéndose, en tal caso, la actuación del mandato contenido en la Regla 6^{1.2.a}) de la Instrucción».

¹⁸ Habrá de observarse que son dos los requisitos que se establecen para que estemos en presencia de un local separado:

- a) Que tengan puertas diferentes para el servicio al público;
- b) Que se hallen divididos en cualquier forma perceptible, aun cuando para su dueño se comuniquen interiormente.

Cuando falte alguno de los dos requisitos, no estaremos en presencia de un local separado. En este sentido se ha pronunciado la DGCHT, en contestación de 14 de Mayo de 1992 (*Carta Tributaria*, núm. 163, 1992, págs. 67 y 68), cuando señala que «las salas multicines situadas en un mismo edificio o en edificios contiguos, que tengan una única puerta para el servicio público, no se considerarán locales separados, por no concurrir, evidentemente, en tal supuesto de hecho, uno de los dos requisitos previstos en la letra b) de la disposición transcrita (se refiere a la Regla 6^{1.2} Instr. gen.): que tengan puertas diferentes para el servicio público».

3.-Los departamentos o secciones de un local único, cuando estando divididos en forma perceptible puedan ser fácilmente aislados y en ellos se ejerza distinta actividad⁹.

4.-Los pisos de un edificio, tengan o no comunicación interior, salvo cuando en ellos se ejerza la misma actividad por un solo titular.

5.-Los puestos, cajones y compartimentos en las ferias, mercados o exposiciones permanentes, siempre que se hallen aislados o independientes para la colocación y venta de los géneros, aunque existan entradas y salidas comunes a todos ellos".

6.-La Administración Tributaria podrá considerar también la existencia de locales separados cuando en un local único se ejerzan actividades que sean objeto por su titular de administración o contabilidad distinta.

Para la mayoría de la doctrina, estamos en presencia de una cláusula exorbitante en favor de la Administración 21. IRALA GALÁN y MUÑIZ GARCÍA sostienen que se trata del establecimiento de una garantía o cautela para la Administración²².

En realidad, estamos en presencia de una presunción potestativa en beneficio de la Administración, y parece ser, *iuris ét de jure*, al no decirse «salvo prueba en contrario». Sin embargo, y como señala POVEDA BLANCO", «claro es que no parece lógico, que la Administración Tributaria haga uso de tal potestad si, en el caso de conocer la existencia de contabilidades o administraciones diferenciadas, se demuestra que dicha práctica obedece al intento de alcanzar un mejor control de gestión por el sujeto pasivo»".

Corno bien advierte PAGES I GALTES (*Vid. Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas* ('as, *op. cit.*, pág. 139), «téngase en cuenta que cuando en tales departamentos o secciones se ejerza la misma actividad por distintos sujetos pasivos, se devengarán tantas cuotas como sujetos pasivos, por aplicación del principio de unidad de sujeto igualmente recogido en la Regla 10'.3 Instr. gen.»).

²¹ RUBIO DE URQUIA puntualiza que «aunque el carácter permanente de tales puestos, cajones y compartimentos se desprenda tácitamente del tenor literal del precepto, en la medida en que éste hace referencia expresa a tal carácter en relación a las ferias, mercados y exposiciones, conviene, no obstante, reiterarlo aquí», en *El Impuesto sobre Actividades Económicas*, *op. cit.*, pág. 433.

² *Vid.*, entre otros:

- IRALA GALAN, J.L. y MUÑIZ GARCIA, L.A.: *Impuesto sobre Actividades Económicas*, vol. I, Organismo Provincial de Gestión Tributaria de Alicante, 1991, pág. 96.

- PAGES I GALTES, J.: *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, *op. cit.*, pág.140.

²² *Vid.* IRALA GALAN, J.A. y MUÑIZ GARCIA, L.A.: *Impuesto sobre Actividades Económicas*, vol. I, *op. cit.*, pág. 96.

²³ *Vid.* POVEDA BLANCO, F.: *El Impuesto sobre Actividades Económicas*, *op. cit.*, pág. 122.

²⁴ Esta norma, a nuestro juicio, no podrá tener mucha operatividad práctica debido a que cuando se lleve contabilidad distinta para las actividades ejercidas en un mismo local, será porque estamos en presencia de actividades diferenciadas, ya que tratándose de la misma actividad, por el mismo sujeto pasivo y en el mismo local, no es del todo frecuente encontrarse con contabilidades distintas. No

D.-Unidad teleológica de local

En el tercer párrafo de la Regla 6-I.2.e) de la Instrucción, se establece lo que se ha denominado «unidad teleológica de local», y que viene a ser el reverso de los locales separados a que acabamos de hacer referencia.

La unidad teleológica de local conlleva que, aun en el caso de que las diferentes instalaciones no formen parte de un mismo recinto, se consideren como un único local en los casos de:

- a) Fabricantes que efectúen las fases de fabricación de un mismo producto, siempre que dichas fases no constituyan por sí actividad que tenga señalada en las Tarifas tributación independiente.
- b) Instalaciones de un establecimiento de hospedaje o deportivos.

De este modo, el concepto de unidad teleológica de local se reduce a las actividades industriales, de hospedaje y deportivas. Sin embargo, para PAGES 1 GALTES, «la filosofía en la que se inspira dicho concepto, basada en la «unidad de explotación», debe llevar a atemperar los resultados absurdos que se derivarían de una rígida interpretación de local separado ofrecido por la misma Regla»²⁵.

Aunque compartimos la opinión del citado autor, sin embargo, a nuestro juicio, la solución no estaría en una «interpretación más equitativa», sino que sería necesaria una modificación de la norma, en la que los supuestos de unidad teleológica de local no hiciesen referencia únicamente a las actividades industriales, de hospedaje y deportivas, sino al resto de las actividades.

obstante, la contestación de la DGCHT de 14 de Mayo de 1992 (Carta Tributaria, núm. 163, 1992, págs. 67 y 68) señala la posibilidad que tiene la Administración de considerar como locales separados cuando sean objeto por su titular de administración o contabilidad distinta, de las salas multicines situados en un mismo edificio o en edificios contiguos y que tengan una sola puerta de acceso al público.

²⁵ Vid. PAGES I GALTES, J,: Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas, op. cit., pág. 142. Continúa señalando este autor: «Pensemos, por ejemplo, que una interpretación literal del concepto de local separado nos llevaría a la conclusión de que el puesto de venta de horchata y granizados que muchos bares y cafés tienen situado junto a la puerta de acceso al establecimiento desde la vía pública, debe considerarse local separado. En efecto, semejante puesto de venta radicado en la vía pública deberá sin duda, tener la calificación de local por aplicación de la Regla 6?-1 Instr. gen. Y, supuesto más corriente, de estar separado del establecimiento destinado a bar o café mediante una pared continua sin hueco de paso, sería perfectamente subsumible en el concepto de local separado que nos da la Regla 6'.2.a) Inst. gen.

La irracionalidad a que nos puede conducir una interpretación rígida e inflexible del concepto de local separado obliga, según nuestro parecer, a buscar una interpretación más equitativa con la filosofía que se desprende del concepto de «unidad teleológica de local» en relación con la actividad que se realice cuando racionalmente se llegue a la conclusión de que el local separado no es más que una parte del establecimiento al que complementa tanto por el tipo de actividad como por su contigüidad espacial, formando en su conjunto una única explotación».

La unidad teleológica de local conlleva, para el conjunto, el establecimiento de una sola cuota por la actividad desarrollada, sin perjuicio de la tributación que resulte de aplicación respecto a la superficie ocupada por cada instalación, de conformidad con la Regla 10ª.1 y 14.F).h)²⁶.

E.-Locales *situados en viviendas*

El apartado 3 de la Regla 6I de la Instrucción establece que cuando un mismo bien inmueble se destine conjuntamente a vivienda y al ejercicio de una actividad gravada, sólo tendrá la consideración de local a efectos del impuesto, la parte del bien en la que, efectivamente, se ejerza la actividad de que se trate.

En consecuencia, la superficie del bien que se destine a vivienda no dará lugar a tributación alguna por este impuesto, y no deberá ser objeto de cómputo. No obstante, se producirán dificultades inherentes «a su adecuada medición, puesto que existirán elementos de la edificación que podrán ser de uso común, tales como pasillos, servicios, hall, etc., y cuya superficie, parece lógico pensar que deberá distribuirse proporcionalmente a la ocupada exclusivamente para los dos fines»²⁷.

Por otra parte, también es necesario indicar que este precepto no se puede interpretar en el sentido que permita establecer, en todo caso, la existencia de un local, por el mero hecho de que el sujeto pasivo, cuando sea una persona física tenga una vivienda; puesto que la vivienda tendrá la consideración de local, únicamente cuando en ella se desarrolle la actividad".

²⁶ La Regla 10ª.1 de la Instrucción del IAE establece: Son cuotas mínimas municipales, las que con tal denominación aparecen específicamente señaladas en las Tarifas, sumando, en su caso, el elemento superficie de los locales en los que se realicen las actividades gravadas, así como cualesquiera otras que no tengan la calificación expresa, en las referidas Tarifas, de cuotas provinciales o nacionales.

Igual consideración de cuotas mínimas municipales tendrán aquellas que, por aplicación de lo dispuesto en la Regla 14ª.1.F), su importe está integrado, exclusivamente, por el valor del elemento tributario de superficie».

Por su parte, la Regla 14ª.1.F).h) dispone: «Los locales en los que los sujetos pasivos por cuota mínima municipal no ejerzan directamente sus actividades respectivas, tales como centros de dirección, oficinas administrativas, centros de cálculo, almacenes o depósitos para los que se esté facultado, etc., tributarán cada uno de ellos por una cuota mínima de las previstas en el párrafo segundo del apartado 1 de la Regla 10ª. Dicha cuota mínima estará integrada, exclusivamente, por el importe que resulte de aplicar el cuadro que corresponda de los contenidos en la letra d) anterior, sin que proceda ponderar dicho importe por aplicación del coeficiente resultante del cuadro contenido en la letra e)».

²⁷ Vid. POVEDA BLANCO, F.: El Impuesto sobre Actividades Económicas, op. cit., pág. 123.

²⁸ Esto es lo que ocurriría, por ejemplo, en el caso de un ATS (Ayudante Técnico Sanitario) que desarrolle su actividad en el domicilio de sus clientes. En este supuesto, la vivienda del citado ATS no se consideraría local a efectos del IAE.

II.-EL MÓDULO INDICIARIO «SUPERFICIE DEL LOCAL O ESTABLECIMIENTO»

La regulación legal del módulo indiciario «superficie del local o establecimiento» tiene su origen en la base cuarta del artículo 86.1 LRHL en la que se establece la necesidad de tener en cuenta, para la aplicación de las cuotas resultantes de la aplicación de las Tarifas (cuotas municipales, provinciales o nacionales), la superficie de los locales en los que se realicen las actividades gravadas.

A través del módulo superficie de los locales, se integra en el IAE el Impuesto sobre la Radicación, o al menos se asegura su permanencia de forma encubierta.

El desarrollo normativo de la base 4^a del artículo 86.1 de la LRHL, respecto al módulo superficie de los locales, se produce en la Regla 14^a.1.F) de la Instrucción. Regla ésta, a la que se remiten tanto la nota común a la Sección V, como la segunda nota común a la Sección 2^a de las Tarifas².

La cuota por local no se aplicará en aquellos casos excepcionales en los que la cuota por actividad se determina en función del módulo superficie, tal y como dispone el apartado j) de la Regla 14^a.1.F) de la Instrucción³. Es decir, en estos casos el módulo

²) La nota común a la Sección 1^a de las Tarifas del IAE establece que «de conformidad con lo dispuesto en la Base Cuarta del artículo 86.1 de la Ley 39/1988, de 26 de diciembre, las cuotas consignadas en esta Sección se completarán con la cantidad que resulte de aplicar el elemento tributario constituido por la superficie de los locales en los que se realicen las actividades empresariales, en los términos previstos en la Regla 14.1.F) de la Instrucción».

En igual sentido, pero en relación con las actividades profesionales se pronuncia la segunda nota común a la Sección 2^a de las Tarifas del IAE.

En cuanto a la utilización del término «cuota por local», es necesario indicar que dicha utilización no es unánime, ni mucho menos, por parte de la doctrina:

- Así, POVEDA BLANCO utiliza el término «Cuota por superficie». *Vid. El Impuesto sobre Actividades Económicas, op. cit.*, pág. 57.

Este término también es empleado por MORENO CASTEJON, en *Impuesto sobre Actividades Económicas*, Ed. Trivium, Madrid, 1991, pág. 385.

- IRLA GALAN y MUÑIZ GARCIA emplean la expresión «cuota de Instrucción», en *Impuesto sobre Actividades Económicas, vol. 1., op. cit.*, pág. 136.

- PAGES I GALTES utiliza el término «cuota de radicación», en *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas, op. cit.*, pág. 422.

Hemos de indicar que no nos convence plenamente ninguno de los términos utilizados por la doctrina, aunque el término «cuota por superficie» se pueda considerar como bastante aceptable. Sin embargo, el término más adecuado, a nuestro juicio, sería el de «cuota por local», ya que al igual que la cuota por actividad (cuando es de tipo variable se determina en función de módulos indiciarios, como potencia instalada, número de obreros, et.), la cuota por local que siempre es variable se determina por medio del módulo superficie de los locales. De este modo, se habla de cuota por actividad y cuota por local, las cuales están en función de módulos indiciarios, salvo que la primera tenga el carácter de cuota fija. Esta terminología, a nuestro juicio, la consideramos más precisa que la de cuota por superficie.

superficie no forma parte de la cuota por local, ya que se encuentra integrado en la cuota por actividad³¹.

La Regla 14.1F) de la Instrucción en su apartado a), considera a efectos de la aplicación del módulo superficie, que se entiende por locales en los que se ejercen las actividades gravadas, los definidos como tales en la Regla 6l de la Instrucción. Recordemos que dicha Regla dispone en el primer párrafo de su apartado 1º que, "a los efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, se consideran locales las edificaciones, construcciones e instalaciones, así como las superficies, cubiertas o sin cubrir, abiertas o no al público, que se utilicen para cualesquiera actividades empresariales o profesionales».

Para proceder a la determinación de la cuota por local, en primer lugar se cuantifica el módulo superficie del local y en segundo lugar se valora el mismo.

A.-Cuantificación de la superficie

En los modelos de declaración censal del IAE, se distingue entre superficie total, superficie rectificada y superficie computable.

a) Superficie total

El apartado b) de la Regla 14¹.1.F) de la Instrucción establece que «se tomará como superficie de los locales la total comprendida dentro del polígono de los mismos, expresada en metros cuadrados y, en su caso, por la suma de todas sus plantas»²¹. Es importante insistir en que se trata de la superficie total construida y no de la superficie útil.

Sin embargo, consideramos que la Instrucción no ha sido muy rigurosa a la hora de ubicar el párrafo segundo del punto 1⁹ del apartado b) de la Regla 14¹.1.F). Dicho

³¹ El apartado j) de la Regla 14.1.F) de la Instrucción establece que «el elemento tributario regulado en esta letra F), no se aplicará en la determinación de aquellas cuotas para cuyo cálculo las Tarifas del Impuesto hayan tenido en cuenta expresamente, como elemento tributario, la superficie de los locales, computada en metros cuadrados, en los que se ejercen las actividades correspondientes».

Como ejemplo de actividades en las que la cuota por actividad está en función de la superficie de los locales, podemos citar las tres que aparecen en el grupo 661 de la Sección 1ª (Comercio mixto integrado en grandes superficies); estas tres actividades son las siguientes: comercio en grandes almacenes (epígrafe 661.1); comercio en hipermercados (epígrafe 661.2) y comercio en almacenes populares (epígrafe 661.3).

³² La contestación de la DGCHT de 3 de Marzo de 1992 (Carta Tributaria, núm. 159, págs. 104 y 105) señala que «cuando la Regla 14¹.1.b) de la instrucción describe la forma de computar el elemento tributario de la superficie de los locales destinados o empleados en el desarrollo de la actividad económica gravada, prescribe que dicha superficie se expresará en metros cuadrados sin hacer referencia alguna de la consideración de fracciones o decimales de dicha unidad de medida; de donde cabe concluir que dichas fracciones o decimales, de existir, no se tomarán en cuenta a efectos del cómputo contemplado en la letras b) y c) de dicha Regla 14¹.1.F.)».

párrafo segundo tendría que estar ubicado a continuación del primer párrafo del apartado b). Este párrafo segundo dispone lo siguiente: «En consecuencia, no se computará a ningún efecto la superficie no construida o descubierta en la que no se realice directamente la actividad de que se trate, o algún aspecto de ésta, tal como la destinada a viales³³, jardines, zonas de seguridad, aparcamientos, etc.».

Este precepto plantea el fundamental problema de determinar qué se entiende por «superficie no construida o descubierta».

En primer lugar y como señala PAGES I GALTES, una primera lectura podría inducir a sostener que ambos términos «superficie no construida» y «superficie descubierta» son términos equivalentes. Sin embargo, existen argumentos para mantener lo contrario, entendiendo que cuando se habla de «superficie no construida o descubierta» se utiliza la conjunción disyuntiva «o» para denotar la alternativa entre los dos términos³⁴. El citado autor indica que «de este modo, podría sostenerse que toda superficie no construida (sin edificar, independientemente de que el techo esté o no tapado) o descubierta (sin techo tapado, independientemente de que cuente o no con elementos constructivos) donde no se ejerza ningún aspecto de la actividad no se computará en absoluto, y, por tal motivo, tampoco deberá hacerse constar en los modelos de declaración censal del

A nuestro juicio, el legislador solamente tendría que haber hecho uso de los conceptos de «superficie construida/superficie no construida», y no de «superficie cubierta/superficie descubierta», por la enorme confusión que estos últimos generan, a la vez que se produciría una mayor coordinación con el IBI, al gravar este impuesto tanto el suelo como las construcciones.

La superficie construida no implica necesariamente que esté cubierta, ya que como ejemplo, las gradas de los campos de fútbol y las piscinas (no cubiertas)³⁶, son superficies construidas que se encuentran descubiertas.

³³ Las contestación de la DGCHT de 18 de Marzo de 1992 (Carta Tributaria, núm. 160, págs. 115 y 116), distingue los viales de las calles y caminos. Considera a las calles y caminos como vías de titularidad pública y los viales como vías de titularidad privada.

³⁴ Un argumento para considerar los términos «superficie no construida» y «superficie descubierta» como distintos, nos lo ofrece el artículo 62.b)2 de la LRHL, según el cual se entiende por construcciones de naturaleza urbana, entre otras: «Las obras de urbanización y mejora, como las explanaciones y las que se realicen para el uso de los espacios descubiertos, considerándose como tales los recintos destinados a mercados, los depósitos al aire libre, los campos o instalaciones para la práctica del deporte, los muelles, los estacionamientos y los espacios anejos a las construcciones».

³⁵ Vid. PAGES I GALTES, J.: Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas, op. cit., págs. 425 y 426.

³⁶ Vid. IRALA GALAN, J.A. y MUÑIZ GARCIA, L.A.: Impuesto sobre Actividades Económicas,, op. cit., pág. 94.

Por otra parte, atender al criterio «superficie cubierta/superficie descubierta», puede ser una fuente inagotable de conflictos debido a la provisionalidad de este tipo de superficies. Pensemos en una terraza de verano, con un toldo que se pone y se quita con enorme frecuencia. Además, la propia Administración sostiene algunas interpretaciones que se podrían calificar, cuanto menos, un poco sorprendentes".

Como se puede observar, toda la problemática se evitaría distinguiendo únicamente entre superficie construida y no construida, con independencia de que esta última se encuentre cubierta o descubierta. Por consiguiente, esta forma de proceder conllevaría consecuencias muy positivas a la hora de cuantificar el módulo indiciario superficie, por la notable simplificación que aporta.

b) Superficie rectificada

Se considera superficie rectificada, el resultado de practicar sobre la superficie total unas determinadas reducciones o bonificaciones en algunos supuestos", que están en función de las características de la superficie o de su destino".

Teniendo en cuenta, que además de las bonificaciones a que vamos a hacer referencia, existe una bonificación general, a aquéllas se les puede denominar «bonificaciones especiales».

b.1) Reducciones para las superficies no construidas o descubiertas

Según el primer punto del apartado b) de la Regla 1 4'.1 .F) de la Instrucción, sólo se tomará como superficie «el 20 por 100 de la superficie no construida o descubierta y que se dedique a depósitos de materias primas o de productos de cualquier clase, secaderos al aire libre, depósitos de agua y, en general, a cualquier aspecto de la actividad de que se trate. No obstante lo anterior, tratándose de instalaciones deportivas directamente afectas a actividades gravadas o a algún aspecto de éstas, sólo se computará el 5 por 100 de su superficie, excepto la ocupada por gradas, graderíos y demás instalacio-

¹⁷ Como señala POVEDA BLANCO, «la Administración Tributaria en contestación a una consulta interpreta que son aparcamientos cubiertos «aquellos que constituyan un local cerrado con paredes y techo de construcción permanente». Por el contrario, no se considerarán cubiertos «los que están con instalaciones fácilmente desmontables, tales como tejados de uralita, paja, marquesinas, etc.». Vid. POVEDA BLANCO, F.: El Impuesto sobre Actividades Económicas, op. cit., pág. 161.

³⁸ Estas reducciones, aunque se apliquen en la cuantificación de la superficie, tienen, a nuestro juicio, la naturaleza de auténticas bonificaciones o desgravaciones.

sy GARCIA LUIS considera que «la razón común a todas estas exclusiones radica en impedir la aparición de cuotas excesivas para las actividades que necesitan gran cantidad de espacio, lo que supone implícitamente un reconocimiento de la inconsistencia del elemento de la superficie como índice revelador de los beneficios que se obtienen en el desarrollo de las actividades respectivas». Vid. «Impuesto sobre Actividades Económicas», en La Reforma de las Haciendas Locales, op. cit., pág. 557.

nes permanentes destinadas a la ubicación del público asistente a los espectáculos deportivos, de la cual se computará el 20 por 100»⁴⁰

Este precepto habla de superficie no construida o descubierta y que se dedique a «cualquier aspecto de la actividad de que se trate». Creemos que con ello se hace referencia a las superficies no construidas o descubiertas, en las que no se realice directamente la actividad, sino cualquier otro aspecto que tenga relación con la misma. Así, en el caso de una actividad empresarial de transportes de viajeros por carretera (epígrafe 721.3 Sección 1ª de las Tarifas), la superficie no construida o descubierta que se utilice para guardar los autobuses, se puede considerar que en dicha superficie se realiza un aspecto de la misma y, por tanto, se computa al 20 por 100. Sin embargo, los aparcamientos descubiertos de una actividad industrial no se considerarían como un aspecto de la actividad y, por tanto, esta superficie no se computaría.

Todas estas situaciones crearán numerosos problemas para cuya solución habrá que estar a cada tipo de actividad en concreto, comprobando si las superficies no construidas o descubiertas utilizadas por el sujeto pasivo en el ejercicio de su actividad, se encuentran afectas a la misma, bien de forma directa o indirecta.

b.2) Reducciones para las superficies en función del destino o tipo de actividad

1º) Reducciones para las superficies en la vía pública destinadas a actividades de temporada.

Según el punto 2º- del apartado b) de la Regla 14'.1.F) de la Instrucción, sólo se tomará como superficie «el 40 por 100 de la superficie utilizada para actividades de temporada mediante la ocupación de la vía pública con puestos y similares».

Esta reducción presenta dos aspectos que, a nuestro juicio, es necesario comentar. El primero de ellos es el concerniente a las actividades de temporada. La normativa de la estimación objetiva por módulos en el IRPF considera a una actividad como de temporada, cuando se ejerce por un período de tiempo que no supera los seis meses al año.

⁴⁰ El segundo inciso de este párrafo, desde: «No obstante lo anterior...», fue introducido por el artículo 72.2.1v de la Ley 21/1993, de PGE para 1994.

Este precepto por otra parte, difiere de su correlativo que existía en el Impuesto sobre la Radicación, ya que según la letra a) del apartado 1 del artículo 320 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de Abril: «Por razón de la actividad del sujeto pasivo se aplicarán las siguientes bonificaciones sobre la cuota: a) El 80 por 100 de la correspondiente a las superficies no construidas o descubiertas y que exclusivamente se dedique a depósitos de materias primas o de productos de cualquier clase, secaderos al aire libre y depósitos de agua».

La diferencia fundamental estaba en que en el Impuesto sobre la Radicación la bonificación se aplicaba únicamente a las superficies dedicadas exclusivamente a depósitos y secaderos, sin englobar, por tanto, aquellas superficies que se dediquen a cualquier aspecto de la actividad.

Sin embargo, en la presente bonificación, creemos que se refiere a la ocupación de la vía pública por un período de tiempo inferior a seis meses, aunque la actividad se ejerza todo el año. Esto ocurriría en un bar abierto todo el año y que durante dos meses de verano ocupase la vía pública con unas cuantas mesas. En este caso, la superficie de la vía pública sólo se computaría en un 40 por 100⁴¹.

El otro aspecto que puede resultar problemático, en el caso de la ocupación de la vía pública para actividades de temporada, sería el determinar si se pudiesen aplicar de forma conjunta la presente reducción y la de computar sólo el 20 por 100 cuando se tratase de superficie no construida y descubierta. Es decir, el caso de las terrazas de verano de un bar por ocupación de la vía pública solamente durante estos meses.

Para POVEDA BLANCO', el espacio ocupado por actividades de temporada se computará por el 40 por 100, sin embargo, como se trata de una superficie descubierta, por aplicación del criterio general de la norma, computa tan sólo por el 20 por 100 del 40 por 100. Por lo que se aplicarían de forma conjunta ambas reducciones que no son excluyentes, computándose de esta forma el 8 por 100.

Sin embargo, este no es el criterio seguido por la Administración Tributaria, según el cual siempre que se trate de una superficie descubierta se aplicaría en primer lugar la reducción consistente en computar sólo el 20 por 100, considerando que la reducción que estamos analizando no le corresponde a las superficies descubiertas, sino a las superficies ocupadas por un puesto, kiosco o similar, es decir, a la ocupación de la vía pública para una actividad de temporada, pero con algún tipo de superficie cubierta".

⁴¹ Por otra parte, podemos señalar que, al no definirse en la normativa del IAE qué se entiende por actividad de temporada, no necesariamente se tendría que admitir la consideración que de la misma tiene la normativa del IRPF, como aquella actividad que se ejerce por un tiempo inferior a seis meses. De ahí que, en el IAE, si una actividad se ejerce durante un período de, por ejemplo, siete meses, se podría considerar como una actividad de temporada.

⁴² Vid. POVEDA BLANCO, F.: Sistema fiscal: esquemas y supuestos prácticos, Ed. Deusto, Bilbao, 1992, pág. 465.

⁴³ La Administración Tributaria en dos contestaciones a consultas ha señalado:

«Pregunta: ¿Cómo tributan las terrazas de los bares separados del bar por una vía pública?

Respuesta: Cuando la terraza esté separada del bar por una vía pública, se deberán presentar dos altas en la actividad, una por el bar y otra por la terraza, en el grupo 675, si bien en esta última la superficie se reducirá al 20%. Además, será de aplicación, en su caso, la nota que figura al pie del citado grupo (reducción por actividad de temporada). En el caso de que la terraza dispusiera de un kiosco o similar, la superficie ocupada por éste se computará al 40%.

Pregunta: ¿Cómo tributan las terrazas de los bares situadas en la propia acera de acceso al bar?

Respuesta: Cuando la terraza esté situada en la propia acera de acceso al bar se deberá presentar sólo una declaración de alta, en la que constaría el elemento superficie del local propio del bar, computado íntegramente, más la superficie ocupada por la terraza, reducida al 20%.

En consecuencia, las dos reducciones a las que hacemos referencia son incompatibles, ya que la primera se refiere a superficies no construidas o descubiertas y la segunda a algún tipo de superficie cubierta, ya sea por medio de puestos, kioscos o similares.

2º Reducción por las superficies cubiertas o construidas de toda clase de instalaciones deportivas.

La Regla 14'.1.F), letra b) de la Instrucción, en su punto 3Q establece que sólo se tomará como superficie, «el 10 por 100 de la superficie cubierta o construida de toda clase de instalaciones deportivas, excepto la ocupada por gradas, graderíos y demás instalaciones permanentes destinadas a la ubicación del público asistente a los espectáculos deportivos, de la cual se computará el 50 por 100».

A nuestro juicio, el legislador ha organizado un tremendo «caos» con la superficie de las instalaciones deportivas. En el punto 1⁹ del apartado b) citado, habla de instalaciones deportivas no construidas o descubiertas y en el punto 3Q de instalaciones deportivas construidas o cubiertas. ¿Qué diferencia existiría entre una grada de un campo de fútbol y otra de un pabellón de baloncesto que estuviese cubierto? Ambas gradas son superficies construidas y, por tanto, formarían parte del grupo 3², computándose sólo el 50% de su superficie. Sin embargo, la grada del campo de fútbol, al estar descubierta, para el legislador formaría parte del punto 1⁹, computándose sólo el 20%.

Con relación a la conjunción disyuntiva «o», que aparece en el punto 1² «superficie no construida o descubierta» y en el punto 3º «superficies cubiertas o construidas», resulta muy difícil saber cuándo indica alternativa o acumulación⁴⁴. Por lo cual, seguimos insistiendo en que desaparezca como criterio de distinción la «superficie cubierta/descubierta», quedándonos únicamente con la «superficie construida/no construida»⁴⁵.

Vid. HERRERO DE MADARIAGA, J.; RANCAÑO MARTIN, A. y GONZALEZ SANCHEZ, G.: *Impuesto sobre Actividades Económicas. Normativa básica y doctrina administrativa concordada*, op. cit., pág. 389.

⁴⁴ FERNANDEZ JUNQUERA ha señalado, con relación a las instalaciones deportivas, que no es posible acudir al estado de la superficie, es decir, si está construida o no construida, puesto «que una instalación deportiva necesariamente siempre tendrá que tener cierto tipo de construcción para que puedan gozar de tal carácter, y marginando los supuestos de las superficies cubiertas fácilmente identificables, habrá que estar exclusivamente al hecho de la relación que mantengan las actividades deportivas con la actividad. Y solamente de esta manera se las podrá incluir bien dentro del apartado 1, computándose el 5 por 100 si están directamente vinculadas a la empresa y son descubiertas, o bien dentro del apartado 3, computándose el 10 por 100 si no están vinculadas a la actividad gravada y son superficies cubiertas». Vid. FERNANDEZ JUNQUERA, M.: *Análisis de los elementos tributarios en el IAE, con especial referencia al de superficie*, en *Revista de Hacienda Local*, núm. 77, 1996, pág. 393.

⁴⁵ En la contestación a una consulta por parte de la Administración Tributaria, puede observarse cómo los criterios que ésta mantiene sobre qué se considera «superficie cubierta/descubierta» son inconsistentes.

3² Reducción por las superficies destinadas a la enseñanza.

La Regla 14¹.1.F) letra b) en su apartado 4Q dispone que sólo se tomará como superficie «el 50 por 100 de los locales destinados a la enseñanza en todos sus grados, cuando la actividad no esté exenta».

La apostilla «en todos sus grados» hace extensible la bonificación a todo tipo de enseñanza, sea reglada o no⁴⁶.

4Q Reducción por las superficies destinadas a almacenes y depósitos.

En el punto 5º de la Regla 14¹.1.F) letra b) se dispone que sólo se tomará como superficie «el 55 por 100 de los almacenes y depósitos de todas clases».

Este precepto no engloba a las superficies descubiertas o no construidas destinadas a almacenes o depósitos, que como sabemos se computan al 20 por 100.

Con relación al concepto de almacén o depósito, debemos indicar que en la Instrucción no se recoge una definición especial de los mismos, y por tanto, según el artículo 23.2 de la LGT cabe acudir al criterio usual o gramatical, de donde resulta que tienen la consideración de almacenes o depósitos, los edificios o lugares destinados para guardar mercancías o cosas¹.

Pregunta: Restaurantes que tienen la cocina y los servicios totalmente contruidos, y en donde se presta el servicio en una instalación desmontable que en verano está descubierta y en invierno totalmente cubierta. ¿Tributa esta superficie al 20%?

Respuesta: En este supuesto la calificación de la superficie como cubierta o descubierta dependerá de la calificación que tenga la misma a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (ver artículo 62 de la Ley 39/1988). Así, si las instalaciones deben ser calificadas como construcciones, la superficie de las mismas será considerada cubierta; por el contrario si tales instalaciones deben calificarse como suelo, la superficie de las mismas será considerada descubierta.

Vid. HERRERA DE MADARIAGA, J.; RANCAÑO MARTIN, A y GONZALEZ SANCHEZ, G.: Impuesto sobre Actividades Económicas: Normativa básica y doctrina administrativa concordada, op, cit., págs. 391-392.

Corno se puede observar, la Administración en esta contestación sigue el criterio de fondo, de considerar únicamente la «superficie construida/no construida», dándonos de este modo la razón a nuestros planteamientos anteriores, aunque siga utilizando, aun de forma irracional, la «superficie cubierta/descubierta».

⁴⁶ Vid. POVEDA BLANCO, F.: El Impuesto sobre Actividades Económicas, op. cit., pág. 161.

Por otra parte, la contestación de la DGCHT de 24 de Enero de 1992 ha establecido que «de acuerdo en lo previsto en la Regla 14¹.1.F)b) 4º de la Instrucción (...), fa superficie de los locales correspondientes a los servicios de internado y media pensión, así como los correspondientes al comercio al por menor de libros, se computará al 50 por 100, al igual que el resto de la superficie de los locales destinados a la enseñanza en todos sus grados, cuando la actividad no esté exenta».

⁴⁷ Vid. PAGES I GALTES, J.: Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas, op. cit., pág. 387.

En consecuencia, la propia DGCHT⁴⁸ ha señalado que «en ningún caso deberá considerarse almacén la superficie destinada a exhibición al público de los productos o mercancías objeto de fabricación o destinados a la venta al por menor».

5° Reducción por las superficies destinadas a aparcamientos cubiertos.

La Regla 14'.1.F) letra b) en su punto 6º, dispone que sólo se tomará como superficie, «el 55 por 100 de la superficie destinada a aparcamientos cubiertos».

De nuevo se nos presenta el problema de la superficie cubierta/descubierta. Así, para PAGES I GALTES⁴⁹, al referirse la Instrucción exclusivamente a la superficie cubierta, sin ponerla en relación con la superficie construida, se podría deducir que esta norma resultará aplicable a toda clase de aparcamientos cubiertos, aunque estén sin construir y con independencia de la forma en que estén cubiertos, ya sea a través de lonas, toldos, etc.

Esta sería la única interpretación lógica. Pero como ya hemos comentado, en materia de superficie cubierta/descubierta la lógica no existe, y la Administración, en contestación a una consulta, interpreta que son aparcamientos cubiertos «aquellos que constituyan un local cerrado con paredes y techo de construcción permanente». Por el contrario, no se considerarán cubiertos «los que lo están con instalaciones fácilmente desmontables, tales como tejados de uralita, paja, marquesinas, etc»⁵⁰. Esta interpretación resulta, a nuestro juicio, difícil de mantener.

Por otra parte, podemos indicar que estos lugares para guardar mercancías o cosas, es decir, los almacenes o depósitos, no solamente se pueden utilizar para las actividades empresariales que faculta la Regla de la Instrucción, sino también para las actividades profesionales, como modalidad de actividad de prestación de servicios que son. Así lo ha puesto de manifiesto la Administración Tributaria en la contestación a esta consulta:

«Pregunta: Profesionales que, en unidad de local con su despacho profesional, tienen en habitación independiente biblioteca y archivo. ¿Esta parte del despacho, puede acogerse a alguna de las reducciones que contempla la Regla 14'?

Respuesta: Sí, la parte dedicada a biblioteca y archivo puede considerarse almacén, y su superficie total se reducirá al 55% según la Regla 14a.1.F)b) 5º»

Vid. HERRERO DE MADARIAGA, J.; RANCAÑO MARTIN, A. y GONZALEZ SANCHEZ, G.: *Impuesto sobre Actividades Económicas. Normativa básica y doctrina administrativa concordada, op. cit.*, pág. 396.

⁴⁸ Vid. Contestación de 5 de Noviembre de 1991, en *Carta Tributaria*, núm. 148, 1991, págs. 59 a 61.

⁴⁹ Vid. PAGES I GALTES, J.: *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas, op. cit.* pág. 434.

⁵⁰ Esta contestación es citada por POVEDA BLANCO, en: *El Impuesto sobre Actividades Económicas, op. cit.*, pág. 161.

c) Superficie computable

Para pasar de la superficie rectificadora a la superficie computable, la letra c) de la Regla 1 V.1 .F) de la Instrucción dispone: «Del número total de metros cuadrados que resulte de aplicar las normas contenidas en la letra b) anterior, se deducirá en todo caso, el 5 por 100 en concepto de zonas destinadas a huecos, comedores de empresa, ascensores, escaleras y demás elementos no directamente afectos a la actividad gravada.

Tratándose de la actividad de hospedaje, la deducción a que se refiere el párrafo anterior será del 40 por ciento, si bien dicha deducción se aplicará exclusivamente, sobre el número total de metros cuadrados de superficie construida destinada directamente a la referida actividad principal de hospedaje».

Se trata de una reducción general del 5 por 100, que tiene como finalidad descontar por un método objetivo de cálculo «a forfait» el espacio no utilizable para la actividad y que puede existir en todo local por razones de huecos, escaleras, ascensores, comedores de empresa y otros elementos⁵¹.

En el caso de la actividad de hospedaje, la reducción del 40 por 100 únicamente se aplica sobre la superficie destinada directamente a la actividad principal, como es la superficie ocupada por habitaciones, pasillos, conserjería, despachos de dirección, recepción, hall, cuartos de plancha y lavado, etc. Se aplicará, por tanto, un 5 por 100 de reducción para la superficie ocupada por los servicios complementarios, como peluquería, garaje, limpieza de ropa y calzado, cambio de moneda, etc».

Por último, debemos señalar que el artículo 76.1.3(' de la Ley 41/1994, de PGE para 1995, introdujo una nota al epígrafe 653.1 de la Sección de las Tarifas, correspondiente a la actividad de «Comercio al por menor de muebles (excepto los de oficina)», en la cual el porcentaje general de reducción pasa del 5 al 20 por 100, para la superficie en la que se ejerza la citada actividad.

B.-Valoración de la superficie

Una vez que se ha cuantificado la superficie, es decir, se conoce la superficie computable en metros cuadrados, el siguiente paso es proceder a su valoración. Se trata, por

⁵¹ Vid. POVEDA BLANCO, F.: Impuesto sobre Actividades Económicas, op. cit., pág. 163.

⁵² En este sentido, debemos traer a colación lo establecido en la Regla 4'.2.F) de la Instrucción, que establece: «Los sujetos pasivos por prestación de servicios de hospedaje, podrán prestar, sin pago de cuota adicional alguna, servicios complementarios, tales como salones de peluquería y belleza, limpieza de ropa y calzado, garaje e instalaciones deportivas, cambio de moneda, venta de periódicos y postales, alquiler de instalaciones y elementos deportivos, etc., siempre que los mismos se exploten directamente por aquéllos y se destinen a uso exclusivo de los clientes del establecimiento. No obstante, se computará la superficie de los locales en los que se presten los referidos servicios a efectos de lo dispuesto en la letra F) del apartado 1 de la regla 14».

tanto, de transformar los metros cuadrados en pesetas, para de esta forma obtener la cuota por local.

La Regla 14^a.1.F) de la Instrucción establece diferentes procedimientos de valoración para las cuotas municipales, provinciales y nacionales, y dentro de las cuotas municipales, también diferencia entre las que tienen carácter general y las de carácter especial.

a) Valoración de la superficie en las cuotas municipales

En la letra d) de la Regla 14.1.F) de la Instrucción se establecen tres cuadros para calcular el valor de la superficie de los locales. Cuadro I: Se aplica a aquellas actividades clasificadas en las Divisiones 1 a 6 y 9 de la Sección 1^a de las Tarifas, y en la Sección 2^a de las mismas. Cuadro II: Se aplica para las actividades de transporte y comunicaciones, clasificadas en la División 7 de la Sección 1^a de las Tarifas. Cuadro III: Se aplica para las actividades de entidades financieras, seguros, servicios prestados a las empresas y alquileres, clasificadas en la División 8 de la Sección 1^a de las Tarifas. En resumen:

Cuadro	Actividades
	Empresariales (divisiones 1-6 y 9) y Profesionales
II	Empresariales (división 7)
III	Empresariales (división 8)

Los tres cuadros establecen una escala de doble entrada, en función, por un lado, de la superficie del local y por otro de la población de derecho del Municipio en el que se encuentre ubicado el local.

Por lo que se refiere al modo de aplicar los Cuadros, la Instrucción ha indicado de forma expresa -Regla 14^a.1.F).d) último párrafo-, que se tendrá que aplicar por tramos: «El importe total del valor del elemento superficie será el resultante de sumar, en su caso, los valores parciales correspondientes a cada tramo de superficie del local, calculándose dichos valores parciales mediante la multiplicación del número de metros cuadrados a computar en cada tramo por el número de pesetas asignadas a los mismos en función de la población de derecho del Municipio en el que esté situado el local»⁵³

El siguiente paso para la valoración de la superficie de los locales, lo expresa con total claridad la letra e) de la Regla 14^a.1.F) de la Instrucción: «El importe total del valor del elemento superficie, resultante de la aplicación de los cuadros contenidos en la letra d) anterior, se ponderará mediante la aplicación del coeficiente corrector que corresponda según el siguiente cuadro, en función del tipo de actividad que ejerza el su-

⁵³ Como señala PAGES I GALTES: «La escala, pues, obedece al sistema discontinuo, y más precisamente, al sistema discontinuo regresivo, pues se observa cómo a los tramos de base superiores pertenece un tipo menor al localizado por los tramos de base inferiores». Vid. Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas, op. cit., pág. 439.

jeto pasivo y el importe de la cuota que resulte para éste de la aplicación de las Tarifas antes de considerar el elemento superficie».

Por tanto, los coeficientes correctores están en función de la cuota por actividad y del tipo de actividad, distinguiéndose por una parte las clasificadas en la División 8 de la Sección 1' (Instituciones financieras, seguros, servicios a empresas y alquileres), y por otra parte el resto de las actividades. Los coeficientes correctores oscilan desde 0,5 a 3".

A nuestro juicio, y con carácter general en cuanto a la valoración de las cuotas municipales, creemos que la **utilización** de la población del Municipio para dicha valoración no es necesaria, y además, puede resultar contraproducente, puesto que la misma ya se tiene en cuenta a la hora de aplicar el coeficiente de población y el módulo indiciario «población de derecho».

Por otra parte, y en cuanto al mecanismo de valoración de la superficie —además de la cuantificación previa de la misma—, creemos que resulta excesivamente complicada para la escasa utilidad que produce; esto es, no nos aproxima de ningún modo al resultado de cada una de las actividades económicas. Sin embargo, para la Administración Tributaria el módulo indiciario «superficie de los locales» es muy importante, puesto que el mismo presenta un fácil control.

b) Valoración de la superficie en las cuotas municipales especiales.

Según la regla 10.1 párrafo segundo de la Instrucción, tienen la consideración de cuotas municipales especiales, aquellas cuyo importe está integrado exclusivamente, por el valor de la cuota por local.

Estas cuotas municipales especiales son aplicables a aquellos locales de los sujetos pasivos, cuyas actividades tributen por cuotas municipales generales, en los que ejerzan directamente las actividades respectivas, tales como centros de dirección, oficinas administrativas, centros de cálculo, almacenes o depósitos para los que se esté facultado, etc. Y además, es necesario que los locales estén separados del local en el que se ejerce la actividad principal.

El requisito del local separado no se establece de forma expresa en la letra h) de la Regla 14'.1.F) de la Instrucción, pero ello se desprende de una interpretación sistemática de la normativa del IAE, ya que los locales afectos indirectamente y dentro del recinto del local de la actividad principal, forman parte de la cuota municipal general.

¹⁴ En el cuadro para la aplicación de los coeficientes correctores, que aparece en la letra e), y según ha interpretado la DGCHT, sólo se aplica un único coeficiente, es decir, se adopta el criterio denominado «por clases» y no el de «por tramos», que se aplicaba en los tres cuadros contenidos en la letra d). Vid. Contestación de la DGCHT de 18 de Marzo de 1991, en Carta Tributaria, núm. 135, 1991, pág. 120.

Hacen falta, por tanto, tres requisitos para que estemos en presencia de una cuota municipal especial:

- Que el sujeto pasivo tribute por cuota municipal, y no por cuota provincial o nacional.

- Que no se ejerza directamente la actividad principal en los locales que dan lugar a la cuota municipal especial.

- Que el local esté separado de los locales en los que se ejerce la actividad principal (en aquellos casos en que ésta se ejerza con la utilización de un local).

La cuota municipal especial, según dispone la letra h) de la Regla 14V-. 1. F) de la Instrucción, estará integrada exclusivamente por el importe que resulte de aplicar el cuadro que corresponda de los contenidos en la letra d), sin que proceda la aplicación de los coeficientes correctores.

c) Valoración de la superficie en las cuotas provinciales y nacionales.

El análisis de las cuotas provinciales y nacionales se realizará en el próximo apartado. Aquí procederemos únicamente a comentar cómo se lleva a cabo la valoración de la superficie de este tipo de cuotas.

En la letra g) de la Regla 14.1.F) se regula un procedimiento más sencillo (con relación a las cuotas municipales), para la valoración de la superficie de todos los locales que directa o indirectamente se encuentran afectos a la actividad que ejerce el sujeto pasivo con ámbito provincial o nacional. No hay, por tanto, cuotas provinciales o nacionales especiales, para los locales separados y afectos indirectamente a la actividad.

En primer lugar, se cuantificará la superficie de cada uno de los locales, aplicando las bonificaciones especiales que correspondan según la letra b) de la Regla 14.1.F) de la Instrucción, y aplicando en todo caso, la bonificación general del 5 por 100, o del 40 por 100 para actividades de hospedaje. A continuación se sumará la superficie computable de todos los locales.

Posteriormente, se aplicará la escala contenida en la letra g), que está en función únicamente de la superficie de los locales. Esta escala, aunque no se especifica en la Instrucción, se aplicará por el sistema discontinuo o por tramos como ocurría con las cuotas municipales".

⁵⁵ Así lo interpreta la DGCHT, en contestación de 18 de Marzo de 1992 (Vid. Carta Tributaria, núm. 135, 1991, págs. 119 y 120).

Por consiguiente, y al contrario de lo que ocurría en las cuotas municipales generales, no se aplica ningún coeficiente corrector, ni se tienen en cuenta los diferentes tipos de actividades que se pueden ejercer en los locales.

d) Actividades cuya cuota por actividad está en función de la superficie de los locales.

En estas actividades no se aplicará la cuota por local, ya que el módulo superficie de los locales se integra en la cuota por actividad. La letra j) dispone que en estos casos no se aplicará lo dispuesto en la Regla 14'.1.F) de la Instrucción, para la cuantificación y valoración de la superficie.

En consecuencia no se aplicarán en la cuantificación de la superficie, ni las reducciones especiales, ni la reducción de carácter general. Tampoco se aplicará la reducción por no establecimiento del Impuesto sobre la Radicación".

Entre las actividades cuya cuota por actividad está en función de la superficie de los locales, se encuentran, entre otras, las comprendidas en el Grupo 661: «Comercio mixto o integrado en grandes superficies».

En nuestra opinión, con relación a las actividades comprendidas en el Grupo 661, esto es, comercio en grandes almacenes, comercio en hipermercados y comercio en almacenes populares, lo más criticable lo constituye el hecho de que según la nota común a este Grupo, no se computarán las superficies descubiertas cualquiera que sea su destino.

C.- Desgravaciones en el IAE en función del local o establecimiento.

a) Desgravación por obras que afecten a los locales en los que se realicen actividades de comercio, restaurantes, hospedaje y reparaciones.

La Ley 41/1994, de Presupuestos Generales del Estado para 1995, en su artículo 76.1.9^º establece un nuevo beneficio fiscal al crear dos notas comunes a la División 6' de la Sección 1I de las Tarifas (Comercio, restaurantes y hospedaje. Reparaciones).

^{sh} Recordamos que la reducción por no establecimiento del Impuesto sobre la Radicación tuvo operatividad hasta el año 1995. En efecto, la letra i) de la Regla 14'.1.F) de la Instrucción del IAE establece: «Cuando se tribute por cuota mínima municipal, en Municipios en los que no estuviera el Impuesto Municipal sobre la Radicación a 31 de diciembre de 1991, la parte de la cuota correspondiente al elemento tributario superficie de los locales se reducirá aplicando los siguientes porcentajes:

- a) Durante 1992, el 80 por 100 de reducción.
- b) Durante 1993, el 60 por 100 de reducción.
- c) Durante 1994, el 40 por 100 de reducción.
- d) Durante 1995, el 20 por 100 de reducción».

U

La primera nota común ⁵⁷, está referida a la bonificación que disfrutaban los locales que permanezcan cerrados al público por un tiempo superior a tres meses con motivo de obras mayores que realicen los propios particulares ⁹³.

En cuanto a la segunda nota común, la misma establece la desgravación para los locales que se vean afectados por la realización de obras en las vías públicas que tengan una duración superior a tres meses⁵⁹. Esta desgravación planteará problemas en la práctica, al consistir en una reducción de hasta el 80 por 100 de la cuota, atendiendo al grado de afectación de los locales por dichas obras. Siguiendo a PAGES I GALTES", consideramos que —a los efectos de que la Administración no caiga en casuismos fácilmente impugnables basándose en alegaciones centradas en la desviación de poder o en la vulneración del principio de igualdad—, sería recomendable el que se dictara la oportuna norma reglamentaria dirigida a regular con carácter general las circunstancias que provocan la concesión del presente beneficio fiscal y los criterios para ponderar el grado en que los locales se ven afectados por los distintos tipos de obra, para, basándose en lo anterior, poder determinar cuál será el porcentaje de reducción aplicable.

b) Desgravación por el ejercicio de ciertas actividades en locales de pequeña dimensión.

La nota común a las Agrupaciones 64 y 68 «Comercio al por menos de productos alimenticios, bebidas y tabacos en establecimientos permanentes» y «Comercio al por

⁵⁷ La primera nota común de la División 6º de la Sección 1 de las Tarifas establece: «Cuando en los locales en que se ejerzan actividades clasificadas en esta División, que tributen por cuota municipal, se realicen obras mayores para las que se requiera la obtención de la correspondiente licencia urbanística, y tengan una duración superior a tres meses, siempre que por razón de las mismas permanezcan cerrados los locales, la cuota correspondiente se reducirá en proporción al número de días en que permanezca cerrado el local.

La reducción a que se refiere el párrafo anterior deberá ser solicitada por el sujeto pasivo al Ayuntamiento respectivo y, en su caso, una vez concedida, aquél deberá solicitar la correspondiente devolución de ingresos indebidos por el importe de la misma ante la Entidad que ejerza la función recaudatoria en el Municipio de que se trate».

⁵⁸ El artículo 9.1 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, aprobado por Decreto de 17 de Junio de 1955 distingue entre obras mayores y obras menores, en cuya distinción ha profundizado la jurisprudencia (Vid., entre otras: STS de 20 de Junio de 1988).

⁵⁹ La segunda nota común de la División 6a de la Sección V de las Tarifas establece: «Cuando se realizan obras en las vías públicas que tengan una duración superior a tres meses y afecten a los locales en los que se realicen actividades clasificadas en esta División, que tributen por cuota municipal, los sujetos pasivos podrán solicitar al Ayuntamiento correspondiente una reducción de hasta el 80 por 100 de la cuota, el cual la concederá, en su caso, atendiendo al grado de afectación de los locales por dichas obras. Una vez concedida la reducción, el sujeto pasivo podrá solicitar la devolución de ingresos indebidos por el importe de la misma a la Entidad que ejerza la función recaudatoria en el Municipio de que se trate».

⁶⁰ Vid. PAGES I GALTES., J.: Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas, op. cit. pág. 273.

menor de productos industriales no alimenticios en establecimientos permanentes», y la primera nota común al Grupo 662 «Comercio mixto o integrado al por menor», establecieron una desgravación del 50 por 100 sobre la cuota por actividad, cuando la superficie computable fuera igual o inferior a 50 metros cuadrados.

La Ley 41/1994, de Presupuestos Generales del Estado para 1995, en su artículo 76.1.4⁹ y 5⁹ ha ampliado la anterior desgravación para las citadas actividades, cuando las mismas se ejerzan en locales cuya superficie computable se encuentre comprendida entre 50 y 70 metros cuadrados, en cuyo caso, a la cuota por actividad se le aplicará una bonificación de un 20 por 100.

A nuestro juicio, la presente desgravación quizá no sea del todo acertada; en primer lugar, porque el hecho de tener un local de pequeñas dimensiones no implica que el rendimiento sea pequeño, y en segundo lugar, porque el hecho de tener un local pequeño ya conlleva que se tribute en menor medida por el módulo indiciario superficie.

III. EL COEFICIENTE DE SITUACIÓN DEL LOCAL O ESTABLECIMIENTO⁶¹

Según el artículo 89 de la LRHL, «además del coeficiente regulado en el artículo anterior, los Ayuntamientos podrán establecer sobre las cuotas mínimas o, en su caso, sobre las cuotas modificadas por la aplicación de dicho coeficiente, una escala de índices que pondere la situación física del local dentro de cada término municipal, atendiendo a la categoría de la calle en que radique. El índice mínimo de la referida escala no podrá ser inferior a 0,5 y el máximo no podrá exceder de dos.

La utilización de los términos «índice» y «coeficiente» se considera puramente convencional, al entenderse que pueden perfectamente intercambiarse sin que cambie su sentido.

Sin embargo, no creemos que esta terminología sea puramente convencional, o al menos no debería serlo. Y ello por lo siguiente: si nos atenemos a lo que preceptúa el Diccionario de la Real Academia Española, la palabra «índice» en una de sus acepciones significa «la expresión numérica de la relación que existe entre dos valores dados» (ej. el índice de natalidad ha descendido). Por el contrario, la palabra «coeficiente» significa en otra de sus acepciones «el número que acompaña a una cantidad como multiplicador».

Por consiguiente, lo correcto será considerar a ambos como «coeficientes», ya que acompañan a una cantidad como multiplicador, que será siempre la cuota municipal (general o especial). De este modo, al utilizar el término «coeficiente» estamos designando a un número que acompaña como multiplicador a otro (y no como suma, resta o división). Los coeficientes siempre son correctores, porque modifican el resultado al actuar como multiplicadores, excepto cuando su valor es la unidad, en cuyo caso el resultado permanece invariable. Cuando son superiores a la unidad, aumentan el resultado y cuando son inferiores lo disminuyen.

En ambos casos, «coeficiente de población» y «coeficiente de situación», todas las consideraciones anteriores son perfectamente trasladables, por lo que optamos por esta terminología, la única que, por otra parte, consideramos como verdaderamente correcta.

S

O

A los efectos de la fijación del índice de situación, el número de categorías de calles que debe establecer cada Municipio, según su población, será el siguiente:

Municipios con población de derecho	Coeficiente	
	Máximo	Mínimo
Superior a 500.000 habitantes	9	6
Entre 100.001 y 500.000 habitantes	8	5
Entre 50.001 y 100.000 habitantes	7	4
Entre 10.001 y 50.000 habitantes	6	4
Inferior a 10.000 habitantes	5	2

En los Municipios con población inferior a 1.000 habitantes en los que no sea posible distinguir más de una categoría de calle, no se podrá establecer el índice de situación.

La diferencia del valor del índice atribuido a una calle con respecto al atribuido a la categoría superior o inferior no podrá ser menor de 0.1».

El artículo 89 de la LRHL, que recoge el coeficiente de situación, ha sido el precepto que más modificaciones ha experimentado en la normativa del IAE, sufriendo incluso algunas modificaciones con anterioridad a la entrada en vigor del impuesto⁶².

⁶² La redacción actual procede el artículo 8.1.2 de la Ley 22/1993, de 29 de Diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo.

Con anterioridad, el artículo 89 de la LRHL tuvo las siguientes redacciones:

a) Redacción dada por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre (LRHL): Se trata de la redacción originaria del artículo 89 de la LRHL. En la misma se facultaba a los Municipios para la aprobación de una escala de coeficientes que ponderasen la situación física del local, con un valor máximo de 2 y mínimo de 1.

b) Redacción dada por el artículo 30 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, de medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria: El límite mínimo del coeficiente de situación pasó a 0,5. Su finalidad fue permitir a los Municipios la reducción de las cuotas municipales.

c) Redacción dada por el artículo 2 del Real Decreto-Ley 4/1990, y posteriormente por el artículo 3 de la Ley 6/1991: Se estableció de forma obligatoria la aplicación del coeficiente 0,5 para aquellos Municipios que no aprobasen la escala de coeficientes de situación. El párrafo segundo del apartado 1 de fa Disp. Trans. 11/ de la LRHL -que fue añadido por el artículo 6 del Real Decreto-Ley 4/1990, de 28 de Septiembre, por lo que se modificó parcialmente el IAE y se dispone el comienzo de su aplicación el 1 de Enero de 1992-, prohibía la delegación de las competencias por parte de los Municipios a la Administración del Estado, cuando aquellos hicieron uso de los coeficientes de situación.

d) Redacción dada por el artículo 78.4 de la Ley 31/1991, de Presupuestos Generales del Estado para 1992: El coeficiente de situación mínimo de 0,5 pasó a 1 para aquellos Municipios en los que a la fecha de comienzo de aplicación del IAE estuviese establecido el Impuesto sobre la Radicación.

El coeficiente de situación únicamente se aplicará en aquellas actividades que se lleven a cabo con la utilización de un local, lo cual, en opinión de CHECA GONZALEZ, «viene a penalizar a los empresarios y profesionales establecidos frente a los que no lo están, ya que aquellos pueden llegar a quedar más agravados que éstos (...), siendo así que esto no debía suceder en modo alguno, ya que aquéllos son los que más cooperan al desarrollo de la actividad económica de cada sector, creando y manteniendo la mayoría de los puestos laborales»⁶³.

Para poder establecer el coeficiente de situación, será necesario que los Municipios establezcan una clasificación de las calles por categoría". El número de categorías estará en función de la población del Municipio, y a cada categoría de las calles les corresponderá un coeficiente de situación distinto que no puede ser superior a 2 ni inferior a 0,5. Además, la diferencia del coeficiente de situación de una calle con relación a la categoría siguiente, sea superior o inferior, no podrá ser menor de 0,1.

El coeficiente de población siempre es único para todas las actividades que se ejerzan en el Municipio, mientras que los coeficientes de situación serán tantos como categorías de calles esté obligado a establecer el Municipio. Nunca existirá un único coeficiente de situación, ya que como dispone el artículo 89 LRHL, en el caso de aquellos Municipios con población inferior a 1.000 habitantes en los que no sea posible distinguir más de una categoría de calle, no se podrá establecer el citado coeficiente.

No deja de sorprender, por otra parte, la enorme discrecionalidad de los Municipios a la hora de clasificar las calles por categorías, ya que no se establece ningún tipo de criterio para dicha clasificación. En cuanto al Impuesto sobre la Radicación la situación era similar, de ahí que SIMON ACOSTA señalase que «resulta un tanto extraña la

" Vid. CHECA GONZALEZ, C.: «El Impuesto sobre Actividades Económicas», Impuestos, núm. 23, 1989.

No obstante, es necesario recordar que esta situación ya se producía en el Impuesto Municipal sobre la Radicación, el cual gravaba la utilización o disfrute, para fines industriales o comerciales y para el ejercicio de actividades profesionales, de locales de cualquier naturaleza sitos en el término municipal (Vid. artículo 316 Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de Abril).

Esta opinión de CHECA GONZALEZ podría resultar discutible, en cuanto que el hecho de no emplear el módulo indiciario superficie, para gravar a los empresarios y profesionales que no utilizan un local, no significa que se pretenda penalizar a aquellos otros que sí utilizan un local. En todo caso, a los sujetos pasivos que no utilicen un local en el ejercicio de su actividad, se les deberían aplicar otros módulos indiciarios que suplan tal carencia, y que estuviesen en función del tipo de actividad que lleven a cabo, como podría ser, entre otros, el módulo indiciario «vehículos afectos a la actividad».

" Aunque el artículo 89 de la LRHL se refiere de forma expresa a las «categorías de las calles», creemos que no debería existir ningún impedimento para que tales categorías se pudiesen establecer también sobre una determinada zona o sobre el tramo de una calle. No hay que olvidar, que sobre todo en las grandes ciudades existen calles o avenidas tan suficientemente largas que en un tramo son céntricas y en otro ya están en la periferia. De este modo, se observa cómo dentro de la misma calle varían el número de establecimientos o la renta presunta de las personas que en ella viven, en función del tramo de la calle.

ausencia de dichos criterios, dado que ésta es una cuestión que afecta esencialmente a la determinación de la cantidad a pagar y no es congruente tan amplio margen de discrecionalidad municipal en esta materia cuando en otros aspectos menos esenciales se ha anulado por completo la capacidad normativa del Ente local»⁶⁵.

Ha sido, sin embargo, la propia Administración estatal la que ha recordado que la clasificación de las calles por categorías no se podrá realizar de forma arbitraria, sino atendiendo a las posibilidades económicas que cada calle ofrece tanto para empresarios como para profesionales".

Con relación a la clasificación de las calle en el Impuesto Municipal de Plusvalía, el Tribunal Supremo consideró que dicha clasificación no es discrecional y que, por tanto, resulta enjuiciable en virtud de circunstancias de hecho". En consecuencia, y en lo que se refiere al Impuesto sobre la Radicación, el Tribunal Supremo entendió que debía prevalecer la realidad física del local sobre la presunción formal del callejero".

Lo anterior significa que la clasificación de las calles y la correlativa asignación de los coeficientes de situación a efectos del artículo 89 de la LRHL, siempre será recurrible basándose en circunstancias fácticas, pero este recurso tan sólo tendrá éxito cuando el interesado aporte prueba suficiente de que el coeficiente de situación aplicable, resulta en si mismo, o comparativamente, injusto".

Con relación al IAE, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 31 de Mayo de 1994 pone de manifiesto, que es necesario que el recurrente acredite la acusación de que «no se han ponderado la situación física del establecimiento atendiendo a la categoría de la calle en la que radique el local gravado»⁷⁰.

Debemos traer a colación una situación que se suele producir en la práctica, y que está constituida por aquellos locales que tienen fachada a dos o más calles que se encuentran clasificadas en distinta categoría. Si estos locales tienen una sola entrada por medio de la cual se accede de forma directa y normal a los mismos, se tendrá en cuenta la calle por la que se entra en los locales. En aquellos casos en los que existan dos en-

⁶⁵ Vid. SIMON ACOSTA, E.: «Impuesto de Radicación», en Hacienda Pública Española, núm. 54, 1978, pág. 182.

⁶⁶ La contestación de la DGCHT de 10 de Marzo de 1992 señala que «tanto la clasificación de las calles por categorías como la fijación de los índices de situación aplicables debe realizarse desde la perspectiva de alcanzar una lógica equivalencia entre la categoría asignada a una calle y las posibles ventajas económicas que para un empresario o profesional representa el que en ella se halle ubicado el local donde se desarrolle la actividad por él ejercida, todo ello fundado en criterios de racionalidad».

⁶⁷ Vid. STS de 6 de Marzo de 1989 (RJ Aranzadi, 1 898).

⁶⁸ Vid. STS de 24 de Mayo de 1988 (RJ Aranzadi, 3945).

⁶⁹ Vid. PAGES I GALTES, J.: Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas, op. cit., pág. 471.

⁷¹ Vid. Tribunal-Aranzadi, núm. 5/1994, págs. 70 a 72.

tradas con acceso directo y normal a los locales, la normativa del impuesto sobre la Radicación (art. 323.4 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de Abril) solucionaba este problema aplicando la tarifa que correspondía a la calle de categoría superior, siempre que en la misma existiesen, aun en forma de chaflán, acceso directo al recinto y de normal utilización'.

Al no estar contemplado el anterior supuesto en la normativa del IAE, creemos que podría ser de aplicación el criterio establecido para el Impuesto sobre la Radicación; sin embargo, consideramos que se debería regular normativamente en la Instrucción del Impuesto. En nuestra opinión —y de cara a esa deseable regulación a que acabamos de hacer referencia—, estimamos que se debería proceder a realizar una ponderación entre los coeficientes asignados a las distintas calles, a que tengan fachada los respectivos inmuebles.

Por último, y con referencia a la cuestión de la relación entre el coeficiente de situación y el principio de capacidad económica, hemos de indicar que para CHECA GONZALEZ⁷², el mencionado coeficiente puede ser «poco indicativo de capacidad económica, ya que una persona por el hecho de poseer un local de ínfimas dimensiones en el centro de la ciudad no necesariamente está poniendo de manifiesto tener mayor riqueza que otra propietaria de una amplia nave comercial de muchos metros cuadrados en el extraradio urbano». Disconforme con la postura anterior se muestra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 31 de Mayo de 1994¹, para la cual, la situación del local y la categoría de la calle son índices de capacidad económica.

La situación de los locales tiene influencia dependiendo del tipo de actividad económica. Es incuestionable dicha influencia para las actividades comerciales y profesionales, pero prácticamente deja de existir cuando se trata de la situación de las actividades industriales.

En consecuencia, el fundamento de la existencia del coeficiente de situación no se encuentra en el intento de aproximar la cuota tributaria a la verdadera capacidad econó-

⁷¹ Corno señala PAGES I GALTES, «cuestión distinta es cuando la ubicación y la vía de acceso tienen excepcionalmente una distinta categorización. Al respecto, cabe tener presente que estamos ante un índice que pondera «la situación» física de los locales, esto es, su «ubicación», cosa por la cual cabe traer a colación la doctrina del TS sobre el Impuesto de Radicación cuando afirma que, en tanto no se disponga lo contrario, debe entenderse que la vía pública a tener en cuenta no es aquella por donde se accede al local, «sino aquella en la que se encuentre el local» (SSTS de 9 de Julio de 1986, RI Aranzadi 4232, y de 11 de Mayo de 1993, RI Aranzadi 3609).

Así, por ejemplo, imaginemos una fábrica que, aun cuando se accede a la misma por una carretera determinada, se encuentra situada en un polígono industrial. Caso de que no sean coincidentes los índices asignados a dicha carretera y polígono, se aplicará el del polígono por ser el que pondera la «situación» del establecimiento». Vid. Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas, op. cit., pág. 473.

⁷² Vid. CHECA GONZALEZ, C.: «El Impuesto sobre Actividades Económicas», op. cit., pág. 36.

⁷³ Vid. Tribunal-Aranzadi, núm. 5/1990, págs. 70 a 72.

S

mica de los sujetos pasivos, sino que la razón es de otro tipo. Se ha querido simplemente establecer un criterio que permita a los Municipios aumentar su financiación a través de este impuesto⁷⁴. Por tanto, y como se expresa en la Memoria que acompaña al Proyecto de Ley Reguladora de las Haciendas Locales, se ha pretendido mantener encubierta la presencia del Impuesto sobre la Radicación el el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Es importante destacar la discriminación que genera, a nuestro juicio, el coeficiente de situación, entre los empresarios y profesionales que ejercen su actividad por medio de la utilización de un local, y los que no se sirvan de los mismos, como ocurre con las actividad de comercio ambulante (Grupo 663 de la Sección 1ª de las Tarifas)⁷⁵.

Con relación a los locales se produce una doble valoración en el IAE, ya que se grava su superficie y su situación, aspectos éstos que ya son tenidos en cuenta para la cuantificación del IBI, a través de su valor catastral. En consecuencia, se produce una doble imposición en los supuestos en que coincidan los sujetos pasivos de ambos impuestos, es decir, cuando el titular de una actividad económica la ejerza en un local de su propiedad. Sin embargo, esta situación de doble imposición también se producirá en los casos de arrendamiento del local, ya que lo normal es que el IBI se traslade al arrendatario a través de la renta, con lo cual el resultado será el mismo⁷⁶.

IV. CONSIDERACIÓN FINAL

El hecho de que el IAE se rija por el principio de unidad de local (Regla 10ª.3 primer inciso de la instrucción), esto es, la obligación de presentar un alta por cada local separado en que se ejerce la actividad, supone en realidad que el IAE presenta un doble hecho imponible, uno por el ejercicio de la actividad, y otro por cada local separado.

El concepto de actividad económica aparece delimitado por dos factores, que son la unidad de local y su realización por un único sujeto pasivo. En consecuencia, el ejercicio de la misma actividad en un único local por varios sujetos pasivos, da lugar a que fiscalmente se consideren tantas actividades como sujetos.

Y de igual modo, cuando se realiza una actividad en varios locales por un sujeto pasivo, fiscalmente se consideran tantas actividades como locales.

⁷⁴ Vid. GARCIA LUIS, T.: «Impuesto sobre Actividades Económicas», en La Reforma de las Haciendas Locales, op. cit., pág. 574.

⁷⁵ No obstante, hay que tener en cuenta, que según la normativa vigente del IAE, el coeficiente de situación puede oscilar entre 0,5 y 2, por lo que cuando éste sea inferior a la unidad, tendrá un efecto desgravatorio.

⁷⁶ También hay que tener en cuenta, lo establecido en el párrafo primero del artículo 20.1 de la Ley de Arrendamientos Urbanos de 24 de Noviembre de 1994, según el cual: «Las partes podrán pactar que los gastos generales para el adecuado sostenimiento del inmueble, sus servicios, tributos, cargas y responsabilidades que no sean susceptibles de individualización y que correspondan a la vivienda arrendada o a sus accesorios, sean a cargo del arrendatario».

En todo caso, debemos subrayar, a tenor de la relación que existe entre el concepto de local y la unidad-pluralidad de hechos imponible, que para la realización de este último, no es un requisito esencial que la actividad se ejerza en un local, tal y como dispone el artículo 79.1 de la LRHL. De este modo, la única diferencia estaría en no considerar el módulo indiciario superficie en el momento de cuantificar el Impuesto.

El módulo indiciario superficie del local presenta el gravísimo problema de su inadecuación al principio de capacidad económica. Existe un gran número de actividades económicas en las que por diversos motivos (almacenamiento de existencias, exposición de artículos, etc.), se necesita la utilización de grandes superficies, sin que exista por el contrario de forma necesaria, correlación en el rendimiento de la actividad. De ahí que, aunque sea un módulo indiciario de fácil utilización y control por parte de la Administración Tributaria, resulta a todas luces inapropiado.

Por consiguiente, consideramos que resulta necesario el establecimiento de nuevas superficies exentas y reducciones sobre las mismas para intentar aproximarse del mejor modo posible a la capacidad económica del sujeto gravado. O en todo caso, y como alternativa, disminuir la tributación en lo referente al módulo indiciario superficie.

