



ESTUDIOS

■ **Las novedades en la regulación del Impuesto sobre Actividades Económicas.**

■ **María Begoña Villaverde Gómez.**

Doctora en Derecho. Profesora de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Santiago de Compostela.

■ **CONTENIDOS:**

1. Introducción.
2. Las principales novedades de la reforma. Enumeración.
3. Las nuevas exenciones: alteración de la configuración subjetiva del impuesto.
 - 3.1. Exención por inicio de actividad.
 - 3.2. Las nuevas exenciones permanentes.
4. Las novedades en el ámbito de la cuantificación del IAE.
 - 4.1. Coeficiente de ponderación.
 - 4.2. Coeficiente de situación.
5. Las nuevas bonificaciones sobre la cuota tributaria.
 - 5.1. Bonificaciones establecidas en la LRHL.
 - 5.2. Bonificaciones que han de establecerse en las ordenanzas municipales.
 - 5.3. La bonificación de la Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
6. Conclusiones.

I. Introducción.

El Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) ha sido objeto de una importante reforma por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales. Esta significativa modificación del mismo no resulta sorprendente, tanto porque se trata de un impuesto que ha sido muy criticado desde su origen como porque la mayoría de los partidos políticos señalaban en sus programas electorales bien la necesidad de su reforma, o bien la pertinencia de su supresión plena.

Así pues, procede poner de manifiesto los argumentos que se suelen exponer en defensa de mantener este impuesto, y aquellos otros que apuntan hacia su desaparición tal y como está configurado.

A favor de su subsistencia se suele señalar la eficacia recaudatoria del IAE, que lo convierten en una importante fuente de ingresos para los entes locales al constituir el segundo impuesto, tras el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en cuanto a la cifra de recursos generados para los municipios. Además, al tratarse de un impuesto no sólo colabora sustancialmente a la suficiencia financiera de los municipios, sino que incide en la corresponsabilidad fiscal de las entidades locales respecto a sus ciudadanos, que pueden identificar la carga fiscal soportada y su procedencia. A ello pueden añadirse otros elementos destacados por algunos autores, que ponen de relieve la conveniencia de que las entidades locales pueden someter a gravamen la actividad económica, compensando de alguna manera el peso destacado de los bienes inmuebles como objeto típico de la imposición local¹.

Y el argumento con mayor presencia en la defensa de la conveniencia de conservar este impuesto es su carácter censal, que permite el control de los empresarios y profesionales. Sin embargo, no nos parece excesivamente convincente², si atendemos a la situación actual en la que ya existe un censo de empresarios y profesionales en el ámbito estatal, que se asigne esta función a un impuesto, que, como todos, tendrá una función prioritariamente recaudatoria. A lo que puede añadirse la reforma actualmente en curso de la regulación de los censos en la normativa estatal, que parecen reducir en buena medida el número de obligados a darse de alta en la matrícula del IAE.

En contra de la supervivencia de este impuesto se viene señalando la inadecuación del hecho imponible y del sistema de cuantificación a los principios constitucionales, fundamentalmente al principio de capacidad económica³. Y esta situación, a juicio de las opinio-

¹ Todos estos argumentos son recogidos por GARCÍA-FRESNEDA GEA, F.: *El Impuesto sobre Actividades Económicas*, Comares, Granada, 1996, pág. 481 y ss.

² En este sentido, COLLADO YURRITA, M. A.: "Algunos aspectos en la configuración del Impuesto sobre Actividades Económicas y su futuro", *TL* n° 8/2001, pág. 22.

³ Tradicionalmente objeto de rechazo entre la doctrina; además de los autores citados, puede verse ANIBARRO PÉREZ, S.: *La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, en especial pág. 183 y ss; POVEDA BLANCO, F.: "El Impuesto sobre Actividades Económicas. Razones para su inaplazable reforma", *REDF-Civitas*, n° 108/2000, pág. 569 y ss; GARCÍA-FRESNEDA GEA, F.: "El IAE y el principio de capacidad económica", *REDF-Civitas*, n° 105/2002, pág. 79 y ss; PAGES I GALTÉS, J.: "La reforma de las Haciendas Locales en aras a la consecución del principio de suficiencia financiera", *REDF-Civitas*, n° 114/2002, pág. 204-210

nes doctrinales vertidas sobre esta última reforma de su normativa reguladora, no ha resultado paliada en modo alguno, ya que no se han producido cambios significativos sobre la estructura del mismo que permitan atender a la verdadera capacidad económica de los sujetos pasivos que siguen estando llamados al pago del mismo. Tampoco supone mejoría alguna para la financiación local en general, al producirse un recorte de la suficiencia financiera de los entes locales, puesto que en la práctica ven mermados los ingresos que obtienen mediante sus propias decisiones, siendo compensado este déficit a través de transferencias del Estado, situación que deriva en una menor capacidad de maniobra en su toma de decisiones, que van a depender una financiación ajena a su propia gestión⁴. Lo que de otra parte conlleva una menor corresponsabilidad fiscal de los entes locales frente a los ciudadanos, dado que la presión impositiva soportada por éstos no deriva de las decisiones municipales sino del Estado Central⁵.

A ello debe añadirse que la modificación de la Hacienda Local en general en esta última reforma no permite a los pequeños municipios grandes alternativas en la elección de un diseño concreto de las fórmulas para la obtención de sus recursos financieros, dado que los aspectos que quedan bajo la potestad decisoria de los municipios son, básicamente, el establecimiento de bonificaciones o la fijación de tipos de tarifas superiores a los mínimos fijados en la LRHL. Por ello, los mayores perjudicados serán los municipios de menor tamaño, en los cuales la reducción voluntaria de sus recursos puede suponer un perjuicio recaudatorio muy elevado, mientras que si se opta por la elevación de la carga fiscal mediante el cauce de la subida de los tipos impositivos pueden provocar la huida de los sujetos pasivos con mayores recursos hacia aquellos municipios que sí puedan ofrecer una fiscalidad más benévola.

2. Las principales novedades de la reforma. Enumeración.

El aspecto fundamentalmente abordado por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de Reforma de la Ley de Haciendas Locales, es una drástica reducción de su ámbito de aplicación, puesto que resultan radicalmente recortados los sujetos que deben tributar por este concepto.

Así, de una parte, se reduce el número de sujetos pasivos que deben hacer frente al pago del impuesto, y ello a pesar de que la definición subjetiva del IAE no resulta alterada por la reforma. Al mismo tiempo, se declaran exentos a todos los sujetos pasivos que inician su actividad durante los dos primeros períodos impositivos.

Debe señalarse asimismo, que también se producen cambios respecto a las bonificaciones, y, en particular, se mantienen, aunque ahora con rango legal, las bonificaciones vinculadas al

⁴ Especialmente críticos se muestran CHECA GONZÁLEZ, C.; y MERINO JARA, I.: *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en materia tributaria*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2003, pág. 110-123.

⁵ Vid. POVEDA BLANCO, F.: "La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas. Una revisión crítica", *TL* n° 25/2003, pág. 15-17; ANIBARRO PÉREZ, S.: "La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas", *TL* n° 26/2003, pág. 97-99.

inicio de actividad. Al lado de éstas, se crean nuevas bonificaciones, vinculadas a fines extrafiscales, como pueden ser las de índole medioambiental.

En cuanto a la cuantificación del impuesto, se producen algunas modificaciones, si bien no alteran sustancialmente la configuración tradicional del mismo, en cuanto carente de base imponible pero sustentado en la aplicación de diversos elementos tributarios en la determinación de la tarifa y de ciertos coeficientes en la configuración de la cuota tributaria. Desde esta perspectiva, es de destacar la supresión del elemento tributario número de obreros, tradicionalmente objeto de críticas⁶.

De otra parte, debe señalarse la introducción de un nuevo coeficiente de ponderación, de aplicación obligatoria, que atiende a la cifra neta de negocios declarada por el sujeto pasivo. A ello se une la desaparición del coeficiente de población o coeficiente corrector, que se inserta en la línea introducida por esta reforma en todos los impuestos de ámbito local. Nos encontramos ahora con un nuevo coeficiente de situación, que viene a refundir el papel de los anteriores coeficiente corrector e índice de situación.

Finalmente, pueden indicarse novedades de menor calado, como puede ser la creación de determinadas obligaciones formales para los sujetos pasivos obligados al pago del impuesto, o en otro ámbito, la introducción de un nuevo epígrafe para los operadores de teléfono móvil.

3. Las nuevas exenciones: alteración de la configuración subjetiva del impuesto.

Si leemos el art. 84 LRHL, vemos que no se ha modificado en absoluto la definición subjetiva del impuesto. Así, sigue diciendo este precepto que «Son sujetos pasivos del impuesto a título de contribuyentes las personas físicas y jurídicas así como las entidades sin personalidad jurídica que realicen cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible del impuesto».

Ahora bien, en su nueva redacción, el art. 83 LRHL establece una serie de nuevas exenciones a favor de determinados sujetos pasivos. Si bien es cierto que se conservan las exenciones subjetivas tradicionalmente presentes en este impuesto, también lo es que

⁶ La desaparición de este elemento debe ser valorada positivamente, puesto que era común el rechazo al recurso a un criterio que se venía considerando como un aspecto desincentivador de la creación de empleo. En todo caso debe señalarse que el número de obreros no se tenía en cuenta en todos los supuestos, sino sólo en las cuatro primeras divisiones —actividades industriales— de la sección primera. Al mismo tiempo, podemos calificar esta modificación como una reforma incompleta, en la medida en que en la práctica esta supresión supone una importante pérdida recaudatoria, puesto que las Tarifas del IAE permanecen casi inalteradas. De esta manera, en los casos en que se venía aplicando el elemento número de obreros, la cuota recaudada dependerá exclusivamente de otro elemento tributario como es la potencia instalada, lo que no deja de alejar cada vez más al impuesto del principio de capacidad económica, así como da lugar a la clara vulneración del principio de neutralidad impositiva respecto a aquellas empresas que usan más tecnología o de actividades muy mecanizadas, frente a otras empresas que no dependen tanto del consumo de energía, sin que ello sea manifestación de obtención de unos rendimientos menores. De otra parte, para los grupos 069, «Otras actividades ganaderas», y 912, «Servicios relacionados con la pesca y acuicultura», se señala una cuota fija. Sobre este tema, vid. POVEDA BLANCO, F.: «La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas. Una revisión crítica», op. cit., pág. 30.

este aspecto es el más intensamente objeto de modificación por la Ley 51/2002. Tanto es así, que nos lleva a plantearnos si no habría sido conveniente reformar la definición subjetiva del impuesto, en lugar de introducir la técnica de exención. A estas nuevas exenciones nos referiremos a continuación para analizar como han quedado plasmadas positivamente.

3.1. Exención por inicio de actividad.

Esta primera novedad aparece la prevista en la letra b) del art. 83 LRHL, conforme a la cual estarán exentos del impuesto «los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad, durante el los dos primeros períodos impositivos de este impuesto en que se desarrolle la misma. A estos efectos, no se considerará que se ha producido el inicio del ejercicio de una actividad cuando la misma se haya desarrollado anteriormente bajo otra titularidad, circunstancia que se entenderá que concurre, entre otros supuestos, en los casos de fusión, escisión o aportación de rama de actividad». Debe señalarse que se ha ampliado en la tramitación parlamentaria del proyecto de ley el plazo de un año inicialmente previsto hasta los dos ejercicios ahora señalados.

Con este precepto, se ha introducido con carácter general una exención que gozaba de tradición legislativa bajo la forma de bonificación, pero cuya aplicabilidad quedaba en el supuesto de inicio de actividades empresariales a expensas de cada Corporación Local, que podían decidir establecerla o no.

Se puede entender que la finalidad de esta exención es fomentar las nuevas actividades, tanto empresariales, profesionales o artísticas⁷, ya que se pretende que no se deba pagar el IAE en el momento de iniciar la actividad, de forma que este impuesto no sea un elemento desincentivador de esta decisión. Pero, de otra parte, si ponemos esta exención en relación con la establecida en el párrafo siguiente a favor de los sujetos pasivos que tengan la consideración de personas físicas, nos encontramos que sólo los sujetos pasivos que no tengan esta condición deberán solicitar esta exención por inicio de actividad. Por ello, si hacemos una lectura conjunta de estas dos exenciones con la introducción de un límite de la cifra neta de negocios de 1.000.000 de euros para que tenga lugar la obligación de hacer frente al pago de este impuesto, debemos entender, con CHECA GONZÁLEZ y MERINO JARA, que el IAE no va a operar en la práctica como condicionante en modo alguno respecto a la decisión de iniciar una actividad sujeta a este impuesto⁸, porque, como señalan estos autores, no es probable alcanzar tales cifras de negocio en el primer año de ejercicio, mientras que el sujeto pasivo que espera obtenerlas no tendrá «inconveniente» alguno en afrontar el pago del IAE.

⁷ Podemos ver como POVEDA BLANCO, entiende que esta exención sólo es aplicable al inicio de las actividades empresariales, ya que en su opinión las actividades profesionales y artísticas han quedado exentas en su totalidad. En "La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas. Una revisión crítica", op. cit., pág. 18.

⁸ En La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en materia tributaria, op. cit., pág. 127.

Además, tal y como se prevé en el apartado 4 de este mismo precepto, se conserva el carácter rogado de la exención por inicio de actividad, previsión cuyo único sentido debe atribuirse a la función censal del impuesto.

Conviene reseñar, siguiendo a POVEDA BLANCO, los posibles problemas que pueden derivarse en la aplicación de esta exención rogada. En su opinión, esta exención se vincula a la duración del primer período impositivo en que se devenga el impuesto, de forma tal que teniendo en cuenta que el primer año la cuota es prorrateable por trimestres, se corre el riesgo de incurrir en importantes desigualdades entre los contribuyentes que inicien la actividad durante el primer trimestre del año respecto a aquellos que lo inicie en los trimestres siguientes, ya que durante el mismo año natural el importe del beneficio fiscal va decreciendo⁹. Nos sumamos lógicamente a esta crítica; este autor prevé que puedan producirse actuaciones fraudulentas por parte de los contribuyentes, que optarán por practicar el alta en el IAE con fecha postergada al inicio del ejercicio siguiente, para producir la neutralidad de aplicación idéntica a todos los contribuyentes. En nuestra opinión, sería posible establecer una sencilla alternativa legislativa, vinculando esta exención a años naturales, con lo que se produciría un verdadero efecto igualitario. No creemos que se complique en exceso la gestión del impuesto, ya que el prorrateo por trimestres venía utilizándose de forma general en el momento de producirse el alta en el IAE. Y, en el supuesto que nos ocupa, la Administración dispondrá de dos años para liquidar adecuadamente los trimestres que resulten procedentes en cada caso. De hecho, no se ha modificado el art. 90.2 LRHL, que recoge esta posibilidad de prorrateo trimestral en el momento de la declaración del alta¹⁰ y, sin embargo, si la única interpretación que debe darse al precepto es la de atender a los períodos impositivos —esto es, la interpretación literal— este supuesto de liquidación trimestral no se producirá casi nunca¹¹, de forma que en el tercer período impositivo se tributaría por la cuota anual correspondiente. Una interpretación sistemática de la LRHL permite salvar esta desigualdad que, como apunta el propio POVEDA BLANCO, debe entenderse fruto de un error técnico y no de ningún objetivo social, económico o político¹².

Finalmente, debe hacerse mención a la Disposición adicional octava de la Ley 51/2002, de acuerdo con la cual esta exención sólo será aplicable a los sujetos pasivos que inicien su actividad después del 1 de enero de 2003. Si se trata de sujetos pasivos que han iniciado

⁹ POVEDA BLANCO, F.: "La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas. Una revisión crítica", op. cit., pág. 18

¹⁰ Art. 90.2 LRHL: «El impuesto se devenga el primer día del período impositivo y las cuotas serán irreducibles, salvo cuando, en los supuestos de declaración de alta, el día del comienzo de la actividad no coincida con el año natural, en cuyo supuesto las cuotas se calcularán proporcionalmente al número de trimestres naturales que restan para finalizar el año, incluido el del comienzo de la actividad».

¹¹ No creemos que pueda entenderse subsistente esta previsión de prorrateo trimestral en el momento en que comience el ejercicio de la actividad sobre la base de que la exención por inicio de actividad tiene carácter rogado para el sujeto pasivo, toda vez que su concesión es obligatoria para la Entidad Local tras esta solicitud, y la misma se hará efectiva en el momento del alta. Difícilmente los sujetos pasivos no cumplirán con este trámite de solicitud de la exención plena bianual en este impuesto, del que sin duda serán debidamente informados, tanto por las Entidades Locales como por las organizaciones que los representan.

¹² POVEDA BLANCO, F.: "La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas. Una revisión crítica", op. cit., pág. 18.

su actividad en el período impositivo de 2002, se prevé que el coeficiente de ponderación aplicable a los mismos – coeficiente al que nos referiremos posteriormente- será el de 1,29, esto es, el menor de los previstos en el art. 87 LRHL¹³.

3. 2. Las nuevas exenciones permanentes.

De acuerdo con la nueva redacción del apartado c) del art. 83 LRHL, resultarán exentos sin límite temporal alguno los siguientes sujetos pasivos:

«Las personas físicas.

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 33 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

En cuanto a los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, la exención sólo alcanzará a quienes operen en España mediante establecimiento permanente, siempre que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a un 1.000.000 de euros».

La mera lectura inicial de la propuesta del nuevo texto legal parece dejar bien claro que se ha dejado al margen de la tributación por este impuesto a todas las personas físicas, de tal manera que el IAE se convierte en un gravamen para las personas jurídicas o agrupaciones económicas, y ello como resultado de esta exención. Sin embargo, veremos como esta afirmación no puede hacerse de forma tan rotunda, puesto que algunos autores como ANÍBARRO PÉREZ, han interpretado que esta exención sólo afecta a las personas físicas que sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) que actúen a través de establecimiento permanente y obtengan un importe neto de su cifra de negocios inferior a un millón de euros. Ello lleva a esta autora a afirmar, con buen criterio, que «en aras a una mayor seguridad jurídica, habría sido deseable una redacción más clara del precepto que no dejara lugar a dudas, y en la que de forma expresa se indicase que la exención en el I.A.E. de las personas físicas, sin necesidad de cumplir ningún otro requisito adicional, se circunscribe a aquellas que sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas».¹⁴

En primer lugar, vamos a describir cuáles son los sujetos pasivos beneficiados por esta exención, tratando de delimitar su amplitud, y a continuación, señalaremos las obligaciones formales que se derivan de la nueva configuración subjetiva del IAE.

¹³ Señala ANÍBARRO PÉREZ, S., que esta previsión resulta lógica, en la medida en que «resulta imposible determinar el importe neto de su cifra de negocios, puesto que en el año en que la Ley toma como referencia para el cálculo de dicha magnitud el segundo año precedente al de devengo del I.A.E. estos sujetos aún no habrían comenzado a ejercer su actividad». En *«La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas»*, op. cit., pág. 92-93.

¹⁴ ANÍBARRO PÉREZ, S.: *«La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas»*, op. cit., pág. 88. Sin embargo, POVEDA BLANCO, F., sí entiende que esta exención alcanza a todas las personas físicas. En *«La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas. Una revisión crítica»*, op. cit., pág. 19.Y, aunque no precisan nada al respecto, también parecen entenderlo así Checa González y Merino Jara, por cuanto se refieren a la exención de «todas las personas físicas», sin matiz alguno. En *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en materia tributaria*, op. cit., pág. 128.

3.2.1. Ámbito subjetivo de las nuevas exenciones.

3.2.1.1. La exención a favor de las personas físicas.

Dos cuestiones se nos plantean de forma inmediata respecto a esta previsión; de una parte, cómo resultan afectados los principios constitucionales de la imposición por esta exención. De otra, qué ocurre con la tributación de las actividades profesionales en este impuesto, toda vez que sólo los sujetos pasivos personas físicas tributan por las tarifas correspondientes a actividades económicas de esta naturaleza. Sin olvidar que deberemos volver sobre el tema al hacer referencia al supuesto de los contribuyentes no residentes que tengan la condición de personas físicas, dado que, como ya hemos apuntado, surgen algunos problemas interpretativos si atendemos a la estricta dicción legal.

Como primer punto de análisis debemos referirnos, pues, a la introducción de esta exención, que, en nuestra opinión, debe tener su fundamento inexcusablemente en los principios materiales del tributo establecidos en el art. 31 CE, partiendo de que, como regla general, las exenciones tributarias han de responder al principio de capacidad económica, así como al principio de igualdad, o en su defecto, a fines extrafiscales constitucionalmente legítimos.

En el supuesto de la exención de los sujetos pasivos que tengan la consideración de personas físicas, estamos claramente ante una exención subjetiva, en las que, a pesar de haber sido realizado el presupuesto objetivo del impuesto concreto, no se procede al gravamen «porque la hipótesis la ha realizado una persona, que el legislador, por razones político-sociales, estima que no debe sufrir las consecuencias que se derivan de la realización del presupuesto de hecho»¹⁵. Ello provoca una dificultad añadida: evitar que esta exención suponga una vulneración del principio de generalidad, es decir, evitar que se creen situaciones de privilegio a favor de determinados sujetos pasivos. Por tanto, debemos observar si es posible afirmar la existencia de motivos, bien desde la perspectiva de los principios constitucionales tributarios, bien por la presencia de razones político-sociales, que justifiquen la introducción de esta exención subjetiva¹⁶.

En nuestra opinión, no cabe aludir a argumentos de capacidad económica como fundamento de esta exención, en cuanto no cabe inferir de forma directa que los sujetos personas físicas demuestren una menor capacidad económica cuando realizan una activi-

¹⁵ CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.; MARTÍN DELGADO, J. M^o.: *Ordenamiento tributario español*, Civitas, Madrid, pág. 308.

¹⁶ Señala VELARDE ARAMAYO que «las normas de exención son normas ordinarias que introducen criterios nuevos, ya sean de capacidad contributiva, de técnica tributaria o de extrafiscalidad en mérito a los cuales se especifican las consecuencias de un hecho imponible previamente definido. No constituyen una excepción, un hecho impeditivo o una restricción, porque su eficacia obedece a los mismos principios que inspiran el tributo, y bajo ningún punto de vista se las pueden considerar como una contradicción interna del Sistema Tributario, muy al contrario, permiten que este último plasme criterios de igualdad y solidaridad más profundos». En *Beneficios y minoraciones en Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 28

dad empresarial o profesional que la de las personas jurídicas cuando desarrollan esa misma actividad económica. Por tanto, han de ser otros los motivos que sirvan de base a la introducción de esta norma. Así las cosas, debemos partir de la admisibilidad del uso de los tributos con fines extrafiscales, como ha reconocido el TC en numerosas ocasiones¹⁷. Lógicamente, frente a este cauce se han establecido ciertos límites que no pueden superados sin que resulte vulnerado el principio de capacidad económica, ya que aun partiendo de que el deber de contribuir va más allá de la mera obtención de ingresos, sus finalidades atienden a criterios de justicia que, contenidos en los principios constitucionales, actúan como fronteras infranqueables.

Si acudimos a la Exposición de Motivos de la Ley, se afirma que las modificaciones introducidas en el IAE se hallan «encaminadas básicamente a eximir del pago de dicho tributo a la mayor parte de los pequeños y medianos negocios, compatibilizando dicha medida con el objetivo de que el impuesto pase a tomar en consideración, para aquéllos que continúen sujetos al pago del mismo, las concretas circunstancias económicas del obligado al pago». Así, el legislador no ofrece, a nuestro parecer, ningún motivo por el que haya entendido oportuno establecer esta concreta exención. Y no sólo no exterioriza las razones que fundamentan esta medida, sino que además, procede a identificar inicialmente, erróneamente, a los pequeños y medianos negocios con aquéllos que son gestionados por personas físicas.

A nosotros se nos escapa el fin extrafiscal que puede perseguir el legislador eximiendo del pago del IAE a las personas físicas. Y ello porque debemos partir del principio de neutralidad en la imposición que recomienda la no discriminación tributaria en función de la forma, societaria o no, en la que se interviene en el mercado. A su vez, asumimos que puede ser legítimo establecer diferencias de tributación entre las personas físicas y las personas jurídicas, como se ha admitido por los tribunales en ocasiones¹⁸, y también sabemos que el gravamen de los rendimientos de las actividades económicas obtenidos por personas físicas es más intenso, como regla general, que el soportado por aquellos que son obtenidos por personas jurídicas¹⁹, lo que vendría a «justificar» que el legislador quisiera «aliviar» la carga tributaria a las personas físicas, respecto a las que, además, socialmente se admite que obtienen menores rendimientos que las personas jurídicas cuando compiten en el mercado empresarial²⁰. Si esta es la situación de partida, en la que parece relegarse al principio de neutralidad impositiva a un segundo plano, podemos añadir como argu-

¹⁷ Sin ánimo de exhaustividad, vid. SSTC 194/2000, de 19 de julio (RTC 2000, 194); 46/2000, de 17 de febrero (RTC 2000, 46); 214/1994, de 14 de julio (1994, 214); 186/1993, de 7 de junio (RTC 1993, 186); 76/1990, de 26 de abril (RTC 1990, 76); 197/1992, de 19 de noviembre (RTC 1992, 197), o 371/1983, de 26 de marzo (RTC 1983, 37).

¹⁸ Vid. STS de 28 de enero de 1999.

¹⁹ Puesto que en el IRPF serán gravadas en función del tipo marginal correspondiente, de carácter progresivo, mientras que en el IS se señala un tipo de gravamen general del 35% -del 30% de un primer tramo que comprende hasta 90.151,98 euros para las empresas de reducida dimensión-. Dato al que debe añadirse, además, que las personas jurídicas gozan de una limitación en cuanto a su responsabilidad patrimonial, que se entiende conlleva un aumento de su capacidad económica.

²⁰ Así se señala en el Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales de 3 de julio de 2002.

mento a mayores que las Recomendaciones adoptadas por la Comisión Europea se dirigen en dirección a la protección de las pequeñas y medianas empresas, con independencia de su forma jurídica. En efecto, tanto la Recomendación 94/390/CE, de 31 de julio de 1995, como la 94/1069/CE, de 31 de diciembre de 1996, pretenden un tratamiento fiscal favorable de la PYME, sin tomar en cuenta su forma jurídica, que en el caso del IAE es ignorada claramente, diferenciando entre las personas físicas y aquellos que realicen actividades económicas de forma agrupada²¹.

Así las cosas, esta realidad no es fundamento alguno para entender adecuada la introducción de esta exención en el gravamen en el IAE, puesto que el principio de igualdad –y la capacidad económica es una forma de hacer efectiva la igualdad²²– exige que exista una justificación objetiva y razonable de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados para que sea admisible el trato desigual de situaciones iguales, siempre que dicha medida pueda calificarse como proporcionada atendiendo al fin perseguido y los medios empleados para lograrlo²³. Tratamiento que, como acabamos de señalar, tampoco encuentra amparo en el ámbito de la Unión Europea, cuyas Recomendaciones reclaman un camino totalmente diverso. Por ello, nuestra valoración no puede sino ser claramente negativa. Señalamos con quienes ya han estudiado la nueva regulación legal o bien el proyecto de ley, que habría sido más conveniente introducir una exención conjunta para todos los sujetos pasivos del impuesto en la línea de la introducida para los restantes sujetos, esto es, vinculada al nivel de ingresos de los empresarios y profesionales²⁴.

Nos queda por hacer una mención a las consecuencias de la reforma sobre la tributación de los profesionales en el IAE, así como la tributación de las entidades sin personalidad jurídica previstas en el art. 33 LGT y que el art. 84 LRHL configura como sujetos pasivos. Aunque no se recoja mención alguna en el articulado de la LRHL, encontramos el criterio distintivo en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de diciembre, por el que se aprueban las tarifas y la Instrucción del IAE, cuya regla 3ª.3, conforme a la cual «tiene la consideración de actividades profesionales las clasificadas en la Sección 2ª de las Tarifas, siempre que se ejerzan por personas físicas. Cuando una persona jurídica o una Entidad de las previstas en el artículo 33 de la Ley General Tributaria, ejerza una actividad clasificada en la Sección 2ª de las Tarifas, deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la Sección 1ª de aquéllas».

²¹ De hecho, la primera de las Resoluciones citadas incide en la necesidad de permitir a las pequeñas y medianas empresas optar por tributar en IRPF o IS sin que ello suponga ninguna «penalización fiscal». Sobre este tema vid. YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: "Medidas fiscales para el desarrollo económico (Beneficios fiscales para el fomento de las PYME)", *Medidas fiscales para el desarrollo económico*, XXI Jornadas Latino-americanas de Derecho Tributario, Vol. I, Parte I, pág. 386 y ss.

²² Entre otras, STC 55/1998, de 16 de marzo.

²³ STC 76/1990, de 26 de abril, en su Fundamento Jurídico Noveno.

²⁴ En este sentido, POVEDA BLANCO, F.: "La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas. Una revisión crítica", op. cit., pág. 19; ANÍBARRO PÉREZ, S.: "La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas", op. cit., pág. 90.

De este precepto se deriva inicialmente que, a efectos del IAE, sólo las personas físicas pueden realizar actividades calificadas formalmente como profesionales, puesto que cuando las actividades que tengan dicha consideración en las tarifas del IAE se realicen por personas jurídicas o entes sin personalidad jurídica del art. 33 LGT, deberán tributar por una actividad empresarial análoga. Esta norma ha dado lugar a interpretaciones diversas. Así, a juicio de PAGES I GALTÉS no puede tener lugar la alteración de la naturaleza sustancial de la actividad, lo que no obsta a que formalmente se altere dicha naturaleza, mediante una ficción legal²⁵. Para RUBIO DE URQUÍA, no obstante, «lo que subyace tras esta norma es, en realidad una clara identificación de la esencia de «lo profesional» con la persona física, evitando, así, que auténticas actividades empresariales puedan adoptar la forma, al menos a efectos del impuesto, de actividades profesionales»²⁶. Y esta cuestión no deja de tener trascendencia, partiendo de las posibles consecuencias que pueda tener esta distinción en el ámbito de otros impuestos, particularmente en el IRPF, habida cuenta de que en la actual regulación del impuesto sobre la renta se ha unificado el concepto de actividades empresariales y actividades profesionales en una única categoría bajo la denominación de «actividades económicas», a pesar de que en algunos aspectos concretos se hace conserva un tratamiento diverso para ambos tipos de actividades²⁷, lo que obligará a acudir a impuestos como el IVA o el mismo IAE.

En cuanto a la posibilidad de que sustantivamente se entienda que resultan exentas de tributación todas las actividades calificadas como profesionales, aceptamos que no es admisible que un Real Decreto Legislativo pueda modificar la naturaleza de una actividad. A nuestro juicio, deberá atenderse preferentemente al objeto de las actuaciones llevadas a cabo por la persona jurídica o entidad sin personalidad jurídica, y no a la forma que adopte para realizar dichas actividades, habiéndose admitido en otras ocasiones conclusiones similares en el ámbito tributario²⁸.

Frente a este argumento, se ha puesto de manifiesto que el ejercicio agrupado de una profesión supone que esta actividad se realiza sobre la base de una estructura formalmente empresarial, en la que primará la ordenación de factores productivos sobre el

²⁵ PAGES I GALTÉS, J.: *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Diputació de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 108-110.

²⁶ RUBIO DE URQUÍA, J. I.: *El Impuesto sobre Actividades Económicas*, Abella, Madrid, 1991, pág. 390.

²⁷ Por ejemplo, el art. 83 LIRPF, en el que se hace referencia a los porcentajes de retención e ingreso a cuenta aplicables a los rendimientos de actividades profesionales.

²⁸ Brevemente, quisiéramos dejar constancia de opiniones doctrinales que asumen la viabilidad de la realización de actividades profesionales por sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, sin que se vea alterado el objeto de la actividad. Así, GONZÁLEZ CUELLAR-SERRANO entiende que todas las sociedades de profesionales serían civiles en cuanto a su objeto ex art. 1678 CC; ahora bien, tal y como el propio CC les faculta en su art. 1670, estas sociedades pueden adoptar forma mercantil, y siguiendo a esta autora, en este supuesto deben recibir el tratamiento tributario de las sociedades mercantiles, lo que supone, por ejemplo, la tributación de sus rentas por el Impuesto de Sociedades. En *La tributación de la renta obtenida por las sociedades profesionales*, Colex, Madrid, 1999, pág. 22 y 38. También LÓPEZ DÍAZ, admite esta dualidad objeto-forma, cuando afirma que las sociedades civiles con forma mercantil – que no sean sociedades anónimas, limitadas o de garantía recíproca – serán consideradas como sociedades civiles en el supuesto que desarrollen profesiones liberales. En *“Impuesto sobre Sociedades: sujetos pasivos, entidades exentas”*, Estudios sobre el Impuesto de Sociedades, Comares, Granada, 1998, pág. 49.

aspecto personal predominante en la actividad profesional. Esta preponderancia del «factor humano» se señala en la jurisprudencia comunitaria, al concluirse en la Sentencia Adam, que “las profesiones liberales a que se refiere el anexo F, apartado 2, de la Sexta Directiva son actividades que tienen un marcado carácter intelectual, que requieren una calificación de nivel alto y que están sometidas habitualmente a una reglamentación profesional precisa y estricta. En el ejercicio de tal actividad, el factor personal es especialmente importante, y dicho ejercicio presupone, de cualquier modo, una gran autonomía en el cumplimiento de los actos profesionales”²⁹. En esta sentencia se incide claramente en la trascendencia del aspecto personal para la existencia de una actividad profesional, posición mantenida de forma radical en la Contestación a Consulta de la DGCHT de 17 de noviembre de 2001, que señala que «son actividades profesionales, única y exclusivamente, las que se ejercen por personas físicas». Tal afirmación fue matizada en otras contestaciones a consultas del mismo centro directivo, admitiendo la distinción entre actividades de prestación de servicios profesionales realizadas de forma individual por los miembros de la entidad del art. 33 LGT y aquellas otras realizadas por sus integrantes para la entidad sin personalidad que ejerce la actividad directamente y por cuenta propia frente a los clientes³⁰.

Por todo ello, creemos que ha de reconocerse que esta reforma supone la supresión de la tributación por el ejercicio de actividades profesionales en el IAE, pero ello únicamente desde un punto de vista formal, si atendemos a que la Sección 2ª de las Tarifas del IAE no se aplicará en ningún caso a los efectos del pago del impuesto, al resultar exentas las personas físicas³¹, únicas que podrían ser gravadas por la Sección 2ª. Ahora bien, materialmente resulta discutible que las actividades profesionales dejen de estar sujetas al IAE, en cuanto sean realizadas por personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica, puesto que, como hemos señalado, no es posible aceptar que se vea modificada la naturaleza esencial de la actividad realizada porque se realice de forma colectiva. Esto es, las actividades profesionales siguen estando gravadas por el IAE, cuando sean realizadas por sujetos pasivos de este impuesto. Cuestión distinta es la relativa a determinar en qué supuestos el mero ejercicio de actividades profesionales hace surgir la obligación de pago del IAE; cuando dicho ejercicio sea llevado a cabo de forma agrupada, nacerá esta obligación sin lugar a duda alguna, si no se tiene derecho a ninguna exención. Y nacerá en virtud del ejercicio de una actividad profesional, con independencia de que para cuantificar dicha obligación deba acudir a la Sección 1ª, prevista, ab initio, para las actividades que tengan carácter empresarial.

Por tanto, a nuestro parecer, sigue siendo objeto de este impuesto el mero ejercicio de actividades profesionales, y ello con independencia de la valoración que nos pueda mere-

²⁹ STJCE de 11 de octubre de 2001, Asunto C-267/99.

³⁰ Vid, en este sentido, Contestaciones a Consultas de la DGT de 2 de octubre de 2002 (nº 1472-02) y de 8 de octubre de 2002 (nº 1517-02), entre otras.

³¹ Adelantamos que a nuestro parecer están exentas todas las personas físicas, residentes o no residentes en territorio nacional.

cer la subsistencia de la Sección 2ª de las Tarifas del IAE tras la reforma, dado que su utilidad va a ser claramente marginal. Pensamos que su aplicación va a quedar reducida a servir de criterio clasificatorio de las actividades económicas a efectos de otros impuestos, o con la finalidad de delimitar la aplicación de las bonificaciones por inicio de actividad ahora incorporadas al texto de la LRHL.

3. 2.1. 2. Las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica del art. 33 LGT.

En cuanto a la segunda exención introducida, supone que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles —en adelante, las personas jurídicas³²— y las entidades del art. 33 de la LGT, no deberán hacer frente al pago del impuesto en la medida en que no superen su importe neto de la cifra de negocio no supere el millón de euros en el ejercicio anterior. Esta exención ha sido calificada por la doctrina como mixta³³, en el sentido de que se combinan un criterio subjetivo con uno objetivo, cual es este importe de 1.000.000 de euros de la cifra neta de negocios³⁴.

En todo caso, debemos señalar la posible arbitrariedad en la elección de la cuantía de la cifra de negocios, puesto que no es posible identificarla con las previstas para los regímenes de determinación de la base imponible de estimación directa simplificada -600.000 euros anuales- ni de índices, signos o módulos —en general, 450.000 euros anuales—, ni tampoco es coincidente con el de «empresa de reducida dimensión», cifrado en 5.000.000 de euros³⁵. De hecho, una configuración de la exención en el IAE derivada de la cifra de negocios equivalente a la de «pequeña y mediana empresa» permitiría afirmar la clara presencia de un fin extrafiscal en la misma, con la introducción de un «gasto fiscal» dado que la protección de la PYME se encuentra presente en diversas normas tributarias de fechas recientes³⁶.

Inicialmente, esta medida podría valorarse positivamente, puesto que el reproche más importante de ausencia de respeto al principio de capacidad económica que se hace en

³² Por comodidad en la exposición, haremos referencia a las personas jurídicas, a sabiendas de que no resulta técnicamente correcto, al no resultar incluidos todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, que serán todos aquellos que aparecen enumerados en el art. 7 de la LIS, junto con las sociedades civiles, que sí pueden adquirir personalidad jurídica pero que son expresamente excluidas de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades.

³³ POVEDA BLANCO, F.: "La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas. Una revisión crítica", op. cit., pág. 19. También ANÍBARRO PÉREZ, S.: "La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas", op. cit., pág. 90

³⁴ No creemos posible calificar esta cuantía como un mínimo exento, por cuanto no existe relación alguna entre la cifra señalada legalmente con la fórmula elegida para cuantificar el impuesto, de manera que, por decirlo de alguna manera, las «rentas» que superen dicho límite estuviesen sujetas a gravamen; lo mismo cabe decir respecto a su consideración como «umbral de tributación», que supondría que una vez rebasado habría una total obligación de pago del impuesto, sin tomar en cuenta la cuantía de 1.000.000 de euros. Debemos adelantar, no obstante, que la cifra de negocios es tenida en cuenta a efectos de la aplicación del nuevo coeficiente de ponderación.

³⁵ Vid. art. 122 de la LIS.

³⁶ Nos remitimos a los trabajos de YEBRA MARTÍL-ORTEGA, P., que ha analizado el tratamiento jurídico de la PYME tanto desde la perspectiva del derecho positivo como la valoración de la introducción de medidas de este tipo atendiendo al papel de la extrafiscalidad. Vid. "La fiscalidad sobre las pequeñas y medianas empresas-PYME" I y II, CT n° 81/1997 y 82-83/1997, pág. 291 y ss.; y "Medidas fiscales para el desarrollo económico (Beneficios fiscales para el fomento de las PYME)", op. cit., Vol. I, Parte I, pág. 346 y ss.

la actualidad al IAE es precisamente su absoluta separación de los auténticos rendimientos obtenidos por quienes resultan sujetos al mismo. Con este límite en cuanto al nacimiento de la obligación de pago del impuesto se garantizaría que no deban tributar sujetos pasivos que no obtienen rentas –o que incluso sufren pérdidas– por las actividades económicas que ejercen. Es decir, se daría cumplimiento a la exigencia de que se graven rentas reales y no ficticias, logrando mediante la exención paliar los anteriormente señalados efectos negativos de la definición del hecho imponible de este impuesto sobre el principio de capacidad económica.

Pero, en nuestra opinión, la presunta superación de este aspecto negativo en lo que se refiere al cumplimiento del principio de capacidad económica por el IAE no es suficiente para poder concluir su adecuación a dicho principio, como veremos en relación con la fórmula de determinación de esta cifra neta de negocios. Ya hemos señalado que con este límite fijado con relación a la cifra neta de negocios no se atiende a la cuantía de los rendimientos realmente obtenidos, y, además, dicha cifra neta de negocios se halla muy alejada en el tiempo respecto al período impositivo en que se tiene en cuenta en el IAE. Además, el hecho de que se aplique a todos los sujetos pasivos, sin discriminar el margen de beneficio que puede derivarse de los diversos tipos de actividades gravadas por el IAE, y desvinculándolo totalmente del valor patrimonial de la empresa, ha sido calificado por POVEDA BLANCO como una «nueva muestra de la tosquedad del impuesto y procura una actuación injusta»³⁷. De hecho, pensamos que el legislador es consciente de que sigue produciéndose este alejamiento de la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo, al introducir una nueva bonificación –de aplicación potestativa por los municipios– a favor de aquellos sujetos pasivos que incurran en pérdidas u obtengan escasos beneficios de sus actividades sujetas a gravamen por este impuesto.

Respecto a este sistema, se ha señalado en el Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la Reforma de la financiación de las Haciendas Locales que se trata de un sistema difícilmente contestable, en la medida que la cifra de negocios es un dato relevante a efectos tributarios, tanto para determinar el concepto de pequeña y mediana empresa, la aplicación de los distintos sistemas de determinación de la base imponible en IRPF e IVA, etc. Ahora bien, ya se ha adelantado en este Informe que plantea ciertos problemas en cuanto a su implantación. Así, además del evidente aumento de la complejidad en la gestión censal del impuesto, se plantea el problema de la falta de homogeneidad del criterio atendiendo a los diversos sectores económicos que han de tributar por el IAE. Además, al fijarse una cuantía exenta, se produce un error de salto que la Ley no ha tratado de corregir³⁸.

³⁷ POVEDA BLANCO, F.: "La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas. Una revisión crítica", op. cit., pág. 20.

³⁸ Hecho público el 3 de julio de 2002. Vid. Apartado 2.2.1.2.A, en la propuesta 8. "Sistema de exoneración en función del volumen de operaciones o de la cifra de negocios"

A lo que debe sumarse que todavía existen otros puntos de fricción en la configuración actual del IAE, que no desaparecen con esta medida, y, en particular, la inadecuada técnica de determinación de las cuotas tributarias así como la doble imposición que puede entenderse producida con el IRPF y con el IS, que, con la reforma seguiría estando presente respecto al IS, situaciones a las que tradicionalmente ha hecho referencia la doctrina³⁹. A ello debe añadirse la ya señalada discriminación que supone la introducción de esta exención para las personas jurídicas y las entidades del art. 33 de la LGT frente a la exención ilimitada prevista para las personas físicas.

Siguiendo con el análisis de la exención creada a favor de las personas jurídicas y las entidades del art. 33 LGT, así como para los no residentes con establecimiento permanente, en cuanto se hace depender de la cifra de negocios del ejercicio anterior, convierte en imprescindible señalar unas normas para poder juzgar la procedencia de su aplicación en cada caso concreto. Por ello, la misma ley de modificación de la LRHL fija unos criterios para determinar el importe de la cifra neta de negocio:

«A efectos de la aplicación de la exención prevista en esta letra, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

- 1.^a) El importe neto de la cifra de negocios se determinará de acuerdo con lo previsto en el artículo 191 del Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre.
- 2.^a) El importe neto de la cifra de negocios será el del año impositivo inmediato anterior. Si el período impositivo inmediato anterior hubiera tenido una duración inferior al año natural, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

Quando el período impositivo no coindica con el año natural, se atenderá a la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior a la fecha de devengo del Impuesto sobre Actividades Económicas.

- 3.^a) Para el cálculo del importe de la cifra de negocios del sujeto pasivo se tendrá en cuenta el conjunto de las actividades económicas ejercidas por el mismo.

No obstante, cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.

A los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá que los casos del artículo 42 del Código de Comercio son los recogidos en la sección 1.^a de Capítulo I de las

³⁹ Vid. GARCÍA LUIS, T.: "Impuesto sobre Actividades Económicas", *La reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 1991, pág. 453-457; CHECA GONZÁLEZ, C.: *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 181-182; POVEDA BLANCO, F.: "El Impuesto sobre Actividades Económicas. Razones para su inaplazable reforma", *op. cit.*, pág. 578-9; COLLADO YURRITA, M.A.: "Algunos aspectos en la configuración del Impuesto sobre Actividades Económicas y su futuro", *TL n° 8/2001*, pág. 17; GARCÍA-FRESNEDA GEA, F.: "El IAE y el principio de capacidad económica", *op. cit.*, pág. 82.

normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.

4.^a) En el supuesto de los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, se atenderá al importe neto de la cifra de negocios imputable al conjunto de los establecimientos permanentes situados en territorio español».

En cuanto a los mecanismos concretos para la determinación del importe de la cifra de negocios, poco hay que decir. El art. 191 TRLSA señala que el importe neto de la cifra de negocios «comprenderá los importes de la venta de productos y de la prestación de servicios correspondientes a las actividades ordinarias de la sociedad, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas, así como el Impuesto sobre el Valor Añadido y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios»⁴⁰. Se trata del mismo sistema establecido para determinar la procedencia de la aplicación del régimen de estimación directa simplificada o de la estimación objetiva, en los que se señala un límite en atención de la cifra de negocios de la actividad o actividades económicas de cada sujeto pasivo en el ejercicio inmediatamente anterior o se elevarán al año la cifra de negocios obtenida en un período de tiempo inferior. La única diferencia, lógicamente, será el carácter voluntario de la aplicación del régimen de estimación directa simplificada u objetiva en el IRPF. Situación que vendría, por otra parte, a justificar la exclusión del sistema de comunicaciones de la cifra neta de negocios que la LRHL recoge a favor de los contribuyentes por este impuesto —esto es, las entidades sin personalidad jurídica y las sociedades civiles— por cuanto la Administración tributaria ya dispondrá de los datos relativos a esta cifra.

Como valoración general de esta novedad legislativa, puede señalarse que aunque se califique este límite como una mejora de la presencia de la capacidad económica, tampoco responde a este principio, en la medida en que no tiene en cuenta para nada la «renta disponible»; es decir, sólo se tiene en cuenta el volumen de ingresos obtenidos, pero no así el «esfuerzo realizado» para obtenerlos⁴¹, que lógicamente será muy dispar en función del tipo de actividad económica que se lleve a cabo⁴².

Al mismo tiempo, también son criticables dos datos; el primero, que el importe neto de la cifra de negocios que se toma en cuenta para las sociedades civiles o entidades del art. 33 LGT sea el correspondiente al penúltimo año anterior al del devengo del impuesto, y para quienes tributan en IS o en IRNR, el del período impositivo cuyo plazo de declaración hubiese terminado en el año inmediatamente anterior. En nuestra opinión, es claro el ale-

⁴⁰ Respecto a este concepto debe hacerse mención a la Resolución del ICAC de 16 de mayo de 1991, en la que se establecen una serie de reglas en cuanto a sus componentes positivos y negativos.

⁴¹ Esto es, al tener en cuenta únicamente la cifra neta de negocios, se ignora la inversión del sujeto pasivo para poner en funcionamiento su actividad económica, así como los gastos soportados previamente, que no pueden ser considerados como uniformes para todo tipo de actividades.

⁴² Como señala POVEDA BLANCO, el margen de rentabilidad de los negocios será muy diferente según el tipo de actividad económica realizada. En «La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas. Una revisión crítica», op. cit., pág. 19-20.

jamiento de estos datos respecto al momento en que debe presentarse la declaración por el IAE, si pensamos que en el ejercicio en curso el sujeto pasivo puede encontrarse con importantes pérdidas, que no serán tenidas en cuenta a la hora de tributar en el IAE hasta un ejercicio o dos posteriores, en los que es posible que la empresa ya haya cesado en su actividad por esos malos resultados económicos.

3.2.1.3. Los sujetos pasivos no residentes.

Finalmente, debemos hacer referencia a la previsión relativa a los sujetos pasivos del IAE que tengan la condición de no residentes en territorio nacional, los cuales estarán obligados al pago de este impuesto siempre que superen el límite general de 1.000.000 de euros en su cifra de negocios, si bien se computará el resultado de todos los establecimientos permanentes situados en territorio español.

Nos preguntamos qué ha pretendido el legislador con la redacción del art. 83.1.c) LRHL, al disponer que respecto a los contribuyentes por el IRNR, «la exención sólo alcanzará a los que operen en España mediante establecimiento permanente, siempre que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros» toda vez que en este mismo precepto se señala inicialmente que están exentas «las personas físicas», sin otra precisión.

En este sentido, caben dos alternativas interpretativas. O bien incluir en el gravamen de no residentes por el IAE a las personas físicas⁴³, de forma que sólo estarían exentas de manera automática las personas físicas residentes en España, solución ésta que pondría de manifiesto un defecto en la redacción del primer apartado del art. 83.1.c) LRHL. O bien al contrario, cabría entender que el defecto de redacción se halla en este tercer apartado, de tal manera que la exención en función de este límite de la cifra neta de negocios sólo se aplicará a los no residentes que tengan la condición de personas jurídicas o de entidades sin personalidad jurídica del art. 33 LGT, y además operen mediante un establecimiento permanente.

En nuestra opinión, el análisis de la literalidad del precepto apunta bien claro que se está haciendo referencia a todos los contribuyentes no residentes, cualquiera que sea la forma jurídica que adopten para actuar en el territorio nacional. Lo cual no es óbice para afirmar, que, a nuestro parecer, es clara la contradicción en que se incurre en este apartado 1 letra c) del art. 83 LRHL, que hace aconsejable que se modifique el tenor de uno de los dos apartados que estamos analizando en este momento, de forma que se unifique el tratamiento en este impuesto para todas las personas físicas, sean residentes o no sean residentes en territorio nacional.

⁴³ De la redacción del art. 5 de la LIRNR se desprende claramente que son contribuyentes por este impuesto tanto personas físicas y entidades no residentes en territorio español, salvo que sean contribuyentes por el IRPF, que obtengan rentas tanto si operan a través de un establecimiento permanente como si las obtienen sin concurso del mismo, tal y como dispone el art. 12 LIRNR.

Y ello porque, al menos teóricamente, creemos posible afirmar que todas las personas físicas están exentas del pago del IAE, sin necesidad de cumplir ningún otro requisito. Entendemos que el primer inciso del art. 83.1.c) LRHL, al no realizar precisión alguna, está haciendo mención a todas las personas físicas. De esta manera, la imprecisión técnica habría que buscarla en el apartado tercero, cuando se refiere a los contribuyentes por el IRNR en general, sin precisar que su ámbito de aplicación se limita —en terminología de la propia LIRNR— a las entidades no residentes, estén o no estén dotadas de personalidad jurídica.

Y decimos que al menos teóricamente podríamos admitir esta posibilidad. Porque al amparo de la jurisprudencia comunitaria cabe afirmar lo inoportuno que resulta la exclusión de las personas físicas no residentes en cuanto a su exención automática del IAE, puesto que se está produciendo un claro trato discriminatorio entre ciudadanos residentes y no residentes en territorio nacional, que podría considerarse contrario a los principios de libre circulación de personas y libertad de establecimiento y de prestación de servicios que se establece en los art. 43 y siguientes del Tratado de la Unión Europea⁴⁴. Por ello pensamos que debe establecerse la exención de todas las personas físicas, con independencia del lugar en que residan, o, como mal menor, al menos respecto a quienes tengan la condición de residentes en estados miembros de la Unión Europea.

Bien al contrario de lo expuesto, podría entenderse que las directrices comunitarias sí han sido tenidas en cuenta en el caso de las entidades no residentes que actúan en España mediante establecimiento permanente. A juicio de ANÍBARRO PÉREZ, la equiparación de los sujetos pasivos no residentes que operan en España mediante establecimiento permanente a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades a la hora de determinar su exención en el IAE tendría su origen en «imperativos de la Unión Europea», sobre la base de que la jurisprudencia comunitaria viene afirmando la obligación de establecer la misma tributación para los establecimientos permanentes que para las sociedades residentes respecto de situaciones o relaciones comparables⁴⁵. Pero esta afirmación sólo es trasladable a los establecimientos permanentes respecto a las «sociedades residentes», como recoge la propia autora. No creemos que en ningún caso sea trasladable a los establecimientos per-

⁴⁴ En este sentido, puede afirmarse de una línea consolidada en la jurisprudencia del TJCE, en virtud de la cual las disposiciones del Tratado de la UE se oponen a las medidas que supongan que los nacionales comunitarios se encuentren en una situación desfavorable en los supuestos en que quisieran ejercer una actividad económica en el territorio de otro estado miembro, con una línea interpretativa de tales medidas bastante amplia, también en el ámbito tributario. Entre otras, cabe hacer referencia a las clásicas sentencias Schumacker, de 14 de febrero de 1995, Asunto C- 279/93 o Asscher, de 27 de junio de 1996, Asunto C-107/94, o a algunas más recientes como las sentencias esposos Gilly, de 12 de mayo de 1998, Asunto C- 336/96, o Saint-Gobain, de 21 de septiembre de 1999, Asunto C-307/99; Sehrer, de 15 de junio de 2000, Asunto C-302/98; X y Riksskatteverket, de 21 de noviembre de 2002, Asunto C-436/00; De Groot, de 12 de diciembre de 2002, Asunto C-385/00 o Lankhorst-Hohorst GmbH, de 12 de diciembre de 2002, Asunto C-324/00, sentencia esta última donde se recoge abundante jurisprudencia comunitaria anterior en la que el TJCE afirma que sólo la necesidad de garantizar la coherencia de un régimen tributario puede justificar la restricción de la libre circulación de personas. ¿Cuál es la ventaja ofrecida en el Impuesto sobre Actividades Económicas a los sujetos pasivos no residentes personas físicas? Vid., asimismo, Villar Ezcurra, M.: "Aportaciones de la jurisprudencia comunitaria en materia fiscal a la práctica jurídica", Unión Europea Aranzadi, nº 6/2002, en especial pág. 12 y ss.

⁴⁵ Vid. ANÍBARRO PÉREZ, S.: "La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas", op. cit., pág. 89, nota 4.

manentes dependientes de personas físicas, y, si así lo fuera, lo que exigiría el derecho comunitario sería precisamente que las personas físicas no residentes estuviesen exentas de tributación en las mismas condiciones que las personas físicas residentes, esto es, sin necesidad de cumplir requisito objetivo alguno.

Aún es posible hacernos una pregunta más en torno a la extensión que debe darse a este tercer apartado relativo a los contribuyentes no residentes. Nuevamente, partiendo del tenor literal del precepto, la exención será aplicable a quien no supere 1.000.000 de euros de cifra neta de negocios pero siempre que actúe en España a través de un establecimiento permanente⁴⁶. Pero debemos tener en cuenta dos factores.

De una parte, por lo que se refiere a la descripción de contribuyente a efectos del IRNR, sabemos que dicha condición de contribuyente se deriva tanto para quien opera en España mediante establecimiento permanente, como para quienes lo hacen sin establecimiento permanente, obteniendo rentas derivadas de actividades económicas, tal y como se desprende de la lectura del art. 12 a) y b) de la LIRNR. La determinación de la presencia de un establecimiento permanente puede plantear mayores problemas en el caso de actividades profesionales que no requieren de local para su actividad, y, en este sentido cabe hacer referencia a la propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa al reconocimiento de cualificaciones profesionales, adoptada en fecha de 7 de marzo de 2002 (DOCE de 7 de julio de 2002), cuyo art. 5.2 establece que «cuando el prestador se desplace al Estado miembro de acogida, se presumirá que constituye una prestación de servicio el ejercicio de una actividad profesional durante un período máximo de dieciséis semanas anuales en un Estado miembro por un profesional establecido en otro Estado miembro. La presunción del párrafo primero no será obstáculo para que se realice una consideración individual en cada caso, en concreto según la duración de la prestación, su frecuencia, su periodicidad y su continuidad», correspondiendo, en su caso, al juez competente determinar a que partir de qué momento la situación debe ser asimilada a un establecimiento, aplicando el régimen jurídico correspondiente⁴⁷ —en nuestro caso, el tributario—.

De otra, en lo que respecta al mismo IAE, ha de tenerse en cuenta que el hecho imponible del mismo consiste en el mero ejercicio de una actividad empresarial, profesional o artística en territorio nacional, con o sin concurso de local. Por tanto, los contribuyentes por IRNR que actúan sin establecimiento permanente también realizan el hecho imponible del IAE por el ejercicio de tales actividades en territorio nacional, lo que los convierte, sin duda alguna, en sujetos pasivos de éste. Eso sí, la aplicación de esta regla al IAE supone que estos sujetos pasivos no estarían tributando en función del mero ejercicio de una

⁴⁶ Para saber cuando nos encontramos ante un establecimiento permanente, debemos acudir al art. 12.1.a) LIRNR o bien al art. 5 del Modelo de Convenio de doble imposición sobre la renta y patrimonio de la OCDE.

⁴⁷ En este sentido vid. Conclusiones del Abogado General de 3 de abril de 2003, Schnitzer, Asunto C-215/01. Los requisitos para el ejercicio de una profesión en otro estado miembro ha dado lugar a múltiples pronunciamientos del TJCE.

actividad económica, sino en virtud de la realización efectiva de una actividad económica en territorio español.

Por tanto, tomando en cuenta estos dos datos en el momento de realizar el examen de esta concreta exención, no se puede concluir otra cosa que afirmar que los contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente no disfrutarán de exención, salvo en el supuesto de que se trate de una persona física, quedando al margen del ámbito del apartado tercero del art. 83.1c) LRHL.

Cómo va a configurarse el sistema de tributación de los mismos en el IAE puede irse deduciendo de elementos aislados que se encuentran en normas diversas, y de muy distinto diverso rango⁴⁸. Así, en cuanto a la vinculación del contribuyente no residentes que no tiene ningún establecimiento permanente en España con un determinado territorio, será necesario acudir a los puntos de conexión generales. Las normas aplicables conforme a la LRHL nos remiten, a falta de previsiones más concretas, a la normativa sobre el domicilio de los sujetos pasivos no residentes sin establecimiento permanente, y, por tanto, a considerar que el punto de conexión el domicilio fiscal del representante, o, en su defecto el del responsable solidario⁴⁹. De otra parte, en la Orden del Ministro de Hacienda 85/2003, de 23 de enero, en la que se determinan los supuestos en los que los sujetos pasivos del IAE deben presentar una comunicación con el importe neto de su cifra de negocios, y se aprueba un modelo para presentar dicha comunicación, se dispone expresamente en el apartado Primero número 5 que «los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no operen en España mediante establecimiento permanente quedan exonerados de presentar una comunicación relativa al importe neto de su cifra de negocios». Finalmente, resulta interesante la propuesta de ANÍBARRO PÉREZ, autora que sostiene que el último tramo de la tabla que fija el coeficiente de ponderación, que aparece bajo la denominación «Sin cifra de negocios» está previsto para los contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente. Ignoramos los argumentos que le permiten llegar a esta conclusión, pero sin duda completa perfectamente el sistema de tributación de estos concretos sujetos pasivos. Así, tributarán en el domicilio de su representante o del responsable solidario, conforme a la correspondiente cuota de tarifa modificada por un coeficiente de ponderación del 1,31, sin que en ningún caso le sea aplicable el coeficiente de situación, al no existir vinculación a local alguno.

Asimismo consideramos de interés señalar que se toma la cifra de negocio conjunta de todos los establecimientos permanentes en España, teniendo en cuenta la LRHL que es posible operar a través de diversos establecimientos permanentes (art. 16 LIRNR), pre-

⁴⁸ La regla general en nuestro ordenamiento es que los contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente—con excepción de imputaciones de rentas de inmuebles urbanos o de rentas presuntas—van a tributar de forma separada por cada devengo de renta sometida a gravamen, bajo la técnica del withholding tax o retención en la fuente con carácter definitivo.

⁴⁹ Vid. art. 10.1.c) LIRNR. El resultado de esta posibilidad, a la luz de la normativa anterior, es calificado como sorprendente por PAGES I GALTÉS, autor que tras el análisis detenido de la misma concluye que esconde una verdadera economía de opción, en virtud de la cual el no residente sin local que realice actividades profesionales o artísticas en territorio nacional puede elegir el municipio en que tributará por el IAE. Vid. *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, op. cit., pág. 156-161.

viéndose su tributación separada en los supuestos en que las actividades estén claramente diferenciadas y su gestión se realice de forma separada, debiendo, además, estar dotados de un NIF propio cada uno de dichos establecimientos. Ello, en principio, parece contraponerse a esta suma de todas las cifras de negocios de los distintos establecimientos permanentes para determinar la aplicación de la exención. Sin embargo, nada hay que objetar a esta previsión, que opera también en el ámbito de los residentes, ya que se señala expresamente que «para el cálculo del importe de la cifra de negocios del sujeto pasivo, se tendrá en cuenta el conjunto de las actividades económicas ejercidas por el mismo» (art. 83.I.c) 3ª LRHL).

3.2.1.4. Las exenciones establecidas en la Ley 49/2003, de 23 de diciembre.

La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, señala en su art. 15.2 que las entidades no lucrativas⁵⁰ están exentas del pago del IAE con relación a las explotaciones económicas a las que se refiere el art. 7º⁵¹, si bien estas entidades deben presentar declaración de alta en el censo de este impuesto y baja en el caso de cese de actividad. Asimismo, en el art. 15.4 de esta ley se recoge que el disfrute de esta exención se condiciona a que se comunique al ayuntamiento la opción de tributación por este régimen especial, si bien se halla pendiente de desarrollo reglamentario la forma en que deberá realizarse tal comunicación.

3.2.2. Cuestiones de aplicación de las nuevas exenciones.

La introducción de estas modificaciones en el ámbito de los sujetos pasivos del IAE viene, en nuestra opinión, a complicar en buena medida, la normativa relativa a las obligaciones formales a las que debe darse cumplimiento. En concreto, debe tenerse en cuenta que vamos a encontrarnos con que los sujetos pasivos obligados a hacer frente al pago del impuesto tendrán que presentar en los primeros tres años de actividad hasta cuatro comunicaciones distintas a la Administración competente, y ello en diversos momentos temporales.

⁵⁰ Conforme a los requisitos establecidos en el art. 3 de esta Ley, serán entidades sin fines lucrativos las fundaciones, las asociaciones declaradas de utilidad pública, las organizaciones no gubernamentales de desarrollo previstas en la Ley 23/1998, de 7 de julio de Cooperación internacional para el desarrollo, siempre que tengan alguna de las dos formas señaladas; las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones; las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integrados en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español; y las federaciones y asociaciones de las entidades sin fin de lucro anteriormente mencionadas.

⁵¹ Según este artículo, resultan comprendidas las actividades de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social e inclusión social, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de aquellas, como servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte; prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, incluyendo las actividades que sean auxiliares o complementarias, como entrega de medicamentos o servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte; de investigación científica y desarrollo tecnológico; de los bienes declarados de interés cultural, así como museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación; organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses; de parques y otros espacios protegidos; de determinadas actividades de enseñanza y formación profesional; organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios; de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual o multimedia; de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen deporte o educación física; actividades complementarias o auxiliares, cuando no excedan del 20% del importe neto de la cifra de negocios; y aquellas otras que puedan ser calificadas como de escasa relevancia, cuando no superen en conjunto los 20.000 euros.

Veamos como se perfila el sistema de obligaciones formales tras la reforma de la LRHL:

En primer lugar, nos encontramos con un grupo de sujetos que además de su exención respecto al pago del impuesto, se hallan exentos de presentar el alta en la matrícula del IAE. Se trata de los siguientes sujetos pasivos:

- a) Estado, Comunidades Autónomas, Entidades Locales, así como organismos autónomos del estado y entidades de derecho público análogas de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.
- b) Entidades gestoras de la Seguridad Social y mutualidades de previsión social.
- c) Cruz Roja Española .
- d) Sujetos exentos en virtud de tratados o convenios internacionales.

En segundo lugar, podemos hacer referencia a los sujetos exentos en virtud de la letra c) del art. 83 LRHL, esto es, las personas físicas y los restantes sujetos pasivos cuya cifra de negocios no alcance la cuantía de 1.000.000 de euros en el ejercicio impositivo anterior.

Pues bien, en la actualidad, estos sujetos pasivos están obligados a darse de alta en el censo de empresarios y profesionales, conforme al Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, además de gestionar el alta en la Matrícula del IAE, en el momento en que tenga lugar el inicio de su actividad⁵². Asimismo, y para poder disfrutar de la exención por inicio de actividad durante los dos primeros períodos impositivos, deberán presentar una solicitud, puesto que esta exención, como ya hemos señalado, tiene carácter rogado. Seguidamente, y, en el caso de estar legitimados para disfrutar de la misma, deberán haber solicitado antes de que transcurra el segundo año de ejercicio de actividad, la aplicación de la bonificación por inicio de actividad, a la que haremos referencia posteriormente.

Con relación a estas obligaciones formales, debe hacerse mención a que se está tramitando actualmente un proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el reglamento por el que se regulan determinados censos tributarios, a través del cual se modifica, entre otros, el Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas. En atención, precisamente, a la nueva regulación del IAE, mediante esta reforma se da nueva redacción, entre otros, a los art. 2 y 5 del anteriormente citado Real Decreto, de forma que sólo los sujetos pasivos que no estén exentos del IAE están obligados a presentar declaración de alta en la matrícula del mismo, así como los sujetos pasivos que viniesen aplicando alguna de las exenciones establecidas en el Impuesto, cuando dejen de cumplir las condiciones exigidas para su aplicación. Se sigue previendo, lógicamente, que las bonificaciones o beneficios fiscales de carácter roga-

⁵² El Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas, dispone la obligación de todos los sujetos pasivos del impuesto de presentar la declaración de alta en la matrícula del mismo, excepto los sujetos pasivos que aparecían reseñados en la redacción inicial de los párrafos a) b) c) y f) del art. 83.1 LRHL.

do sean solicitadas al presentar la declaración de alta en la matrícula del Impuesto (art. 9 RD). Esta reforma debe ser valorada, en nuestra opinión, de forma positiva, ya que racionaliza la gestión del censo del IAE, reduciéndola a quienes están obligados al pago. Y, por otra parte, ello pone de manifiesto que la función del IAE, -a pesar de las voces que se escuchan en este sentido-, no es la de operar como censo de empresarios y profesionales, papel que corresponderá al que en el citado proyecto de ley se denomina de censo obligados tributarios y no a la matrícula del IAE.

Todavía podemos reseñar una última obligación de comunicación a la Administración tributaria competente en el ámbito de este impuesto, ya que debemos atender al contenido de la Orden del Ministro de Hacienda 85/2003, de 23 de enero, en la que se determinan los supuestos en los que los sujetos pasivos del IAE deben presentar una comunicación con el importe neto de su cifra de negocios, y se aprueba un modelo para presentar dicha comunicación, una comunicación dirigida a la AEAT en la que se hará constar el importe neto de la cifra de negocios.

Debemos recordar que la propia LRHL prevé que los contribuyentes por el IRPF están exentos de presentar esta declaración de la cifra neta de negocios. Como veremos seguidamente, debe hacerse alguna salvedad respecto a las entidades en régimen de atribución de rentas, con lo cual esta afirmación no resulta del todo respetada por la Orden Ministerial.

La primera previsión de esta orden ministerial es que en ningún caso se exigirá esta comunicación a los sujetos pasivos exonerados del pago del impuesto en virtud de la letra c) del art. 83.1 LRHL; esto es, personas físicas en todo caso, y los restantes sujetos pasivos cuya cifra neta de negocios no alcance el 1.000.000 de euros.

En los demás supuestos de sujetos obligados al pago no tendrán que presentar esta declaración, si han hecho constar el importe neto en alguna de las siguientes declaraciones:

- a) en la última declaración del IS, o del IRNR si son sujetos que operan en España mediante un único establecimiento permanente, o entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero conforme al art. 32 sexies de la LIRNR, presentada antes del 1 de enero del año en que dicha cifra deba hacer efectos en el IAE.
- b) En la declaración informativa prevista en el art. 74 bis LIRPF para sociedades civiles o entidades del art. 33 LGT.
- c) En el caso de grupo de sociedades, en el caso de que la sociedad dominante del grupo haya hecho constar el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de actividades pertenecientes a dicho grupo en las declaraciones de IS o IRNR anteriormente señaladas.
- d) Si existen varios establecimientos permanentes, siempre y cuando la persona o entidad no residente haya hecho constar el importe de la cifra de negocios del conjunto de sus establecimientos permanentes.

- e) Los contribuyentes por IRNR sin establecimiento permanente, que están exentos en todo caso de esta obligación.

Cabe hacer referencia a la introducción de un régimen transitorio para el período impositivo de 2003, conforme al cual se establecen ciertas precisiones respecto a las entidades de crédito y aseguradoras, que deben presentar en todo caso la comunicación importe neto de la cifra de negocios, salvo en el supuesto en que la cifra de negocios resulta inferior a 1.000.000 de euros. Las entidades dominantes de un grupo de sociedades, deberán presentar esta comunicación si el importe de la cifra de negocios del conjunto es igual o superior al 1.000.000 de euros en el último período impositivo cuya declaración por el IS haya debido presentarse antes del 1 de enero de 2003; si el período fue inferior al año, el importe neto de la cifra de negocios deberá elevarse al año. En cuanto a las personas o entidades no residentes que operen mediante más de un establecimiento permanente, se prevé que deban dar cumplimiento a esta obligación en aquellos supuestos en que el importe conjunto de la cifra de negocios haya sido igual o superior al 1.000.000 de euros cuya declaración por IS deberían haber presentado antes de 1 de enero de 2003. Y finalmente, se establece una curiosa obligación para las sociedades civiles o entidades del 33 LGT que en el 2001 o 2002 hayan obtenido un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a un millón de euros, puesto que si en el 2003 presentan esta declaración quedan exoneradas de presentarlo en el 2004.

Finalmente, cabe hacer mención a los sujetos pasivos beneficiarios de otras exenciones de aplicación rogada. Conforme a la normativa de la LRHL, también tendrán carácter rogado las establecidas a favor de la investigación y la enseñanza, así como para las asociaciones y fundaciones de disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales que cumplan los requisitos establecidos en esta norma. La misma precisión cabe realizar respecto a las entidades sin fines de lucro, tal y como se establece en la Ley 49/2002.

Entendemos que este conjunto de sujetos pasivos debe solicitar la exención en el momento en que tenga lugar el inicio de la actividad, y asimismo presentar la declaración de alta en IAE, a efectos censales. Sin embargo, no tendrán que presentar declaración por el importe neto de la cifra de negocios.

4. Las novedades en el ámbito de la cuantificación del IAE.

Señala la nueva redacción del art. 85 LRHL que “La cuota tributaria será la resultante de aplicar las tarifas del impuesto, de acuerdo con los preceptos contenidos en esta Ley y en las disposiciones que lo complementen o desarrollen, y los coeficientes y las bonificaciones previstos por la Ley y en su caso, acordados por cada Ayuntamiento y regulados por las ordenanzas respectivas”. Veamos cuales son cada uno de los componentes y sus variaciones respecto a la regulación anterior.

4.1. Coeficiente de ponderación.

Según el art. 87 LRHL, sobre las cuotas municipales, provinciales o nacionales señaladas sobre la tarifa del impuesto se aplicará en todo caso un coeficiente de ponderación deter-

minado en función del importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo. Se trata de un coeficiente de aplicación obligatoria, sin discrecionalidad alguna para los municipios.

Este cuadro fija cinco tramos desde 1.000.000 de euros hasta más de 100.000.000 de euros, con unos coeficientes que van desde el 1,29 hasta el 1,35; a ello hay que añadir el último escalón correspondiente a "sin cifra de negocio" al que corresponde un coeficiente de 1,31. Respecto a este último coeficiente, quisiéramos dejar constancia de la extrañeza que ha producido en la doctrina en cuanto a su significado⁵³, y, que compartimos, ante la falta de precisión normativa, a pesar de la interesante aportación interpretativa que realiza ANÍBARRO PÉREZ, a la que ya hemos hecho cumplida referencia, relativa a su aplicación a los contribuyentes no residentes que operan en territorio nacional sin establecimiento permanente. Otro supuesto en que entendemos cabría acudir a este extraño tramo sería aquél en que realmente no fuese posible conocer la cifra neta de negocios, esto es, cuando habiéndose producido el inicio del ejercicio de la actividad, el sujeto pasivo no hubiese solicitado la exención por inicio de actividad, a la que, como sabemos, se tiene derecho en los dos primeros períodos impositivos, si bien es precisa la previa solicitud, en cuanto tiene carácter rogado. En los casos en que no se pida la aplicación de esta exención, no se dispondrá de dato alguno acerca de la cifra neta de negocios, y ni siquiera sería posible acudir a la elevación al año de dicho importe, previsto para las situaciones en que el período impositivo de referencia hubiese tenido una duración inferior a la anual.

En cuanto a este coeficiente de ponderación, se ha apuntado por CHECA GONZÁLEZ y MERINO JARA que quizás quiera justificar el legislador con su introducción que se va a «realizar alguna modulación de la cuota a satisfacer por el IAE en función de la real actividad económica ejercida por los sujetos pasivos». Este argumento es rechazado por estos autores, quienes afirman que el fundamento de la introducción del mismo se encuentra en la necesidad de paliar la pérdida recaudatoria que van a sufrir las Corporaciones Locales⁵⁴.

Pocos problemas plantea la aplicación de este coeficiente, dado que el importe neto de la cifra de negocios se determina de la misma forma que para fijar la exención respecto a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica del art. 33 LGT, así como a los contribuyentes no residentes que operan mediante establecimiento permanente, de manera que se toma en cuenta el conjunto de las actividades del sujeto, y además, dicha cifra no se refiere ni al ejercicio impositivo en curso ni al anterior; sino que será el penúltimo con carácter general.

⁵³ Así, CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en materia tributaria*, op. cit., pág. 147.

⁵⁴ CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en materia tributaria*, op. cit., pág. 148. También ANÍBARRO PÉREZ considera poco exitoso este intento de acercar el impuesto a la capacidad económica de sus sujetos pasivos. En "La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas", op. cit., pág. 98.

4.2. Coeficiente de situación.

Frente a la anterior norma, en la que la modulación se realizaba a través de dos elementos modificadores, el coeficiente corrector y el índice de situación, siendo potestativa la aplicación de ambos, ahora estos coeficientes quedan reducidos a uno, de forma que la diferencia de cuotas vendrá condicionada únicamente por la ubicación del negocio, y, lógicamente, sólo en aquellos casos en los que se use un local en el ejercicio de la actividad, lo que como sabemos, no siempre es necesario⁵⁵.

El anteriormente vigente coeficiente corrector se establecía en función de la población de derecho del municipio, pero siguiendo los dictados del Informe de la Comisión para la reforma de la LRHL la población del municipio ha desaparecido con carácter general como criterio de determinación de las cuantías de los distintos impuestos municipales⁵⁶. Es de prever que se lleve a cabo una reforma en la que se adecue esta norma al nuevo texto de la LRHL, puesto que las modificaciones introducidas por la Ley 51/2002 son más bien exiguas, de forma que han quedado pendientes de nueva redacción diversos aspectos que no se adaptan al ahora vigente régimen legal del impuesto.

Dice ahora el art. 88 LRHL que «Sobre las cuotas modificadas por la aplicación del coeficiente de ponderación previsto en el artículo anterior; los Ayuntamientos podrán establecer una escala de coeficientes que pondere la situación física del local dentro de cada término municipal, atendiendo a la categoría de la calle en que radique».

Pues bien, respecto de la redacción de este artículo cabe mencionar que se ha señalado que deja varios aspectos confusos. En primer lugar, no resulta claro sobre qué cuotas se aplicará este coeficiente, puesto que las cuotas modificadas por el recargo de ponderación son todas, incluidas las cuotas nacionales y provinciales. Respecto a los anteriores coeficiente corrector e índice de situación, se venía entendiendo que eran aplicables a las cuotas mínimas municipales fijadas en las tarifas del impuesto, aunque en el caso del índice de situación podía aplicarse sobre la cuota mínima modificada por el coeficiente corrector.

El aceptar que se ha producido una alteración de la regla tradicional, que vinculaba estos índices aprobados por las Entidades Locales a las cuotas municipales, conlleva una serie de problemas de aplicación del nuevo índice de situación. A juicio de POVEDA BLANCO, se trata de un error del legislador; de forma que las cuotas que deberán soportar este coeficiente de situación serán exclusivamente las municipales⁵⁷. Así, en su opinión, queda sin respuesta la cuestión de cuál será el coeficiente de situación que se va a aplicar a las cuotas nacionales y provinciales, supuestos en los que es posible que se disponga de varios cen-

⁵⁵ Así se señala en la propia definición del hecho imponible de este impuesto en el art. 79 LRHL.

⁵⁶ Sin embargo, como apunta ANÍBARRO PÉREZ, todavía no se ha llevado a cabo la reforma de las Tarifas e Instrucción del IAE, de tal forma que la población de derecho sigue apareciendo en la Regla 14ª I. F.d) de la Instrucción del IAE, como criterio cuantificador del elemento tributario superficie. En "La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas", op. cit., pág. 93.

⁵⁷ POVEDA BLANCO, F.: "La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas. Una revisión crítica", op. cit., pág. 24.

tros de actividad, situados en distintos municipios, y lógicamente, en diversas calles, siendo de aplicación coeficientes diferentes⁵⁸. De la misma manera, será necesario determinar quien es competente para fijar la cuantía del coeficiente de situación: ¿el municipio en que se tenga el mayor número de locales?

Sin embargo, la propia LRHL resuelve esta cuestión de forma expresa, y en el sentido apuntado por este autor. En efecto, se señala en el art. 86.3 LRHL que «(...) Sobre las referidas cuotas provinciales y nacionales no podrá establecerse ni el coeficiente ni el recargo provincial regulados, respectivamente, en los artículos 88 y 124 de esta Ley». Y, será, por tanto, cada Corporación Local la que establecerá el coeficiente de situación aplicable a cada uno de los locales situados en su municipio, sin incidir en ningún caso en la tributación que le corresponda a cada sujeto pasivo fuera del correspondiente término municipal.

Seguidamente, en el art. 88 LRHL se señala que dicho coeficiente no podrá ser inferior a 0.4 ni superior a 3.8, lo que supone llegar a elevar la cuota hasta 9.5 por encima de la cuantía inicial. Tampoco se indica cuales son los criterios seguidos para establecer estas tarifas del coeficiente de situación, que, en todo caso no son más que el resultado de multiplicar los porcentajes anteriores señalados para el coeficiente corrector por los previstos para el índice de situación. En el apartado tercero se fija un límite máximo y mínimo respecto al número de categoría de calles que pueden establecerse en cada municipio, eliminando toda referencia a la población del municipio de que se trate. Así se oscilará entre un mínimo de dos hasta un máximo de nueve. Se establecen algunas precisiones, en el sentido de que no se podrá fijar este índice si no puede establecerse más que una categoría de calles, así como la necesidad de que la diferencia de valor de los coeficientes aplicables a dos categorías contiguas de calles sea al menos de un 0.10.

¿Cómo se actuará en cada municipio? Lo lógico sería pensar que las calles más céntricas tengan asignado un mayor índice, o que se intente relacionar este coeficiente con el valor patrimonial de la ubicación del local. Sin embargo, atendiendo a las nuevas exenciones, muchos de los contribuyentes tendrán la condición de grandes empresas, en muchos casos de carácter industrial o centros comerciales que en la mayoría de los casos se ubicarán en las afueras del municipio. Por eso, atendiendo a los dictados del principio de capacidad contributiva, e incluso en aras a la obtención de una mayor recaudación, es previsible que se altere lo que podía considerarse una regla habitual, de manera que serán las calles menos céntricas, o incluso extra urbanas a las que se atribuya un gravamen más alto, sin perjuicio de la pervivencia de los tipos correspondientes a las calles tradicionalmente más gravadas⁵⁹.

⁵⁸ En la práctica relativa a la normativa anterior, se venía aplicando el índice de situación señalado para la calle que se señalaba por el sujeto pasivo en la declaración de alta o variación como «domicilio de la actividad». En opinión de PAGES I GALTÉS, este criterio formal debe ceder frente a criterios materiales, que conlleven la aplicación del coeficiente correspondiente a la vía de mayor categoría. PAGES I GALTÉS, J.: *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, op. cit., pág. 473-474.

⁵⁹ Y ello porque otros tipos de actividades seguirán estando gravadas por el IAE y conservarán su ubicación en las calles más céntricas, como pueden ser las realizadas por entidades financieras o las entidades aseguradoras.

Respecto a esta materia, es de interés señalar como la Disposición Adicional 4ª de la Ley 51/2002 establece una mención específica a las superficies que los sujetos pasivos destinen a los servicios socioculturales y a servicios de guardería, de manera tal que no sólo no se computará la superficie que se destinen a estos fines, sino que se deducirá de la superficie computable la cantidad correspondiente a los elementos afectos a la actividad gravada que se destinen a guardería o cuidado de hijos del personal o clientes del sujeto pasivo; o la superficie destinada a actividades socioculturales del personal del sujeto pasivo, si bien con el límite del 10% del total de la superficie computable correspondiente a los bienes afectos. Ello evita que se llegue a una situación de absoluta anulación del elemento superficie.

En cuanto a la aplicación de este nuevo coeficiente de situación con efectos 1 de enero de 2003, debe hacerse referencia al régimen transitorio establecido con carácter general para la entrada en vigor en dicha fecha de las modificaciones introducidas por la Ley 51/2002, pero que quedan vinculadas a la potestad normativa de las Entidades Locales, respecto a todos aquellos tributos periódicos con devengo en tal fecha. Así, en la Disposición Transitoria Quinta de la Ley 51/2002, se dispone que resultaba necesario aprobar el texto definitivo de las nuevas Ordenanzas fiscales, en el Boletín Oficial correspondiente antes del 1 de abril de 2003. Preguntada la DGT acerca de cuál sería el coeficiente de situación a tener en cuenta en el ejercicio correspondiente a 2003, en el supuesto de que el Municipio no hubiese hecho uso de esta habilitación antes del 1 de abril de 2003, ha entendido en Contestación a Consulta de 25 de marzo de 2003⁶⁰ que «a juicio de este Centro Directivo, y ante la situación descrita, se considera que lo más acorde con la letra y el espíritu de la reforma llevada a cabo por la Ley 51/2002 es entender que, en el supuesto planteado, será aplicable como “coeficiente de situación” (del vigente artículo 88 de la Ley 39/1988) el que el Ayuntamiento tuviera establecido en su ordenanza como “índice de situación” (de la anterior redacción del artículo 89 de la Ley 38/1989). Dicho parámetro estará siempre dentro de los límites, mínimo y máximo, fijados para el coeficiente de situación por la vigente redacción del artículo 88 de la Ley 38/1989». No termina aquí el Centro Directivo, sino que, siguiendo con la equiparación «desde un punto de vista jurídico y material» que en su opinión se produce entre el anterior «índice de situación» y el vigente «coeficiente de situación», afirma que «en el supuesto en que un Ayuntamiento no tuviese fijada con anterioridad una escala de índices de situación, supuesto en que no se aplicará tampoco el coeficiente de situación». A nuestro modo de ver, no es ésta la solución correcta. Si el Municipio no ha hecho uso de esta opción —por otra parte tan poco ortodoxa— de aplicación retroactiva de sus Ordenanzas con efectos 1 de enero de 2003, lo que debe entenderse es que el concreto ente local ha renunciado a la aplicación de este coeficiente de situación, sin que quepa ninguna vía intermedia a través del recurso a un precepto derogado en toda su extensión. Nada puede salvar la desidia municipal en el cumplimiento de los plazos fijados en la LRHL, y menos mediante una interpretación como la propuesta por la DGT, que consideramos carente de apoyatura en el texto de la Ley 51/2002; más bien al contrario, la exégesis de la citada Disposición Transitoria Quinta ha de llevar a una solución en el sentido de la que expuesta, en atención a sus exactos términos, cuando señala

⁶⁰ Número 0442-03.

este plazo del 1 de abril de 2003 para la aprobación de las nuevas Ordenanzas para «(...) los Ayuntamientos que decidan aplicar, en uso de su capacidad normativa, las modificaciones establecidas en esta Ley (...)». Debe entenderse, pues, que aquéllos que no han aprobado los nuevos textos, han decidido no aplicar las modificaciones sufridas por la LRHL con efectos 1 de enero de 2003.

5. Las nuevas bonificaciones sobre la cuota tributaria.

De acuerdo con lo establecido en el art. 89 LRHL, podemos hablar de dos clases de bonificaciones; en primer lugar, las de carácter general, de aplicación preceptiva por todos los ayuntamientos, en cuanto vienen fijadas en la LRHL. Un segundo grupo serían aquellas que se aplicarán únicamente cuando así se disponga en la correspondiente ordenanza municipal, es decir, las que tienen carácter opcional en su aplicación para los distintos municipios.

5.1. Bonificaciones establecidas en la LRHL.

1. A favor de las cooperativas, así como de las uniones, federaciones y confederaciones de las mismas, y las sociedades agrarias de transformación, conforme a lo dispuesto en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las cooperativas.

Esta bonificación no supone más que incorporar al texto de la LRHL un beneficio fiscal ya previsto en la Ley de Cooperativas (LC), consistente en una bonificación que supone una reducción del 95 por ciento en la cuota y en el recargo provincial. Será aplicable a las cooperativas fiscalmente protegidas (art. 33.4 LC), a las cooperativas de segundo grado (art. 35 LC), a las cooperativas de crédito (art. 40 LC) y a las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas (art. 36 LC). Este beneficio se extiende a las sociedades agrarias de transformación por mandato de la disposición adicional 1ª de esta Ley 20/1990, sobre régimen fiscal de las cooperativas.

2. A favor de quienes inicien el ejercicio de cualquier actividad profesional, durante los cinco años de actividad siguientes a la conclusión del segundo período impositivo de desarrollo de la misma. El período de aplicación de la bonificación caducará transcurridos cinco años desde la finalización de la exención prevista en el párrafo b) del apartado primero del art. 83 de esta ley.

Es ésta una bonificación con tradición en nuestro derecho tributario municipal, puesto que estaba prevista en la nota común 1º de la Sección segunda de las Tarifas, y, asimismo, se conserva el carácter rogado de esta bonificación, al señalarse que caduca el período de aplicación de la misma. Se establece una Disposición Transitoria Séptima relativa a las bonificaciones por inicio de actividad que pudiese estar disfrutando el sujeto pasivo antes de la entrada en vigor del texto de la reforma. En virtud de esta Disposición Transitoria, los sujetos pasivos que no resulten exentos del pago del impuesto tras su modificación y estuviesen disfrutando de estas bonificaciones por inicio de actividad, en virtud de las nota común 1ª a la sección segunda de las tarifas del impuesto, continuarán aplicándose dichas bonificaciones hasta la finalización del correspondiente período de aplicación de la misma.

Al hilo de lo expuesto en torno a la exención de las personas físicas, que serían las únicas que realizarían actividades calificadas formalmente como profesionales, es necesaria alguna reflexión en cuanto a esta bonificación. Como sabemos, si las personas jurídicas o entidades del art. 33 LGT no exentas del impuesto realizan actividades profesionales, nos encontramos con que deben tributar por las tarifas correspondientes a las actividades empresariales, como ya hemos señalado (Regla 3ª.3º). Situación esta, que, como hemos señalado previamente, ha dado pie a afirmar que las actividades profesionales resultan excluidas del ámbito del IAE, tras la reforma que comentamos. Frente a esta interpretación –que haría inaplicable esta bonificación–, entendemos que subsiste la sujeción de las actividades profesionales realizadas en forma colectiva, a pesar de que tributen por la Sección 1ª, por las actividades empresariales equivalentes. Ello nos permite sostener que esta bonificación es aplicable a las personas jurídicas y entidades del art. 33 LGT, sean o no sean residentes en territorio español⁶¹, que realicen actividades que materialmente tengan la naturaleza de actividades profesionales.

Podemos reseñar, asimismo, respecto a la aplicación temporal de esta bonificación, que el art. 89 LRHL dispone de forma expresa que «el período de aplicación de la bonificación caducará transcurridos cinco años desde la finalización de la exención prevista en el párrafo b) del apartado 1 del artículo 83 de esta Ley». Recordemos que se trata de una exención plena en los dos primeros períodos impositivos de ejercicio de actividad, y que la misma tiene carácter rogado. Pues bien, nos preguntamos si es necesario haber disfrutado de esta exención para tener derecho a la aplicación de esta bonificación, en cuanto la misma aparece vinculada a la «finalización de la exención». Sería más correcto, en nuestra opinión, ponerla en relación temporal con el fin del período en que se podría haber disfrutado de tal exención, tal y como parece desprenderse del primer párrafo de la regulación de esta misma bonificación. Así, en relación con el momento inicial, el legislador ha indicado que la aplicación temporal será la de «los cinco años siguientes a la conclusión del segundo período impositivo de la misma». Nos parece más adecuada esta redacción, puesto que la naturaleza rogada de la exención por inicio de actividad puede dar lugar a que determinados sujetos pasivos se vean privados «en cascada» del disfrute de dos beneficios fiscales por no haber sido lo bastante diligentes a la hora de solicitar la aplicación del primero de ellos.

5.2. Bonificaciones que han de establecerse en las ordenanzas municipales.

Antes de entrar en la descripción de cada una de las bonificaciones previstas entendemos conveniente hacer referencia a la disposición recogida en el art. 89.3 LRHL, conforme a la cual, las Entidades Locales podrán regular en sus ordenanzas los aspectos sustantivos y formales no previstos en la LRHL, y, en particular, establecerán las reglas de compatibilidad entre las distintas bonificaciones.

⁶¹ Para ANÍBARRO PÉREZ, de forma coherente con su postura de entender obligadas al pago del IAE a las personas físicas no residentes, esta bonificación también sería aplicable a dichas personas físicas no residentes que inicien su actividad profesional en territorio español, esto es, aquellas que actúen a través de establecimiento permanente y no alcancen la cifra neta de negocios de un millón de euros, así como a las personas físicas no residentes que no tengan establecimiento permanente en territorio español. Vid. "La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas", op. cit., pág. 94.

Asimismo, la Disposición Adicional Octava de la Ley 51/2002 establece expresamente que estas bonificaciones potestativas serán de aplicación a partir del 1 de enero de 2004:

- I. A favor de quienes inicien el ejercicio de una actividad empresarial y tributen por cuota municipal, durante los cinco años de actividad siguientes a la conclusión del segundo período impositivo de desarrollo de la misma.

Se trata de una bonificación del 50% de la cuota correspondiente, que de acuerdo con las previsiones del propio art. 89.2 LRHL, estará integrada por «la cuota de tarifa ponderada por el coeficiente establecido en el art. 87 y modificada, en su caso por el coeficiente establecido en el artículo 88 de esta Ley. En el supuesto en que resulte aplicable la bonificación a la que alude el párrafo a) del apartado I anterior –bonificaciones fijadas en la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas– la bonificación prevista en esta letra se aplicará a la cuota resultante de aplicar la bonificación del citado párrafo a) del apartado I.

Tampoco es novedosa esta bonificación, porque ya existía en la Nota Común 2ª de la Sección Primera de las Tarifas, si bien ahora se refiere sólo a quienes tributen por cuota municipal. Su aplicación, por tanto, sigue quedando en manos de cada Corporación Local, que puede decidir establecerla o no, y además, fijar su cuantía, con el límite porcentual del 50%, pudiendo establecer un porcentaje inferior a éste. Se señala, al igual que en el supuesto anterior, el régimen de caducidad por el transcurso de cinco años desde el momento de la finalización de la exención por inicio de actividad, así como la necesidad de que la actividad empresarial no se hubiese ejercido anteriormente bajo otra titularidad. Esta última es una mención innecesaria al señalarse este mismo requisito en el momento de regularse la exención por inicio de actividad, si tenemos en cuenta que la aplicación de esta bonificación se condiciona al transcurso de los dos años de disfrute de la exención por inicio de actividad.

De otra parte, también supone una continuidad respecto a la regulación preexistente en cuanto al tratamiento fiscal más favorable ex lege para las actividades profesionales respecto a aquellas de carácter empresarial empresarial, puesto que las primeras disfrutaban de la bonificación por inicio de actividad en todo caso, mientras que las actividades empresariales dependen de la decisión de la entidad local tanto respecto a su aplicación como en cuanto a la cuantía de la misma. La única distinción perceptible es la cuota sobre la que resulta de aplicación cada una de las bonificaciones. Quizás habría sido conveniente unificar esta bonificación por inicio de actividad en un solo precepto, diferenciando, en su caso, la cuota sobre la que se aplica el beneficio fiscal⁶².

Ha sido necesario, lógicamente, establecer una disposición transitoria⁶³ respecto a aquellos sujetos pasivos que no están exentos del impuesto, y que sin embargo estuviesen aplicando esta bonificación. Se establece, pues, que tales sujetos seguirán aplicando esta bonifica-

⁶² Así lo señalan CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en materia tributaria*, op. cit., pág. 158.

⁶³ Disposición Transitoria Séptima de la Ley 51/2002.

ción en los mismos términos en que viniesen haciéndolo hasta el momento de entrada en vigor de la LRHL. Debe tenerse en cuenta, en todo caso, que esta bonificación resulta compatible con la previsión transitoria⁶⁴ relativa a los sujetos pasivos que hubiesen iniciado su actividad económica en el 2002, que, como ya hemos señalado anteriormente, aplicarán el coeficiente de ponderación mínimo durante el período impositivo correspondiente al año 2003, con independencia de cual sea su cifra neta de negocios real. Por tanto, sí debe hacerse una pequeña rectificación en el cálculo de la cuota correspondiente a los sujetos pasivos que realicen actividades empresariales y que se benefician de la bonificación por inicio de actividad, en el supuesto de que en el presente ejercicio se hallen en el segundo período impositivo de la misma.

2. Por creación de empleo en el caso de sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y que hayan incrementado el promedio de su plantilla de trabajadores con contrato indefinido durante el período impositivo inmediato anterior al de la aplicación de la bonificación en relación con el período anterior a aquel.

La bonificación alcanzará como máximo el 50% de la cuota correspondiente, pudiendo la ordenanza fijar diferentes porcentajes de bonificación, en función de cual sea el incremento medio de la plantilla de trabajadores con contrato indefinido. Se aplicará sobre la cuota resultante de la aplicación de las bonificaciones previstas por la LRHL, y, en su caso, después de la bonificación por inicio del ejercicio de una actividad de carácter empresarial.

Se trata de una vía para incentivar la creación de empleo con carácter indefinido. La bonificación es de cuantía indeterminada y cuenta con un límite del 50%. Sería correcto, a nuestro modo de ver, que las Entidades Locales establezcan en sus respectivas Ordenanzas que este porcentaje vaya creciendo en la medida en que crezca la plantilla de trabajadores.

Se aplica sobre las cuotas municipales, y se disfrutaría en principio durante un único período impositivo, el siguiente a aquel en que se ha incrementado la plantilla⁶⁵, si bien puede aplicarse de esta exención si se sigue incrementando la plantilla todos los años. De todas formas es llamativo que no se solicite que se mantenga durante un cierto período de tiempo el incremento de la plantilla, como se hace en otros impuestos que aplican incentivos de este tipo⁶⁶, los cuales se han manifestado como instrumentos adecuados para ayudar a lograr cierta estabilidad en el empleo.

⁶⁴ Así lo dispone expresamente la Disposición Adicional Octava de la Ley 5/1/2002.

⁶⁵ A falta de una definición legal *ad hoc*, podemos acudir a los conceptos que nos ofrecen tanto la Orden Hac/225/2003, de 11 de febrero, que desarrolla para el año 2003 el régimen de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA, como los art. 36 bis y 123 de la LIS. Así, el art. 36 bis.2 de la LIS señala que se computarán para el cálculo del incremento del promedio de plantilla, únicamente los trabajadores (minusválidos)/año con contrato indefinido que desarrollen jornada completa. La misma referencia a las personas empleadas en atención a la jornada laboral completa se recoge en el art. 123 de la LIS, jornada que en estos dos supuestos se señala por remisión a la normativa laboral, mientras que en el caso de la Orden Ministerial de signos, índices o módulos para el año 2003 se establece que, en defecto de convenio colectivo, será de 1.800 horas/año.

⁶⁶ En concreto, el art. 123 de la LIS exige para que las PYMES puedan amortizar libremente los elementos del inmovilizado material nuevos que la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros veinticuatro meses.

3. Por la adopción de medidas que protejan al medioambiente, se establece una bonificación de hasta el 50% de la cuota correspondiente.

Se trata de tres supuestos tasados, que beneficiarán únicamente a los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal. Serían los siguientes:

- a) quienes utilicen o produzcan energía a partir de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables o sistemas de cogeneración⁶⁷. Señala la LRHL que por este tipo de instalaciones debe entenderse las definidas como tales en el Plan de Fomento de las Energías Renovables, mientras que por sistemas de cogeneración se hace referencia a los equipos instalaciones que permiten la producción conjunta de electricidad y energía térmica útil.
- b) quienes realicen sus actividades industriales, bien desde el inicio, bien en un traslado posterior en locales o instalaciones alejadas de las zonas más pobladas del término municipal.
- c) quienes establezcan un plan de transporte para sus trabajadores que tenga por objeto reducir el consumo de energía y las emisiones causadas por el desplazamiento al lugar del puesto de trabajo y fomentar el empleo de los medios de transporte más eficiente como el transporte colectivo o el compartido.

Entendemos que estas bonificaciones, desde su regulación legal, no están sujetas a plazo alguno en cuanto a su disfrute, en el sentido de que no se limita temporalmente, por ejemplo, al ejercicio siguiente en que se produzca el traslado de sus instalaciones a zonas alejadas del núcleo de población principal. Bastará con que se produzca dicho traslado o se oferte a los trabajadores un servicio de autobuses, sin tener en cuenta, además, el verdadero impacto logrado sobre la protección del medioambiente. En nuestra opinión, tendrán que ser las Ordenanzas Municipales las que señalen las condiciones de disfrute de esta bonificación, particularmente estableciendo limitaciones temporales, así como, si lo estiman oportuno, criterios que permitan aplicar distintos porcentajes de aplicación de la bonificación en función de la intensidad de las medidas protectoras del medio ambiente adoptadas por cada sujeto pasivo.

4. Aquellos sujetos que tengan una renta o rendimiento neto de la actividad económica negativos o inferiores a la cantidad que determine la ordenanza municipal.

La bonificación alcanzará, también, como máximo el 50% de la cuota correspondiente pudiendo la ordenanza fijar diferentes porcentajes de bonificación y límites en función de cual sea la división, agrupación o grupo de las tarifas del impuesto en que se clasifique la actividad económica realizada. Esta bonificación se aplicará en último lugar, después de todas las demás bonificaciones que pudiesen corresponderle a ese sujeto pasivo.

⁶⁷ Un análisis genérico de las exenciones fiscales vinculadas a las energías alternativas puede verse en CHICO DE LA CÁMARA, P.; GRAU RUIZ, M^o A.; HERRERA MOLINA, P.M.: "Incentivos a las energías alternativas como instrumento de desarrollo sostenible", QF n^o 2/2003, pág. 9 y ss.

Tomamos las palabras de ANÍBARRO PÉREZ en su valoración de la introducción de esta bonificación, puesto que compartimos plenamente las mismas: «esta previsión supone el reconocimiento explícito por parte del legislador de la posibilidad de que sigan existiendo actividades económicas sujetas y no exentas del impuesto con un escaso volumen de beneficios o inclusive con pérdidas, solución a la que conduce como ya se dijo la fórmula arbitrada por la ley para cumplir con el compromiso de supresión parcial de este impuesto. Éste resulta a mi juicio el aspecto más criticable de la reforma del I.A.E., es decir, que se haya optado por unos criterios a la hora de configurar una exención que afecta a más del noventa por ciento de los sujetos pasivos del I.A.E. que no responden o no se ajustan a la verdadera riqueza de dichos sujetos, lo que vuelve a alejar a este impuesto de los requerimientos del principio constitucional de capacidad contributiva, pero ahora, si cabe, con menor justificación»⁶⁸.

5.3. La bonificación de la Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Finalmente, es necesario hacer referencia a una última bonificación, extravagante a la LRHL. Viene establecida en el art. 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, dentro de los beneficios fiscales para los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, señalándose que en los supuestos que, en su caso, se determinen por Ley, existirá una bonificación en cuotas y recargos del 95% para actividades de carácter artístico, cultural científico o deportivo que hayan de tener lugar en la celebración del respectivo acontecimiento y que se enmarquen en los programas elaborados por el consorcio o órgano administrativo correspondiente.

Ninguna precisión se establece en torno a la aplicación de esta bonificación, señalándose únicamente que se refiere a «cuotas y recargos». Entendemos que se debe aplicar sobre la cuota del impuesto, al igual que las restantes bonificaciones obligatorias establecidas en la LRHL, esto es la cuota de tarifa modificada conforme a lo dispuesto en el art. 85 LRHL⁶⁹. Asimismo, alcanza al recargo que pueden establecer las Diputaciones Provinciales.

6. Conclusiones.

Sin ánimo de reiterar lo expuesto a lo largo de este trabajo, no quisiéramos terminar sin hacer una valoración global de esta reforma. En general, creemos que no se ha logrado sanar a este impuesto de los vicios que le venían siendo atribuidos, particularmente respecto a los principios tributarios constitucionales. Más aún, es posible afirmar que se han introducido aspectos que pueden llegar a empeorar la situación preexistente.

Al margen de los defectos de redacción que hemos ido señalando y que permiten en ocasiones llegar a diversas interpretaciones, y de la valoración de la reforma de cuestiones que pueden calificarse de puntuales —como alguna de las nuevas bonificaciones—, lo cierto es que no se ha optado por una postura que permita alcanzar un trato igual a todos los suje-

⁶⁸ ANÍBARRO PÉREZ, S.: "La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas", op. cit., pág. 96. En el mismo sentido, CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en materia tributaria*, op. cit., pág. 161.

⁶⁹ Vid. PAGES I GALTÉS, J.: *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, op. cit., pág. 275, con relación a la normativa aplicable a los "fastos del 92".

tos pasivos del impuesto, en cuanto a su exención del pago del mismo. Reiteramos que habría sido mucho más adecuado establecer que todos los sujetos pasivos del IAE, cualquiera que la forma jurídica adoptada para realizar las actividades económicas que le fuesen propias, estuviesen exentos bien a partir de una determinada cifra neta de negocios, que probablemente debería elevarse a 5.000.000 de euros –lo que permitiría encuadrar esta medida entre las relativas a la protección de la PYME-, bien atendiendo a los verdaderos resultados económicos del sujeto pasivo, cuando fuese posible conocerlos a través de las declaraciones del IRPF, IS o IRNR.

Tampoco se ha solucionado la falta de adecuación a los dictados constitucionales desde el punto de vista del sistema de cuantificación del impuesto, que sigue atendiendo al beneficio medio presunto por sectores de actividad, sin tener en cuenta los beneficios concretos de cada uno de los sujetos pasivos, de forma que beneficiará a quienes obtengan mayores beneficios y perjudicará a quienes menos obtengan o tengan pérdidas. La creación del coeficiente de ponderación no permite ajustar, en nuestra opinión, la cuantificación del impuesto a la capacidad económica, porque el importe de la cifra neta de negocios no forma parte de la posible «base imponible» del impuesto, ni se tiene en cuenta en las Tarifas del IAE al establecer las tarifas mínimas, lugar donde debería hacerse efectivo este principio de capacidad económica. Desde la misma perspectiva consideramos poco efectiva la bonificación introducida para el supuesto de empresas en pérdidas o con escaso rendimiento, tanto por su cuantía –el 50% como máximo– como por su configuración como potestativa para cada Corporación Local. A lo que puede añadirse el desorbitado papel que se le atribuye tras esta modificación legal a la existencia de un local, dado que se convierte casi en el único criterio que individualiza la cuantía del IAE, además de ser el único que queda a la decisión del concreto ente municipal. La presión fiscal de quienes necesitan un local para llevar a cabo su actividad frente a los sujetos pasivos que no lo requieren va a ser muy intensa, porque no sólo verán incrementado la carga impositiva en este concreto impuesto, sino que soportan mayores cargas que aquellos que no tienen local afecto o disponen de menor superficie, dado que evitan bien el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, bien el pago de un alquiler por el arrendamiento del local. Esta situación es especialmente patente en el supuesto de las ventas electrónicas⁷⁰, que no necesitan más que una página web y un ordenador para gestionarla; de esta manera, el comercio electrónico se encuentra en una posición muy ventajosa respecto al comercio tradicional, lo que aconsejaría, a nuestro modo de ver, la búsqueda de criterios diversos para la cuantificación del IAE.

De otra parte, quedan pendientes aspectos básicos para entender como cerrada la reforma iniciada. Junto a la reforma del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas, también es imprescindible llevar a cabo una modificación de las Tarifas e Instrucción del IAE, que ahora mismo no se ajustan en algunos puntos al texto legal.

⁷⁰ A pesar de los numerosos estudios existentes sobre el comercio electrónico, el IAE no ha sido objeto de atención por parte de la doctrina. En todo caso, no resulta dudoso la sujeción de estas operaciones telemáticas a este impuesto, como puede desprenderse de numerosas consultas. Vid, a modo de ejemplo, *Contestaciones a Consultas en las que se afirma la sujeción al IAE de las actividades realizadas a través de Internet o similares, sean relativas a la venta de productos* (Contestación de la DGT, de 12 de diciembre de 2002, nº 1934-02), *sean relativas a la organización, gestión o mantenimiento de foros en Internet* (Contestación de la DGT, de 17 de diciembre de 2002, nº 1955-02).

Fundamentalmente dos cuestiones quedan sin resolver. La primera, si va a conservarse el criterio de la población de derecho en las Tarifas del impuesto, toda vez que parece ser un índice «desterrado» por esta última reforma, lo que sugiere la necesidad de su eliminación también en la cuantificación del elemento superficie.

La segunda, si es necesario conservar la Sección 2ª, relativa a las actividades empresariales, en función de lo dispuesto por la Nota 3.3ª y la consabida exclusión de la tributación de las personas físicas. Desde esta perspectiva, quizás sería conveniente hacer desaparecer dicha Sección 2ª, ya que en la práctica la cuantificación de todas las actividades, sean profesionales o sean empresariales, se realizará en atención a lo dispuesto en la Sección 1ª. Lógicamente, no significa que dejen de ser actividades profesionales las desarrolladas de forma colectiva, pero bastará una modificación de la rúbrica de la Sección 1ª para que se salve la posible identificación formal entre ambas modalidades de actividades económicas. Conservar esta distinción a los solos efectos de la clasificación de las actividades en el IRPF parece desproporcionado, en cuanto nos encontramos ante una disposición que establece una regulación de las Tarifas del IAE y no ante una norma general de aplicación en todos los impuestos. ■