

Revista Técnica Tributaria

S U M A R I O

PRESENTACIÓN

9

ESTUDIOS

- LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA A LOS PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 15
Emilio Cencerrado Millán

- EL LOCAL O ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS 55
Francisco García-Freneda Gea

- LA EXENCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO DE LAS PARTICIPACIONES EN SOCIEDADES 89
José L. Muñoz del Castillo

Documentos

- INFORME DE LA COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (EXTRACTO). 105

LEGISLACIÓN

- CRÓNICA LEGISLATIVA 137
Disposiciones fiscales aparecidas durante el período enero-marzo de 1997

JURISPRUDENCIA

Selección de Jurisprudencia

- TC. Sentencia de 28 de octubre de 1997. No es procedente establecer o modificar elementos esenciales de los tributos mediante Decreto-Ley 149

- TS. Sentencia de 3 de noviembre de 1997. Anulación de diversos artículos del Reglamento del ITP y AJD 160

- TS. Sentencia de 3 de noviembre de 1997. Anulación de diversos artículos del Reglamento del ITP y AJD 172

- TS. Sentencia de 2 de octubre de 1997. Duración de los procedimientos tributarios. Doctrina del silencio administrativo. 173

- TS. Sentencia de 1 de octubre de 1997. Diferencia entre gasto necesario y liberalidad en el Impuesto sobre Sociedades 177

- TSJ Cantabria. Sentencia de 13 de octubre de 1997. Los excesos de adjudicación en el IIVTNU 179

<i>TSJ Valencia. Sentencia de 17 de octubre de 1997. No procede la ejecución de las sanciones mientras no se resuelve la reclamación interpuesta contra las liquidaciones de que traen causa</i>	181
<i>TSJ Valencia. Sentencia de 10 de octubre de 1997. Régimen sancionador. Opción por la norma más favorable.</i>	189
<i>TSJ Valencia. Sentencia de 29 de enero de 1997. Vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva. Plazo de duración de los procedimientos tributarios</i>	192
<i>TEAC. Resolución de 10 de octubre de 1997. Responsabilidad de los administradores de una sociedad ya disuelta y liquidada</i>	194
<i>TEAC. Resolución de 24 de julio de 1997. Cambio de domicilio del sujeto pasivo. Notificaciones de la Administración.</i>	196
<i>TEAC. Resolución de 11 de julio de 1997. Determinación del momento en que nace la obligación de retener sobre los dividendos a repartir entre los socios</i>	198
<i>TEAR Madrid. Resolución de 3 de diciembre de 1997. Bonos austríacos. No procede la calificación de los hechos como negocio jurídico indirecto o como fraude de ley</i>	199
<i>TEAR Valencia. Resolución de 30 de enero de 1998. Tributación de las entidades parcialmente exentas</i>	202

UNIÓN EUROPEA

Documentos

CONCLUSIONES DEL CONSEJO ECOFIN DE 1 DE DICIEMBRE DE 1997 SOBRE POLÍTICA FISCAL	207
Selección y comentario de Jurisprudencia <i>Por Luis Docavo Alberti</i>	217
<i>TJCE Sentencia de 17 de julio de 1997 (C-28/95). Competencia del Tribunal de Justicia. Normativa que reproduce disposiciones comunitarias. Concepto fusión mediante intercambio de acciones. Abuso o evasión fiscal</i>	217
<i>TJCE Sentencia de 17 de julio de 1997. IVA. Sociedad de arrendamiento financiero de automóviles de turismo. Sede de la actividad de quien presta los servicios. Establecimiento permanente.</i>	224
<i>TJCE Sentencia de 16 de septiembre de 1997. IVA. Prestación del servicio de arbitraje. Lugar de prestación del servicio</i>	230
<i>TJCE Sentencia de 17 de septiembre de 1997. IVA. Documento que puede considerarse que produce los efectos de una factura. Nota de abono emitida por el comprador y no contradicha por el vendedor en lo que atañe a la cuota del Impuesto que en ella figura</i>	234

R e v i s t a
T é c n i c a
T r i b u t a r i a

E S T U D I O S

**LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD
ECONÓMICA A LOS PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y DEL
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

Emilio Cencerrado Millán

*Profesor Titular de E.U. de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante*

- 1. INTRODUCCIÓN**
- 2. LA NATURALEZA CONTRIBUTIVA DE LAS OBLIGACIONES DERIVADAS DE LOS PAGOS A CUENTA**
- 3. ANÁLISIS DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS DERIVADOS DE LOS PAGOS A CUENTA DESDE LA PERSPECTIVA DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA**
- 4. ANÁLISIS DE LA ADECUACIÓN DE LOS PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA**
- 5. BIBLIOGRAFÍA**

E S T U D I O S

1. INTRODUCCIÓN.

La constatable relajación en la aplicación de los principios de justicia tributaria al ámbito de la gestión tributaria ha encontrado su fundamento teórico en la distinción doctrinal entre Derecho Tributario material y Derecho Tributario formal.

La propia estructura de nuestra Ley General Tributaria es un claro ejemplo de un cuerpo normativo dividido en dos partes: una destinada a los aspectos sustantivos del Derecho Tributario y otra dirigida a regular los aspectos formales del mismo.

En este orden de cosas, por ejemplo, las normas que han regulado los aspectos relacionados con la gestión de los tributos se han relegado a los diferentes Reglamentos, de manera que no se ha defendido una reserva de ley en materia de gestión, como sí ha ocurrido para los aspectos sustantivos del tributo.

De este modo, aspectos hoy tan esenciales en la formulación de algunos impuestos como son los pagos a cuenta, que dan lugar a obligaciones tributarias que -como intentaremos demostrar en el presente estudio- constituyen auténticas manifestaciones del deber de contribuir, han sido regulados -y, en buena medida, siguen siéndolo en muchos de sus elementos esenciales: base de la retención, tipo de retención, etc- a través de los correspondientes Reales Decretos que aprueban los Reglamentos de los distintos impuestos.

Podríamos emplear la misma objeción con respecto al resto de los principios de justicia tributaria. En particular, con demasiada frecuencia, la doctrina se ha desentendido de la aplicación del principio de capacidad económica a los pagos a cuenta, entendiendo que es suficiente con que se produzca la adecuación de la obligación tributaria principal al citado principio.

No obstante, no han faltado autores que han reclamado la debida aplicación de los principios de justicia en el campo de la gestión tributaria¹ y, más

¹ Así, por ejemplo, ESEVERRI ha afirmado que "sería bueno ir fundamentando el tributo en el deber de contribuir del ciudadano plasmado constitucionalmente y susceptible de ser graduado conforme a criterios de capacidad económica; pues desde esta perspectiva no sólo cobran consistencia las posiciones de aquellos sujetos que, por detentar una capacidad económica se ven *obligados* al pago de un tributo, sino también sería factible estructurar aquellas otras situaciones que no derivan del asentamiento jurídico de unos índices de capacidad económica, sino que traen su origen de los criterios de capacidad contributiva que informan el sistema y que les sitúan como *colaboradores* u obligados a colaborar en la

concretamente, han sostenido que la necesaria adecuación de los pagos a cuenta al principio de capacidad económica exige bien una conexión suficiente entre el hecho imponible y el presupuesto de hecho de dichos pagos, bien una comprobación indiciaria del propio hecho imponible² o, incluso, la previsión del no nacimiento de la obligación a cuenta cuando razonablemente pueda pensarse que no existirá la cuota tributaria definitiva³.

Por nuestra parte, creemos que los principios de justicia tributaria consagrados en la Constitución deben tener fiel reflejo en la normativa que regula la gestión tributaria, en la medida en que la misma constituye un elemento indispensable del funcionamiento del tributo y, por lo tanto, es parte integrante del sistema tributario, entendido como instrumento jurídico necesario para hacer efectivo el deber de contribuir contenido en el artículo 31.1 de la Constitución⁴.

gestión del tributo. Visto en estos términos el fenómeno tributario, el ámbito de los sujetos a quienes afecta el deber de contribuir -que no solamente de pagar- al sostenimiento del gasto público, se ve necesariamente enriquecido. El criterio de la capacidad económica servirá para medir o determinar la capacidad individual para el pago de los tributos; el deber de contribuir vendría a conectar con el conjunto de prestaciones, tanto de orden material como formal que delimitan a los distintos sujetos tributarios fundamentando, en consecuencia, la existencia de las llamadas posiciones pasivas o deudoras frente al tributo y la de aquellas otras que se establecen para ordenar con mayor eficacia su gestión pero que no se concretan en deberes de prestación pecuniaria", en ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. "Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo", en AA.VV. *Estudios de Derecho y Hacienda (homenaje a César Albiñana García-Quintana)*. Ed. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, vol. II, pág. 864.

² En este sentido, CASADO OLLERO cree que en una deseable regulación de los ingresos a cuenta conforme al principio de capacidad económica, "el legislador español no debió haber rechazado el ejemplo de otros ordenamientos fiscales que conectan, aunque de manera indiciaria, la obligación de ingresar a cuenta con la verificación, siquiera en estado potencial, del presupuesto del tributo cuyo ingreso se anticipa", en CASADO OLLERO, Gabriel. "De la imposición de producto al sistema de retenciones y fraccionamiento de pago en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I). La retención a cuenta", en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* nº 21, 1979, pág. 70.

³ PONT CLEMENTE entiende que "la obligación de anticipar ha de resultar *razonable* en relación al tributo al que se refiera, lo que exige el establecimiento de una conexión suficiente entre el presupuesto de hecho del anticipo y el hecho imponible y la existencia de mecanismos técnicos adecuados que eviten la obligación de anticipar cuando haya suficientes indicios de que no existirá cuota tributaria o de que ésta será sustancialmente menor a la prevista por los anticipos", en PONT CLEMENTE, Joan Frances. *El pago fraccionado de los tributos*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 107.

⁴ En este sentido parece decantarse el artículo 2 de la recién aprobada Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente (BOE 27/2/98):

"1. La ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.

2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de generalidad, proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales".

E S T U D I O S

De conformidad con este planteamiento y desde la perspectiva que nos ofrece el principio de capacidad económica, analizaremos en el presente trabajo, en primer lugar, la naturaleza de las obligaciones tributarias derivadas de los pagos a cuenta, en segundo lugar, estudiaremos la naturaleza de las posiciones pasivas asumidas por los obligados a realizar tales prestaciones y, finalmente, efectuaremos un detenido repaso de la normativa reguladora de las distintas obligaciones a cuenta, contenida tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el Impuesto sobre Sociedades, para verificar el adecuado cumplimiento de las exigencias de justicia derivadas del principio de capacidad económica.

2. LA NATURALEZA CONTRIBUTIVA DE LAS OBLIGACIONES DERIVADAS DE LOS PAGOS A CUENTA

1. *El enfoque no contributivo de los pagos a cuenta*

Como es bien conocido, la doctrina española, profundamente influenciada por la tradición italiana, ha sustentado sus construcciones científicas del Derecho Tributario en el hecho imponible. De este modo, el presupuesto de hecho del tributo aparece como la pieza explicativa de todo el mecanismo tributario, de modo que su realización no sólo hace nacer la obligación tributaria principal, sino que además el resto de elementos estructurales del tributo (sujetos pasivos, elementos de cuantificación, etc.) adquieren su significado jurídico en relación con el hecho imponible.

Como ha escrito la doctrina, “a lo largo de varios decenios y sin perjuicio de las insalvables matizaciones entre las diferentes posturas, existió una coincidencia básica en erigir el hecho imponible en paradigma del edificio jurídico tributario, en cuanto único elemento de Derecho Tributario material capaz de aglutinar los restantes y de constituirse en eje del Derecho Tributario sustancial. Se afirmaba, en esta línea, que del hecho imponible derivaba toda la disciplina jurídica del tributo, obteniéndose a partir de él, no sólo los supuestos gravados, sino también los sujetos pasivos, el momento de nacimiento de la obligación tributaria y su régimen jurídico, la legislación aplicable, la clasificación entre los distintos impuestos y, en fin, hasta la cuantía de la deuda tributaria”⁵.

⁵ MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Ed. Tecnos, 7ª edición, Madrid, 1996, pág. 291.

Especial relevancia adquiere este planteamiento a la hora de indagar sobre los temas de justicia tributaria. Así, si el principio de capacidad económica aparece como el criterio de justicia del tributo, entonces su eficacia ha de desplegarse necesariamente sobre aquel elemento clave en la construcción dogmática del mismo, es decir, los requerimientos de justicia derivados del principio de capacidad económica han de verificarse siempre en el hecho imponible del tributo⁶.

De esta forma, la obligación tributaria principal, nacida de la realización del presupuesto de hecho, constituye la expresión válida de la contribución del ciudadano según su capacidad económica, quedando muy diluida la aplicación del principio contributivo en el resto de posiciones pasivas que puedan surgir de la dinámica aplicativa del tributo.

En consecuencia, estas posiciones pasivas, que en ocasiones poseen carácter patrimonial y, por lo tanto, se configuran como auténticas obligaciones, tienen como finalidad, por ejemplo, garantizar o anticipar la obligación tributaria principal, de modo que lo relevante sería solamente la adecuación de esta última a los requerimientos de justicia deducidos del principio de capacidad económica.

Desde esta perspectiva, puede entenderse la distinción introducida por VICENTE-ARCHE entre obligaciones tributarias y obligaciones contributivas. Para el maestro español, "cabría en este sentido distinguir una obligación contributiva, regida por un principio propio, de las otras obligaciones tributarias, cuyo o cuyos principios informadores, si los hubiera, serían distintos del que regula la *contribución* al sostenimiento de los gastos públicos".

Con fundamento en la anterior distinción, SOLER ROCH ha entendido que "las obligaciones a cuenta del IRPF tienen naturaleza tributaria, pero no contributiva. La prestación se produce a título de tributo, pero no de acuerdo con el principio contributivo, sino respondiendo al interés en garantizar la realización del crédito tributario principal. Son, en definitiva, obligaciones de na-

⁶ Vid., por todos, GIARDINA, Emilio. *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*. Ed. Giuffrè, Milano, 1961, pág. 439; MANZONI, Ignazio. *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*. Ed. Giappichelli, Torino, 1965, págs 114-115; y SAINZ DE BUJANDA, Fernando. "Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario Español", en *Hacienda y Derecho*, vol. III. Ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, pág. 185.

⁷ VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando. "Notas sobre gasto público y contribución a su sostenimiento en la Hacienda Pública", en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 3, 1974, págs. 543-544. Vid., igualmente, VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando. "Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español", en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* nº 7, 1975, pág. 466 y ss.

E S T U D I O S

turalidad caucional, en garantía de una obligación futura e incierta (la obligación tributaria principal)"⁸.

2. Consideraciones críticas. La necesaria aplicación del principio de capacidad económica a los pagos a cuenta

Por nuestra parte, creemos que no puede negarse la existencia de ciertos intereses específicos en la articulación de los pagos a cuenta (por ejemplo, de garantía del crédito tributario o de liquidez del ente público), pero creemos también que dichos intereses no son sustitutivos del interés contributivo, sino más bien concurrentes con el mismo.

A nuestro juicio, los pagos a cuenta constituyen también un instrumento destinado a concretar el deber de contribuir de los ciudadanos, junto al resto de la normativa reguladora del tributo. En consecuencia, creemos que las exigencias de justicia derivadas del artículo 31.1 de la Constitución española deben respetarse también en los pagos a cuenta, en la medida en que se refieren al tributo en su conjunto y no, exclusivamente, a uno de sus elementos estructurales, aunque sea de la trascendencia científica del hecho imponible.

En este sentido, algunos autores han expresado la necesidad de que los pagos a cuenta se adecúen de alguna manera al principio de capacidad económica. Así, PONT CLEMENTE ha señalado que "el anticipo es un instrumento del tributo y, en este sentido, será justo si el sacrificio que exige a la persona obligada a anticipar guarda proporción con el sacrificio derivado en suma del tributo y si en el supuesto de anticipo excesivo se articula una fórmula ágil de reembolso"⁹.

En la misma línea de pensamiento, FALCÓN Y TELLA ha sostenido "que es de esencia a las obligaciones a cuenta de cualquier tributo la determinación de las mismas en función de la cuantía previsible de la obligación principal a cuenta de la que se establecen; o más precisamente, el art. 31.1 de la Constitución impide el establecimiento de obligaciones a cuenta por un importe superior al que previsiblemente alcanzará la cuota del ejercicio"¹⁰.

⁸ SOLER ROCH, María Teresa. "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en *Cívitas Revista Española de Derecho Financiero* nº 25, 1980, pág. 26.

⁹ PONT CLEMENTE, J.F., *ob. cit.*, pág. 107.

¹⁰ FALCÓN Y TELLA, Ramón. "Las obligaciones a cuenta y la capacidad contributiva: especial referencia a la nueva regulación de los pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades", en *Quincena Fiscal* nº 4, 1997, pág. 6.

Con más rotundidad, DE MIGUEL CANUTO ha afirmado "tanto la obligación tributaria principal como los pagos a cuenta tienen un referente común: los principios constitucionales que configuran el deber de contribuir del artículo 31.1 de la C.E. Centrándonos en el principio de capacidad económica, escogido por el legislador un concreto índice de riqueza, tanto la obligación principal como el pago a cuenta han de estructurarse dando expresión a ese mismo índice de riqueza. Y del mismo, los demás principios constitucionales (igualdad en la imposición, reserva de la ley tributaria, etc.) deberán cumplirse en la obligación a cuenta.

La razón de fondo de este planteamiento es muy sencilla: la obligación "a cuenta" y la obligación principal son piezas de un único tributo. La obligación a cuenta forma parte de ese mismo y único tributo"¹¹.

Desde nuestro punto de vista, las obligaciones a cuenta siempre responden a la existencia de un deber de contribuir, aunque en algunos casos, como veremos a continuación, pueda ser el deber de una persona diferente de la que resulta obligada a realizar el ingreso. Por ello, puede afirmarse que las citadas obligaciones también son contributivas, al menos en el sentido anteriormente descrito, y por supuesto, como cualquier norma que regula un tributo, deben ser respetuosas con el principio de capacidad económica, con independencia de que también puedan cumplir otras funciones como es el aseguramiento del crédito tributario.

3. ANÁLISIS DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS DERIVADOS DE LOS PAGOS A CUENTA DESDE LA PERSPECTIVA DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

Tradicionalmente, se ha entendido que el contribuyente, como persona que realiza el hecho imponible que hace surgir la obligación tributaria principal, debía ser también la persona que manifestase la riqueza gravada por el tributo. Desde esta postura, las exigencias derivadas del principio de capacidad económica debían cumplirse siempre respecto del contribuyente.

Sin embargo, la doctrina ha puesto de manifiesto cómo pueden darse supuestos en los que el titular de la riqueza gravada por el tributo sea una persona diferente del círculo de obligados tributarios. Así, por ejemplo, es bien conocido que en el Impuesto sobre el Valor Añadido se pretende gravar al

¹¹ DE MIGUEL CANUTO, Enrique. "La sentencia constitucional núm. 211/1992, de 11 de diciembre: capacidad económica e inflación", en *Crónica Tributaria* nº 66, 1993, pág. 105.

E S T U D I O S

consumidor, último repercutido de una cadena de repercusiones jurídicamente obligatorias, que nunca asume la posición de obligado tributario.

En otros casos, el contribuyente es la persona que ostenta la riqueza gravada por el tributo, pero su llamamiento al pago pasa a un segundo plano, debiendo pagar, en un primer momento y con preferencia, otra persona diferente denominada sustituto.

De este modo, BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH distinguen tres supuestos de contribuyente: "el normal u ordinario en el que resulta obligado al pago del impuesto por configurar subjetivamente el hecho imponible, aquél en que aparece sustituido en el cumplimiento de la prestación tributaria y el supuesto en que repercute la cuota tributaria, por mandato de la ley, en una tercera persona"¹².

A nuestro juicio, el empresario o profesional que actúa como contribuyente en el Impuesto sobre el Valor Añadido constituye un obligado tributario, ya que responde por voluntad de una ley tributaria de una obligación propia frente a la Hacienda Pública, pero no es el titular del deber de contribuir gravado por el citado impuesto, que creemos asume el consumidor como persona que debe hacer frente al quebranto económico que supone el impuesto a través de un mecanismo de repercusión obligatorio diseñado por la ley.

De forma análoga, creemos que en algunos pagos a cuenta, como inmediatamente vamos a analizar, la persona que queda obligada a efectuar la prestación patrimonial derivada de los mismos no es el titular del deber de contribuir que se pretende gravar con el impuesto, es decir, en estos casos estamos ante obligados tributarios con fundamento en la concreción de un deber de contribuir ajeno.

A nuestro juicio, el pleno respeto de estas situaciones con el principio de capacidad económica dependerá de que se verifiquen, al menos, dos condiciones:

En primer lugar, que del conjunto normativo que estructura el gravamen tributario pueda deducirse inequívocamente quién es titular del deber de contribuir gravado por el tributo, **ajustándose dicho gravamen a los principios de justicia tributaria -en particular, al principio de capacidad económica- referidos, en todo caso, al citado titular.**

¹² BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa. *Derecho Financiero*. Ed. Compás, 2ª edición, Alicante, 1989, tomo II, pág. 79.

En segundo lugar, que la normativa del tributo **prevea expresamente el resarcimiento patrimonial de los obligados tributarios que no sean titulares del deber de contribuir considerado por la norma, como exigencia insoslayable del pleno respeto al principio de capacidad económica.**

1. El Retenedor

El retenedor se ha configurado en nuestro ordenamiento como un obligado tributario vinculado a los impuestos que tienen por objeto la renta¹³.

De este modo, el artículo 98.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece que “las personas jurídicas y entidades, incluidas las comunidades de bienes y las de propietarios, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este Impuesto, estarán obligadas a retener, en concepto de pago a cuenta, la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y forma que se establezcan. También estarán obligados a retener e ingresar los empresarios individuales y los profesionales

¹³ El artículo 10 del Reglamento General de Recaudación establece:

“1. Están obligados al pago de las deudas tributarias como deudores principales, según los casos:
(...)

b) Los retenedores y quienes deban efectuar ingresos a cuenta de cualquier tributo”.

Por ello, la doctrina más reciente entiende que “dentro de la categoría de los obligados principales hay que incluir los sujetos pasivos, los repercutidos y los retenedores”, en MENÉNDEZ MORENO, Alejandro y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. “Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración”, en *Información Fiscal* nº 11, 1995, pág. 32.

En base a lo anterior, no podemos compartir la opinión de ESEVERRI cuando afirma que en el supuesto del retenedor “no nos hallamos ante un obligado al pago del tributo (como tales cabría situar al contribuyente o al sustituto), sino ante un sujeto al que la norma exige el deber de efectuar prestaciones tributarias por razones de técnica jurídica en la gestión tributaria”, en ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *ob. cit.*, pág. 853.

A nuestro juicio, sin desconocer la transcendencia que la figura de la retención tiene en materia de gestión tributaria en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades, creemos que su instrumentalización a través de una obligación tributaria, que el retenedor asume como propia frente a la Hacienda Pública, le confiere una dimensión subjetiva que, con independencia de su formulación expresa en la Ley General Tributaria, merece ser estudiada desde la consideración del retenedor como un auténtico obligado tributario.

En este sentido, el Estatuto del Contribuyente, cuando describe su ámbito de aplicación, dispone que “las referencias que en esta Ley se realizan a los contribuyentes se entenderán, asimismo, aplicables a los restantes sujetos pasivos, retenedores, obligados a ingresar a cuenta, responsables, sucesores en la deuda tributaria, representantes legales o voluntarios y obligados a suministrar información o a prestar colaboración a la Administración tributaria” (artículo 1.3). De este modo, se describe un amplio abanico de posiciones subjetivas tributarias, merecedoras todas ellas de la aplicación de los derechos y garantías recogidos en la citada norma, como concreción de los principios de justicia tributaria.

E S T U D I O S

respecto de las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de sus actividades empresariales y profesionales, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente" (en sentido análogo se manifiesta el artículo 146.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).

En nuestra opinión, las citadas normas obligan al retenedor a efectuar dos conductas diferentes: por un parte, le ordenan retener una determinada cantidad respecto de una renta que debe satisfacer a otra persona, que es definida como contribuyente en un impuesto sobre la renta; y, por otra, le mandan ingresar la cantidad retenida en la Hacienda Pública, configurándose como una auténtica obligación tributaria propia asumida por el retenedor.

Es indudable, pues, que existe una cierta similitud entre estas conductas y las que debe llevar a cabo el sustituto en los supuestos de sustitución con retención. Por este motivo, una parte de la doctrina ha entendido que el retenedor no es otra cosa que un sustituto¹⁴, mientras que otra parte ha preferido destacar las diferencias existentes entre ambas figuras¹⁵.

En nuestra opinión, la discrepancia suscitada no se centra tanto en una diferente descripción de los elementos definitorios de la retención o de la sustitución, como en un empeño de los distintos autores por destacar aquel elemento que más separa a las dos figuras, o bien aquél que más las acerca.

De esta manera, aquellos autores que sostienen la equiparación destacan, ante todo, que tanto en el caso de la sustitución como en el de la retención nos

¹⁴ *Vid.* FERREIRO LAPATZA, Juan José. Curso de Derecho Financiero Español. Ed. Marcial Pons, 18ª edición, Madrid, 1996, pág. 383; y "La figura del sustituto en las nuevas leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en *Crónica Tributaria* nº 28, 1979, pág. 68; y ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. "El sustituto del contribuyente", en AA.AA. Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (libro homenaje a Sainz de Bujanda). Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991. págs. 564-565.

Para CORTÉS DOMÍNGUEZ, "corresponderá al legislador decidir si desea mantener la expresión de sustituto o sustituirla por la del Retenedor, pero ello no será nada más que un problema de terminología. Podrá también el legislador llamar a unos sustitutos y llamar a otros retenedores y, por último, lo más correcto, denominar como sustitutos al término genérico y emplear la expresión de Retenedor como un tipo o una especie de sustituto", en CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. Ordenamiento Tributario Español I. Ed. Cívitas, 4ª edición, Madrid, 1985, pág. 422.

¹⁵ En contra de la equiparación entre retenedor y sustituto puede citarse a MENÉNDEZ MORENO, A. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *ob cit.*, pág. 22; BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, Mª T., *ob . cit.*, tomo II, pág. 89; CASADO OLLERO, Gabriel; FALCÓN Y TELLA, Ramón; LOZANO SERRANO, Carmelo. y SIMÓN ACOSTA, Eugenio. Cuestiones Tributarias Prácticas. Ed. La Ley, 2ª edición, 1990, págs. 216-217; y a PÉREZ ROYO, Fernando. Derecho Financiero y Tributario. Ed. Civitas, 5ª edición, 1995, pág. 142.

Formas de pago ajenas

encontramos ante dos obligados tributarios que responden de una obligación propia, pero con fundamento en un deber de contribuir ajeno, el deber que le corresponde al contribuyente.

Por el contrario, los autores que mantienen la separación de las dos figuras destacan, en primer término, que la obligación tributaria que ingresa el sustituto se corresponde con la obligación tributaria principal, quedando el contribuyente -en el normal desarrollo de la sustitución- al margen de cualquier relación ulterior con la Hacienda Pública; mientras que, sin embargo, en el caso de la retención, la obligación del retenedor es accesoria respecto de la obligación tributaria principal, que seguirá asumiendo el contribuyente frente a la Hacienda Pública.

Podemos, pues, afirmar que la sustitución y la retención vienen a cumplir funciones semejantes, pero se estructuran jurídicamente de forma diferente.

A nuestro parecer, del análisis de la posición jurídica del retenedor puede deducirse inequívocamente que es un auténtico obligado tributario, ya que asume una obligación tributaria propia frente a la Hacienda Pública, de modo que, como señala el artículo 60.3 del RIRPF, "los sujetos obligados a retener asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta" (de forma similar, el artículo 58.7 del RIS).

Sin embargo, a nuestro juicio, el retenedor no es un obligado a contribuir, en la medida en que su obligación responde a la regulación de un tributo que pretende gravar un deber de contribuir ajeno, el de aquella persona que manifiesta la riqueza gravada por el tributo, que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es precisamente la persona física que obtiene la renta. Por lo tanto, como conclusión, podemos afirmar que el contribuyente (que, al mismo tiempo, es el retenido, si se nos admite dicha expresión) es el auténtico sujeto del deber de contribuir en los supuestos de retención.

Si aceptamos la conclusión precedente, entonces podemos fácilmente colegir que **los requerimientos derivados del principio de capacidad económica han de determinarse con respecto al contribuyente y no en relación con el retenedor**, si bien eso no significa que la regulación de las retenciones pueda quedar al margen de las exigencias de los principios de justicia tributaria.

Más bien al contrario, lo que se debe deducir es que las obligaciones derivadas del sistema de retenciones deberán adecuarse, en todo caso, a la capacidad económica del contribuyente, **estableciéndose los mecanismos necesarios para eximir de retención a aquellas rentas que no demuestran la riqueza suficiente para ser llamadas a contribuir**.

E S T U D I O S

Por otra parte, el diseño del mecanismo jurídico de la retención debe efectuarse de modo que quede siempre garantizado que el retenedor, que por voluntad de la ley no es la persona que debe sufrir el quebranto económico del impuesto, pueda resarcirse de la cantidad ingresada en la Hacienda Pública.

En este sentido, podemos afirmar que, **en un funcionamiento normal del mecanismo de retención, el retenedor siempre queda previamente resarcido del ingreso que efectúa**. Por consiguiente, únicamente cuando no se haya practicado la retención, pudiera plantearse la existencia de anomalías en el cumplimiento de los principios de justicia tributaria.

Por ello, creemos que la ley debería prever, al menos, que cuando el retenedor no haya podido practicar la retención por causas que no le fueran imputables (pensemos en la comisión de un error en la interpretación de las normas que establecen los supuestos de retención), tuviera la posibilidad de repercutir sobre el contribuyente la cantidad ingresada en la Hacienda Pública, para de esta forma restaurar el equilibrio patrimonial conforme al principio de capacidad económica que, no olvidemos, exige siempre que el tributo sea soportado definitivamente por el obligado a contribuir, que en este caso es el citado contribuyente¹⁶.

2. *El obligado a ingresar a cuenta*

La situación del obligado a ingresar a cuenta es muy similar a la del retenedor. De hecho, cumplen la misma función, ya que la obligación de ingresar a cuenta se encuentra prevista en los mismos supuestos que la retención, pero cuando no es posible practicar ésta. Así, disponen el artículo 41.2, primer inciso, y 56 del RIRPF que se practicarán ingresos a cuenta¹⁷:

1.- Cuando las rentas descritas en el artículo 43 del Reglamento sean abonadas en especie.

¹⁶ Téngase en cuenta que la normativa aplicable (artículos 98.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 17.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) permite al contribuyente beneficiarse de la retención que no le ha sido practicada, mediante la minoración de su importe en la cuota líquida del impuesto. En consecuencia, si no se le exige al contribuyente el reembolso de la retención no practicada, el importe de la misma correría a cargo de la capacidad económica del retenedor y no a cargo de la capacidad económica del contribuyente, con lo que habríamos modificado la titularidad del deber de contribuir gravado por el impuesto.

¹⁷ De forma análoga, el artículo 56.3 del RIS establece: "Deberá practicarse un ingreso a cuenta del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al perceptor respecto de:

- a) Las rentas de los apartados anteriores, cuando sean satisfechas o abonadas en especie.
- b) Los intereses, cuando la frecuencia de la liquidación de los mismos sea superior a doce meses".

2.- Cuando la liquidación de los rendimientos explícitos del capital mobiliario sea superior a doce meses.

A nuestro juicio, de la misma manera que en el caso de la retención, también en el supuesto de la obligación de ingresar a cuenta podemos apreciar una disociación entre la persona que ha de efectuar el pago a cuenta y el titular del deber de contribuir gravado por el impuesto y cuya capacidad económica sirve de fundamento a todo el tributo en su conjunto.

De este modo, la persona que ha de practicar un ingreso a cuenta es un obligado tributario que responde de una obligación propia, pero que se fundamenta en un deber de contribuir ajeno, el correspondiente al contribuyente, que es el auténtico sujeto del deber de contribuir gravado por el tributo.

Por esta razón, **las exigencias derivadas del principio de capacidad económica deberán verificarse respecto del contribuyente y no del obligado a ingresar a cuenta.**

Esto supone, en primer lugar, que el diseño jurídico del mecanismo de los ingresos a cuenta debe efectuarse, como en el caso de la retención, de modo que **las obligaciones a cargo a estos obligados a ingresar a cuenta no surjan cuando las rentas satisfechas al contribuyente (verdadero presupuesto del ingreso a cuenta) no manifiesten la riqueza que se considere suficiente para contribuir.**

Por otro lado, la constatación precedente de que el obligado a ingresar a cuenta no es un verdadero sujeto del deber de contribuir requiere, en segundo lugar, que **la ley ofrezca a dicho obligado tributario la posibilidad de resarcirse del ingreso efectuado con cargo al patrimonio del contribuyente.**

Esta posibilidad, no contemplada expresamente en la normativa que regula el ingreso a cuenta, exige analizar por separado los dos supuestos de ingresos a cuenta que enunciábamos al principio del presente epígrafe.

Respecto del primero, referente a las rentas satisfechas en especie, la normativa aplicable no prevé ninguna repercusión de la cantidad ingresada a cuenta, ni es posible, en rigor, proceder a efectuar ninguna retención, al no existir rentas dinerarias¹⁸. En estos supuestos, la Ley se limita a considerar el in-

¹⁸ Sin embargo, en los rendimientos de capital en especie podría haberse regulado un supuesto de retención, o más propiamente de repercusión, sobre el capital principal invertido. Por ejemplo, si depositamos en una entidad financiera 1.000.000 de ptas y recibimos como remuneración un bien valorado en 100.000 ptas (según la regla de incremento en un 25% del coste del bien, recogida en el artículo 54.2 del RIRPF), entonces la obligación de ingresar a cuenta ascendería a 25.000 ptas, que tendría que ingresar la citada entidad como obligada tributaria. El legislador podría haberse planteado -cosa que

E S T U D I O S

greso a cuenta derivado de las rentas en especie como un mayor valor de la renta obtenida por el contribuyente, de forma que, a efectos exclusivamente tributarios, la contraprestación por el servicio prestado, por la cesión de bienes o derechos o por el premio en especie recibido, asciende al importe conjunto de la retribución en especie pactada más el ingreso a cuenta devengado¹⁹.

Por este motivo, se ha planteado una viva polémica²⁰, aunque únicamente referida a las retribuciones del trabajo en especie²¹, sobre quién debe asumir la carga económica que supone el ingreso a cuenta. Las dos posturas defendidas serían, muy sintéticamente, las siguientes:

Por una parte, algunos autores han sostenido que, con fundamento en el principio de capacidad económica, la carga económica que supone el ingreso a cuenta debe recaer sobre el trabajador, en la medida en que reduce su cuota líquida del impuesto en el importe del citado ingreso y, por lo tanto, se beneficie claramente del mismo. Por ello, debe admitirse la repercusión del ingreso a cuenta por parte del empresario sobre el patrimonio del trabajador, que normalmente podrá hacerse minorando su retribución dineraria²².

no hizo- permitir que el obligado a ingresar a cuenta minorase el capital principal en el importe del citado ingreso a cuenta, de modo que tuviera que devolver solamente 975.000 ptas.

¹⁹ Pero, incluso, esta solución es recogida muy defectuosamente por la Ley, obligando al intérprete a completar la regulación más allá de lo que sería deseable, ya que, en realidad, la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sólo regula expresamente cómo deben calcularse los rendimientos del trabajo en especie. Su artículo 27.3 establece:

“3. En los casos de retribuciones en especie, se incluirá como rendimiento neto del trabajo personal la valoración resultante de las normas contenidas en el apartado uno de este artículo y, en su caso, el ingreso a cuenta realizado por quien satisfaga esta modalidad de retribución”.

La aplicación de esta regla al resto de rentas debe efectuarse a través de una interpretación lógica y sistemática de los artículos 53, 54, 55 y 58 del RIRPF (que, en realidad sólo están pensados para regular la base de la retención y no el cálculo de la renta que ha de integrarse en la base imponible), en relación con el citado artículo 27 de la propia Ley.

²⁰ Puede analizarse dicha polémica a través de dos recientes trabajos que sostienen posiciones diferentes: vid. GARCÍA NOVOA, César. “Algunas reflexiones sobre el ingreso a cuenta en las retribuciones en especie del trabajo personal” y LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan y PÉREZ LARA, José Manuel. “El ingreso a cuenta sobre retribuciones del trabajo en especie”, ambos trabajos publicados en AA.VV. *Presente y futuro de la imposición directa en España*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1997.

²¹ Posiblemente la polémica ha surgido debido a la propia legislador laboral, ya que el artículo 26.3 del Estatuto de los Trabajadores dispone que “todas las cargas fiscales y de seguridad social a cargo del trabajador serán satisfechas por el mismo, siendo nulo todo pacto en contrario”.

²² En esta línea, numerosos pronunciamientos de distintos Tribunales Superiores de Justicia están consolidando una doctrina jurisprudencial favorable a aceptar la posibilidad de que el obligado a ingresar a cuenta repercuta sobre el contribuyente el ingreso realizado a la Hacienda Pública como el modo más idóneo para la consecución del restablecimiento patrimonial exigido por el principio de capa-

Repercusión en especie

La segunda posición sostiene que la regulación existente configura el ingreso a cuenta como una mayor retribución del trabajador y, en consecuencia, no puede sostenerse su repercusión, sino únicamente su consideración como gasto deducible del impuesto personal sobre la renta del pagador.

Quizás, pueda encontrarse como punto de consenso la insuficiencia normativa en este tema y la necesidad de que el legislador regule con más precisión –creemos que preferentemente mediante una norma de rango legal– el régimen jurídico del obligado a ingresar a cuenta, resolviendo con claridad si puede o no efectuarse la citada repercusión sobre el trabajador o, generalizando el supuesto, sobre cualquier otro perceptor de rendimientos en especie.

A nuestro juicio, la mejor forma de reflejar la actuación del principio de capacidad económica en los ingresos a cuenta consistiría en introducir un mecanismo de repercusión que hiciese que la carga económica de los pagos a cuenta recayese efectivamente sobre el titular del deber de contribuir gravado por el tributo, que siempre es el contribuyente. Para ello, sería también imprescindible cambiar la regla de cuantificación de la retribución en especie para que el ingreso a cuenta no forme parte del cálculo de la renta, de modo que no tenga ninguna incidencia ni en la base imponible del perceptor, como ingreso, ni en la del pagador, como gasto deducible²³.

idad económica. (Vid. sentencias de 7 de julio de 1995, 5 de diciembre de 1995 y de 12 de abril de 1996 del Tribunal Superior de Justicia de Murcia; sentencia de 13 de febrero de 1995 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía; sentencia de 23 de marzo de 1995 del Tribunal Superior de Justicia de Asturias; sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 22 de febrero de 1996 y sentencias de 6 de febrero de 1996 y de 15 de julio de 1996 del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha).

Incluso, la Dirección General de Tributos se ha visto obligada a dar instrucciones sobre cómo debe el trabajador integrarse el rendimiento del trabajo en especie en su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando se le haya repercutido el correspondiente ingreso a cuenta. Según la citada Dirección General, en estos casos es preferible no sumar el ingreso a cuenta a los rendimientos del trabajo, en lugar de hacerlo y, al mismo tiempo, minorar las cantidades dinerarias percibidas por el trabajador en el importe del ingreso a cuenta repercutido (Vid. resolución de la Dirección General de Tributos de 29 de julio de 1996, en Quincena Fiscal nº 21, 1996, pág. 32 y ss). Para un estudio de los diferentes pronunciamientos jurisprudenciales y doctrinales sobre este tema, vid. BORJA SANCHÍS, Adoración. "Una reflexión en torno a la posible repercusión del ingreso a cuenta de las retribuciones en especie del trabajo en el IRPF", en Jurisprudencia Tributaria nº 59, 1995, pág. 19 y ss.

²³ Es decir, el ingreso a cuenta sería calculado mediante la aplicación del tipo correspondiente al valor de mercado del bien o servicio entregado e ingresado en la Hacienda Pública por el obligado a ingresar a cuenta que, a su vez, se resarciría de dicho pago mediante su repercusión en el patrimonio del contribuyente. Este último, incluiría en su base imponible únicamente el valor de la retribución en especie, sin incrementarlo en el ingreso a cuenta, y restaría de la cuota líquida el pago a cuenta efectuado.

E S T U D I O S

Sin embargo, creemos que la actual normativa no ha optado por esta solución, sino que ha preferido configurar el ingreso a cuenta como un mayor ingreso del perceptor y, en consecuencia, como un correlativo mayor gasto del pagador, que si bien puede ser objeto de crítica, creemos que impide la posibilidad de repercusión sobre el contribuyente.

Por último, muchos menos problemas plantean los ingresos a cuenta correspondientes a los supuestos de rendimientos explícitos de capital mobiliario cuyo período de liquidación sea superior a doce meses. En estos casos, la adecuada interpretación de la norma aplicable permite que la retención definitiva (la que se aplica sobre la totalidad del rendimiento en el momento de la liquidación plurianual) sea minorará en el importe de los ingresos a cuenta efectuados conforme se ha ido generando el rendimiento²⁴.

De este modo, si adquirimos el 1 de enero de 1998 un activo financiero con rendimiento explícito por 1.000.000 ptas, con un interés del 10% anual que se abonará en el momento de su amortización el 31 de diciembre del año 2001, entonces debemos practicar tres ingresos a cuenta por importe de 25.000 ptas (25% de 100.000 ptas) durante los ejercicios 1998, 1999 y 2000. Finalmente, en el año 2001, cuando se abonan las 400.000 ptas de intereses (10% de 1.000.000 ptas x 4 años), debemos practicar una retención de 100.000 ptas (25% de 400.000 ptas) que será minorada en el importe de las 75.000 ptas de los ingresos a cuenta realizados en ejercicios anteriores.

A nuestro juicio, únicamente podría plantearse algún problema cuando el tipo de retención en el momento de la exigibilidad fuese tan bajo, con respecto del existente en el momento de practicar los ingresos a cuenta, que la cantidad a retener no fuese suficiente para compensar los ingresos a cuenta realizados. En este caso, la cantidad no compensada debería minorar el rendimiento exigible, sin llegar a practicarse retención adicional alguna.

Siguiendo con el ejemplo anterior, podemos suponer que durante el año 2001 el tipo de retención disminuye al 10%, entonces la retención que debería practicarse sería de 40.000 ptas (10% de 400.000 ptas), que sería insuficiente para compensar las 75.000 ptas de los ingresos a cuenta realizados en los ejercicios 1998, 1999 y 2000. En este supuesto, la diferencia de 35.000 ptas, resultante de compensar las 75.000 ptas de ingresos a cuenta en el importe de las 40.000 ptas de retención, debería -a nuestro juicio- repercutirse so-

²⁴ El artículo 56 del RIRPF establece que "cuando la frecuencia de las liquidaciones de los rendimientos explícitos del capital mobiliario sea superior a doce meses, deberá realizarse un ingreso, a cuenta de la retención definitiva, sobre la base de los intereses u otras rentas generadas en cada año natural" (vid. los artículos 60.7 y 61.3 del RIS).

bre el rendimiento percibido por el contribuyente, de manera que la entidad emisora del activo devolvería el capital inicial (1.000.000 ptas) más 325.000 ptas de intereses, obtenidos tras minorar las 400.000 ptas en las 75.000 ptas de los ingresos a cuenta efectuados.

3. El obligado a realizar el pago fraccionado

Finalmente, nos resta por analizar la posición subjetiva asumida por la persona obligada a efectuar un pago fraccionado en virtud de la normativa reguladora de su impuesto personal sobre la renta. Así, el artículo 61.1 del RIRPF establece, bajo la rúbrica de obligados al pago fraccionado, que “los sujetos pasivos que ejerzan actividades empresariales o profesionales estarán obligados a autoliquidar e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la cantidad que resulte de lo establecido en los artículos siguientes” (el artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades regula también la obligación de efectuar pagos fraccionados que recae sobre las sociedades).

En consecuencia, es el propio contribuyente quien asume la obligación tributaria derivada del pago fraccionado, ya sea el empresario o profesional sujeto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya sea la sociedad sujeta al Impuesto sobre Sociedades. Por lo tanto, a diferencia de lo que ocurría en los supuestos de retención e ingreso a cuenta, se produce una plena coincidencia entre el obligado tributario derivado del pago fraccionado y el contribuyente, que también es el titular del deber de contribuir gravado por el impuesto.

De esta forma, la persona sujeta a realizar el pago fraccionado es obligado tributario con fundamento en un deber de contribuir propio. Sin embargo, la obligación resultante del pago fraccionado es, a nuestro juicio, sustancialmente distinta de la obligación tributaria principal, ya que mientras ésta surge de la realización del hecho imponible, aquélla nace de un presupuesto propio y diferente -que podríamos llamar presupuesto del pago fraccionado- consistente en el ejercicio de actividades empresariales y profesionales, cumpliendo así una función análoga al presupuesto del ingreso a cuenta o al presupuesto de la retención, permitiendo la generación de la obligación del pago fraccionado.

Por todo lo anterior, nos atrevemos a concluir que **las exigencias derivadas del principio de capacidad económica deben ser aplicadas también en la determinación y cálculo de los pagos fraccionados referidas siempre, como en los demás pagos a cuenta, al contribuyente.**

Por consiguiente, sus normas reguladoras deben reflejar una valoración sobre la idoneidad para contribuir de la riqueza manifestada por la percepción

E S T U D I O S

de los rendimientos empresariales y profesionales por parte de la persona física y de la percepción de rentas por parte de la persona jurídica, **estableciéndose aquellos supuestos en los que no procede la realización de pagos fraccionados por estimarse que la riqueza demostrada es insuficiente para contribuir.**

Por otra parte, es evidente que al producirse la mencionada coincidencia entre obligado a realizar el pago fraccionado y titular del deber de contribuir gravado por el impuesto en la persona del contribuyente, no es procedente regular ningún supuesto de repercusión o retención sobre el patrimonio de otra persona como, por el contrario, sí sucedía en los supuestos de retención e ingreso a cuenta.

4. ANÁLISIS DE LA ADECUACIÓN DE LOS PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

Para finalizar el presente estudio, creemos oportuno realizar un repaso de los concretos supuestos de pagos a cuenta (retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados), regulados tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como del Impuesto sobre Sociedades, para verificar si en el cálculo de las obligaciones tributarias surgidas de los mismos se realiza una adecuada valoración de la riqueza de la persona obligada a contribuir por el impuesto, que, como acabamos de ver, se identifica siempre con el contribuyente.

1. En las retenciones e ingresos a cuenta

Con anterioridad, hemos afirmado que el retenedor y el obligado a ingresar a cuenta quedan configurados jurídicamente como unos obligados tributarios con fundamento en un deber de contribuir ajeno. En consecuencia, la aplicación del principio de capacidad económica a las retenciones y a los ingresos a cuenta debe plantearse desde el análisis de la riqueza mostrada por el contribuyente, auténtico titular del deber de contribuir en los impuestos que gravan la renta, y no del propio retenedor u obligado a ingresar a cuenta, que se limitan a ingresar la cantidad señalada por la Ley (aunque actualmente habría que decir del Reglamento), como mero instrumento que facilita la gestión tributaria del impuesto.

Para su correcto estudio, vamos a analizar separadamente los distintos supuestos de retenciones e ingresos a cuenta planteados por la normativa tributaria en función de la naturaleza de la renta generada. Para ello, seguiremos la distinción entre los diferentes componentes del hecho imponible regulados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, teniendo presente que la

normativa del Impuesto sobre Sociedades sólo prevé supuestos de retenciones derivados de determinadas rentas procedentes del capital y de la transmisión de bienes inmuebles a los no residentes.

A. En las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo

Los artículos 45 al 47 del RIRPF regulan el cálculo de las retenciones a practicar cuando se satisfagan rentas calificadas como rendimientos del trabajo.

Con excepción del supuesto de retribuciones a los miembros de los Consejos de Administración (para el que se fija un porcentaje invariable del 40%), el resto de rendimientos satisfechos se someten a retención en función de un porcentaje deducido de una tabla de doble entrada que tiene en cuenta, por una parte, la cuantía de los rendimientos del trabajo previsibles del contribuyente que durante el período abonará el empresario y, por otra, el número de descendientes con derecho a deducción del impuesto (salvo para las prestaciones por desempleo, cuya tabla especial sólo contempla la retribución previsible). De este modo, se persigue un acercamiento entre la cuota tributaria del impuesto y las cantidades ingresadas a través del sistema de retenciones²⁵.

A nuestro juicio, la regulación de las retenciones en los rendimientos del trabajo es el mejor ejemplo de la aplicación del principio de capacidad económica en materia de pagos a cuenta, de forma que incluso recoge una valoración por parte del legislador de la riqueza, calculada respecto del contribuyente como verdadero titular del deber de contribuir gravado por el impuesto, que no manifiesta la suficiente fuerza económica para contribuir a través del sistema de retenciones y a la que, en consecuencia, se le asigna el tipo de retención cero.

Puede incluso observarse que, a diferencia de lo que ocurre con el mínimo exento contenido en la tarifa del Impuesto, el nivel de rendimientos obtenido por debajo del cual se aprecia la ausencia de riqueza suficiente para con-

²⁵ Esta clara regulación de las retenciones sobre los rendimientos del trabajo conforme al principio de capacidad económica, ha obligado a MORIÉS JIMÉNEZ a admitir que "a pesar de lo que venimos señalando, entendemos que el principio de capacidad contributiva se manifiesta en las retenciones sobre los rendimientos del trabajo personal, puesto que en relación con éstas se tiene en cuenta la renta percibida por el trabajador y además las circunstancias personales y familiares que le rodean para aplicar las tablas de porcentajes de retenciones (art. 46.Dos.1 del RIRPF), a la vez que se impone un límite mínimo a partir del cual es de aplicación el porcentaje de retención correspondiente", en MORIÉS JIMÉNEZ, María Teresa. La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ed. Marcial-Pons, Madrid, 1996, pág. 122.

E S T U D I O S

tribuir de acuerdo con el sistema de retenciones (es decir, por debajo del cual ha de aplicarse el tipo de retención cero) se va incrementando, en la tabla general, conforme aumenta el número de personas que integran tributariamente la familia del contribuyente.

De este modo, un trabajador sin descendientes con derecho a deducción disfrutaría del tipo de retención cero si sus rendimientos íntegros del trabajo, anualmente previsibles, no superan 1.250.000 ptas, mientras que, por ejemplo, un trabajador con seis o más descendientes mantendría el mencionado tipo de retención cero si su previsión de rendimientos no supera la cifra de 2.246.500 ptas.

Únicamente, cabría reprochar el establecimiento, en determinados supuestos especiales, de unos mínimos de retención, que impiden que los citados trabajadores disfruten del tipo de retención cero cuando sus rentas no alcanzan el nivel de renta suficiente señalado en la tabla.

Así, el artículo 46 del Reglamento prevé que la retención no puede ser inferior al 15% del rendimiento íntegro para los trabajadores vinculados por relaciones laborales de carácter especial, ni tampoco inferior al 2% para los trabajadores en embarcaciones de pesca cuya retribución se fija en función de una participación en la pesca capturada, para los trabajadores que reduzcan su base de retribuciones previsibles en función de la pensión compensatoria que abonen a su cónyuge y para los trabajadores con contrato laboral inferior a un año.

En estos casos, la aplicación del principio de capacidad económica a las retenciones se ve, a nuestro juicio, indebidamente limitada respecto de uno de sus elementos más esenciales, como es **el reconocimiento de un nivel de renta mínimo que no expresa la suficiente aptitud para la contribución mediante el sistema de pagos a cuenta.**

Por otra parte, y por lo que se refiere a los ingresos a cuenta derivados de las retribuciones del trabajo en especie, el artículo 53.1 del RIRPF ordena que el tipo a aplicar para calcular los citados ingresos deberá coincidir, en principio, con el tipo de retención deducido de la aplicación de la tabla general de retenciones contenida en el artículo 46 del citado Reglamento.

Este indudable acierto del Reglamento queda gravemente enturbiado, sin que exista ninguna justificación válida para ello, por el segundo párrafo del citado artículo 53.1, que establece que "cuando el porcentaje a que se refiere el párrafo anterior fuese inferior al 15 por 100 se aplicará este último, excepto cuando se trata de retribuciones en especie del trabajo que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en la letra d) del apartado siete del artículo 78 de la Ley del Impuesto, en cuyo caso se aplicará, como mínimo, el 7,5 por 100".

2.2.2. Concepto de tipo de ingreso

De este modo, dejan de tener relevancia, para el supuesto del cálculo de los ingresos a cuenta, aquellas situaciones en las que el contribuyente manifieste un nivel de riqueza por debajo del tipo de retención del 15%, **siendo, a nuestro juicio, particularmente grave la imposibilidad de aplicar el tipo de ingreso a cuenta cero cuando la cuantía previsible de los rendimientos del trabajo se encuentre por debajo del nivel mínimo recogido en la tabla general de retenciones.**

Se logra así un desajuste considerable de la obligación de ingresar a cuenta respecto del principio constitucional de capacidad económica, en su faceta más nuclear referida a la valoración de la riqueza que no manifiesta la suficiente entidad para contribuir, que fácilmente podría haber sido evitado dejando de introducir ese absurdo límite inferior, cuya razón sólo puede encontrarse en una infundada animadversión del legislador respecto de las retribuciones en especie.

Sin embargo, curiosamente, el apartado tercero del propio artículo 53 recoge cierta exención de la obligación de ingresar a cuenta en función de la escasa cuantía de las retribuciones en especie que se prevén percibir. Dicha norma establece que “tampoco existirá obligación de efectuar ingresos a cuenta por las retribuciones en especie del trabajo cuyo valor, determinado de acuerdo a lo dispuesto en el apartado Uno del artículo 27 de la Ley del Impuesto, no exceda de 50.000 ptas. anuales por perceptor. Para la determinación de esta cuantía se tendrá en cuenta el valor de las retribuciones en especie que previsiblemente se vayan a satisfacer durante el año. Dicho valor no podrá ser inferior al de las obtenidas durante el año anterior, siempre que no concurren circunstancias que hagan presumir una notoria reducción de las mismas”.

En nuestra opinión, con independencia de apreciar en lo que se merece este pequeño intento por introducir cierta valoración sobre la suficiencia de la riqueza sometida al mecanismo de pagos a cuenta, creemos que la forma más correcta de regular esta exigencia básica del principio de capacidad económica consiste en calcular el tipo de ingreso a cuenta de los rendimientos del trabajo en total coordinación con su tipo de retención, utilizando la misma tabla general que se recoge el artículo 46 del Reglamento.

De este modo, cuando al trabajador le correspondiera un tipo del cero por cien según la totalidad de sus retribuciones previsibles del trabajo (tanto dinerarias como en especie²⁶) y de sus circunstancias familiares, entonces -a nuestro parecer- el citado porcentaje **debe convertirse simultáneamente en el tipo de retención y de ingreso a cuenta.**

²⁶ En contra de toda lógica, la regulación actual excluye para el citado cálculo anual a las retribuciones en especie (artículo 46.2.2º, párrafo tercero, del RIRPF).

E S T U D I O S

B. En las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del capital

Peor opinión nos merece la regulación de las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos de capital que, tras la reciente modificación efectuada por el Real Decreto 113/1998, de 30 de enero, han de practicarse tanto a los rendimientos del capital mobiliario como a los rendimientos del capital inmobiliario²⁷ como pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades.

En este sentido, el artículo 48 del RIRPF se limita a establecer que el porcentaje de retención aplicable sobre los rendimientos del capital será del 25%, para los de carácter mobiliario, y del 15%, para los de carácter inmobiliario, que serán al mismo tiempo los tipos del ingreso a cuenta aplicables a los rendimientos del capital en especie en virtud de la remisión efectuada por el artículo 54 del mismo Reglamento (en sentido análogo, el artículo 62 del RIS).

De este modo, al contrario de lo que ocurría con las retenciones e ingresos a cuenta en las rentas del trabajo, la norma tributaria no efectúa una valoración de la riqueza a efectos de calcular el tipo de retención o ingreso a cuenta aplicable y, en su caso, establecer los supuestos en los que no proceda practicar el correspondiente pago a cuenta.

Seguramente, se alegarán razones técnicas que impedirían dicha regulación como, por ejemplo, que la posible existencia de múltiples pagadores de dichos rendimientos impediría efectuar una valoración global de los rendimientos a percibir, o que las fluctuaciones de los tipos de interés harían difícil la previsión de las rentas que se van a generar durante el período, etc.

A nuestro juicio, dichas razones son insuficientes para descartar la necesaria adecuación de las citadas retenciones e ingresos a cuenta al principio de capacidad económica²⁸, por lo que creemos que su regulación debería modificarse para recoger, al menos, una valoración sobre la riqueza que no manifiesta suficiente entidad para ser sometida al sistema de pagos a cuenta.

²⁷ La obligación de retener se aplica, igualmente, sobre las rentas derivadas del arrendamiento de bienes inmuebles que tengan la consideración de rendimientos de actividad empresarial (vid. artículos 51.5 y 62.2.d del RIRPF) o deriven de explotaciones económicas (vid. artículo 56.1.i del RIS).

²⁸ Hay que advertir que la normativa prevista para las retenciones sobre los rendimientos del trabajo se puede aplicar perfectamente aunque un trabajador desempeñe varios empleos, simultánea o consecutivamente, durante el ejercicio, debiéndose calcular el tipo de retención –y por remisión el tipo de ingreso a cuenta– separadamente para cada una de las rentas laborales previsibles satisfechas por cada empresario; o, respecto de la dificultad del cálculo del rendimiento, dicha normativa también prevé la existencia de retribuciones laborales que se determinan, total o parcialmente, de forma variable (comisiones sobre ventas, incentivos sobre producción, etc).

3.1.2. Retención e ingreso a cuenta

Así, por ejemplo, podría regularse un tipo de retención e ingreso a cuenta cero cuando las remuneraciones del capital previsibles a satisfacer por una entidad financiera, en función del capital global depositado, no superase determinada cantidad o establecerse el tipo de retención cero para los dividendos percibidos por personas que no poseyesen una cartera global de participaciones en entidades jurídicas suficientemente significativa²⁹.

Por otro lado, el citado Real Decreto 113/1998 ha establecido que la obligación de retener e ingresar a cuenta no surge, respecto de los rendimientos de capital inmobiliario, en los siguientes supuestos (artículos 43.2.k del RIRPF y 57.ñ del RIS):

a) Cuando se trate de arrendamientos de viviendas por empresa para sus trabajadores. En nuestra opinión, su falta de generalidad y la inexistencia de una limitación en términos cuantitativos de la renta inmobiliaria satisfecha impide que podamos considerar el supuesto de exoneración como una autentica manifestación del principio de capacidad económica en el ámbito de los pagos a cuenta.

b) Cuando la renta satisfecha por el arrendatario a un mismo arrendador no supere las 150.000 ptas anuales. Con ello, se exime de retención e ingreso a cuenta³⁰ a los rendimientos de capital inmobiliario de muy escasa cuantía (derivados, en muchos casos, de contratos con prórroga forzosa), por lo que parece introducirse cierto atisbo de valoración de la riqueza obtenida, como con-

²⁹ Podemos constatar fácilmente que las exenciones en materia de retenciones de capital mobiliario no son extrañas en nuestras normas tributarias. Así, en la actualidad, el artículo 146.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que no se practicará retención sobre:

“b) Los dividendos o participaciones en beneficios que procedan de períodos positivos durante los cuales la entidad se hallase en régimen de transparencia fiscal.

(...)

d) Los dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el apartado 2 del artículo 28 de esta Ley”.

Ambas exenciones son coherentes con la regulación del impuesto. Los dividendos de la letra b) no son nunca renta, por lo tanto, es lógico que no se les retenga; mientras que los dividendos de la letra d), correspondientes a personas que poseen más del 5% de la entidad participada durante el año anterior al reparto de dividendos, no tributan efectivamente, ya que, aunque no están técnicamente exentos, la Ley del Impuesto les concede una deducción por doble imposición de dividendos que compensa el 100% del gravamen soportado por la citada renta.

De este modo, se cumple una de las exigencias más inmediatas del principio de capacidad económica en materia de pagos a cuenta que consiste, a nuestro juicio, en que no debe exigirse un pago a cuenta en relación con una renta que no tributa en el impuesto.

³⁰ A nuestro juicio, la citada exención se aplica también a los rendimientos satisfechos en especie cuya valoración, de acuerdo con el artículo 27 de la LIRPF –al cual se remite el artículo 54.2, segundo párrafo, del RIRPF–, no supere las 150.000 ptas.

E S T U D I O S

creción del principio de capacidad económica, en el ámbito de los pagos cuenta. No obstante, la cantidad fijada es, quizás, demasiado reducida –derivada de la situación jurídica del arrendador al que especialmente trata de beneficiar– y podría mejorarse su regulación si se previese cierta coordinación con el resto de rentas del contribuyente.

c) Cuando el arrendador esté obligado a tributar en el Impuesto sobre Actividades Económicas por una cuota positiva, lo que ocurre si el valor catastral de los bienes arrendados supera los cien millones de pesetas. Por lo tanto, curiosamente, se exime de retención cuando los rendimientos son percibidos por personas que tienen bienes arrendados valorados catastralmente en más de 100 millones de pesetas, permaneciendo sujetos a retención si el importe de dichos bienes es inferior a la citada cifra. En consecuencia, los que denotan mayor capacidad económica son eximidos de retención, permaneciendo la obligación para los que denotan menor capacidad económica. En nuestra opinión, dicha regulación no es conforme con los requerimientos de justicia derivados del principio contributivo.

d) Cuando los rendimientos deriven de contratos de arrendamiento financiero (únicamente en el artículo 57.º del RIS). A nuestro juicio, con esta exención se pretende excluir del ámbito de las retenciones e ingresos a cuenta las rentas satisfechas en virtud de este tipo de contratos que, desde un punto de vista económico, no constituyen rentas derivadas de la cesión de un inmueble, como en los supuestos anteriores, sino operaciones empresariales destinadas a financiar la adquisición de activos. Incluso, si –hipotéticamente– el legislador se plantease algún tipo de retención, quizás sería más coherente hacerlo sobre la parte de cuota abonada por el arrendatario que se corresponde con la carga financiera de la operación, tratándose como una renta del capital mobiliario. En definitiva, como puede apreciarse, esta exoneración del pago a cuenta no se realiza atendiendo a la valoración de la riqueza obtenida de acuerdo con el principio de capacidad económica.

Finalmente, creemos que una posible forma de adecuar las retenciones e ingresos a cuenta derivados de los rendimientos del capital al principio de capacidad económica, al menos por lo que se refiere a aquellos contribuyentes que no manifiesten la suficiente riqueza para contribuir, podría consistir en regular algún mecanismo que permita eximir de retención e ingreso a cuenta en función de la riqueza global del contribuyente. Por ejemplo, podría establecerse el tipo cero sobre las rentas de capital obtenidas por personas que demuestren, por una parte, que durante el ejercicio anterior no alcanzaron el mínimo exento –o quizás las cifras ofrecidas por la tabla de retenciones sobre los rendimientos del trabajo recogida en el artículo 46 del RIRPF, que varían en función de las cargas familiares del sujeto pasivo– y, por otra, que acrediten que no se han alterado significativamente sus fuentes de rentas, lo que permite ra-

zonablemente prever que tampoco durante el ejercicio en curso van a superar dicho mínimo exento.

Específicamente respecto de los empresarios individuales y profesionales, así como en relación con las sociedades, **podría preverse un mecanismo de coordinación de las retenciones, los ingresos a cuenta y los pagos fraccionados, de manera que se efectuase una valoración conjunta de la riqueza obtenida por el sujeto pasivo en orden a aplicar un tipo cero en materia de pagos a cuenta.** Más adelante, al tratar los pagos fraccionados, desarrollaremos esta propuesta, que nos parece la más razonable para los sujetos pasivos que desarrollan una actividad empresarial o profesional.

Estas medidas, y otras que pudieran pensarse, serían técnicamente posibles y mejorarían, a nuestro juicio, ostensiblemente la efectiva aplicación del principio de capacidad económica al ámbito de las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos de capital.

C. En las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos de actividades profesionales y empresariales

Del mismo modo que en el caso anterior, la regulación reglamentaria de las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos de actividades profesionales, sobre los rendimientos de las actividades agrícolas o ganaderas y sobre los rendimientos de la actividad empresarial consistente en el arrendamiento de inmuebles urbanos, se encuentran huérfanas de una adecuada valoración de la riqueza percibida por el contribuyente, en aras a establecer el tipo de retención e ingreso a cuenta a aplicar³¹ y, sobre todo, en la fijación de aquel nivel de riqueza por debajo del cual no debe operar el mecanismo de pagos a cuenta.

A nuestro juicio, como hemos sostenido en el epígrafe anterior, deben buscarse mecanismos que recojan, cuanto menos, la exención de los pagos a cuenta en aquellos casos en que los citados rendimientos no sean económicamente significativos (pensemos, en una persona que obtiene un rendimiento anual por una pequeña explotación agrícola, probablemente heredada, que no alcanza las cien mil pesetas anuales) o, mejor aún, debe regularse la exención

³¹ El artículo 51 del RIRPF señala el tipo general del 20% para las retenciones de rendimientos procedentes de actividades profesionales, aplicando el 10% para algunos supuestos especiales. Por lo que respecta a las actividades agrícolas y ganaderas, se prevé el tipo de retención del 2%, salvo para el engorde de porcino y la avicultura que será sólo del 1%, y, por último, se establece el tipo de retención del 15% para las actividades empresariales consistentes en el arrendamiento de inmuebles urbanos. Finalmente, El artículo 55 del RIRPF se remite a los tipos anteriores para determinar los tipos de ingreso a cuenta en el supuesto de percibir las citadas rentas en especie.

E S T U D I O S

de pagos a cuenta para aquellos contribuyentes que, percibiendo rendimientos de actividades empresariales o profesionales, no alcancen, en el montante global de sus rentas, el nivel del mínimo exento u otro superior que pudiera fijarse en función de sus rendimientos íntegros, de forma similar a cómo se regula con los rendimientos del trabajo³².

A nuestro juicio, **el sistema de pagos a cuenta no puede permanecer, desde la vinculación del deber de contribuir con la capacidad económica que impone la norma constitucional, inalterable ante la existencia de empresarios o profesionales que se vean sometidos a retenciones e ingresos a cuenta, sin que su renta global alcance la cantidad que se considere suficiente para contribuir.**

A estos efectos, podría establecerse, al menos, un censo tributario de profesionales, agricultores y ganaderos y empresarios dedicados al arrendamiento de inmuebles urbanos que, no alcanzando el nivel mínimo de renta fijado (siempre igual o mayor que el mínimo exento) en el año anterior al que ha de aplicarse la retención e ingreso a cuenta y manteniéndose semejantes sus circunstancias productivas en el ejercicio en curso, permitiese acreditar la no susceptibilidad de dichos contribuyentes para ser sometidos a retención e ingreso a cuenta por la insuficiencia económica de las rentas obtenidas.

Debe advertirse, anticipándonos a una posible objeción que se nos pudiera formular, que eximir a estos sujetos pasivos de la obligación de soportar los pagos a cuenta no supone un menor control de sus rentas. Téngase en cuenta, en primer lugar, que puede articularse un censo de las personas no sujetas a pagos a cuenta -que por la propia lógica de supervivencia en la actividad productiva no deben ser un número importante- y, en segundo lugar, si se introdujese un tipo de retención e ingreso a cuenta cero, entonces puede mantenerse perfectamente la inclusión de estas rentas en las declaraciones anuales de retenciones e ingresos a cuenta que deben elaborar los sujetos que les hubieran debido retener e ingresar a cuenta si hubiesen alcanzado el suficiente nivel de riqueza.

Otra fórmula de llevar a cabo la necesaria adecuación del sistema de retenciones e ingresos a cuenta al principio de capacidad económica, a nuestro juicio más perfecta técnicamente que la propuesta anteriormente, consistiría en proceder a la devolución de las retenciones e ingresos a cuenta practicados cuando no se alcanzase un nivel mínimo de rendimientos empresariales o profesionales, calculado en función de los trimestres transcurridos.

³² Por ejemplo, podría establecerse el tipo de retención e ingreso a cuenta cero para los rendimientos íntegros de actividades empresariales y profesionales en los mismos supuestos en los que se prevé dicho tipo para los rendimientos del trabajo, de conformidad con su tabla general de retenciones.

Tratado de Derecho Tributario

Para ello, nada mejor que coordinar esta devolución con el sistema de pagos fraccionados, de modo que **establecido un tipo cero para dichos pagos cuando la renta empresarial o profesional no alcanzase el nivel de rendimientos que se considere suficiente para contribuir, procederíamos a minorar la cuota cero resultante del pago fraccionado en el importe de las retenciones y de los ingresos a cuenta efectuados, dando como resultado una cantidad negativa que debería ser objeto de devolución.** De este manera, todos los pagos a cuenta (retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados) resultantes de los rendimientos empresariales y profesionales respetarían coordinadamente los requerimientos de justicia deducidos del principio de capacidad económica.

D. En las retenciones e ingresos a cuenta sobre los incrementos de patrimonio

El artículo 43.1.d) del RIRPF establece que estarán sujetos a retención e ingreso a cuenta "los premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios, salvo que constituyan rendimientos de capital mobiliario sometidos a retención o ingreso a cuenta en virtud de la letra b) anterior" (en sentido análogo, el artículo 56.1.f) del RIS).

No obstante, no existirá obligación de practicar el correspondiente pago a cuenta "cuando su cuantía no sea superior a 100.000 pesetas, si se entregan en metálico, o si su valor de adquisición o coste no supera tal importe, en el caso de ser en especie" (artículos 43.2.g) del RIRPF y 57.y) del RIS).

En consecuencia, se introduce en la regulación de las retenciones e ingresos a cuenta de este tipo de rentas una cierta valoración de la riqueza obtenida por el contribuyente, estableciéndose el nivel por debajo del cual no debe contribuir a través del mecanismo de los pagos a cuenta, que por la propia naturaleza de estos incrementos -que no constituirán regularmente la fuente principal de rentas de una persona- podemos considerar suficiente para la correcta aplicación del principio de capacidad económica.

Por otra parte, los artículos 19.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 57.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades regulan un supuesto singular de retención y de ingreso a cuenta sobre los incrementos de patrimonio, ordenando que el adquirente de un inmueble situado en España retenga el 5% de la contraprestación acordada cuando el transmitente del citado inmueble sea un sujeto pasivo no residente que actúa sin establecimiento permanente.

Los citados preceptos y sus correspondientes desarrollos reglamentarios no contienen ninguna exoneración del pago a cuenta cuando, atendiendo a las

E S T U D I O S

circunstancias relevantes tributariamente, no resulte una renta positiva que deba contribuir, si bien se prevé expresamente la devolución del exceso retenido sobre el impuesto definitivo³³.

Es indudable que dada la característica del sujeto pasivo como no residente sin establecimiento permanente, la previsión de la retención aparece plenamente justificada, resaltando su función eminentemente garantista del crédito tributario, que podría verse claramente perjudicado ante la ausencia de bienes pertenecientes al no residente en el territorio español con los que responder ante un posible incumplimiento por parte del sujeto pasivo.

No obstante, creemos que la obligación de retener debería ceder, al menos, cuando se demostrase que la transmisión del inmueble no va a generar ningún incremento patrimonial, como sucederá cuando el valor de transmisión no supere al valor de adquisición corregido por los coeficientes de inflación previstos en el artículo 46.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas³⁴.

Somos conscientes de la dificultad de llevar a la práctica esta exoneración, máxime cuando el obligado a retener no tendrá ningún medio para comprobar la realidad de las afirmaciones efectuadas por el transmitente en torno al auténtico valor de adquisición del inmueble. Sin embargo, creemos que una correcta interpretación del principio de capacidad económica **exige que, en ningún caso, se practique una retención o ingreso a cuenta sobre una operación que no genere una renta positiva.**

³³ Señala el artículo 73, apartados tercero y cuarto, del RIRPF y el artículo 68, apartados tercero y cuarto del RIS que:

“3º. El obligado a retener deberá presentar declaración en el órgano competente de la Administración tributaria del lugar de situación del inmueble e ingresar el importe retenido en el Tesoro Público, en el plazo de un mes a partir de la fecha de la transmisión.

4º. El sujeto pasivo deberá declarar e ingresar el impuesto definitivo, compensando en la cuota el importe retenido por el adquirente, en el plazo de tres meses contados a partir del término del plazo establecido para el ingreso de la retención.

La Administración procederá, en su caso, previas las comprobaciones que sean necesarias, a la devolución al sujeto pasivo del exceso ingresado a cuenta”.

³⁴ No obstante, sí se prevé que no se practique la retención o el ingreso a cuenta cuando el transmitente sea una persona física y el inmueble, a 31 de diciembre de 1996, haya permanecido más de 10 años en su patrimonio. En este supuesto, por la aplicación de los coeficientes reductores previstos en la disposición transitoria octava de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no se somete a gravamen el incremento de patrimonio producido. A nuestro juicio, esta previsión normativa es correcta desde el punto de vista del principio de capacidad económica, aunque insuficiente, ya que pueden pensarse otras situaciones en las que el contribuyente no obtenga renta positiva derivada de la transmisión del inmueble y, no obstante, deba practicarse la retención o el ingreso a cuenta.

2. En los pagos fraccionados

Como hemos visto anteriormente, el obligado a realizar los pagos fraccionados, a diferencia del retenedor y del obligado a ingresar a cuenta, coincide con la persona del contribuyente, de modo que aquél asume la obligación derivada del pago a cuenta en base a un deber de contribuir propio, si bien dicha obligación resulta de la realización de un presupuesto de hecho específico -la obtención por la persona física de rendimientos derivados del ejercicio de actividades empresariales y profesionales o la obtención de renta por parte de la sociedad- diferente del hecho imponible que genera la obligación tributaria principal.

Por otro lado, la regulación de los pagos fraccionados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades presenta importantes diferencias que exigen, en nuestra opinión, un análisis separado de dichos supuestos que a continuación vamos a desarrollar.

A. En los pagos fraccionados del impuesto sobre la renta de las personas físicas

Muy sintéticamente, podemos describir que el mecanismo de los pagos fraccionados, regulado en los artículos 61 al 64 del RIRPF, obliga a los contribuyentes a realizar cuatro ingresos a cuenta (que deben efectuarse, los tres primeros, entre los días 1 al 20 de los meses de abril, julio y octubre del período impositivo en curso y, el último de ellos, entre los días 1 al 30 de enero del período siguiente) consistentes en el 20% de la diferencia de los ingresos computables y los gastos deducibles en los regímenes de estimación directa, tanto normal como simplificada; el 5%, 4% o 2,5% del rendimiento neto anual en el régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos, en el supuesto de que se tenga más de un asalariado, sólo un asalariado o ningún asalariado en la actividad, respectivamente; el 2% del volumen de ventas o ingresos del trimestre en el régimen anterior cuando no puedan determinarse el primer día del año los datos-base de la actividad y el 2% del volumen de ingresos del trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones, en las actividades agrícolas, ganaderas, forestales y pesqueras.

Además, el resultado descrito en el párrafo anterior deberá ser minorado por el obligado a realizar el pago fraccionado -según señala el artículo 62.3 del RIRPF- en el importe de las retenciones e ingresos a cuenta que le hayan practicado en el desarrollo de sus actividades profesionales, de su actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles o de sus actividades agrícolas y ganaderas.

En nuestra opinión, esta regulación de los pagos fraccionados no es totalmente conforme con las exigencias del principio de capacidad económica,

E S T U D I O S

pese a que en la misma pueda apreciarse un evidente intento por acomodar el cálculo de los pagos al ritmo de generación de la riqueza empresarial y profesional (se utilizan magnitudes del ejercicio en curso relacionadas con la diferencia entre ingresos y gastos, el volumen de ingresos o la medición de módulos), lo que es, sin duda, un importante avance en la deseada consecución de la efectividad del citado principio en el ámbito de la gestión tributaria.

Sin embargo, creemos que las exigencias de justicia derivadas del principio de capacidad económica obligan, además, a introducir **un mecanismo que exonere de realizar los pagos fraccionados cuando el contribuyente no alcance determinado nivel de rendimientos empresariales y profesionales.**

Así, por ejemplo, proponemos tomar como referencia la propia tabla general de retenciones sobre los rendimientos del trabajo. Si dicha tabla ordena -para una persona sin descendientes que den derecho a deducción del impuesto- que el tipo cero de retención se aplique a los trabajadores con una renta previsible inferior a 1.250.000 ptas, entonces los empresarios o profesionales -que se encuentren en la misma situación familiar- deben quedar exonerados de efectuar los pagos fraccionados (o, mejor dicho, deben hacerlo al tipo cero) cuando obtengan una diferencia de ingresos y gastos (en los regímenes de estimación directa normal y simplificada), computados desde el principio de ejercicio hasta el último día del trimestre respecto del cual ha de efectuarse el pago fraccionado, inferior a 312.500 ptas en el primer trimestre, a 625.000 ptas en el segundo, a 937.500 ptas en el tercero y a 1.250.000 ptas en el cuarto, que se corresponden con una, dos, tres y cuatro cuartas partes, respectivamente, de 1.250.000 ptas³⁵.

Incluso, como ya hemos sostenido con anterioridad, podría regularse un sistema conjunto de exoneración para todos los pagos a cuenta (retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados), de forma que establecido un tipo cero para dichos pagos cuando la renta empresarial o profesional no alcanzase el nivel de rendimientos que se considere suficiente para contribuir, procederíamos a minorar la cuota cero resultante del pago fraccionado en el importe de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados, dando como resultado una cantidad negativa que debería ser objeto de devolución.

³⁵ Por lo que respecta al régimen de estimación objetiva por signos, índices y módulos, procedería la exoneración de la obligación de practicar pagos fraccionados cuando el rendimiento neto de la actividad empresarial, fijado en función de los datos-base a 1 de enero, fuese inferior a 1.250.000 ptas; mientras que en las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras y forestales podría fijarse un nivel mínimo de ventas o ingresos, en función del número de trimestres transcurridos, por debajo del cual no habría que realizar el pago fraccionado.

También podrían utilizarse, en lugar del tipo del pago fraccionado cero, reducciones en la base del pago fraccionado, cuya cuantía se incrementaría según el trimestre correspondiente al pago que se estuviera efectuando. Por ejemplo, buscando de nuevo una homogeneización con las cantidades consignadas en la tabla de retenciones del trabajo, practicaríamos una reducción -para un empresario sin descendientes- de la base de 312.500 ptas en el primer trimestre, de 625.000 ptas en el segundo, de 937.500 ptas en el tercero y de 1.250.000 ptas en el cuarto, que se corresponden con una, dos, tres y cuatro cuartas partes, respectivamente, de 1.250.000 ptas, que es la cantidad por debajo de la cual se aplica un tipo de retención cero a los trabajadores sin derecho a deducción por descendientes.

De este modo, cuando el empresario o el profesional obtuviera una renta inferior a la reducción correspondiente, el tipo del pago fraccionado vigente debería aplicarse sobre una base reducida cero, dando lugar a un pago fraccionado cero que, como en el caso anterior, podría minorarse en el importe de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados. Esta última propuesta tendría la ventaja de generalizar la detracción de riqueza mínima a todos los obligados a efectuar el pago fraccionado, aplicándose también a aquéllos que, por exceder de la cantidad señalada, deben realizar el pago, aplicando entonces el tipo del pago fraccionado solamente a la base reducida que, en este caso, sería positiva.

Las propuestas anteriores serían, a nuestro juicio, las más indicadas para garantizar la plena vigencia del principio de capacidad económica en el ámbito de los pagos a cuenta, aunque, con toda seguridad, pueden pensarse otras posibilidades diferentes.

Sin embargo, no consideramos que la exención de efectuar los pagos fraccionados en favor de agricultores, ganaderos y profesionales cuando el 70% de sus ingresos hayan sido objeto de retención o ingreso a cuenta, recogida en el artículo 61 del RIRPF, pueda considerarse como una manifestación que dé satisfacción suficiente a las exigencias derivadas del principio de capacidad económica.

A nuestro juicio, es perfectamente posible que un profesional, agricultor, o ganadero obtenga una renta lo suficientemente baja que merezca ser exonerada del sistema de pagos fraccionados y, no obstante, su porcentaje de rendimientos retenidos no alcance el 70% del total de su renta profesional agrícola o ganadera. En sentido contrario, puede producirse que dichos profesionales o empresarios obtengan rentas muy elevadas, con lo que estaría justificado la realización de pagos fraccionados, pero que, sin embargo, dichas rentas estuviesen en su totalidad sometidas a retención. Dichas situaciones no son resueltas de forma satisfactoria por la citada exención.

E S T U D I O S

Por otra parte, creemos necesario que el mecanismo de exención que debe garantizar la conformidad de los pagos a cuenta con el principio de capacidad económica debe tener un carácter general del que carece la norma que estamos analizando, debiéndose aplicar a todos los empresarios y profesionales, sin excepción.

B. En los pagos fraccionados del impuesto sobre sociedades

a) La existencia de una capacidad económica propia de las sociedades

Ciertas opiniones doctrinales -sobre todo en el ámbito de la Economía Financiera, pero también del Derecho Financiero- han sostenido que las sociedades no poseen, en realidad, una capacidad económica autónoma.

De esta manera, si los titulares de la capacidad económica son, en todo caso, las personas físicas que se encuentran tras dichas sociedades, entonces el cumplimiento de las exigencias de justicia derivadas del principio de capacidad económica se logra siempre a través del reconocimiento del mencionado criterio de justicia tributaria respecto de los impuestos que gravan las rentas de las personas físicas que integran dichos entes, sin que sea preciso, incluso, la existencia de un impuesto autónomo que grava la renta de las sociedades.

En este sentido, GIARDINA se ha mostrado en contra de reconocer a la sociedad una capacidad económica propia, ya que para el citado autor "es importante reconocer que, desgarrado el velo de la personalidad, sobre el plano del justo reparto de los impuestos no subsiste ninguna razón válida que sirva para sostener que las sociedades tengan una capacidad contributiva autónoma. El problema del tratamiento fiscal de las rentas producidas por el ente colectivo puede ser examinado en toda su complejidad desde el punto de vista de la persona física, y, dado que éste es el único punto de vista que vale sobre el terreno de la justicia, por ello conviene introducirla sólo a ella en el presente análisis"³⁶.

Del mismo modo, NEUMARK afirma que "casi todos los argumentos aducidos por los expertos en la realidad práctica, y también por los tratadistas, en favor de la conveniencia o necesidad de practicar un impuesto de sociedades distinto del "verdadero" impuesto sobre la renta, carecen de fuerza convincente; tampoco la tiene la afirmación (acertada en la mayoría de los casos) de que prácticamente todas las sociedades anónimas tienen, aunque sólo sea por su magnitud, pero también y justamente por su forma jurídica, un más fácil acce-

³⁶ GIARDINA, E., ob. cit., pág. 384.

so al mercado de capitales y poseen en general una fuerza y un poder económico superiores. Puede que la "personalidad jurídica propia" impresione a los juristas, pero para el economista es de mayor trascendencia el hecho de que por detrás de una persona moral siempre hay personas físicas que, más pronto o más tarde, participan de una u otra forma en los beneficios"³⁷.

Por el contrario, otros autores como GRIZIOTTI han sostenido la existencia de una capacidad económica propia en las sociedades, de modo que "los contribuyentes pueden *ser o no personas físicas*, puesto que también las *sociedades y entes colectivos* se hallan a veces en condiciones de beneficiarse de los servicios públicos y tienen su propia capacidad contributiva, diversa en carácter y cuantía de la de las personas físicas que constituyen tales sociedades o entes"³⁸.

Igualmente, MAFFEZZONI se muestra favorable al reconocimiento de una capacidad económica propia de las sociedades de capital, en la medida en que su regulación permite, por una parte, la concentración del poder de gestión al margen de los socios y, por otra, la creación de un régimen privilegiado de responsabilidad limitada en favor de los socios. Incluso, el autor italiano lleva a afirmar que la renta obtenida por la sociedad expresa "a igualdad de suma, una capacidad contributiva mayor que la que manifiesta la renta de otros sujetos"³⁹.

Por nuestra parte, creemos que la redacción del artículo 31.1 de la Constitución española no deja dudas respecto de la obligación de "todos" – ya sean personas físicas, ya personas jurídicas– de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su propia capacidad económica. Por consi-

³⁷ NEUMARK, Fritz. Principios de la Imposición. (Traducción de Enrique Fuentes Quintana). Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 2ª edición, Madrid, 1994, págs. 146-147. Igualmente, COSCIANI entiende que "el concepto de contributiva, concepto científicamente vago y quizá hasta indeterminable, supone indudablemente un elemento de sacrificio y por eso sólo tiene significado si se refiere a las personas físicas. Sólo refiriéndonos a ellas podemos hablar de capacidad contributiva", en COSCIANI, Cesare. "Problemas relacionados con la imposición de las personas jurídicas", en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº 40, 1960, pág. 745.

³⁸ GRIZIOTTI, Benvenuto. Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda. (Traducido por Enrique R. Mata y notas de Miguel Jiménez de Cisneros). Ed. Instituto Editorial Reus, Madrid, 1958, pág. 143-144.

³⁹ MAFFEZZONI, Federico. Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario. Ed. Unione Tipografico-Editrice Torinese, Torino, 1970, pág. 123. En virtud de este reconocimiento, el autor se muestra partidario de que el ordenamiento tributario grave no sólo la renta de las sociedades, sino también su patrimonio: "ahora bien los vínculos jurídicos que nacen para el legislador ordinario pueden ser respetados solamente mediante la institución de dos grandes impuestos sobre las rentas y dos grandes impuestos generales sobre los patrimonios globales netos. Uno de los dos impuestos sobre las rentas y sobre los patrimonios deben gravar las rentas globales netas y los patrimonios globales netos de las sociedades de capital" (ibidem, pág. 238).

E S T U D I O S

guiente, en nuestra opinión, las sociedades son también titulares del deber de contribuir conforme al mencionado principio de justicia tributaria, de manera que sus manifestaciones patrimoniales pueden ser legítimamente asumidas como objeto de un tributo en la medida en que expresen la suficiente riqueza para contribuir.

De este modo, creemos que la posibilidad de poseer un patrimonio reconocida a las sociedades por el Ordenamiento jurídico, entendido como la titularidad de relaciones jurídicas de contenido económico, supone implícitamente el reconocimiento de una capacidad económica propia. En consecuencia, las manifestaciones estáticas y dinámicas de dichos patrimonios -al igual que en el caso de las personas físicas- son susceptibles de ser configuradas como objeto del tributo y, por esta razón, las citadas sociedades se convertirán en sujetos del deber de contribuir conforme a su propia capacidad económica.

b) El necesario reconocimiento de un mínimo exento en el Impuesto sobre Sociedades

Aceptada la premisa anterior, creemos que se hace necesario introducir, al menos, dos modificaciones básicas en la regulación del Impuesto sobre Sociedades.

En primer lugar, creemos que la normativa reguladora del citado impuesto debería realizar una valoración sobre la riqueza que no posee la suficiente entidad para contribuir, es decir, creemos que sería conforme con el principio de capacidad económica **la introducción un mínimo exento en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.**

En nuestra opinión, la exoneración de un primer tramo de renta en el Impuesto sobre Sociedades no respondería, obviamente, a la necesidad de atender a las necesidades vitales de la persona como necesidades físicas que deben cubrirse, pero sí **puede sustentarse sobre la necesidad del mantenimiento e, incluso, del crecimiento de la capacidad productiva propia de las sociedades,** que creemos responde a una indiscutible convicción económica y social de la comunidad en el momento actual, que el legislador tributario debiera reflejar en la concesión de un mínimo exento destinado a tal fin.

A nuestro juicio, si el mínimo exento en el Impuesto sobre Sociedades va destinado al mantenimiento y crecimiento de los recursos propios de la sociedad, entonces parece lógico pensar que su cuantía guarde relación con los recursos propios de la entidad durante el ejercicio, cuyo volumen es diferente en cada una de las sociedades.

Dicho de otra forma, no puede establecerse una única cifra como mínimo exento para todas las sociedades porque cada una de ellas poseerá unos recur-

tos propios distintos⁴⁰. No obstante, dicho obstáculo puede fácilmente salvarse fijando el mínimo exento como un porcentaje sobre una magnitud que represente los recursos propios de la sociedad.

En este sentido, una propuesta concreta podría consistir en regular un mínimo exento **como una reducción en la base imponible o un tipo de gravamen cero equivalente a la cantidad resultante de aplicar un porcentaje igual para todas las sociedades sobre el capital fiscal medio del ejercicio** definido en el artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁴¹.

A mayor abundamiento, si queremos que el mínimo exento permita conservar la potencialidad económica de los recursos propios de la sociedad, entonces el porcentaje fijado por el legislador debería intentar corregir, al menos, la depreciación monetaria sufrida por dichos recursos, de modo que una buena forma de hacerlo sería aprobar anualmente un porcentaje equivalente a la inflación sufrida durante el ejercicio.

Por ejemplo, si se fija un mínimo exento del 4% (que se podría corresponder con la inflación sufrida durante el ejercicio) sobre el capital fiscal medio, entonces una sociedad que tuviera 10 millones de ptas de capital fiscal medio disfrutaría de un mínimo exento de 400.000 ptas, mientras que otra entidad cuyo mencionado capital ascendiera a 100 millones de ptas, tendría un mínimo exento de 4.000.000 ptas.

Al mismo tiempo, es evidente que introduciendo porcentajes superiores a dicha inflación conseguiríamos incrementar la potencialidad económica de los recursos propios, en mayor medida cuanto más alto sea el porcentaje fijado en relación con la depreciación monetaria sufrida.

⁴⁰ Por el contrario, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sí puede establecerse una misma cifra en concepto de mínimo exento para todos los contribuyentes, debido a que la misma representa aquella cuantía que la comunidad estima necesaria para el sostenimiento de una persona.

En cambio, si se hiciese lo mismo en el caso de las sociedades, es decir, si se eximiese de tributación -por ejemplo- 1.000.000 ptas en concepto de mínimo exento para todas las entidades, entonces se vería incentivada fiscalmente la creación de sociedades de pequeña dimensión que obtuviesen una renta cercana al mínimo exento. Así, sería infinitamente más rentable fiscalmente desarrollar una actividad a través de cien sociedades con una renta de 1.000.000 ptas que mediante una sociedad con una renta de 100.000.000 ptas.

⁴¹ Aunque los países de nuestro entorno no recogen, con carácter general, un mínimo exento en el Impuesto sobre Sociedades, podemos señalar que en Alemania existe una reducción general en la base imponible de 7.500 marcos para las sociedades sujetas por obligación ilimitada (obligación personal) -que se incrementa hasta 30.000 marcos para determinadas asociaciones y cooperativas- que creemos puede considerarse como un verdadero mínimo exento (vid. CISS. Fiscalidad Internacional, Alemania, pág. 182).

E S T U D I O S

c) La aplicación del principio de capacidad económica en los pagos fraccionados

En segundo lugar, creemos necesario que los pagos fraccionados efectuados por las sociedades se adecúen también a las exigencias derivadas del principio de capacidad económica, de modo que su normativa reguladora exonerare de practicarlos cuando no se ponga de manifiesto una riqueza con la suficiente entidad para contribuir.

El artículo 38 del Impuesto sobre Sociedades regula la obligación de los sujetos pasivos de efectuar tres pagos fraccionados durante los veinte primeros días de los meses de abril, octubre y diciembre. Muy sintéticamente, podemos describir que el citado artículo recoge dos sistemas alternativos para calcular el pago fraccionado⁴².

En el primero, el pago fraccionado consiste en el 18% de la cuota íntegra del último ejercicio impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el primer día de los veinte que conforman el plazo para ingresar el citado pago, minorada en el importe de las deducciones, bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta del citado ejercicio.

En el segundo sistema, el pago fraccionado consiste en el resultado de aplicar cinco séptimas partes del tipo de gravamen correspondiente al sujeto pasivo (25% para las sociedades que tributen al tipo general del 35%) a la base imponible generada desde el primer día de período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada uno de los períodos fijados para efectuar el ingreso del pago fraccionado. La cantidad resultante debe ser minorada en el importe de las bonificaciones a las que tenga derecho el sujeto pasivo, de las retenciones e ingresos a cuenta soportados durante el mismo período de tiempo considerado para el cálculo de la base imponible y en los pagos fraccionados anteriormente efectuados respecto del mismo ejercicio.

Desde el punto de vista del cumplimiento del principio de capacidad económica, creemos que el segundo sistema responde mucho mejor a las exigencias del citado principio, ya que la base del pago fraccionado tiene en cuenta un índice de riqueza (la propia renta de la sociedad) del ejercicio en curso, mientras que el primer sistema considera magnitudes referidas a ejercicios an-

⁴² El artículo 38 no recoge los tipos que han de aplicarse a la base del pago fraccionado, previendo únicamente su establecimiento mediante la Ley de Presupuestos Generales del Estado, lo que supone un reconocimiento implícito -que creemos muy adecuado- de la necesidad de que los elementos esenciales de los pagos a cuenta estén regulados por ley. Así, el artículo 65 de la Ley 65/1997, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1998 (31/12/97) establece los tipos de los pagos fraccionados aplicables para los períodos impositivos que se inicien durante 1998.

2.2.2. Concepto de renta

teriores, en donde la riqueza generada puede ser muy diferente de la que se está obteniendo en el período en el que se efectúan los pagos fraccionados⁴³.

Sin embargo, curiosamente, el primero de los sistemas se articula en el artículo 38 con cierta preferencia sobre el segundo⁴⁴, ya que para acogerse a este último es preciso (a diferencia de lo que ocurría con la anterior regulación del Impuesto sobre Sociedades) que el sujeto pasivo solicite previamente su aplicación. De este modo, prima, una vez más, la mera comodidad de la Administración frente a los criterios de justicia tributaria.

Por lo que respecta a la específica exigencia de exonerar de la realización de los pagos fraccionados a aquellas sociedades que no alcancen un determinado nivel de renta, creemos que sería necesario establecer **un tipo de pago fraccionado cero o una reducción de la base del pago fraccionado para aquella cuantía de renta que se fije como insuficiente para contribuir de acuerdo con el sistema de pagos a cuenta del impuesto, de modo que de la cuota cero resultante se podrían incluso restar las retenciones e ingresos a cuenta efectuados, procediéndose a la devolución de la cuota final si ésta fuera negativa.**

A nuestro juicio, el sistema actual de pagos a cuenta no es acorde con el principio de capacidad económica, ya que pueden producirse supuestos de pagos fraccionados incluso cuando la sociedad registra pérdidas. Así, con el primer sistema, podemos tener pagos fraccionados positivos, al referirse su cálculo a parámetros de ejercicios anteriores, mientras que en el ejercicio presente se están produciendo pérdidas. Con el segundo sistema, al referirse su cálculo a la base imponible en curso, dicho efecto no se produce; sin embargo, no existe ningún mecanismo de devolución, durante el propio ejercicio, de las retenciones practicadas a una sociedad que está generando pérdidas. Dichas situaciones nos parecen contrarias a las exigencias de justicia derivadas del principio de capacidad económica.

Por el contrario, la aceptación de nuestra propuesta permitiría conformar un sistema de pagos a cuenta integral, incluyendo retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados; que garantiza suficientemente las exigencias derivadas de la aplicación del principio de capacidad económica.

⁴³ Como sostiene FALCÓN Y TELLA, en última instancia la determinación de los pagos fraccionados "sobre datos pretéritos sólo resulta admisible con carácter opcional para el sujeto pasivo, en orden a facilitar la determinación del ingreso a cuenta. Pero negar la posibilidad de atender a los datos del ejercicio en curso, aunque se trate de una mera previsión, resultaría incompatible con el citado art. 31.1", en FALCÓN Y TELLA, R., ob. cit., pág. 6.

⁴⁴ No obstante, desde 1997, se viene establecido la obligación de realizar los pagos fraccionados mediante el segundo sistema para las sociedades que generen un volumen de operaciones superior a 1.000 millones de ptas.

E S T U D I O S

Finalmente, la fijación de la renta a la que en cada pago fraccionado debe aplicarse el tipo cero o la reducción de la base se establecería de manera análoga a la regulación del mínimo exento en el Impuesto sobre Sociedades. Así, podría ordenarse una reducción de la base del pago fraccionado equivalente a la cantidad resultante de aplicar el porcentaje regulado para el mínimo exento sobre el capital fiscal existente al inicio del ejercicio (obviamente, no se puede conocer el capital fiscal medio de todo el ejercicio en el momento de realizar los pagos fraccionados) y prorrateado en función del número de días o meses transcurridos desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio del plazo para efectuar el pago fraccionado⁴⁵.

V. BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. "El sustituto del contribuyente", en AA.AA. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (libro homenaje a Sainz de Bujanda)*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991. pág 547 y ss.
- BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa. *Derecho Financiero*. Ed. Compás, 2ª edición, Alicante, 1989.
- BORJA SANCHÍS, Adoración. "Una reflexión en torno a la posible repercusión del ingreso a cuenta de las retribuciones en especie del trabajo en el IRPF", en *Jurisprudencia Tributaria* nº 59, 1995, pág. 19 y ss.
- CASADO OLLERO, Gabriel. "De la imposición de producto al sistema de retenciones y fraccionamiento de pago en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I). La retención a cuenta", en *Cívitas Revista Española de Derecho Financiero* nº 21, 1979, pág. 55 y ss.

⁴⁵ Un ejemplo ilustrará la cuestión. Supongamos una sociedad cuyo período impositivo coincide con el año natural y posee un capital fiscal a 1 de enero de 20 millones de ptas. Supongamos, igualmente, que se establece un mínimo exento para el período en cuestión del 4% del capital fiscal medio del ejercicio. Las reducciones de los pagos fraccionados que pueden realizarse son: para el pago que se efectúa entre el 1 y el 20 de abril la cifra de 200.000 ptas ($0,04 \times 20.000.000 \times 3/12$), para el pago que se realiza entre el 1 y el 20 de octubre la cifra de 600.000 ptas ($0,04 \times 20.000.000 \times 9/12$) y para el pago que se realiza entre el 1 y el 10 de diciembre la cifra de 733.333 ptas ($0,04 \times 20.000.000 \times 11/12$).

En el mismo caso, pero con una sociedad que tuviera un ejercicio quebrado que transcurriese desde el 1 de agosto hasta el 30 de julio del año siguiente y la cifra de 20 millones de ptas de capital fiscal fuera la correspondiente al primer día del período impositivo, la base de los pagos fraccionados deberían reducirse en las siguientes cantidades: 133.333 ptas ($0,04 \times 20.000.000 \times 2/12$) en el primer pago que se debe realizar entre 1 y el 20 de octubre, 266.666 ptas ($0,04 \times 20.000.000 \times 4/12$) en el segundo pago que tendrá que efectuarse entre el 1 y el 20 de diciembre y 533.333 ptas ($0,04 \times 20.000.000 \times 8/12$) en el tercer pago que deberá realizarse entre el 1 y el 20 de abril del año siguiente.

- CASADO OLLERO, Gabriel; FALCÓN Y TELLA, Ramón; LOZANO SERRANO, Carmelo y SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *Cuestiones Tributarias Prácticas*. Ed. La Ley, 2ª edición, 1990.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. *Ordenamiento Tributario Español I*. Ed. Cívitas, 4ª edición, Madrid, 1985.
- COSCIANI, Cesare. "Problemas relacionados con la imposición de las personas jurídicas", en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* nº 40, 1960, pág. 741 y ss.
- DE MIGUEL CANUTO, Enrique. "La sentencia constitucional núm. 211/1992, de 11 de diciembre: capacidad económica e inflación", en *Crónica Tributaria* nº 66, 1993, pág. 93 y ss.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. "Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo", en AA.VV. *Estudios de Derecho y Hacienda (homenaje a Cesar Albiñana García-Quintana)*. Ed. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, vol. II, pág. 831 y ss.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón. "Las obligaciones a cuenta y la capacidad contributiva: especial referencia a la nueva regulación de los pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades", en *Quincena Fiscal* nº 4, 1997, pág. 5 y ss.
- FERREIRO LAPATZA, Juan José. "La figura del sustituto en las nuevas leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en *Crónica Tributaria* nº 28, 1979, pág. 61 y ss.
- FERREIRO LAPATZA, Juan José. *Curso de Derecho Financiero Español*. Ed. Marcial Pons, 18ª edición, Madrid, 1996.
- GARCÍA NOVOA, César. "Algunas reflexiones sobre el ingreso a cuenta en las retribuciones en especie del trabajo personal", en AA.VV. *Presente y futuro de la imposición directa en España*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1997, pág. 191 y ss.
- GIARDINA, Emilio. *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*. Ed. Giuffrè, Milano, 1961.
- GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*. (Traducido por Enrique R. Mata y notas de Miguel Jiménez de Cisneros). Ed. Instituto Editorial Reus, Madrid, 1958.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan y PÉREZ LARA, José Manuel. "El ingreso a cuenta sobre retribuciones del trabajo en especie", en AA.VV. *Presente y futuro de la imposición directa en España*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1997, pág. 117 y ss.

E S T U D I O S

- MAFFEZZONI, Federico. *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*. Ed. Unione Tipografico-Editrice Torinese, Torino, 1970.
- MANZONI, Ignazio. *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*. Ed. Giappichelli, Torino, 1965.
- MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Ed. Tecnos, 7ª edición, Madrid, 1996.
- MENÉNDEZ MORENO, Alejandro y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. "Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración", en *Información Fiscal* nº 11, 1995, pág. 9 y ss.
- MORIÉS JIMÉNEZ, María Teresa. *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Ed. Marcial-Pons, Madrid, 1996.
- NEUMARK, Fritz. *Principios de la Imposición*. (Traducción de Enrique Fuentes Quintana). Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 2ª edición, Madrid, 1994.
- PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*. Ed. Cívitas, 5ª edición, 1995.
- PONT CLEMENTE, Joan Francesc. *El pago fraccionado de los tributos*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1993.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. "Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario Español", en *Hacienda y Derecho*, vol. III. Ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, pág. 145 y ss.
- SOLER ROCH, María Teresa. "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en *Cívitas Revista Española de Derecho Financiero* nº 25, 1980, pág. 5 y ss.
- VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando. "Notas sobre gasto público y contribución a su sostenimiento en la Hacienda Pública", en *Cívitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 3, 1974, pág. 535 y ss.
- VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando. "Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español", en *Cívitas Revista Española de Derecho Financiero* nº 7, 1975, pág. 443 y ss.



R e v i s t a
T é c n i c a
T r i b u t a r i a

E S T U D I O S

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*

I. 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 IAE en función del local o establecimiento

III. EL COEFICIENTE DE SITUACIÓN DEL LOCAL O ESTABLECIMIENTO

IV. CONSIDERACIÓN FINAL

E S T U D I O S

I. 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 Radicación¹.

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.

¹ 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 6^a.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 profesionales³.

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 artísticas⁴.

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-

² 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».

³ Habrá de tenerse en cuenta lo dispuesto en el segundo párrafo del punto 1º de la Regla 14.1.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.

⁴ Vid. POVEDA BLANCO, F.: *El Impuesto sobre Actividades Económicas*, Ed. Deusto, Bilbao, 1994, pág. 119.

E S T U D I O S

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 accesorios⁵.

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 mineras⁶.

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 URQUIA⁷, 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.

⁷ Vid. RUBIO DE URQUIA, J.I.: *El Impuesto sobre Actividades Económicas*, Publicaciones Abejilla, 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 sujeción⁸. Mientras que en el caso de las construcciones temporales sitas a pie de obra, se trataría de un supuesto de exención⁹.

⁸ 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.

E S T U D I O S

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, expositor 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 actividades¹¹.

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 14ª.F).g) Instr. gen. (caso de tributar por cuota nacional o provincial) o conforme prevé la Regla 14ª.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 Abejilla, Madrid, 1993, pág. 436.

A juicio de PAGES 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^a.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 Tarifas¹⁴.

Por último, y como 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 pasivos titulares de las actividades respectivas, por otros locales distintos, afectos a tales actividades, todo ello en los términos que resulten de la Regla 14^a.1.F)»¹⁵.

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, pág. 132.

¹⁴ Tal es el caso, por ejemplo, de la nota común 3^a al Grupo 661 de la Sección 1^a 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.

E S T U D I O S

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 10ª.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 6ª.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 interiormente¹⁸.

¹⁶ Como 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 10ª.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 10ª.3 y en la Regla 14ª.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 6ª.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 6ª.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 actividad¹⁹.

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 ellos²⁰.

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 et de iure*, al no decirse «salvo prueba en contrario». Sin embargo, y como señala POVEDA BLANCO²³, «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»²⁴.

¹⁹ Como bien advierte PAGES I GALTES (*Vid. Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, 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^a.3 Instr. gen.».

²⁰ 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.

²¹ *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

E S T U D I O S

D.-Unidad teleológica de local

En el tercer párrafo de la Regla 6ª.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 I 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 hicieran 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 6ª.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 6ª.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 6ª 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 actividad²⁸.

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 aquéllas 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.

D O C U M E N T O S

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 4ª del artículo 86.1 de la LRHL, respecto al módulo superficie de los locales, se produce en la Regla 14ª.1.F) de la Instrucción. Regla ésta, a la que se remiten tanto la nota común a la Sección 1ª, como la segunda nota común a la Sección 2ª de las Tarifas²⁹.

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 14ª.1.F) de la Instrucción³⁰. Es decir, en estos casos el módulo

²⁹ La nota común a la Sección 1ª 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 2ª de las Tarifas del IAE.

³⁰ 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. I., 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 6ª 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 14ª.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»³². 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 1º del apartado b) de la Regla 14ª.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 o 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 14ª.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 14ª.1.F).».

E S T U D I O S

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 IAE»³⁵.

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 sorprendentes³⁷.

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 supuestos³⁸, que están en función de las características de la superficie o de su destino³⁹.

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 14ª.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-

³⁷ 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.

³⁹ 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.

E S T U D I O S

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

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

Según el punto 2º del apartado b) de la Regla 14ª.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 72.2.1º 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.

ARTÍCULO 1.º GUÍA FISCAL 1992

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 BLANCO⁴², 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 cubierta⁴³.

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%.

E S T U D I O S

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 14ª.1.F), letra b) de la Instrucción, en su punto 3º 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 1º del apartado b) citado, habla de instalaciones deportivas no construidas o descubiertas y en el punto 3º 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 3º, 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 1º, computándose sólo el 20%.

Con relación a la conjunción disyuntiva «o», que aparece en el punto 1º «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 insostenibles, por ser ilógicos.

3º Reducción por las superficies destinadas a la enseñanza.

La Regla 14^a.1.F) letra b) en su apartado 4º 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.

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

En el punto 5º de la Regla 14^a.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 cosas⁴⁷.

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.

Como 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 14^a.1.F)b) 4º de la Instrucción (...), la 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.

E S T U D I O S

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».

5º Reducción por las superficies destinadas a aparcamientos cubiertos.

La Regla 14ª.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 4ª 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 14ª?

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 14^a.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.⁵².

Por último, debemos señalar que el artículo 76.1.3º de la Ley 41/1994, de PGE para 1995, introdujo una nota 3ª al epígrafe 653.1 de la Sección 1ª 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 4ª.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».

E S T U D I O S

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.

α) 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
I	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 1ª (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 3⁵⁴.

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 14ª.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.

⁵⁴ 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.

E S T U D I O S

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 14^a. 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 municipales⁵⁵.

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 14ª.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 Radicación⁵⁶.

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 2ª 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 76.1.9º establece un nuevo beneficio fiscal al crear dos notas comunes a la División 6ª de la Sección 1ª de las Tarifas (Comercio, restaurantes y hospedaje. Reparaciones).

⁵⁶ 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 14ª.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».

E S T U D I O S

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 ⁵⁸.

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 GALTES⁶⁰, 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 6ª de la Sección 1ª 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 1ª 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 76.1.4º y 5º 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.

⁶¹ 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.

E S T U D I O S

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:

<i>Municipios con población de derecho</i>	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 la Disp. Trans. 11ª de la LRHL -que fue añadido por el artículo 6 del Real Decreto-Ley 4/1990, de 28 de Septiembre, por lo que se modificaba 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 aquéllos 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.

Impuesto sobre Actividades Económicas

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 categoría⁶⁴. 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

⁶³ 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».

⁶⁴ 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.

E S T U D I O S

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 profesionales⁶⁶.

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 hecho⁶⁷. 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 callejero⁶⁸.

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, injusto⁶⁹.

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, 1898).

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.

⁷⁰ 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 utilización⁷¹.

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 1994⁷³, 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 Como 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, *RJ Aranzadi* 4232, y de 11 de Mayo de 1993, *RJ 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.

E S T U D I O 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 en 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.



LA EXECIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO DE LAS PARTICIPACIONES EN SOCIEDADES

José L. Muñoz del Castillo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de León

Miembro de la AEDAF

1. INTRODUCCIÓN

2. EVOLUCIÓN NORMATIVA Y RÉGIMEN JURÍDICO VIGENTE

3. REQUISITOS PARA GOZAR DE LA EXENCIÓN

A) Requisitos exigidos a la sociedad objeto de la participación

*B) Condiciones que debe reunir el sujeto pasivo titular
de la participación*

4. CUANTÍA DE LA EXENCIÓN

5. CONCLUSIONES

E S T U D I O S

1. INTRODUCCIÓN.

Como punto de partida es preciso indicar que en la normativa vigente del Impuesto sobre el Patrimonio se establecen determinadas exenciones que obedecen a distintas motivaciones (bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, ayudar doméstico, derechos consolidados de los partícipes en planes de pensiones, etc). Una de ellas, que es la que aquí interesa, se refiere a las participaciones en determinadas entidades, previo cumplimiento de ciertos requisitos.

Antes de entrar en su análisis detallado es importante poner de manifiesto que esta exención no aparecía en el texto original de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. Su creación fue obra 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, que en su art. 3 introdujo un apartado 8 al art. 4 de la Ley antes citada, dedicado este último a regular las exenciones en el Impuesto; la entrada en vigor de dicha exención tuvo lugar el día 1 de enero de 1994.

Baste simplemente indicar en este apartado introductorio que estamos en presencia de una exención que no responde a criterios de justicia tributaria, sino que persigue claros fines de política económica. Trata de incentivar la inversión empresarial y a través de ella la creación de empleo. Esta circunstancia es importante fundamentalmente a efectos interpretativos de la normativa vigente.

También es de interés precisar que la Ley emplea el término "entidades" con lo que pueden acogerse a la misma, previo cumplimiento de los requisitos establecidos, no sólo los titulares de participaciones en sociedades, sino incluso quienes participen en cualquier otra forma asociativa que pueda ser titular de la actividad empresarial.

En las páginas que siguen trataré de concretar el alcance y contenido de esta exención, tarea no ciertamente sencilla por el cúmulo de condiciones y requisitos exigidos; sin embargo, me parece oportuno dedicar unas líneas a exponer su trayectoria ya que, en su escaso tiempo de vida, ha experimentado importantes alteraciones, con vigencia efímera, pero aplicables al período impositivo correspondiente.

2.- EVOLUCIÓN NORMATIVA Y RÉGIMEN JURÍDICO VIGENTE.

Como se ha dicho anteriormente, la exención que aquí se estudia se introdujo en el Impuesto sobre el Patrimonio por el art. 3 de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, que, con efectos del día 1 de enero de 1994, incorporó un nuevo apartado, el octavo, al art. 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. En lo que aquí interesa, los números dos y tres de dicho precepto disponían:

Exención de Impuesto

"Dos. Las participaciones en entidades, siempre que concurren las condiciones siguientes:

- a) Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.
- b) Que, cuando la entidad revista forma societaria, no concurren los supuestos establecidos en el artículo 52 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- c) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea superior al 20 por 100.
- d) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

La exención sólo alcanzará el valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el art. 16. Uno, de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor total del patrimonio neto de la entidad.

Tres. Reglamentariamente se determinarán:

.....

- b) Las condiciones que han de reunir las participaciones en entidades".

Como se puede comprobar claramente, el número 3 del precepto transcrito remitía a un desarrollo reglamentario, imprescindible para la aplicación efectiva de la norma legal.

A pesar de la urgencia, lo cierto es que el reglamento no se aprobó hasta finales del ejercicio, en concreto mediante el Real Decreto 2481/1994, de 23 de diciembre, entrando en vigor al día siguiente de su publicación, es decir el día 29 de diciembre.

No me voy a detener en el análisis de esta disposición ya que constituye la norma reglamentaria vigente en la actualidad y, por tanto, será objeto de examen pormenorizado al estudiar los requisitos necesarios que se han de cumplir para gozar de la exención.

Sin embargo sí creo conveniente efectuar algunas consideraciones generales sobre el mismo que, sin duda, contribuirán a clarificar su posterior interpretación.

E S T U D I O S

La primera consiste en que en la exposición de motivos de esta disposición se reafirma la finalidad de política económica de la exención que aquí se examina. En Efecto, en ella puede leerse: "El objetivo de estas exenciones es, al igual que la mayoría de las medidas tributarias contenidas en la Ley 22/1993 citada, favorecer la inversión empresarial, especialmente en el área de las pequeñas y medianas empresas (PYMES).

Es en este sentido, por lo que sólo los empresarios individuales y las participaciones en PYMES resultan beneficiadas por la medida, pues en otras circunstancias se incurriría en un grave daño a la equidad tributaria".

En segundo lugar, también es necesario destacar que el citado Real Decreto fue objeto de un recurso contencioso-administrativo por parte de la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Barcelona con la doble pretensión de que se declara su nulidad de pleno derecho o, subsidiariamente, la de determinados preceptos del mismo. Este recurso ha sido desestimado, en todos sus extremos, por la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 19 de junio de 1996, con lo que se revalida la legalidad del Real Decreto, al menos en los extremos objeto de controversia¹.

Finalmente, hay que tener presente que el Real Decreto al que nos referimos puede plantear problemas puntuales de vigencia ya que, el precepto legal al que desarrolla, ha sido objeto, como se verá a continuación, de importantes modificaciones, sobre todo recientemente. Ello requiere operar con cautela la interpretar el Real Decreto en concordancia con el texto legal vigente.

En efecto, pocos días después de la entrada en vigor del Real Decreto, la exención que aquí se analiza se modificó por el art. 7 de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, surtiendo efectos tal alteración a partir del día 1 de enero de 1995.

La reforma, en esta ocasión poco relevante, consistió en redactar de nuevo la letra c) del art. 4-8-2 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio que quedó en los términos siguientes: "c) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea superior al 15 por 100".

Comparando el precepto con su redacción anterior se aprecia con claridad que la alteración se concretó en reducir en un 5 por 100 el importe de la participación.

¹ Aranz. 1996, núm. 4964. En la sentencia de 26 de junio de 1996 (Aranz. 1996, núm. 5822) se desestima, con los mismos argumentos, el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la misma norma por la Confederación Española de Organizaciones Empresariales. En ambas decisiones fue ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Pujalte Clariana.

El proceso evolutivo del régimen jurídico de esta exención, de corta historia pero objeto de múltiples cambios, continúa con el art. 7 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que dio nueva redacción a todo el apartado 8 del art. 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. De acuerdo con la disposición final 9ª de la citada Ley, la modificación entró en vigor el día 1 de enero de 1997.

En lo que aquí afecta, el art. 4-8-2 y 3 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio quedó redactado de la forma siguiente:

“Dos.- Las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren las condiciones siguientes:

- a) Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad no gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, realiza una actividad empresarial cuando, por aplicación de lo establecido en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dicha entidad no reúna las condiciones para considerar que más de la mitad de su activo está constituido por valores o es de mera tenencia de bienes.
- b) Que, cuando la entidad revista forma societaria, no concurren los supuestos establecidos en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- c) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 15 por ciento, computado de forma individual, o del 20 por ciento conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.
- d) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por ciento de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.uno, de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma y el valor del patrimonio neto de la entidad.

E S T U D I O S

Tres.- Reglamentariamente se determinarán:

.....

b) Las condiciones que han de reunir las participaciones en entidades”.

Las novedades más notables que la Ley transcrita introduce en la exención que se estudia son tres. En primer lugar, se establece que las participaciones en entidades pueden cotizarse o no en mercados organizados; el art. 4 del Real Decreto de 23 de diciembre de 1994 excluía de la exención las participaciones en entidades que se negociaran en mercados organizados. En segundo término, para determinar si la entidad tiene o no como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, se remite al art. 75 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Finalmente, se requiere que la participación del sujeto pasivo en el capital sea al menos del 15 por 100, o del 20 por 100 cuando se computen las participaciones del cónyuge y parientes; en la regulación anterior se exigía que la participación del sujeto pasivo en la entidad fuera superior al 15 por 100.

La evolución normativa concluye, por el momento, con el art. 3 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que redacta nuevamente el apartado 8º del art. 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Según la disposición final 7ª esta modificación entró en vigor el día 1 de enero de 1998.

La parte del precepto que aquí interesa ha quedado configurada como sigue²:

“Dos. Las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren las condiciones siguientes:

a) Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad no gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, realiza una actividad empresarial cuando, por aplicación de lo establecido en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dicha entidad no reúna las condiciones para considerar que más de la mitad de su activo está constituido por valores o es de mera tenencia de bienes.

b) Que, cuando la entidad revista forma societaria, no concurren los supuestos establecidos en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, *salvo el recogido en la letra b) del número 1 de dicho artículo.*

² En cursiva se destacan los cambios introducidos.

3.2.3. Requisitos de la exención

c) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 15 por 100, computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

d) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales, y trabajo personal.

A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número 1 de este apartado.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas de las personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16. uno de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial *o profesional*, minorados en el importe de las deudas derivada de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad.

Tres. Reglamentariamente se determinarán:

.....

b) Las condiciones que han de reunir las participaciones en entidades.”

Las innovaciones serán estudiadas con mayor detenimiento al tratar los requisitos que la normativa vigente exige para disfrutar de la exención. No obstante se debe advertir que las modificaciones más relevantes no se debieron a la iniciativa del Gobierno ya que no figuraban en el Proyecto de Ley respectivo. En efecto, las mismas tuvieron su origen en la enmienda núm. 268, presentada en el Senado por el Grupo Parlamentario Catalán de Convergència i Unió, en ella se proponía una nueva redacción de todo el apartado octavo del art. 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. A la mencionada enmienda se adjuntaba la justificación siguiente:

“Evitar la discriminación de las actividades profesionales frente a las empresariales en el Impuesto sobre Patrimonio y posibilitar que los usufructuarios tengan los mismos beneficios fiscales que los propietarios de las acciones de empresas familiares.

E S T U D I O S

No discriminar asimismo el tratamiento de las actividades empresariales respecto de la participación en entidades cuando un mismo sujeto pasivo realiza una actividad empresarial a título personal y posee participaciones que pueden estar exentas del impuesto. De no igualar los requisitos de la exención en ambos casos, nos encontraríamos con la contradicción de que en este supuesto siempre el titular tendría que cobrar más del 50% de sus ingresos de la sociedad para que la actividad empresarial a título personal pudiese estar exenta.”³.

Como puede comprobarse, la mayor parte del contenido de la enmienda prosperó y aparece recogido en la Ley vigente en la actualidad.

Así pues, la norma reproducida, juntamente con el Real Decreto 2481/1994, de 23 de diciembre, contiene el régimen jurídico vigente de la exención que nos ocupa, por lo que será la normativa que se analice en las páginas que siguen; sin embargo conviene recordar que para ejercicios precedentes debe aplicarse la legislación expuesta con anterioridad. También es de interés recalcar que el desarrollo reglamentario llevado a cabo por el citado Real Decreto ha perdido gran parte de su operatividad por los copiosos y significativos cambios legislativos que se han producido en la exención que nos ocupa.

3.- REQUISITOS PARA GOZAR DE LA EXENCIÓN.

La regulación actualmente vigente de la exención establece unos rígidos requisitos para poder disfrutar de ella, a pesar de que las sucesivas regulaciones en cierta medida se han ido flexibilizando.

A efectos de facilitar su exposición y comprensión, podemos clasificar tales condiciones en dos grupos: las que afectan a la entidad participada y las que se refieren al sujeto pasivo del Impuesto sobre el Patrimonio titular de la participación.

Antes de pasar a su estudio detallado es imprescindible advertir que se trata de requisitos acumulativos de manera que para la aplicación de la exención es preciso que concurren todos y cada uno de ellos. El incumplimiento de cualquiera determina la imposibilidad de disfrutar de la exención.

Veamos, pues, tales condiciones ordenadas en las categorías indicadas.

³ “Boletín Oficial de las Cortes Generales. Senado”, 9 de diciembre de 1997, núm. 65 (c), pág. 201.

A) Requisitos exigidos a la sociedad objeto de la participación.

a) En primer lugar el art. 4-8-2-a) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio exige que la entidad realice una auténtica actividad empresarial y no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

A continuación aclara la citada Ley que la entidad no gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario cuando, de acuerdo con el art. 75 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, no reúne las condiciones para considerar que más de la mitad de su activo está constituido por valores o es de mera tenencia de bienes. Ambos extremos se concretan en el apartado 1-a) del mencionado precepto.

Particular interés para el caso que nos ocupa reviste la respuesta evacuada por la Dirección General de Tributos, de 23 de febrero de 1995, a una consulta que se le formula. La cuestión planteada se concreta en si en relación a esta exención una entidad cuya actividad exclusiva es el alquiler con carácter nacional de locales comerciales de su propiedad contando con establecimiento y oficinas, trabajadores, etc., realiza de manera efectiva una actividad empresarial.

La Dirección General de Tributos concluye lo siguiente: "En definitiva, siempre que la actividad de arrendamiento de inmuebles se realice en los términos expuestos, es decir requiriendo para ello de una organización empresarial, se considera que se trata de una actividad empresarial que da lugar a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, siempre que por lo demás se cumplan todos y cada uno de los requisitos de la normativa vigente."⁴.

b) Un segundo requisito que la Ley impone a la entidad es el de que, cuando revista forma societaria, como es el caso que nos ocupa, no concurren los supuestos establecidos en el art. 75 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Dicho en términos más sencillos, que la sociedad en la que se participa no esté sometida al régimen de transparencia fiscal.

El precepto, tal como ha quedado redactado por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, excepciona el supuesto recogido en el art. 75-1-b) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁵.

⁴ "Impuestos sobre el Patrimonio y Sucesiones y Donaciones. Doctrina de la Dirección General de Tributos", Secretaría General Técnica, Madrid, 1996, págs. 19 y ss.

⁵ Esta norma considera sociedades transparentes a aquellas "en que más del 75 por 100 de sus ingresos del ejercicio procedan de actividades profesionales, cuando los profesionales, personas físicas, que, directa o indirectamente, estén vinculados al desarrollo de dichas actividades, tengan derecho a participar, por sí solos o conjuntamente con sus familiares hasta el cuarto grado inclusive en, al menos, el 50 por 100 de los beneficios de aquéllas".

E S T U D I O S

B.- Condiciones que debe reunir el sujeto pasivo titular de la participación.

El art. 4-8-2 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio establece las tres siguientes:

a) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 15 por 100, computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

Como se ha dicho anteriormente, tanto el montante de la participación, como la posibilidad de computar la del cónyuge y los parientes, se ha flexibilizado en la Ley 13/1996, de 30 de diciembre. La nueva lo mantiene en los mismos términos.

b) La segunda condición consiste en que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad.

A este respecto el art. 5-1-d) del Real Decreto de 23 de diciembre de 1994 aclara que se considerarán funciones de dirección los cargos de: presidente, director general, gerente, administrador, directores de departamento, consejeros y miembros del consejo de administración u órgano de administración equivalente.

El precepto reglamentario exige que esta circunstancia deberá acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento.

Este requisito ha sido objeto de diversas consultas a la Dirección General de Tributos. En la contestación evacuada el 3 de febrero de 1995 el mencionado Centro Directivo afirma: "Por otra parte, es de notar que, al igual que sucede con la exención prevista en el apartado Octavo-Uno del artículo 4 -bienes y derechos afectos a la actividad empresarial-, la Ley atiende no sólo al tipo de actividad de la entidad y a su forma jurídica sino que pretende que el titular de las participaciones ejerza efectivamente funciones de dirección y que, al tiempo que el sujeto pasivo está implicado directamente en la gestión, perciba una remuneración por el desempeño de tales funciones que constituya su modo de vida, su mayoritaria fuente de rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal."⁶

En la de 23 de febrero de 1995 se dice: "Del contraste de las circunstancias fácticas que expone el escrito de consulta con los preceptos transcritos resulta

⁶ "Impuestos sobre el Patrimonio y Sucesiones y Donaciones. Doctrina de la Dirección General de Tributos", ob. cit., pág. 22.

que, si bien el contribuyente presta servicios profesionales a sociedades en las que ostenta la mayoría de capital, percibiendo por ellos los correspondientes rendimientos, sin embargo por sus funciones de dirección propiamente dichas –las de administrador de ambas entidades– no percibe remuneración alguna, por lo que no concurriendo el requisito... no procederá el disfrute de la exención”⁷.

c) La tercera circunstancia que debe cumplir el sujeto pasivo titular de la participación consiste en que por el ejercicio de las funciones de dirección perciba una remuneración que se represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

El precepto, en su redacción vigente, añade que a efectos de ese cálculo, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número 1 de este apartado.

Agrega la Ley que cuando la participación en la entidad sea conjunta con el cónyuge o con personas unidas por vínculos de parentesco, las funciones de dirección y las correspondientes remuneraciones deberán cumplirse al menos en una de las personas del grupo familiar, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

Con esta norma parece que el legislador pretende que en las sociedades familiares los requisitos se cumplan, no en relación con una persona concreta, sino con el grupo familiar lo que, aplicado al presente caso, llevaría a defender la tesis de que, cumpliendo los demás requisitos, están exentas las participaciones del socio mayoritario y las de los hijos.

El requisito expuesto responde a la finalidad de que el titular de la participación esté integrado realmente en la gestión de la sociedad hasta el extremo de que de ella obtenga su principal fuente de ingresos. En palabras de la propia Dirección General de Tributos, en la contestación, ya citada, de 3 de febrero de 1995: “... la Ley atiende no sólo al tipo de actividad de la entidad y a su forma jurídica sino que pretende que el titular de las participaciones ejerza efectivamente funciones de dirección y que, al tiempo que el sujeto pasivo está implicado directamente en la gestión, perciba una remuneración en el desempeño de tales funciones que constituya su modo de vida, su mayoritaria fuente de rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal”.

El art. 5-2 del Real Decreto 2481/1994, de 23 de diciembre, contempla la posibilidad, no infrecuente en la práctica y desde luego plenamente aplicable

⁷ “ibidem”, pág. 23.

E N T R E V I S T A S

al supuesto que aquí se estudia, de que el sujeto pasivo sea titular de participaciones en diversas sociedades. La citada norma reglamentaria establece el criterio para determinar el porcentaje de la remuneración en los términos siguientes:

“Cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades que no se negocien en mercados organizados y en las cuales concurren las condiciones enumeradas en los párrafos a) a d) del apartado anterior, el cómputo del porcentaje a que se refiere el párrafo e) del mismo apartado se efectuará de forma separada para cada una de dichas entidades.

A tal efecto, para la determinación del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en cada entidad respecto de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal del sujeto pasivo, no se incluirán entre estos últimos los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades”.

A modo de inciso, es importante recordar que el requisito de que no se negocien las participaciones en mercados organizados ha quedado derogado, con efectos 1 de enero de 1997, por el art. 7 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social que, como ya se ha dicho, dio nueva redacción al art. 4-8 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

En definitiva, cuando el sujeto pasivo sea titular de participaciones en varias entidades, para determinar si se cumple el requisito de que por las funciones de dirección percibe más del 50 por 100 respecto de los restantes rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, el precepto reglamentario ordena que se opere de forma separada para cada entidad y que no se computen entre los rendimientos los derivados de las funciones de dirección en otras entidades.

Este problema ha sido planteado a la Dirección General de Tributos en los términos siguientes: “Posibilidad de considerar exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio las participaciones accionariales que el sujeto pasivo tiene en varias entidades, teniendo en cuenta que en todas ellas realiza funciones de dirección percibiendo por ello una remuneración”.

Dada la evidente similitud con el supuesto que nos ocupa, transcribimos las conclusiones que ofrece el Centro Directivo en la contestación de 10 de enero de 1995: “En definitiva, el Real Decreto trata de dar solución a un supuesto que puede resultar frecuente en la práctica, como es que un sujeto pasivo resulte titular de participaciones en varias entidades con actividades claramente empresariales, en lugar de tener todas sus participaciones concentradas en una sola entidad.

Pues bien, en estos casos la solución viene por entender que, para el cálculo de la proporción que representen las funciones de dirección respecto del total de los rendimientos específicos empresariales, profesionales y del trabajo personal, se deberá proceder empresa por empresa sin que se incluyan los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades⁸.

Se concluye la exposición de las condiciones para que sea aplicable la exención recordando que todas ellas deben concurrir necesariamente y que, de acuerdo con el art. 7 del Real Decreto de 23 de diciembre de 1994, tal coincidencia debe referirse al momento en que se produzca el devengo del Impuesto sobre el Patrimonio, evento que, según el art. 29 de la Ley del Impuesto, se produce el 31 de diciembre de cada año. Así lo ha reconocido la Dirección General de Tributos en la contestación de 12 de enero de 1996 a una consulta formulada⁹.

Por último, el art. 8 del citado Real Decreto impone a los sujetos pasivos el deber de consignar en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio las participaciones exentas así como el valor de las mismas que queda exento. Entiendo que el incumplimiento de este deber no puede conllevar la pérdida de la exención; cumpliendo el resto de los requisitos constituiría, a lo sumo, una infracción simple.

4.- CUANTÍA DE LA EXENCIÓN

Una vez cumplidos los requisitos expuestos en el epígrafe anterior, es preciso proceder a concretar el importe de la exención ya que la misma no alcanza al valor total de las participaciones, sino sólo a aquella parte de los activos de la entidad que sean necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial; es decir, se excluyen de la exención los valores correspondientes a los activos que no se encuentren afectos al desarrollo de la actividad empresarial.

No es otra finalidad que persigue el último párrafo del art. 4-8-2 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, con redacción ciertamente farragosa, al disponer: "La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el art. 16-1, de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma y el valor del patrimonio neto de la entidad".

⁸ "Ibidem", pág. 21.

⁹ "ibidem". pág. 26.

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35
36
37
38
39
40
41
42
43
44
45
46
47
48
49
50
51
52
53
54
55
56
57
58
59
60
61
62
63
64
65
66
67
68
69
70
71
72
73
74
75
76
77
78
79
80
81
82
83
84
85
86
87
88
89
90
91
92
93
94
95
96
97
98
99
100
101
102
103
104
105
106
107
108
109
110
111
112
113
114
115
116
117
118
119
120
121
122
123
124
125
126
127
128
129
130
131
132
133
134
135
136
137
138
139
140
141
142
143
144
145
146
147
148
149
150
151
152
153
154
155
156
157
158
159
160
161
162
163
164
165
166
167
168
169
170
171
172
173
174
175
176
177
178
179
180
181
182
183
184
185
186
187
188
189
190
191
192
193
194
195
196
197
198
199
200
201
202
203
204
205
206
207
208
209
210
211
212
213
214
215
216
217
218
219
220
221
222
223
224
225
226
227
228
229
230
231
232
233
234
235
236
237
238
239
240
241
242
243
244
245
246
247
248
249
250
251
252
253
254
255
256
257
258
259
260
261
262
263
264
265
266
267
268
269
270
271
272
273
274
275
276
277
278
279
280
281
282
283
284
285
286
287
288
289
290
291
292
293
294
295
296
297
298
299
300
301
302
303
304
305
306
307
308
309
310
311
312
313
314
315
316
317
318
319
320
321
322
323
324
325
326
327
328
329
330
331
332
333
334
335
336
337
338
339
340
341
342
343
344
345
346
347
348
349
350
351
352
353
354
355
356
357
358
359
360
361
362
363
364
365
366
367
368
369
370
371
372
373
374
375
376
377
378
379
380
381
382
383
384
385
386
387
388
389
390
391
392
393
394
395
396
397
398
399
400
401
402
403
404
405
406
407
408
409
410
411
412
413
414
415
416
417
418
419
420
421
422
423
424
425
426
427
428
429
430
431
432
433
434
435
436
437
438
439
440
441
442
443
444
445
446
447
448
449
450
451
452
453
454
455
456
457
458
459
460
461
462
463
464
465
466
467
468
469
470
471
472
473
474
475
476
477
478
479
480
481
482
483
484
485
486
487
488
489
490
491
492
493
494
495
496
497
498
499
500
501
502
503
504
505
506
507
508
509
510
511
512
513
514
515
516
517
518
519
520
521
522
523
524
525
526
527
528
529
530
531
532
533
534
535
536
537
538
539
540
541
542
543
544
545
546
547
548
549
550
551
552
553
554
555
556
557
558
559
560
561
562
563
564
565
566
567
568
569
570
571
572
573
574
575
576
577
578
579
580
581
582
583
584
585
586
587
588
589
590
591
592
593
594
595
596
597
598
599
600
601
602
603
604
605
606
607
608
609
610
611
612
613
614
615
616
617
618
619
620
621
622
623
624
625
626
627
628
629
630
631
632
633
634
635
636
637
638
639
640
641
642
643
644
645
646
647
648
649
650
651
652
653
654
655
656
657
658
659
660
661
662
663
664
665
666
667
668
669
670
671
672
673
674
675
676
677
678
679
680
681
682
683
684
685
686
687
688
689
690
691
692
693
694
695
696
697
698
699
700
701
702
703
704
705
706
707
708
709
710
711
712
713
714
715
716
717
718
719
720
721
722
723
724
725
726
727
728
729
730
731
732
733
734
735
736
737
738
739
740
741
742
743
744
745
746
747
748
749
750
751
752
753
754
755
756
757
758
759
760
761
762
763
764
765
766
767
768
769
770
771
772
773
774
775
776
777
778
779
780
781
782
783
784
785
786
787
788
789
790
791
792
793
794
795
796
797
798
799
800
801
802
803
804
805
806
807
808
809
810
811
812
813
814
815
816
817
818
819
820
821
822
823
824
825
826
827
828
829
830
831
832
833
834
835
836
837
838
839
840
841
842
843
844
845
846
847
848
849
850
851
852
853
854
855
856
857
858
859
860
861
862
863
864
865
866
867
868
869
870
871
872
873
874
875
876
877
878
879
880
881
882
883
884
885
886
887
888
889
890
891
892
893
894
895
896
897
898
899
900
901
902
903
904
905
906
907
908
909
910
911
912
913
914
915
916
917
918
919
920
921
922
923
924
925
926
927
928
929
930
931
932
933
934
935
936
937
938
939
940
941
942
943
944
945
946
947
948
949
950
951
952
953
954
955
956
957
958
959
960
961
962
963
964
965
966
967
968
969
970
971
972
973
974
975
976
977
978
979
980
981
982
983
984
985
986
987
988
989
990
991
992
993
994
995
996
997
998
999
1000

VALORACIÓN DE LAS PARTICIPACIONES

Así pues, para determinar el importe de la exención es preciso efectuar dos operaciones previas: calcular el valor de las participaciones y concretar los activos afectos al ejercicio de la actividad empresarial o profesional, así como su valoración.

En lo que concierne a la valoración de las participaciones se efectúa una remisión a los criterios de valoración establecidos en el art. 16-1 de la misma Ley. Según este precepto la valoración de las acciones y participaciones se realizará por el valor teórico resultante del último balance aprobado, siempre que haya sido auditado.

En el caso de que el balance no haya sido debidamente auditado, la valoración se realizará por el mayor valor de los tres siguientes: el valor nominal, el valor teórico resultante del último balance aprobado o el que resulte de capitalizar al tipo del 12,5 por 100 el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

En cuanto a la concreción de los elementos patrimoniales afectos o no al ejercicio de la actividad empresarial, el art. 6-3 del Real Decreto de 23, de diciembre de 1994 se remite a la normativa del Impuesto sobre Sociedades; sin embargo debe entenderse que, al no regular el Impuesto sobre Sociedades vigente la afectación de los elementos patrimoniales, el reenvío lo será al art. 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al art. 1 del Reglamento del mismo Impuesto.

Sin embargo el propio art. 6 del Real Decreto de 1994 contiene algunas reglas para la determinación o no de la afectación. Son las siguientes:

- Se entenderán elementos afectos los bienes cuyo uso o disfrute se ceda de modo habitual, siempre que su gestión requiera una organización empresarial.
- Cuando se trate de elementos patrimoniales que parcialmente sirvan al objeto de una actividad empresarial, la afectación se entenderá limitada a aquella parte que realmente se utilice en la actividad de que se trate.
- No se considerarán elementos afectos a actividades empresariales los que estén cedidos a personas o entidades vinculadas directa o indirectamente a la entidad de que se trate, ni los destinados exclusivamente al uso particular del sujeto pasivo.

Una vez determinados los activos afectos al ejercicio de la actividad empresarial o profesional, tanto su valoración, como la de las deudas derivadas de la misma, será la que se deduzca de la contabilidad, siempre que refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la entidad.

Doctrina de la Ley 22/1993

En definitiva, la cuantía de la exención se obtiene multiplicando el valor teórico de las participaciones resultante del último balance aprobado por el coeficiente que resulte de dividir el valor neto de los activos afectos a la actividad empresarial o profesional entre el valor total del patrimonio neto de la entidad.

Ni que decir tiene, par concluir, que si todos los elementos patrimoniales de la entidad están afectos al ejercicio de la actividad empresarial o profesional, la exención alcanzará al valor neto total de las participaciones.

5.- CONCLUSIONES

En base a las consideraciones efectuadas se pueden extraer las conclusiones siguientes:

Primera.- La exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las participaciones en entidades se creó por la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, entrando en vigor el día 1 de enero de 1994.

El beneficio no responde a criterios de justicia tributaria, sino que persigue la consecución de objetivos de política económica: incentivar la inversión empresarial y con ella la creación de empleo.

Segunda.- Las condiciones que determinan la aplicación de la exención son rigurosas en exceso aunque paulatinamente se han ido flexibilizando, por lo que puede entenderse que el beneficio ha perdido su justificación original.

Con arreglo a la normativa vigente, a la entidad objeto de la participación se le exige fundamentalmente que desarrolle una auténtica actividad empresarial y que, cuando se trate de una sociedad, no esté sujeta al régimen de transparencia fiscal en los términos expuestos.

Los requisitos que afectan al sujeto pasivo titular de la participación son: participar al menos en el 15 por 100 del capital social o en el 20 por 100 si se computan las participaciones del cónyuge y parientes, ejercer funciones de dirección en la entidad y que por esas funciones perciba una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos de actividades empresariales, profesionales y de trabajo personal.

Tercera.- En el supuesto de sociedades familiares, la Ley vigente permite que los requisitos de participación, funciones de dirección y remuneración se cumplan, no por una persona, sino por todo el grupo familiar, aplicándole la exención a todas las participaciones familiares.

Con fundamento en esta posibilidad se podría defender también la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las participaciones minoritarias de los hijos.

E S T U D I O S

Cuarta.- La cuantía de la exención se determina multiplicando el valor teórico de las participaciones resultante del último balance aprobado y debidamente auditado, por el coeficiente que resulte de dividir el valor neto de los activos afectos a la actividad empresarial o profesional entre el valor total del patrimonio neto de la sociedad.

Quinta.- En el caso de que todos los elementos patrimoniales de la sociedad estén afectos al ejercicio de la actividad empresarial o profesional, la cuantía de la exención coincidirá con el valor neto total de las participaciones.

Sexta.- En definitiva, las pretensiones que tanto la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Barcelona como la Confederación Española de Organizaciones Empresariales, no consiguieron en la vía jurisdiccional, se han alcanzado a través de las sucesivas modificaciones normativas.

