

El Imp. sobre Actividades Económicas en la Ley reguladora de las Haciendas Locales y en el R.D. Legislativo de Tarifas e Instrucción del Impuesto.

Miguel Angel COLLADO YURRITA

Prof. Titular de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidad Autónoma de Madrid

SUMARIO: I. Introducción.— II. Hecho imponible.— III. Exenciones.— IV. Sujetos pasivos.— V. Cuota tributaria.— VI. Período impositivo y devengo.— VII. Gestión del tributo.

I. INTRODUCCION.

El “nuevo” Impuesto sobre Actividades Económicas, introducido por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, no es, en realidad, un nuevo impuesto; simplemente es una réplica, ampliada en su hecho imponible, de las vigentes Licencias Fiscales.

Su introducción debe ser examinada a la luz de las tendencias actuales respecto de los impuestos locales sobre las actividades empresariales y profesionales. Mientras en Francia y Alemania, los homólogos al IAE son tributos existentes desde hace años pero cuya pervivencia está seriamente

estudios

puesta en entredicho, en Italia, por el contrario, un impuesto similar ha sido introducido en 1989. Por lo que se refiere a nuestro país, la justificación de esta figura puede encontrarse en la capacidad recaudatoria que se le atribuye, así como en su trascendencia censal, constituyendo, según la Memoria del Proyecto de Ley, “un instrumento inestimable para el apoyo en la gestión de los impuestos estatales”.

Ahora bien, las controversias y dificultades que plantea su aplicación han determinado que, estando previsto que el 1 de enero de 1991 comenzara su aplicación, la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria, haya prorrogado, hasta el 1 de enero de 1992, la fecha de comienzo de la aplicación del IAE respecto de las actividades agrícolas, ganaderas, forestales y pesqueras. Aún más, finalmente, tal prórroga ha tenido lugar respecto de todo el impuesto en virtud del Real Decreto Ley 4/1990, de 28 de septiembre.

Por lo demás, el IAE es una figura que tiene un espíritu totalizador de todas las actividades productivas autoorganizadas; una vocación sistematizadora, sometiendo dichas actividades a un marco jurídico único, y una pretensión simplificadora “porque los Impuestos sobre Radicación, Gastos Suntuarios, Publicidad, Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales, Licencia Fiscal de Profesionales y de Artistas, así como las actividades agrícolas, forestales, ganaderas y mixtas de la Contribución Territorial Rústica y los servicios de alquiler de inmuebles de la Contribución Territorial Urbana, quedan integrados en este impuesto”, como manifiesta la Memoria del Proyecto de Ley.

II. HECHO IMPONIBLE.

Dice el artículo 79 de la Ley de Haciendas Locales que “El Impuesto sobre Actividades Económicas es 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 especificadas en las Tarifas del Impuesto.

Se consideran a los efectos de este impuesto actividades empresariales las agrícolas, ganaderas, forestales, pesqueras, industriales, comerciales, de servicios y mineras”.

De este precepto se desprende que, en principio, toda actividad eco-



estudios

nómica queda sujeta al impuesto, lo cual se explica por la función censal que se atribuye al mismo. De esta manera, el problema que se plantea es el de la adecuada clasificación de las diferentes actividades en las Tarifas; ahora bien, como el artículo 79 grava el ejercicio de actividades “se hallen o no clasificadas en las Tarifas del impuesto”, se legitima el mantenimiento en las Tarifas del nuevo tributo de grupos o epígrafes dedicados a las actividades “no clasificadas en otras partes” (n. c. o. p.), que operarán como cajones de sastre en los que se encuadren multitud de actividades no especificadas.

Por otra parte, lo que Rubio de Urquía y Arnal Suría (1) denominan “irracionalidad tributaria intrínseca” de esta figura, consustancial a su función censal, condiciona la regulación del impuesto, sometiendo a tributación, en principio, a muchos supuestos en que no se produce rendimiento alguno.

Consciente de ello, el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, establece, en el apartado 2 de la Regla 15 de la Instrucción, que “la Administración del Estado podrá declarar la tributación por cuota cero de aquellas actividades o modalidades de las mismas que, por su escaso rendimiento económico, no deban satisfacer cantidad alguna por el impuesto. En estos casos, los sujetos pasivos tampoco estarán obligados a formular declaración alguna”.

Ahora bien, es dudosa la validez de esta habilitación a la Administración para declarar la tributación por cuota cero de ciertas actividades, pues el artículo 86 LRHL, que establece las bases conforme a las cuales el Gobierno habrá de aprobar el Decreto Legislativo por el que se fijen las Tarifas y la Instrucción, dispone que será el Decreto Legislativo el que determine aquellas actividades o modalidades de las mismas a las que por su escaso rendimiento se les señale cuota cero. Por tanto, el Decreto Legislativo contiene una subdelegación para llevar a cabo tal cometido, lo cual no es admisible porque la figura de la delegación recepticia, que habilita al Gobierno para dictar Decretos Legislativos, no permite las subdelegaciones, aunque sí cabría la autorización al Ministro para el desarrollo reglamentario de lo que ya haya establecido el Decreto Legislativo.

Volviendo al artículo 79 LRHL, hemos visto que, según ese precepto, el hecho imponible está constituido por “el mero ejercicio”. Esto significa, dice Moreno Castejón (2) que, si en principio el IAE podría parecer un impuesto sobre la renta de empresarios y profesionales, el hecho de que lo relevante sea el mero ejercicio de la actividad aproxima esta figura a una tasa por obtención de una licencia y la aleja de los impuestos sobre la renta.



estudios

Por otra parte, al decir la ley que el presupuesto de hecho del tributo es el mero ejercicio de una actividad, parece que se exigiría el impuesto aunque se realizare un solo acto. En este sentido, Rubio de Urquía y Arnal Suría (3) sostienen que la Ley de Haciendas Locales “recupera la doctrina del acto aislado, propia de las Licencias Fiscales, y lo hace por ser una exigencia de la irracionalidad tributaria del impuesto”.

Este planteamiento parece confirmarse por el artículo 82, según el cual “no constituye hecho imponible en este impuesto el ejercicio de las siguientes actividades: 4. Cuando se trate de venta al por menor la realización de un solo acto u operación aislada”; es decir, el artículo 82.4 sería la excepción a la regla general de la exigibilidad del impuesto incluso por la realización de un solo acto. Sin embargo, esta tesis no nos parece correcta. El IAE grava el mero ejercicio de una actividad empresarial o profesional, pero para que el comportamiento de un agente pueda ser calificado como actividad empresarial o profesional ha de ser habitual. Por ello, no podría, a nuestro juicio, exigirse el impuesto a una persona que realice un solo acto típico de un empresario o de un profesional, porque no desarrolla una “actividad”.

El artículo 80 LRHL determina cuándo una actividad tiene carácter empresarial o profesional, considerando como tal la que suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En la medida en que, como ha advertido Martín Queralt (4), este artículo de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales viene a reproducir el concepto de actividad profesional y empresarial que ofrece la legislación de los impuestos estatales (IRPF, IVA...), serán de aplicación a aquél las elaboraciones normativas, jurisprudenciales y doctrinales sobre dicho concepto.

En este orden de consideraciones, merece recordarse que Menéndez Moreno, al examinar el concepto de profesional en la Licencia Fiscal de Actividades Profesionales y de Artistas, llega a la conclusión de que “la actividad profesional puede desarrollarse por una persona física, jurídica o una entidad sin personalidad en la que exista un funcionamiento real unitario como tal entidad independiente de sus miembros, y a la que se afecte un determinado patrimonio” (5). Pues bien, frente a este planteamiento, el Real Decreto Legislativo de Tarifas e Instrucción, establece en la Regla 3, apartado tercero, que tienen la consideración de actividades profesionales las clasificadas en la Sección Segunda de las Tarifas siempre que se ejerzan por personas físicas, pero cuando una persona jurídica o una entidad de las previstas en el artículo 33 de la Ley General Tributaria

estudios

ejerza una actividad clasificada en la Sección Segunda, que lleva por rúbrica “Actividades profesionales”, deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la Sección Primera, denominada “Actividades empresariales: industriales, comerciales, de servicios y mineras”, lo que plantea alguna duda que luego comentaremos.

La definición del hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas se completa con el establecimiento de unos supuestos de no sujeción en el artículo 82.

En los números 1, 2 y 4 de este precepto se hace referencia a diversos actos que no están sujetos por una razón elemental: se trata de enajenaciones que no tienen un carácter habitual, sino esporádico. Son operaciones ajenas al giro o tráfico mercantil normal de las personas que las realizan, de ahí que no estén sujetas al impuesto, porque éste, como ya dijimos, grava “actividades”, es decir, operaciones habituales, no actos aislados. Por eso, precisamente, en el número 1 del artículo en cuestión se establece un requisito temporal para evitar que actividades empresariales de enajenación de bienes que constituyen el objeto del tráfico mercantil del enajenante se pretendan hacer pasar por transmisiones patrimoniales eventuales.

Por el contrario, el número 3 del artículo 82, al disponer que “estará sujeta al impuesto la exposición de artículos para regalo” está, en nuestra opinión, ampliando el hecho imponible del IAE gravando operaciones aisladas.

Esta ampliación del presupuesto de hecho se puede explicar por la preocupación del legislador por poner freno a la competencia desleal que realizan ciertos tipos de empresas que ofrecen regalos a sus clientes, provocando las protestas de comerciantes dedicados a la venta de esos productos.

Ahora bien, como ha señalado García-Agundez (6), “quizá la redacción sea demasiado limitada: regalo y exposición. Porque el problema es el mismo si se prometen y no se exponen. Y sigue siendo idéntico si está sometido a un previo sorteo. Y si pierde la naturaleza de regalo por exigir una contraprestación (precio), que puede consistir en un comportamiento concreto de la clientela: saldos mínimos, compensación de intereses, etc. Incluso, por razones obvias, el término clientes debería ser ampliado al de concursantes para recoger las situaciones que diariamente contemplamos en programas y publicidad televisivos”.

estudios

III. EXENCIONES.

Una de las preocupaciones del autor de la Ley reguladora de las Haciendas Locales ha sido, sin duda, la de reducir los beneficios fiscales.

Esto se manifiesta, como no podía ser de otra manera, en la regulación del IAE, en el que se han suprimido algunas exenciones previstas en las Licencias Fiscales y no se establecen bonificaciones.

No obstante lo anterior, además de las exenciones expresamente contempladas en el artículo 83, debe tenerse presente que, de conformidad con la Disposición Transitoria Tercera, "quienes a la fecha del comienzo de aplicación del Impuesto sobre Actividades Económicas gocen de cualquier beneficio fiscal en la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales, o en la Licencia Fiscal de Actividades Profesionales y de Artistas, continuarán disfrutando de las mismas en el impuesto citado en primer lugar hasta la fecha de su extinción, y si no tuvieran término de disfrute, hasta el 31 de diciembre de 1993, inclusive".

Ahora bien, lo cierto es que el Real Decreto Legislativo de Tarifas e Instrucción viene a crear, con dudosa base legal, bonificaciones. Baste señalar como prueba la siguiente. El artículo 86.1, base cuarta, de la Ley de Haciendas Locales, dice que en la fijación de las cuotas se tendrá en cuenta "la superficie de los locales en los que se realicen las actividades gravadas", y la Regla 14.2, F) del Proyecto de Decreto Legislativo, al referirse a los elementos tributarios que condicionan la cuantía de las cuotas dispone, por ejemplo, que sólo se tomará como superficie "el 50 por 100 de la superficie de los locales destinados a la enseñanza en todos sus grados, cuando la actividad no esté exenta".

Por otra parte, ciertas exenciones previstas en el artículo 83 tienen carácter rogado, y su concesión o denegación por el Ayuntamiento requiere, en todo caso, informe previo del órgano competente de la Administración tributaria del Estado; pero este informe no tiene naturaleza vinculante, como se desprende del artículo 92.2, segundo párrafo, que ordena al Ayuntamiento de que se trate, trasladar la resolución adoptada al órgano estatal que informó.

IV. SUJETOS PASIVOS.

Son sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas y las Entidades del artículo 33 de la LGT que realicen las actividades gravadas.

estudios

En relación con el sujeto pasivo, cabe formular dos observaciones.

En primer lugar, que será de aplicación al IAE la jurisprudencia del Tribunal Supremo que, respecto de las Licencias Fiscales, ha considerado como sujeto pasivo a quien efectivamente realice la actividad, con independencia de quién sea el titular de la autorización para llevarla a cabo.

En segundo lugar, como ya hemos visto, el Decreto Legislativo de Tarifas e Instrucción “matiza”, en nuestra opinión sin base para ello, el concepto de sujeto pasivo en cuanto obliga a tributar por actividades empresariales a las personas jurídicas y entidades del artículo 33 de la LGT que ejerzan actividades profesionales. En este sentido, el Real Decreto Legislativo extralimita la habilitación que le concede el artículo 86.1, base primera, de la Ley de Haciendas Locales, que encomienda al Gobierno la delimitación del “contenido” de las actividades gravadas, porque lo que hace la Regla Cuarta del Proyecto es, en realidad, delimitar los sujetos de las actividades gravadas.

V. CUOTA TRIBUTARIA.

La cuota tributaria será la resultante de aplicar las cuotas mínimas fijadas por las Tarifas, que se han de aprobar, a diferencia de lo que sucedía con las Licencias Fiscales, por Real Decreto Legislativo, incrementadas, en su caso, por el coeficiente que fije el Ayuntamiento y corregidas por el índice que pondere la ubicación del local.

Respecto de las cuotas mínimas, que se habrán de fijar de acuerdo con las Bases establecidas en el artículo 86.1 LRHL, es necesario formular una serie de observaciones.

Según la Base Cuarta, “las cuotas resultantes de la aplicación de las Tarifas no podrán exceder del 15 por 100 del beneficio medio presunto de la actividad”. Se mantiene, por tanto, el gravamen del beneficio medio presunto que rige en las Licencias Fiscales; es decir, se consagra una especie de estimación objetiva singular, alejándose, en este sentido, el IAE de los principios constitucionales y dándose un paso atrás en la reforma fiscal del último decenio.

Por otra parte, y en un plano de cuestiones concretas, ¿cómo se puede fijar el beneficio medio presunto en sectores económicos cuyos resultados pueden variar mucho de un sujeto a otro? ¿Cómo podrá el contribuyente que ha de pagar una cuota fijada por el Decreto Legislativo que apruebe las Tarifas, saber que esa cuota no excede del 15 por 100 del beneficio medio presunto de la actividad que desarrolla?

estudios

De conformidad con la Base Primera, las actividades se tipificarán “mediante elementos fijos que deberán concurrir en el momento del devengo”; lo que supone dejar en manos del Gobierno la posibilidad de utilizar los elementos tributarios que le parezcan más oportunos, dada la falta de concreción de la base.

El único elemento mencionado expresamente por la Ley, en la Base Cuarta, es la superficie del local.

La Regla Sexta del Decreto Legislativo de Tarifas establece que, a efectos del IAE, se consideran locales las edificaciones, construcciones e instalaciones, así como las superficies cubiertas o sin cubrir, abiertas o no al público, que se utilicen para cualesquiera actividades empresariales o profesionales, lo que supone reproducir el concepto de local que se contenía en la regulación del Impuesto sobre la Radicación, de donde el IAE ha tomado este elemento.

Siendo esto así, a la hora de operar con el elemento “local”, para fijar la cuota de una actividad gravada por el nuevo impuesto, será de aplicación la doctrina del Tribunal Supremo que excluye del Impuesto de Radicación los locales que constituyen el objeto mismo de la actividad. En otras palabras, y por poner un ejemplo, en el momento de concretar la cuota que ha de pagar por el IAE una empresa inmobiliaria, no podrán computarse como locales cuya superficie incida en la cuantía de la cuota, los terrenos sobre los que construye; en cambio, sí habrá que tomar en consideración la superficie del local donde esté ubicado su domicilio social.

Es decir, no podrán computarse los locales que no se utilicen *para* el ejercicio de la actividad gravada, sino que son “una mera consecuencia o manifestación de la actividad gravada” (STS 4 de noviembre de 1982).

Esta doctrina viene recogida en la Regla Sexta, donde se establecen algunos supuestos que no tienen la consideración de local a efectos del impuesto, pero es una recepción insatisfactoria por cuanto tal doctrina no se formula con carácter general, sino sólo respecto de ciertos casos, como el de los inmuebles en alquiler.

También en la Regla Sexta se nos dice qué se consideran locales separados, lo que tiene importancia a diversos efectos: ayuntamiento acreedor del tributo, índice de ponderación de ubicación del establecimiento...

La Base Tercera habilita al Decreto Legislativo que ha de aprobar las Tarifas y la Instrucción, para determinar actividades o modalidades de las mismas a las que por su escaso rendimiento económico se les señale cuota cero. Ahora bien, como ya vimos, el Decreto Legislativo autoriza a su vez a la Administración del Estado, sin concretar órgano, para llevar

estudios

a cabo tal determinación; lo que, a nuestro modo de ver, es de dudosa constitucionalidad, porque podría suponer, como dijimos, una vulneración a las limitaciones que a la delegación recepticia impone el artículo 82.3 de la Constitución, así como una quiebra de las exigencias derivadas del principio de reserva de ley en materia tributaria.

Por su parte, la Base Quinta autoriza a las Tarifas a fijar cuotas provinciales y nacionales, estableciendo las condiciones en que las actividades podrán tributar por estas cuotas.

La previsión de las mismas nos parece acertada, pero el problema radica en la distribución de estas cuotas entre los municipios afectados. La Regla Decimoséptima dispone que se distribuyan entre todos los municipios de la provincia o entre todos los municipios de territorio común, según sean cuotas provinciales o nacionales, en los términos que reglamentariamente se prevean, por lo que, en definitiva, la cuestión planteada queda todavía pendiente.

Por lo demás, salvo que se haga constar expresamente que se trata de cuotas provinciales o nacionales, las cuotas que se establezcan en las Tarifas han de reputarse cuotas mínimas municipales, que son las únicas sobre las que los Ayuntamientos podrán aplicar los coeficientes e índices previstos en los artículos 88 y 89 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

Según el artículo 88, sobre las cuotas mínimas podrán los Ayuntamientos aplicar un coeficiente, que puede llegar hasta el 2 en función de su población.

Este coeficiente será único para todas las actividades ejercidas en el término municipal, y si la Corporación Local establece un coeficiente superior al que pueda imponer atendida su población, ese coeficiente será nulo de pleno derecho, de manera que la entidad municipal sólo podrá exigir la cuota mínima prevista en las Tarifas del impuesto.

Además del coeficiente previsto en el artículo 88, los Ayuntamientos podrán establecer sobre las cuotas mínimas o, en su caso, sobre las cuotas incrementadas por aplicación de aquel coeficiente, una escala de índices que pondere la situación física del establecimiento donde se ejerce la actividad gravada, atendiendo a la categoría de la calle en que radique. El índice mínimo de la referida escala no podrá ser inferior a 0'5 y el máximo no podrá exceder de 2, según la nueva redacción dada al artículo 89 LRHL por el artículo 30 de la Ley 5/1990, de 29 de junio.

Un problema que plantea este índice de situación, y que no resuelve el Decreto Legislativo de Tarifas e Instrucción, es el de locales con fachada a varias calles. Esta cuestión sí venía resuelta, en cambio, en el Texto

estudios

Refundido de Régimen Local que, al regular el Impuesto sobre la Radicación, de donde se ha tomado el índice, establecía, en el artículo 323.4, que cuando se tratare de locales con fachada a dos o más vías públicas, clasificadas en distinta categoría, se aplicará la tarifa que corresponda a la vía de categoría superior, siempre que en ésta exista, aun en forma de chaflán, acceso directo al recinto y de normal utilización. Y éste podría ser el criterio que siguieran las Ordenanzas locales cuando regulen la aplicación del citado índice, cubriendo así la falta, en la normativa estatal, de una respuesta a este problema.

Ahora bien, la cuestión de más relieve que suscitan el coeficiente y el índice es la siguiente. Las cuotas mínimas establecidas en las Tarifas pueden llegar, de conformidad con el artículo 86 LRHL, hasta el 15 por ciento del beneficio medio presunto de la actividad gravada. El Ayuntamiento correspondiente, si tiene una población de derecho superior a 100.000 habitantes, puede aplicar, sobre la cuota mínima, el coeficiente 2, en cuyo caso la cuota incrementada podría consistir en el 30 por 100 del beneficio medio presunto de la actividad gravada. Pero si además ese Ayuntamiento aplica el índice de situación del establecimiento, que en las calles de más alta categoría puede ser el 2, nos encontramos que habrá sujetos pasivos que paguen, por el IAE, una cuota cuya cuantía represente el 60 por ciento del beneficio medio presunto de la actividad que desarrolle, lo que, a su vez, podría ser, si su beneficio real está por debajo del medio presunto, el 75, el 80... por ciento de ese beneficio real.

El tema adquiere mayor gravedad si tenemos en cuenta que, de acuerdo con el artículo 124 LRHL, las Diputaciones Provinciales pueden establecer un recargo sobre las cuotas mínimas del IAE, y cuyo tipo podrá ser hasta el 40 por ciento.

Además, hay que tener presente que los sujetos pasivos de este tributo local también verán gravados los beneficios que obtengan de su actividad empresarial o profesional por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto de Sociedades.

Planteado el tema desde esta perspectiva, ¿dónde queda el principio de capacidad económica? ¿Qué hacemos con el artículo 31.1 de la Constitución?

VI. PERIODO IMPOSITIVO Y DEVENGO.

El IAE es un tributo periódico, cuyo período impositivo coincide con el año natural, excepto cuando se trate de declaración de alta, en cuyo

estudios

caso abarcará desde el comienzo de la actividad hasta el final del año natural, devengándose el impuesto el primer día del período impositivo.

Un aspecto importante que se plantea en los tributos que gravan el ejercicio de una actividad económica es el del carácter prorrateable o irreducible de las cuotas. En el Impuesto sobre Actividades Económicas se han suprimido las cuotas prorrateables, de manera que sólo habrá cuotas irreducibles salvo cuando, en los casos de declaración de alta, el día de comienzo de la actividad no coincida con el año natural, pues entonces las cuotas se calcularán proporcionalmente al número de trimestres naturales que queden para finalizar el año, incluido el del comienzo del ejercicio de la actividad gravada.

VII. GESTION DEL IMPUESTO.

La gestión del IAE viene condicionada por la función censal que cumple este tributo, por lo que hay que distinguir entre la gestión "censal", por un lado, y la gestión tributaria, por otro.

Los dos instrumentos básicos en la gestión censal son el censo y la Matrícula del impuesto. El censo constituye, como gráficamente han dicho Rubio de Urquía y Arnal Suría (7), el banco de datos a partir del cual se configura la Matrícula del impuesto, ya que ésta se ha de formar anualmente para cada término municipal y está constituida por censos comprensivos de las actividades económicas, sujetos pasivos, cuotas mínimas y, en su caso, recargo provincial.

La formación de la Matrícula corresponde a la Administración del Estado, imponiéndose a los sujetos pasivos la obligación de presentar la declaración de alta y de comunicar cuantos hechos sean relevantes a efectos del impuesto.

El procedimiento de gestión censal previsto en la Ley reguladora de las Haciendas Locales impide que, a efectos de la gestión tributaria del IAE, puedan utilizarse datos que no se hayan incorporado al censo y después a la Matrícula, de manera que habrá que reputar como nula toda liquidación que se haya basado en datos no incorporados previamente al censo y posteriormente a la Matrícula. De ahí que, además de las obligaciones que recaen sobre los sujetos pasivos, a la Administración del Estado incumba la responsabilidad de desarrollar la correspondiente actividad inspectora que garantice la constante actualización de censos y Matrículas.

estudios

Ahora bien, todas estas cuestiones relativas a la gestión censal del Impuesto sobre Actividades Económicas, vienen establecidas en la Ley de Haciendas Locales en términos generales, lo que aumenta la necesidad de un desarrollo reglamentario de las mismas.

En cualquier caso, es importante señalar que de las reclamaciones contra los actos de calificación de actividades económicas y señalamiento de cuotas, conocerán los Tribunales Económico-Administrativos del Estado.

Por su parte, la gestión tributaria, entendida en un sentido amplio, corresponde a los Ayuntamientos, quienes conocerán de la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria, si bien durante los dos primeros años de vigencia del impuesto, la gestión tributaria del IAE podrá ser asumida por el Estado si la entidad local lo solicita. Esta posibilidad de delegación temporal de la gestión tributaria de este impuesto se justifica por la complejidad técnica de la misma, a lo que hay que añadir la carencia o insuficiencia en muchos Ayuntamientos, de los medios necesarios para llevar a cabo tal función.

Junto a esta delegación temporal en favor del Estado, la Ley de Haciendas Locales prevé la hipótesis, transcurrido el citado plazo de dos años, de una delegación permanente de la gestión tributaria del IAE en favor de la Diputación Provincial o Comunidad Autónoma uniprovincial.

Lo que no se regula en la Ley es la exacción de las cuotas provinciales y nacionales. A este respecto, el Proyecto de Real Decreto Legislativo de Tarifas e Instrucción establece que competirá a la Administración del Estado.

Por último, la inspección de este impuesto se llevará a cabo, en todo caso, por los órganos competentes de la Administración tributaria del Estado, sin perjuicio de las fórmulas de colaboración que se establezcan con los Ayuntamientos, de acuerdo con el artículo 92.3 LRHL; lo que supone una excepción a la regla general del artículo 106.3 LRBRL, según el cual es competencia de las Entidades Locales la inspección de sus tributos, sin perjuicio de las fórmulas de colaboración con el Estado que se establezcan. Excepción que parece encontrar justificación en el interés estatal por este impuesto, en orden a un adecuado conocimiento y control de las actuaciones económicas de toda índole que se desarrollen en territorio nacional.

Ahora bien, siendo esto así, no parece, en cambio, que sea de aplicación, en el IAE, el artículo 60.1 del Reglamento de Inspección de los Tributos, que atribuye al inspector jefe del órgano o dependencia central o territorial, desde el que se hayan realizado las actuaciones inspectoras,

estudios

la competencia para dictar el acto administrativo de liquidación resultante del acta que documenta los resultados de la actuación comprobadora e investigadora de la inspección. En efecto, también en este supuesto habrá de operar plenamente el artículo 92.2 LRHL, según el cual “la liquidación... de este impuesto se llevará a cabo por los Ayuntamientos”. Además, reconocer al órgano competente de la entidad local (en principio, el alcalde, en virtud de la cláusula de competencia residual del artículo 21.1. m) LRBRL) la competencia para dictar el acto de liquidación, asegura la intervención del Ayuntamiento en este punto, ofreciéndole así un medio para la tutela de sus intereses, al tiempo que se realizan mejor las exigencias del artículo 137 de la Constitución.

En apoyo de esta tesis puede argumentarse también del siguiente modo. Es cierto que el artículo 12 LRHL dispone que la inspección de los tributos locales se realizará de acuerdo con lo prevenido en la Ley General Tributaria y en las demás leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo. Igualmente resulta cierto que según el artículo 140 LGT, en el que se funda el artículo 25 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, “corresponde a la Inspección de los Tributos: c) practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, en los términos que reglamentariamente se establezcan”.

Pues bien, el artículo 140 LGT no es obstáculo a la tesis que sostenemos; no lo es porque lo que establece su apartado c) es una función de los órganos de la inspección. Es decir, como ha subrayado Martín Delgado (8), no hay que confundir la función de inspeccionar con el órgano que inspecciona; éste tendrá, lógicamente, la función de inspeccionar, pero puede tener también otras, como la de liquidar, la de practicar las liquidaciones que derivan de su actuación investigadora y comprobadora, siendo necesario, entonces, no confundir estas funciones por el hecho de que las ejerzan los mismos órganos.

Si esto es así, resulta que el artículo 93.3 LRHL, al disponer que “la inspección de este impuesto se llevará a cabo, en todo caso, por los órganos de la Administración Tributaria del Estado”, lo que hace es, solamente, asignar la función inspectora del IAE a los órganos competentes de la Administración estatal, sin encomendarles otra función; es decir, sin atribuirles la liquidación, que quedará sometida a la regla general del artículo 93.2 y, por consiguiente, corresponderá a los Ayuntamientos.

Con este planteamiento, el artículo 12 LRHL no pierde su sentido; lo que nos está diciendo este precepto es que la función de inspección habrá de llevarse a cabo de conformidad con la legislación estatal reguladora de la misma y con las disposiciones de desarrollo.

estudios

NOTAS

- (1) RUBIO DE URQUIA y ARNAL SURIA: "Ley reguladora de las Haciendas Locales". Madrid, 1989, pág. 314.
- (2) MORENO CASTEJON: "El Impuesto sobre Actividades Económicas", en AAVV, "Análisis de la nueva Ley de Haciendas Locales", II Encontros Universidade-Corporacións Locais de Galicia, Santiago de Compostela, 1989.
- (3) RUBIO DE URQUIA y ARNAL SURIA: op. cit., pág. 315.
- (4) MARTIN QUERALT: "Tasas municipales. Impuesto sobre Actividades Económicas", en FERREIRO LAPATZA, SIMON ACOSTA y MARTIN QUERALT: "El Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales", Instituto de Estudios Económicos. Madrid, 1988, pág. 121.
- (5) MENENDEZ MORENO: "El concepto jurídico tributario de profesional". Madrid, 1986, pág. 200.
- (6) GARCIA-AGUNDEZ JIMENEZ: "El nuevo Impuesto municipal sobre Actividades Económicas", Impuestos, núm. 12, 1988.
- (7) RUBIO DE URQUIA y ARNAL SURIA: op. cit., pág. 344.
- (8) MARTIN DELGADO: "Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias". Hacienda Pública Española, núm. 84, pág. 31.

