

El impuesto sobre Actividades Económicas. (*)

Mario ALONSO FERNANDEZ
Economista e Intendente Mercantil
Ex-Presidente de la A.E.A.F.

INTRODUCCION.

La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, ha venido a reformar, en línea con el desarrollo de los principios políticos y constitucionales del Estado de las Autonomías, el sistema financiero de ámbito local, con el objeto de dotar a las diferentes Entidades Locales de los recursos financieros necesarios para la consecución de sus autonomías que les permita su propia ordenación presupuestaria de ingresos y de gastos.

Dicha autonomía es propugnada, en el caso de los municipios, por los artículos 140 y 141 de la Constitución Española, añadiendo el 142 que los recursos necesarios se nutrirán fundamentalmente de los tributos propios y de la participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas.

En la comentada norma legal se contempla la reforma del sistema impositivo municipal, refundiendo una larga lista de figuras impositivas, hasta

(*) Conferencia en el Seminario del Instituto de Estudios Económicos/Eurotraining.

estudios

un total de diez, estableciendo cinco nuevos impuestos municipales del tenor siguiente:

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
- Impuesto sobre Actividades Económicas.
- Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.
- Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.
- Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos.

Con la promulgación de estos nuevos impuestos, se han derogado los anteriores siguientes:

- Contribución Territorial Rústica y Pecuaria.
- Contribución Territorial Urbana.
- Impuesto Municipal sobre Solares.
- Licencias Fiscales de Actividades Comerciales e Industriales y de Profesionales y Artistas.
- Impuesto Municipal sobre Radicación.
- Impuesto Municipal sobre Circulación de Vehículos.
- Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos.
- Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios (excepto para la modalidad que grava los cotos privados de caza y pesca).
- Impuesto Municipal sobre Publicidad.

De la gradual puesta en vigor de los nuevos impuestos municipales citados, el único que, hasta este momento, no ha sido de aplicación es el que hace referencia al Impuesto sobre Actividades Económicas, a pesar de que en la Disposición Adicional 3.^a 1., de la ley que comentamos, aplazaba su exigibilidad hasta el 1 de enero de 1991, y que, posteriormente, el artículo 4 del Real Decreto-Ley 4/1990, de 8 de septiembre, prorrogaba su entrada en vigor a partir del 1 de enero de 1991.

Este retraso en su implantación es justificado en la necesidad de que previamente se autorizasen la correspondiente Instrucción y las Tarifas, que son aprobadas por el R.D. 1175/1990, de 28 de septiembre, y que los diferentes Municipios y Diputaciones establecieran los índices y coeficientes que deberán aplicarse sobre las cuotas mínimas que se desprenden de las tarifas y de los recargos de los Entes provinciales.

La realidad es que, a días vista de finalizar el plazo para la presentación de las declaraciones de alta en el censo, y ante las numerosas quejas de las diferentes instituciones sociales, aún se tienen dudas de su entrada en vigor en el plazo establecido.



estudios

El nuevo Impuesto sobre Actividades Económicas, que se desarrolla en los artículos 79 a 92, ambos inclusive, de la mencionada Ley 39/1988, conceptualmente sigue una línea muy similar al anterior de Licencias Fiscales de Actividades Comerciales e Industriales, incorporando a la técnica liquidatoria un nuevo elemento tributario, cual es el de la superficie de los locales donde se ejerce la actividad y que anteriormente era objeto de una exacción independiente en el marco del antiguo Impuesto Municipal sobre Radicación, lo cual viene a complicar, en mi opinión, la liquidación de la deuda tributaria, a pesar de los indudables esfuerzos realizados para su simplificación en la refundición de ambos impuestos derogados.

NATURALEZA.

El Impuesto sobre Actividades Económicas se define como un tributo directo, de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio en territorio nacional de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificados en las Tarifas del Impuesto (art. 79, Ley 39/1988).

Del citado texto legal se destacan tres aspectos que merecen comentarse.

En primer lugar, su condición de “tributo directo”, pues está incidiendo sobre unos rendimientos mínimos estimativos que de alguna forma pretende determinar la capacidad económica del contribuyente; y, por otro lado, no es trasladable a terceros.

Es un “impuesto real”, puesto que se manifiesta con independencia de las condiciones subjetivas que se den en el sujeto pasivo, es decir, se valora exclusivamente mediante criterios objetivos.

Es un impuesto municipal que se encuadra en el modelo de gestión compartida aunque, como establece el artículo 92 de la citada ley, tanto la formación de la matrícula, la calificación de las actividades económicas, el señalamiento de las cuotas, el conocimiento de las reclamaciones que se interpongan contra los actos citados, así como la inspección del impuesto, corresponde a la Administración tributaria del Estado.

HECHO IMPONIBLE.

El aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible está constituido por algo tan simple como es el “mero ejercicio” de actividades

estudios

económicas, profesionales o artísticas y parte de unos principios básicos similares a los que, durante muchos años, estuvieron en vigor en el marco de las Licencias Fiscales de las Actividades Comerciales e Industriales.

El nacimiento de la obligación tributaria nace, pues, por el “mero ejercicio” de las actividades económicas, profesionales y artísticas; un concepto que se remonta y establece por primera vez en España durante la invasión francesa, dando lugar al devengo del impuesto y que, posteriormente, en 1829, se denominó “subsidio de comercio” y fue definitivamente implantado años después, con la reforma de Mont-Santillán, pasando a denominarse “subsidio de la industria y del comercio”. Algunos autores incluso encuentran sus antecedentes en el de Alcabala.

Esta referencia histórica nos hace reflexionar sobre la procedencia de que un concepto tan arcaico pueda ser de aplicación en unos momentos en los que se va a iniciar la andadura comunitaria del Mercado Unico, y cuando en la gran mayoría de los Estados miembros de la CEE los impuestos con finalidad censal han sido ya suprimidos.

Esta finalidad censal se exterioriza nítidamente cuando del contexto de los artículos 79 a 92 de la Ley 39/1988, se desprende que se dan los presupuestos del hecho imponible cuando la actividad se realice de forma habitual u ocasional; si dicha actividad persigue o no ánimo de lucro; si la actividad ejercida se contempla o no en las tarifas; si el ejercicio de la actividad se realiza en un local de negocio o no, etc., remitiéndose al Código de Comercio (artículo 3) para la prueba del ejercicio de las actividades gravadas y también por cualquier medio admisible en Derecho.

A estos efectos, y a título de curiosidad, transcribimos el resumen de la S. del T.S. de 20-11-1918, sobre presunción de la actividad en la antigua Contribución Industrial, de cuya línea genérica no se aparta mucho el nuevo impuesto.

“Se presume el ejercicio de esta industria cuando el defraudador guarda en un local arrendado una considerable cantidad de grano sin ser el dueño, agricultor, médico de los que cobran sus igualas en especie, molinero, ni tener otra condición que le faculte para la tenencia sin estar obligado al pago de la Contribución Industrial.”

El artículo 79.2 de la ley objeto de estos comentarios, que establece la sujeción al impuesto de las actividades agrícolas, ganaderas, forestales, pesqueras, industriales, comerciales, de servicios y mineras, ha sido posteriormente rectificado por la Ley 6/1991, de 11 de marzo, y es solamente

estudios

de aplicación para las actividades económicas correspondientes a la actividad ganadera independiente, cuyas tarifas fueron aprobadas por D. legislativo 1259, de 2 de agosto de 1991, quedando, por lo tanto, exceptuadas del hecho imponible las actividades agrícolas, ganaderas dependientes, forestales y pesqueras.

BENEFICIOS FISCALES.

Según dispone el punto 2 de la Disposición transitoria 3.^a de la Ley 39/1988, quienes a la fecha de comienzo de aplicación del Impuesto sobre Actividades Económicas disfruten de cualquier beneficio fiscal, en la todavía hoy vigente Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales, Profesionales y Artísticas, podrán seguir disfrutando de los mismos en el nuevo impuesto hasta la fecha de su concesión, y si no tuvieran término de disfrute, durante los tres primeros años de aplicación del IAE.

Por otro lado, el artículo 83 de la mencionada ley relaciona las exenciones, que alcanzan a los siguientes organismos e instituciones:

- a) Al Estado, las Comunidades autónomas y Entidades locales.
- b) Los sujetos pasivos a los que se les apliquen las exenciones establecidas en virtud de Tratados de Convenios internacionales.
- c) Las entidades gestoras de la Seguridad Social, Mutualidades y Montepíos.
- d) Organismos públicos dedicados a la investigación.
- e) Establecimientos de enseñanza costeados íntegramente con fondos del Estado y Entidades autónomas y locales.
- f) Las asociaciones y fundaciones de minusválidos.
- g) La Cruz Roja Española.

Por último, las bonificaciones concedidas se especifican en el artículo 140.2 de esta Ley 39/1988, y hacen referencia exclusivamente a las ciudades españolas con regímenes fiscales especiales, como es el caso de Ceuta y Melilla, en las que podrán disfrutar los sujetos pasivos de un 50 por ciento



estudios

de bonificación a la totalidad de los impuestos municipales amparados por dicha norma legal, y entre los que se encuentra el impuesto objeto de este estudio.

El antiguo contencioso en relación al disfrute o no de beneficios fiscales en la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales de las Cajas Generales de Ahorro, se ha resuelto en contra de dichas instituciones, al no ser incluidas dentro de las que se relacionan en el anteriormente mencionado artículo 83. Dicho contencioso giraba en torno a si los servicios ejecutados por dichas instituciones “implican una serie de operaciones propias de instituciones financieras que conlleva ínsito un estímulo económico connatural con las operaciones que se ejecutan y, en consecuencia, caen de lleno en la liquidación fiscal de la Licencia”. (S.T.S. 26-2-1987.)

SUJETOS PASIVOS.

El artículo 84 de la Ley 39/1988 considera sujetos pasivos de este impuesto a las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria, siempre que, en territorio nacional, realicen cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible.

El citado artículo 33 de la L.G.T. está haciendo referencia a las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, susceptible de imposición.

A estos efectos, el apartado 3 de la Regla 3.^a de la Instrucción de las Tarifas, regulada por el Decreto legislativo 1175 de 28 de septiembre de 1990, entiende que tienen la consideración de actividades profesionales las que están clasificadas en la Sección 2.^a de las Tarifas, cuando son ejercidas por personas físicas, añadiendo que cuando una persona jurídica o una entidad de las previstas en el citado artículo 33 de la L.G.T. ejerza una actividad clasificada en dicha Sección 2.^a, deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la Sección 1.^a (Actividades Empresariales) de aquéllas.

De esta forma, se viene a resolver el antiguo conflicto, cuando se trata de personas jurídicas y de comunidades de profesionales, las cuales podrán matricularse como empresarios en la Sección 1.^a de las Tarifas.



estudios

CUOTA TRIBUTARIA.

De conformidad con lo que establece el artículo 85 de la Ley 39/1988, la cuota tributaria será la resultante de aplicar las tarifas del impuesto, las cuales son aprobadas por el Decreto legislativo 1175, de 28 de septiembre de 1990, y en su caso, el coeficiente y el índice que sean acordados por cada Ayuntamiento y regulados en las Ordenanzas fiscales respectivas.

También incide, en la cuantificación de la cuota tributaria, el recargo provincial que está regulado por el artículo 124 de dicha ley, que consistirá en un porcentaje único que recaerá sobre las cuotas mínimas y su tipo no podrá ser superior al 40 por ciento; correspondiendo la gestión de dicho recargo a la entidad que tenga atribuida la gestión del IAE, y cuya recaudación se entregará a las respectivas Diputaciones Provinciales.

Es decir, la cuota tributaria está formada por los siguientes componentes:

- a) Las cuotas mínimas que se desprenden de las tarifas.
- b) Coeficiente de incremento municipal.
- c) Índice de situación.
- d) Recargo provincial.

Seguidamente, vamos a comentar, aunque sea someramente, cada uno de estos componentes de la cuota tributaria.

Cuota mínima.

La Instrucción para la aplicación de las tarifas, aprobada por Decreto legislativo 1175 de 28 de septiembre de 1990, tiene como misión definir el contenido de las Tarifas según su Regla 1.^a, estableciendo, en el Capítulo II, el régimen de las actividades desarrolladas en las Reglas 2.^a y 8.^a y, por último, el Régimen de las Cuotas, que se definen en las Reglas 9.^a y 17.^a.

El artículo 86.1 de la Ley 39/1988 establece los criterios y bases necesarios para la fijación de las tarifas que, de forma resumida, son las que siguen:



estudios

- a) Las Tarifas deben delimitar el contenido de las actividades gravadas de acuerdo con las diferentes características de los sectores económicos, tipificándolas mediante elementos fijos.
- b) Los epígrafes que clasifiquen las actividades sujetas al IAE se establecen de acuerdo al CNAE.
- c) A aquellas actividades de escaso rendimiento económico se les podrá señalar cuota cero.
- d) Las cuotas mínimas, por aplicación de las tarifas, no pueden exceder del 15 por ciento del beneficio presunto medio de la actividad sometida a tributación, y además se tendrá en cuenta la superficie de los locales donde se ejerzan las actividades.
- e) Las cuotas mínimas que contemplan las tarifas podrán ser municipales, provinciales o nacionales.

Estas cuotas mínimas de las diferentes actividades vienen establecidas en las Tarifas, de conformidad con determinados elementos tributarios que, por su significación, se utilizan para cuantificar las mismas, y que se definen en la Regla 14.^a de la Instrucción.

Los módulos indiciarios de la actividad que se consideran elementos tributarios, son los siguientes:

- a) Potencia instalada.
- b) Número de obreros.
- c) Turnos de trabajo diarios.
- d) Población de derecho.
- e) Aforo de locales de espectáculos.
- f) Superficie de los locales.

En el nuevo Impuesto sobre Actividades Económicas se ha suprimido el aumento proporcional procedente del mayor número de horas trabajadas, de la antigua Licencia Fiscal, con lo que si bien se simplifica el procedimiento y la gestión, en lo referente a los turnos de trabajo diarios, se vulnera el principio de equidad y de capacidad económica.

Las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas se estructuran en tres secciones. En la Sección 1.^a se contemplan las Actividades Empresariales; en la Sección 2.^a se incluyen las Actividades Profesionales; y en la Sección 3.^a, las Actividades Artísticas.



estudios

Las dos primeras secciones tienen un denominador común, al completarse las cuotas mínimas de la tarifa con el elemento tributario formado por la superficie del local o locales en que ejerzan sus actividades empresariales.

Por el contrario, la Sección 3.^a, que cubre las Actividades Artísticas, no comprende el elemento de superficie, estando, por lo tanto, constituida la cuota mínima por la cantidad que tenga establecida el epígrafe de la tarifa.

Algunas notas características relacionadas con el elemento tributario de superficie, son las que siguen:

- Cuando en un mismo local se realicen varias actividades, es necesario cumplimentar tantas altas en el IAE como actividades se ejerzan, aun en el supuesto de que un mismo titular sea el sujeto pasivo de todas ellas.
- Cuando sea ejercida una misma actividad en varios locales, será preciso que el sujeto pasivo presente tantas altas por cada uno de dichos locales. En el supuesto de que se presente un alta con cuota provincial o nacional, será suficiente para cubrir todas las actividades ejercidas en los diferentes locales.
- Si en un mismo local son varios los sujetos pasivos que realizan actividades empresariales o profesionales, será preciso que cada uno de ellos satisfaga el impuesto por la superficie que ocupe.
- Una novedad que viene a resolver el antiguo conflicto del ejercicio de actividades profesionales, es que éstos estarán sometidos al IAE solamente en el término municipal en el que radique el local en el que ejerza la actividad profesional, estando facultado para actuar profesionalmente en otros municipios sin necesidad de satisfacer nuevas cuotas, como venía sucediendo en el marco de la Licencia Fiscal de Actividades Profesionales; no obstante, sí deberán satisfacer tantas cuotas como locales utilicen.
- En determinados casos, la cuota mínima de la tarifa viene cuantificada exclusivamente por el elemento tributario de superficie. Por ejemplo: las oficinas administrativas y de dirección, almacenes y depósitos de mercancías, centros de cálculo, etc., en los cuales no se ejercen directamente sus actividades empresariales de fabricación



estudios

o comerciales y que se realizan en instalaciones independientes o separadas.

La Regla 14.^a F) de la Instrucción nos indica el procedimiento para estimar la superficie de los locales, así como la forma de cuantificar el elemento superficie, pues no olvidemos que es un componente a sumar a la cuota que se desprende de las tarifas, para cada una de las actividades.

A estos efectos, establece:

- Se tomará como superficie de los locales la total comprendida dentro del polígono de los mismos.

Sin embargo, en determinados casos, sólo se tomará como superficie las siguientes:

- 1.º) Superficie no construida o descubierta, que se dediquen a depósito de materias primas o mercancías, secaderos, depósitos de agua, etc. (20 por ciento).
- 2.º) Actividades de temporada mediante la ocupación de la vía pública (40 por ciento).
- 3.º) Superficie cubierta de toda clase de instalaciones deportivas (50 por ciento).
- 4.º) Superficie de locales destinados a la enseñanza, en todos sus grados, cuando la actividad no esté exenta (50 por ciento).
- 5.º) Superficie de los almacenes y depósitos de todas clases (55 por ciento).
- 6.º) Superficie de aparcamientos cubiertos (55 por ciento).

En todo caso, se deducirá de la superficie estimada, según las reglas anteriores, el 5 por ciento por huecos, ascensores, escaleras, comedores de empresa, etc., que no estén directamente afectos a la actividad empresarial o profesional.

En la actividad de hospedaje la deducción será del 40 por ciento, aplicado sobre el total de la superficie construida, destinado a dicha actividad.



estudios

Dicha Regla 14.^a F) establece, igualmente, la forma de cuantificar o valorar el elemento de superficie, para lo cual se vale de tres cuadros, que se aplican según en qué divisiones y secciones se incluye la actividad gravada.

Sobre dicha valoración del elemento superficie se aplicará, además, unos coeficientes correctores según la cuantía de la cuota mínima de las tarifas y naturaleza de la actividad.

Con el fin de calcular el valor del elemento superficie de los locales de las actividades con cuotas provinciales y nacionales, se aplicará, a estos efectos, un cuadro especial, en el que se valora el metro cuadrado entre 375 pesetas y 185 pesetas, valorándose el exceso de 10.000 metros cuadrados en 160 pesetas.

También se contempla en esta Regla las reducciones que se pueden estimar, cuando no estuviere establecido el Impuesto Municipal de Radicación, a 31 de diciembre de 1991, en los Municipios en que se ubique el local. Estas reducciones oscilan entre el 80 por ciento el año de 1992 y el 20 por ciento el año de 1995.

En el supuesto de que una determinada actividad no esté debidamente especificada en las tarifas, según se recoge en la Regla 8.^a de la Instrucción, se clasificará, provisionalmente, en el grupo de "actividades no clasificadas en otras partes (n.c.o.p.)", y si no fuere posible, procederá clasificarla en el epígrafe o grupo que, por su naturaleza, se asemeje más a dicha actividad.

Coeficiente de incremento municipal.

Según el artículo 88 de la Ley 39/1988, los Ayuntamientos están facultados para incrementar las cuotas mínimas establecidas en las tarifas del impuesto, aplicando sobre las mismas un coeficiente único para todas las actividades ejercidas en los respectivos términos municipales, los cuales se establecen mediante una escala que va desde un coeficiente de hasta 1,4 para municipios con una población de derecho hasta 5.000 habitantes, y un coeficiente de hasta 2 para aquellos municipios con población superior a 100.000 habitantes.

Este coeficiente corrector solamente es aplicable a las cuotas de tarifa municipales, y su finalidad es claramente recaudatoria, tendente a alcanzar el objetivo previsto de arbitrar los recursos financieros necesarios para la consecución de la autonomía de los municipios, y que, como decíamos al principio de este trabajo, les permita su propia ordenación presupuestaria de ingresos y de gastos.



estudios

Estos coeficientes correctores de las cuotas mínimas, para su debida aplicación, deberán ser objeto de aprobación por las diferentes Corporaciones Municipales mediante la correspondiente ordenanza fiscal y que, al parecer, se podrán conocer antes del 30 de junio de 1992.

Quiere ello decir que, en el momento de presentar el contribuyente su declaración de alta en el censo, desconocerá el alcance del importe que le liquidarán en el próximo año por el IAE.

Indice de situación.

Como ya dijimos anteriormente, a la técnica liquidatoria del Impuesto sobre Actividades Económicas se incorpora un elemento tributario, cual es el de la superficie de los locales donde se ejerce la actividad, y que anteriormente era objeto de una exacción independiente en el Impuesto Municipal sobre Radicación.

El artículo 89 de la Ley 39/1988 establece que sobre las cuotas mínimas o, en su caso, sobre las cuotas incrementadas, los Ayuntamientos podrán establecer una escala de índices que pondere o module la situación física de los locales y en función a la categoría de la calle en que radiquen, indicando los límites en los que han de sujetarse los índices que no podrán ser inferiores a uno ni podrán exceder de dos. Posteriormente, el artículo 2 R.D.-Ley 4/1990, de 28 de septiembre, ha modificado el citado artículo 89, fijando los límites de los mencionados índices entre 0,5 y 2.

En aquellos municipios que no se establezcan por los Ayuntamientos la correspondiente escala de índices, en todo caso se tomaría el índice de 0,5.

Lo mismo que lo dicho para los coeficientes de incremento, es necesaria la correspondiente Ordenanza fiscal aprobada por las diferentes Corporaciones Municipales.

Este índice no es de aplicación sobre las cuotas nacionales y provinciales, según el citado R. Decreto-Ley 4/1990.

Recargo provincial.

El artículo 124 de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales, dispone que las Diputaciones Provinciales podrán establecer un recargo sobre el IAE, consistente en un porcentaje único que recaerá sobre las cuotas mínimas, y el cual no podrá exceder del 40 por ciento. Este

estudios

recargo exclusivamente se aplicará sobre las cuotas mínimas municipales, y en ningún caso sobre las nacionales o provinciales.

Al igual que en el coeficiente de incremento e índice de situación, se hace preciso que las Diputaciones Provinciales aprueben la correspondiente ordenanza fiscal, y que, en este momento, también se desconoce el alcance de su cuantía, que puede llegar a ser de una gran incidencia sobre la cuota final a ingresar por el sujeto pasivo.

PERIODO IMPOSITIVO Y DEVENGO.

Según el artículo 90 de la Ley 39/1988, el período impositivo es coincidente con el año natural y excepcionalmente, en los supuestos en los que se inicie la actividad, el período se limitaría al tiempo que transcurra desde la fecha de alta hasta el último día del año.

El devengo del IAE se produce, en los supuestos del inicio de la actividad, en ese preciso momento, y para los sucesivos ejercicios, el día primero de cada año.

Las cuotas son irreducibles, salvo en los casos de declaraciones de alta cuando ésta no coincida con el año natural, en cuyo supuesto se calcularán las cuotas proporcionalmente al número de trimestres naturales que restan para terminar el año, incluyéndose el del comienzo del ejercicio de la actividad.

GESTION DEL IMPUESTO.

Los dos últimos artículos de la Ley 39/1988, que hacen referencia al IAE (arts. 91 y 92), se ocupan de los aspectos subjetivos y objetivos de la gestión del impuesto.

En dicha norma se contempla el procedimiento para la formación anual de la matrícula, tomando como base las declaraciones de alta de los contribuyentes, que estará constituida por censos comprensivos de las actividades económicas, la relación de sujetos pasivos, las cuotas mínimas, y que se expondrán al público en los respectivos Ayuntamientos.

La disposición adicional segunda de la Ley 6/1991, de 11 de marzo, exige de la Administración tributaria la obligación de obtener la formación de los censos antes del 1 de enero de 1992.

Posteriormente, el Real Decreto 1171/1991, de 26 de julio, desarrolla reglamentariamente la gestión del IAE y las peculiaridades que ofrece



estudios

en el período de implantación y durante los dos primeros años de 1992 y 1993 a las que está haciendo referencia la disposición transitoria 11.^a de la Ley 39/1988 en los que los Ayuntamientos podrán solicitar de la Administración tributaria del Estado las competencias que se contienen en dicha ley y que habrán de ser ejercidas por esta última.

Uno de los aspectos que contiene el citado Real Decreto 1172/1991, y que por su oportunidad merece destacarse, es el que presenta la gestión censal del IAE en el momento de su implantación.

Nos estamos refiriendo a la formación y contenido de la matrícula, a partir de la cual se gestiona el impuesto, y que se integrará por todos los censos comprensivos de todos los sujetos pasivos que ejerzan actividades económicas, agrupados según el tipo de cuota por la que tributen, bien sean éstas nacionales, provinciales o municipales.

En dicha matrícula figurarán los siguientes datos:

- a) Datos identificativos del sujeto pasivo.
- b) Domicilio de la actividad y fiscal.
- c) Denominación de la actividad, su clasificación en las tarifas, así como los elementos tributarios cuantificados y la cuota resultante.
- d) Los beneficios fiscales solicitados o concedidos.
- e) En los supuestos de disponer el sujeto pasivo de locales situados en el mismo municipio en los que no ejerza directamente la actividad, como es el caso de los locales a los que se refiere la letra h) de la letra F) del apartado 1 de la Regla 14 de la Instrucción, tales como centros de dirección, oficinas administrativas, almacenes o depósitos, centros de cálculo, etc., éstos deberán figurar también en la matrícula con indicación de su situación, superficie y cuota.
- f) También deberá figurar en la matrícula el recargo provincial, cuando así estuviese establecido.

Todos los aspectos relacionados con las declaraciones de alta, baja, variaciones, etc., se contienen en los artículos 4 al 9 del citado Real Decreto. Los plazos establecidos son los que siguen:



estudios

- Declaraciones de alta, en los diez días hábiles anteriores al comienzo de la actividad.
- Declaraciones de variación, en un mes, a partir de la fecha en la que se originó la variación o el cese de la actividad.

Los lugares y organismos donde se han de presentar las declaraciones de alta, variación o baja, los regula el artículo 7 de este Real Decreto 1172/1991, y son los siguientes:

- a) **Cuotas municipales.** Se presentarán en la Administración de Hacienda o Delegación de Hacienda, cuya demarcación territorial corresponda al lugar de realización de la actividad.
- b) **Cuotas provinciales.** Procederá su presentación en la Delegación Provincial de Hacienda cuya demarcación corresponda al territorio en que se desarrollen las actividades. En las provincias donde no exista el anterior citado organismo provincial, podrán presentarse en las Delegaciones de Hacienda.
- c) **Cuotas nacionales.** Corresponderá presentar las declaraciones en la Administración de Hacienda, o, en su defecto, en la Delegación de Hacienda de su demarcación territorial, según el domicilio fiscal del sujeto pasivo.
- d) En los supuestos de declaraciones de variación, éstas se presentarán en las oficinas donde se originaron las declaraciones de alta que se modifican.

En la Disposición Transitoria 1.^a del Real Decreto que se comenta, se regula el plazo en el que se deberá de formalizar el censo de actividades, y es el comprendido entre el 9 de septiembre y el 13 de diciembre, prolongándose hasta el 31 de diciembre para quienes inicien el ejercicio de la actividad en este plazo.

Como queda dicho, la formación de la matrícula se efectuará mediante la presentación de declaraciones de los sujetos pasivos, por medio de los formularios oficiales, aprobados por la Orden de 31 de julio de 1991, y que son los siguientes:

- Modelo 840. Actividades empresariales comprendidas en la Sección 1.^a de las Tarifas.



estudios

- Modelo 841. Actividades profesionales o artísticas, agrupadas en las Secciones 2.^a y 3.^a de las Tarifas.

COMENTARIOS Y CONCLUSIONES.

Con independencia de las consideraciones que se contienen en el desarrollo de este trabajo, seguidamente vamos a analizar algunos aspectos concretos de este polémico impuesto que, por su importancia, merecen destacarse.

La configuración de tributos con finalidad censal, cuando el siglo XX está ya en su ocaso, resulta tosco y arcaico, y así lo han entendido los Estados miembros comunitarios que, en su gran mayoría, los han suprimido de sus sistemas fiscales, considerando que no deben ser utilizados para medir la capacidad económica de los contribuyentes.

De los países comunitarios, solamente Francia y Alemania mantienen este tipo de impuestos, pero con una imposición reducida y simbólica y que, además, en estos momentos están sometidos a fuerte debate. El introducir en España un impuesto de estas características nos separa de la obligada armonización con los otros Estados miembros de la Comunidad Económica Europea, en lo que hace referencia a la imposición directa.

El concepto de nacimiento de la obligación tributaria por el “mero ejercicio” de las actividades económicas, profesionales y artísticas, tiene su origen en España en los años de la invasión de las tropas napoleónicas, y que se consolidó en 1829 por el que se creó el “subsidio de comercio” y posteriormente con la reforma de Mont-Santillán, pasando a denominarse “subsidio de la industria y del comercio”. Algunos autores encuentran sus antecedentes en el de Alcabala.

El establecimiento de tributos que gravan rendimientos presuntos, pugna con el principio de capacidad económica, pues es fundamento constitucional de justicia tributaria que la valoración normativa relativa a la asociación entre un determinado hecho y la capacidad contributiva debe acomodarse al desarrollo normal del fenómeno real; sin embargo, el “mero ejercicio” de la actividad económica expresa solamente, en algunos casos, la aptitud fiscal presunta, y en otros no establece relación alguna con la capacidad de riqueza del individuo, cuando no se producen rendimientos o se originan pérdidas.

Por ello, al gravar el Impuesto sobre Actividades Económicas la capacidad potencial económica del contribuyente, exige que en la aplicación de la norma legal se efectúe con prudencia y de forma moderada y fle-

estudios

xible, tratando de evitar situaciones de injusticia y comportamiento desproporcionadas.

Es necesario destacar que, en la fecha del devengo del impuesto, se desconoce, por el contribuyente, la cuantía a satisfacer meses después, pues en ese preciso momento sólo podemos conocer el importe de la cuota mínima que se deduce de las tarifas con la incidencia del elemento superficie, y se desconocen los coeficientes y recargos pendientes de cuantificar por los Ayuntamientos y Diputaciones Provinciales. Es decir, se produce la insólita situación de estar devengando un impuesto sin poder conocer a cuánto asciende la cuota a ingresar.

La gestación de este impuesto ha sido muy criticada por los diferentes sectores empresariales, pues antes de su entrada en vigor (el impuesto se regula por Ley 39/1988, de 28 de diciembre), se han producido una serie de disposiciones —unas complementarias, otras reglamentarias—, como el el Decreto Legislativo 1175, de 28 de septiembre de 1990, que desarrolla las tarifas, y otras reformadoras, como es el caso de la determinación de la cuantía de los coeficientes de incremento municipales; otras, aplazando su entrada en vigor, etc. Sin embargo, es de destacar el aspecto positivo que ofrece el nuevo impuesto, referente a la simplificación de la gestión y recaudación, al integrar varias figuras impositivas anteriores.

El Impuesto sobre Actividades Económicas podrá crear situaciones discriminatorias entre actividades económicas y profesionales situadas en distintos municipios, ya que cada Ayuntamiento es libre de aplicar los coeficientes e índices que estimen oportunos, así como los recargos provinciales de las Diputaciones. Además, la complejidad en la formación del censo haría que, en el primer año de imposición, pueda suponer una mayor presión fiscal para aquellos empresarios que se den de alta, pues lo que sí está claro es que los Ayuntamientos tratarán de recaudar una cuantía, al menos, similar a la que procedía en los impuestos anteriores.

Habida cuenta del reducido número presentado de declaraciones de alta en el censo, cuyo plazo finaliza el próximo día 13 de diciembre, nos indica una cierta resistencia social a lo desconocido, como es la cuota real que tendrán que pagar los contribuyentes en el próximo año.

La normativa que regula este impuesto faculta a los Ayuntamientos y Diputaciones Provinciales para establecer los coeficientes y recargos que tengan por conveniente, dentro —claro está— de unos márgenes, que oscilan entre 1,4 para municipios con la población de derecho hasta 5.000 habitantes, y un coeficiente 2 para aquéllos superiores a 100.000 habitantes. Asimismo, está por definir el índice de situación, o como vulgarmente se le denomina, “callejero”, y el recargo provincial de las Diputaciones, que



estudios

lo pueden establecer hasta el 40 por ciento y que ya, en alguna provincia, ha sido fijado en el máximo, como es el caso de Sevilla, según informa la prensa del día, en el que estamos redactando estos comentarios.

Nos parece bien que los Ayuntamientos puedan alcanzar el objetivo previsto de arbitrar los recursos financieros necesarios para la consecución de la autonomía de sus municipios y que ello les permita su propia ordenación presupuestaria de ingresos y gastos, pero otra cosa muy distinta es que se les ofrezca un cheque en blanco hasta un determinado límite con el fin de estimar los recargos que consideren oportunos, pues ello supone, ni más ni menos, que vulnerar algo tan fundamental cual es la seguridad jurídica del sufrido contribuyente, y que puede traer consecuencias imprevisibles.

Claro está que una buena gestión municipal debe pasar por no hinchar excesivamente el globo recaudatorio, ante el evidente riesgo de huida de industrias y empresas, que se instalarían en otros municipios más convenientes para su economía. Todavía permanece en nuestro recuerdo la ubicación de industrias fuera de los grandes municipios, al objeto de evitar el fuerte gravamen del Impuesto Municipal de Radicación, que se deroga con la entrada en vigor del IAE.

Quizá una solución coherente, que resolvería las dudas sobre los resultados finales en la recaudación del impuesto, sería el admitir como deducible de las cuotas del IRPF e Impuesto de Sociedades, la satisfecha por el IAE, como ya existen precedentes en la antigua Contribución Industrial.

La importante incidencia del elemento tributario superficie en la determinación de la cuota puede, de alguna forma, condicionar el mantenimiento por parte de los empresarios de los locales y que, eventualmente, puedan ser objeto de traslados, cambios, cancelaciones, etc., perturbando así el proceso productivo.

La complejidad en el proceso de liquidación es otro aspecto negativo, pues si bien en la formación del censo las declaraciones de alta vendrán liquidadas por la Administración tributaria, se prevé un importante cúmulo de errores, habida cuenta de la cantidad de factores que intervienen en la liquidación de la cuota, bien procedan de los datos facilitados por los contribuyentes, o del procedimiento liquidatorio.



estudios

Por último, nos parece que su implantación se está llevando con precipitación, pues antes se deberían conocer por los contribuyentes aquellos índices, coeficientes y recargos que inciden sobre la cuota mínima, por lo que parece aconsejable que se demore su entrada en vigor para 1993, dando así tiempo a la formación de la matrícula y a la corrección de errores que se puedan producir en la misma.

