



UNIVERSIDAD DE JAÉN
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS: UNA CRITICABLE FIGURA IMPOSITIVA DENTRO DEL SISTEMA TRIBUTARIO LOCAL.

Alumno: CRISTINA TRIBOI

Junio, 2015

ÍNDICE

RESUMEN.....	3
INTRODUCCIÓN.....	4
LOS ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LA HACIENDA MUNICIPAL.....	4
EL SISTEMA FISCAL MUNICIPAL.....	5
1. Estatuto Municipal de 1924.....	5
2. La Ley de Bases del Régimen Local de 17 de julio de 1945.....	6
3. El Texto Refundido de la Ley de Bases del Régimen Local de 1955 y otras normas.....	7
4. La Ley 41/1975, de Bases del Estatuto de Régimen Local.....	7
5. La fiscalidad de la transacción democrática.....	8
6. El Real Decreto Legislativo 781/1986.....	9
7. Los antecedentes más cercanos: la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales.....	10
LA SITUACIÓN PRESENTE.....	12
EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.....	14
1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS.....	14
1.1. Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales.....	14
1.2. Licencia Fiscal de Actividades Profesionales y Artísticas.....	15
1.3. Impuesto sobre Radicación.....	16
2. NORMATIVA REGULADORA.....	18
3. NATURALEZA DEL IMPUESTO.....	18
4. ELEMENTOS ESENCIALES.....	19
5. LOS PROBLEMAS DEL IAE.....	22
6. REGULACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.....	24
6.1. Introducción.....	24
6.2. La reformas y sus principales novedades.....	25
6.3. Las nuevas exenciones.....	26
6.4. Las novedades en el ámbito de la cuantificación del IAE.....	36
6.5. Las nuevas bonificaciones sobre la cuota.....	39

VALORACIÓN DE LA REFORMA DE LA LEY 51/2002.....	42
1.1. Problemas solucionados.....	42
1.2. Problemas que permanecen en la actualidad.....	43
1.3. Nuevos problemas creados por la reforma.....	44
LA DOBLE IMPOSICIÓN EN EL IAE.....	45
CONCLUSIÓN.....	48
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.....	50

RESUMEN

En el presente trabajo se realiza un análisis de la última reforma que ha sufrido el Impuesto sobre Actividades Económicas, la Ley 51/2002, identificando, en primer lugar, los defectos más importantes del Impuesto. Las principales novedades que esta Ley introdujo y finalmente, se enumeran y argumentan los problemas que la nueva Ley ha solucionado pero a costa de mantener o incluso crear otros nuevos. El Impuesto sobre Actividades Económicas ha sido, desde su origen, un impuesto muy criticado por gravar el hecho imponible de una actividad económica tomando en consideración el beneficio presunto de dicha actividad, por lo que se produce un distanciamiento del principio de capacidad económica.

Palabras Clave: Impuesto Local, Impuesto sobre Actividades Económicas, Reforma, Principio de Capacidad Económica, Cuantificación.

ABSTRACT

This paper is based on an analysis of the last reform, which has undergone Tax on Economic Activities, the Regulation 51/2002, identifying first the most important tax defaults. The main novelties introduced by this law deal with the problems that the new law has sorted out but at the expense of maintaining or even creating new ones. The Tax on Economic Activities has been highly criticized for taxing the taxable economic activity by taking into account the alleged benefit of such activity. Consequently, a certain violation of the principle of economic capacity is produced.

Key Words: Local Tax, Tax on Economic Activities, Reform, Principle of Financial Capacity, Quantification

INTRODUCCIÓN

En el momento de redacción de este capítulo, comienzos del año 2015, la fiscalidad de los municipios españoles , referida a las figuras impositivas que constituyen su principal base recaudatoria , se limita a la aplicación de 3 impuestos de exigencia obligatoria y variada condición , pero con distinta capacidad de recaudación: Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM), y a la posible exigencia, posible porque tienen carácter voluntario, de otros tres impuestos : Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana(IIVTNU) y el Impuesto sobre los Gastos Suntuarios (IGS, los de cotos de caza y pesca).

Sin embargo, hay que reconocer que la insuficiencia financiera que caracteriza a los municipios españoles ha dado solución a la naturaleza de los 3 primeros impuestos (IBI, IAE, IVTM) sobre todo de los dos primeros , acordándose su aplicación por muy atractivo que pareciera carecer de virtud en la moderación fiscal.

En las siguientes páginas realizare un breve análisis de la evolución del sistema fiscal es

LOS ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LA HACIENDA MUNICIPAL.

Si nos referimos solamente al ámbito de los recursos municipales, desde la Edad Media hasta la primera mitad del siglo XIX, la principal fuente de ingresos para los Municipios españoles estuvo constituida por los bienes patrimoniales. Sin embargo, el cambio de gran parte de la riqueza municipal inmobiliaria de los municipios a manos privadas, favoreciendo una disminución de los rendimientos de los municipios, y el avanzado impulso derivado de la urbanización municipal , provocaron camino hacia una Hacienda fiscal cada vez más dependiente de la recaudación obligatoria.

Este cambio de modelo de Haciendo tuvo su origen en la Ley desamortizadora de bienes municipales de 1 de mayo de 1855, que tenía entre sus objetivos atenuar la falta de recursos municipales mediante la transformación económica de los bienes patrimoniales. Sin embargo, tal objetivo no solo no se logro sino que fue la principal causa de la pobreza financiera de los entes locales durante la segunda mitad del siglo XIX, ya que fue preciso aumentar la presión fiscal en la Hacienda municipal.

La nueva modalidad de Hacienda local basó su principal fuente de recursos en los impuestos sobre el consumo y en la distribución entre los vecinos de un municipio, en proporción a sus medios, de los recursos precisos para completar los ingresos financieros necesarios con los que atender a las necesidades municipales.

La configuración de las distintas reformas que se llevaron a cabo a principios del siglo XIX encaminó la acción recaudatoria fiscal de la Hacienda municipal en el principio del beneficio. Esta recaudación se basaba en las tasas y las contribuciones especiales, como figuras prioritarias inspiradas en él y que permitía alcanzar los ingresos tributarios suficientes para completar los ingresos del Derecho privado.

EL SISTEMA FISCAL MUNICIPAL.

Todos los acontecimientos descritos anteriormente contribuyeron a configurar una estructura de recursos financieros municipales relativamente organizada que se podría describir de la siguiente manera: la fiscalidad directa de los municipios se basaba en la aplicación de los impuestos de producto, los cuales se estructuraban sobre la base de los recargos y participaciones en impuestos reales del Estado que fueran compatibles y recayese sobre las fuentes próximas al municipio. Sin embargo, esta fiscalidad sería objeto de sucesivas reformas que inspirarían la creación y evolución de la misma como principal instrumento de recaudación, además de otras figuras autónomas. En el plano de la imposición indirecta no se dejó desaparecer a los impuestos sobre el consumo, ni se abandonó el papel recaudador del repartimiento vecinal.

En la evolución histórica del sistema fiscal municipal en España podemos extraer los siguientes hechos relevantes:

1. Estatuto Municipal de 1924.

La primera regulación completa y sistemática de la Hacienda Municipal tuvo su lugar a través del Estatuto Municipal de 1924, que estructuró un sistema mixto y complejo. En él, los tributos estaban constituidos por gravámenes con fines no fiscales, contribuciones especiales, tasas, impuestos y multas. A su vez, los impuestos se diferenciaban entre impuestos cedidos parcialmente por el Estado, los Recargos sobre impuestos estatales y los impuestos municipales autónomos. El conjunto de estos gravámenes debían respetar en su aplicación un orden de preferencia que establecía además limitaciones a su exigencia. Concretamente, si los ingresos y las subvenciones eran suficientes para

atender las necesidades de gasto no se aplicaba ningún tributo. En el caso de que estas fueran insuficientes, el orden de aplicación era el siguiente: en primer lugar se acudía a las tasas y contribuciones especiales, en segundo lugar a los impuestos, y por último a los impuestos sobre inmuebles y al reparto general. Esta situación perduró hasta 1945, año en el que se afrontaría una nueva reforma.

2. La Ley de Bases del Régimen Local de 17 de julio de 1945.

La nueva regulación de los impuestos municipales procurada por esta Ley, junto con el Decreto de 25 de enero de 1946 que la articuló, supuso un radical cambio en la financiación de la Hacienda Local. Con esta Ley se suprimieron muchos impuestos como por ejemplo el impuesto sobre el producto neto de las sociedades, el repartimiento general, la participación en las Contribuciones Territoriales Urbana y Rústica etc. A cambio se cedió a los Ayuntamientos los impuestos que recaían sobre las consumiciones en bares, restaurantes y espectáculos, además de establecerse a su favor nuevos recargos sobre las Contribuciones Territoriales, Industrial y sobre algunos conceptos de la imposición estatal sobre el consumo.

Sin embargo, la modificación más importante fue la eliminación de la limitación del coste del servicio en cuantía de las tasas. Esta decisión ayudó a incrementar notablemente el importe de estas dando lugar a una oculta transformación impositiva a costa de una clara regresión a su nivel técnico.

A pesar de todas estas reformas, la recaudación local no se vio favorecida debido al carácter rígido de estos recursos y al poco apoyo de la Administración del Estado. A cambio de la eliminación del repartimiento vecinal, que era un medio de ajuste entre los ingresos y gastos automático y seguro, se aprobó la constitución de un Fondo de Corporaciones Locales en el que se integraban los recargos sobre las cuotas de tesoro de la Contribución Territorial Urbana del 55% y de la Contribución Territorial Rústica del 40% , que perjudicó a la tesorería municipal al originar importantes retrasos en el cobro de las participaciones, por lo que los Ayuntamientos tuvieron que acudir al crédito a corto plazo. Estos desequilibrios financieros aumentaron el nivel de déficit municipal. Esto exigiría una nueva recomposición que se llevaría a cabo a través de la Ley de Haciendas Locales de 3 de diciembre de 1953 que mejoró la organización de la fiscalidad municipal tras la eliminación del Fondo de Corporaciones Locales y los

recurso que lo constituía que se convirtieron en gravámenes sobre la riqueza rústica y urbana, estableciendo tipos de gravámenes máximos con el objetivo de separar la Hacienda Estatal de la Local.

3. El Texto Refundido de la Ley de Bases del Régimen Local de 1955 y otras normas.

El Decreto de 24 de junio de 1955, que aprobaba el Texto articulado y Refundido de la Ley de Bases del Régimen Local, permitió configurar el largo proceso de reformas parciales, sin que la autonomía municipal se viera fortalecida.

Más tarde, la Ley 85/1962, de 24 de diciembre, en una nueva acción reformista, acabaría con la mayor parte de la imposición municipal sobre el consumo, compensando a los Ayuntamientos con la cesión del 90% de las dos Contribuciones Territoriales y de la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial. También se implantó el Impuesto sobre Radicación que se veía complementado con los cambios que aportó la Ley de 23 de julio de 1966, sobre modificación parcial del Régimen Local, que, con el objetivo de aumentar la recaudación de los municipios, implantó el Impuesto Municipal sobre Circulación de Vehículos por la vía pública, también concedió a los municipios la participación sobre la imposición indirecta del Estado del 3%. También se le concedió un 90% de la recaudación del Impuesto sobre Aumento de Valor de las Fincas Rústicas y Urbanas, que se incluía en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

La Ley de Bases de Régimen Local fortalecía los recargos y participaciones sobre impuestos estatales, considerando nuevas figuras impositivas a favor de los municipios, en desarrollo de la autonomía municipal.

4. La Ley 41/1975, de Bases del Estatuto de Régimen Local.

Con esta Ley tiene lugar una nueva e importante reforma de la Hacienda Municipal y es que se da una nueva estructura a los ingresos tributarios de estas entidades, modificando tanto las figuras tributarias así como los principios creadores. La nueva imposición municipal que surgía con la nueva Ley se basaba en los siguientes impuestos:

- Impuesto sobre Solares sin edificar.
- Impuesto sobre la Radicación.
- Impuesto sobre Circulación de Vehículos.

- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos.
- Impuesto sobre Gastos Suntuarios.
- Impuesto sobre la Publicidad.

A lo largo de los siguientes años, los ingresos municipales dio constantes y permanentes muestras de incapacidad recaudatoria, obligando a que el volumen de ayudas financieras del Estado fuera cada vez mayor, con mayor continuidad y frecuencia, convirtiéndose en un medio de financiación regular que daría lugar a una Hacienda municipal basada principalmente en las ayudas estatales que en la recaudación tributaria. En definitiva, este nuevo sistema tributario sería objeto de pequeños cambios.

5. La fiscalidad de la transacción democrática.

La primer gran reforma fiscal de la democracia en España se inicio con la Ley 50/1977 de Medidas Urgentes y Regularización tributaria de la que resultó la aprobación de la Ley 44/1978, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por medio de la cual se procedería a la importante transformación de los principales impuestos hasta entonces a cuenta del Impuesto General sobre la Renta, en impuesto municipales. Estos impuestos eran:

- La Cuota Fija de Contribución Territorial Rústica y Pecuaria.
- La Contribución Territorial Urbana.
- La Cuota de Licencia Fiscal de Profesionales y Artistas del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal.
- La Cuota Fija o de Licencia para Actividades Comerciales e Industriales del Impuesto Industrial.

La transformación de los anteriores impuestos estatales en municipales, en materia de capacidad financiera, no ayudó a mejorar la mala situación de los municipios, permitiendo desarrollar una doble gestión al compartirla con la Administración municipal. La pobreza financiera de los municipios era causa del incremento de los gastos municipales, resultado de la creciente aceptación de competencias por los Ayuntamientos y debido a la inmovilidad del sistema fiscal, constituido por impuestos que carecían de flexibilidad y con limitada capacidad recaudatoria, que se mostró incapaz de conseguir los recursos necesarios para poder hacer frente al sostenimiento del gasto publico municipal.

Mediante la Ley 24/1983, de 21 de diciembre, de medidas urgente de saneamiento y regulación de las Haciendas Locales, que una vez más, tenía entre sus objetivos la necesidad de aumentar los recursos locales, se intentaba ayudar a los municipios a través de dos medidas importantes para las que no se estableció ningún límite: habilitar a los Ayuntamientos para fijar libremente los tipos de gravamen en las Contribuciones Territoriales Rústicas y Urbana; establecer libremente el recargo sobre la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, dado que esta habilidad de la que disponían los Ayuntamientos provocó la aparición de acuerdos disparatados respecto a la fijación de los tipos impositivos entre algunos entes locales, en 1987 el Tribunal Constitucional los declaró nulos.

La Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de Bases de Régimen Local, tampoco concluyó totalmente la ordenación del sector local, especialmente en materia de financiación en la que no emprendió nuevas fuentes de financiación sino que simplemente se limitó a establecer unas normas básicas generales para la aplicación de los tributos, presupuestos y cuentas de las Corporaciones Locales, aunque no provocó ninguna variación en el sistema impositivo, dado que se aprobaba en un momento en el que se encontraban pendientes de definir la estructura financiera del sistema tributario del Estado y la ordenación presupuestaria general.

6. El Real Decreto Legislativo 781/1986.

En este Decreto se precisaba que corría a cargo del Estado, pero con la colaboración de las Corporaciones Locales, la gestión de los impuestos reales que suponían las Contribuciones Territoriales y las Licencias Fiscales, adaptando reglamentariamente los recargos sobre las Contribuciones y las Licencias Fiscales y distinguiendo los siguientes impuestos municipales:

- Contribución Territorial Rústica y Pecuaria.
- Contribución Territorial Urbana.
- Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales.
- Licencia Fiscal de Actividades Profesionales y de Artistas.
- Impuesto sobre Radicación.
- Impuesto sobre Solares.
- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos.

- Impuesto sobre Circulación de Vehículos.
- Impuesto sobre Gastos Suntuarios.
- Impuesto sobre la Publicidad.

Puesto que el Tribunal Constitucional limitó la autonomía municipal para establecer los tipos de gravamen, se promulgó la Ley 26/1987, de 11 de diciembre, por la que se capacitó a los municipios fijar las proporciones de las Contribuciones Territoriales Rústicas y Urbana dentro de unos límites.

Tras esta situación, todo el sistema tributario municipal seguía dependiendo en un mayor grado de la ayuda del Estado, y careciendo de suficientes instrumentos para conseguir los recursos necesarios para afrontar las crecientes obligaciones en materia de gasto, a pesar de que el artículo 142 de la Constitución Española se manifestaba a favor de una Hacienda municipal basada en tributos propios y en la participación en los tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas, razones por las que las Entidades Locales seguían exigiendo ayuda de los poderes públicos para hacer frente de una vez por todas a la aplazada reforma de su sistema financiero.

7. Los antecedentes más cercanos: la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales.

La demanda de las Entidades Locales de atención por parte de los poderes públicos sería atendida con la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (LRHL), dando origen a la gran reforma de la imposición municipal tras la implantación de la democracia en España.

Dadas las exigencias constitucionales de aproximar los principios de autonomía y suficiencia financiera a las entidades locales se promulgó dicha Ley. Esta Ley debía concretar el alcance del poder financiero atribuido a las Corporaciones Locales y establecer un sistema de recursos que diera respuesta positiva a las exigencias de suficiencia financiera contenidas en el artículo 142 de la CE, en el que estaban incluidas las ayudas estatales, representadas por la participación en los tributos del Estado mediante un porcentaje sobre la recaudación líquida del Estado que cada año se incrementaría en proporción igual al incremento del gasto del sector estatal. La LRHL condujo a una triple actuación:

- a) Definir la materia imponible reservada a la tributación local.
- b) Crear las figuras más adecuadas para que se aprovechara mejor y de manera racional dicha materia imponible.
- c) Eliminar muchos de los tributos que hasta ese momento afectaban directa o indirectamente sobre esa materia.

Como resultado, se estructuró el conjunto de tributos, clasificándose a los impuestos en dos grandes bloques: obligatorios y potestativos o voluntarios, quedando esta diferenciación de la siguiente manera:

- a) Impuestos Obligatorios:
 - Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
 - Impuesto sobre Actividades Económicas.
 - Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.
- b) Impuestos Potestativos:
 - Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.
 - Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

En la LRHL se confirma la creación de tres grandes impuestos: Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM). Estos impuestos, que se califican de nuevos, eran rastros del pasado, dado que el legislador se limitó a fusionar unos impuestos en otros añadiendo algunas pequeñas modificaciones. Por tanto:

- La Contribución Territorial Rústica, Pecuaria y Urbana dieron lugar al IBI;
- El conjunto de Licencias Fiscales de Actividades Comerciales e Industriales, de la de Profesionales y Artistas y el Impuesto sobre la Radicación dieron nacimiento al IAE.
- En cuanto al IVTM, este fue el resultado del Impuesto Municipal sobre Circulación que desapareció.

La LRHL permitió a los Ayuntamientos una mayor explotación del principio de autonomía al autorizarles a recoger en sus Ordenanzas Fiscales la entonación de las cuotas de los impuestos mediante la limitación de las cantidades del tipo impositivo dentro de unos tramos establecidos por ley, cuotas que se fijaran en función de la

población. También se les autorizó corregir la cuota del IAE e IVTM que no cuenta con un tipo de gravamen.

En esta reforma se estableció un periodo provisional de adaptación de las Corporaciones Locales al nuevo sistema que suponía la entrada en vigor de los impuestos a partir del 1 de enero de 1990, excepto la del IAE que, dada la dificultad de aprobar sus nuevas tarifas, se tuvo que retrasar hasta el 1 de enero de 1992.

El objetivo de alcanzar una gran reforma de la Hacienda municipal que se tenía al elaborar la LRHL puede clasificarse como un fracaso, porque se creó, por un lado, un sistema impositivo basado exclusivamente en impuestos reales o de producto que se parecían a los sustituidos, reuniendo los defectos y la estructura inadecuada aquellos, especialmente en el impuesto sobre la actividad económica, que sería duramente criticada y sería el objeto de la reforma emprendida por la Ley 51/2002.

A lo largo de los siguientes años la LRHL fue objeto de algunos cambios que de manera puntual intentaron dar solución a cuestiones puntuales que no supondrían modificaciones relevantes. Entre estos cambios debemos hacer referencia a la Ley 6/1991 que excluyó del hecho imponible del IAE a las explotaciones agrícolas, forestales y pesqueras; la Ley 50/1998 de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, por la que se eliminaron los tipos mínimos que se exigían para los impuestos voluntarios.

Los pequeños cambios que se introdujeron en el sistema impositivo municipal a lo largo de la década de los 90 no mejoraron el sistema fiscal municipal, tampoco ocultaron la necesidad de afrontar una nueva reforma, ante la exigencia legal de no aumentar su endeudamiento y por exigencias de la Ley de Estabilidad Presupuestaria.

LA SITUACIÓN PRESENTE.

El desencadenante de la última reforma de la LRHL a través de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre fue la promesa por parte de Gobierno de eliminar parcialmente la imposición sobre la actividad económica, especialmente para los pequeños contribuyentes. Esta Ley emprendió una nueva regulación del IBI centrada en los aspectos tributarios. En el IAE se adoptaron medidas para liberar del pago del impuesto a la mayoría de las pequeñas y medianas empresas, es decir, aquellos empresarios, profesionales y artistas titulares de su actividad económica y una gran parte de las

personas jurídicas cuyas cifra neta de negocio fuera inferior a un millón de euros estarían liberados del pago del IAE. Esta exclusión se realizó sin tener en cuenta los principios constitucionales de igualdad y los tributarios de generalidad, neutralidad y capacidad económica. En los demás impuestos también se recogieron algunas medidas pero que no vamos a enumerar.

Con esta nueva Ley, destaca que la capacidad de los municipios para ajustar las cuotas ya no depende de la población, se mejoró el cumplimiento del principio de autonomía al aumentar la posibilidad de aplicar ciertos beneficios fiscales.

Finalmente, con el objetivo de dar una mayor claridad y organización al sistema tributario y financiero de las Corporaciones Locales y mejorar la seguridad jurídica, el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, ha incorporado en un solo cuerpo normativo la LRHL y la Ley 51/2002, mediante el actual Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, en el que está presente el actual sistema impositivo municipal. A continuación procedo a analizar unos de los impuestos que, como he señalado anteriormente, ha sido unos de los más criticados, el Impuesto sobre Actividades Económicas - IAE.

IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.

1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS.

Los orígenes más lejanos del Impuesto sobre Actividades Económicas – de aquí en adelante IAE – se pueden situar en el reinado de José Bonaparte, en el año 1810, a través de la llamada Contribución de Patentes o Patente de Comercio que en el año 1824 pasa a denominarse Subsidio de Comercio.

Con la Reforma Mon- Santillán de 1845 dicho Subsidio se dividió en dos categorías: Subsidio de la Industria y el de Comercio, que mas tarde darían lugar a la llamada Contribución Industrial.

Durante más de un siglo se produjo en España el asentamiento de la fiscalidad sobre la actividad económica, fiscalidad que fue objeto de ciertos cambios normativos algunas veces para establecer las bases reguladoras o para fijar y actualizar las tarifas y, otras veces establecer criterios para hacer variable la cuota teniendo de cuenta los beneficios.

Una de las principales características del IAE es que hablamos de un impuesto de nueva creación pero que tiene sus raíces en la refundición de otros impuestos anteriores. A continuación analizaré los principales aspectos de los impuestos sustituidos por el IAE.

1.1. Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales.

Esta Licencia Fiscal tiene sus raíces en la llamada Contribución de Patentes o Patentes de Comercio creada durante el reinado de Jase Bonaparte, que con posterioridad paso a llamarse Subsidio de Comercio. Tras la reforma impositiva de 23 de mayo de 1845 su nuevo nombre pasó a ser Contribución Industrial, de Comercio y Profesionales o también conocida con la abreviatura de Contribución Industrial. Sin embargo, no será hasta 1957, cuando a través de la reforma impositiva, Ley de 26 de diciembre de 1957, las Licencias Fiscales obtengan su nueva configuración.

La Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales forma parte del Impuesto Industrial que se paga por la realización de actividades industriales, mientras que la Licencia Fiscal de Actividades Profesionales y Artísticas forma parte del Impuesto sobre rendimientos del Trabajo Personal.

A través de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964, el Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales. Con el artículo 231.2 del Texto Refundido de Régimen Local las Licencias Fiscales se convirtieron en impuestos municipales obligatorios.

La Licencia Fiscal se exigía para la realización de todas aquellas actividades extractivas, fabriles, artesanales, de construcción, comerciales y de servicios tanto por cuenta propia como en comisión y que se ejercían en territorio nacional.

La estructura de las tarifas de las Licencias Fiscales era muy parecida a la del actual IAE, excepto que en las Licencias Fiscales las tarifas se dividían en: divisiones, agrupaciones, grupos, epígrafes y apartados, estos dos últimos sin presencia en la tarifa del IAE.

Los obligados impositivos de la Licencia Fiscal eran todas las personas y entidades, tanto españolas como extranjeras que desarrollaban en España alguna de las actividades que daban lugar al hecho imponible.

A pesar de que la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales era un impuesto local, su gestión era llevada a cabo por el gobierno central, aunque poco a poco los gobiernos locales fueron tomando más implicación en su gestión.

1.2.Licencia Fiscal de Actividades Profesionales y Artísticas.

Hasta su incorporación al Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal, la Licencia Fiscal de Actividades Profesionales y Artísticas formaba parte del ámbito de la Contribución Industrial, de Comercio y Profesionales. Este nuevo impuesto sometía a gravamen por un lado, las actividades profesionales o artísticas por cuenta propia y por otro lado, las ganancias que obtenía una persona física por la realización de esas actividades.

La normativa que se aplicaba a las Licencias Fiscales de Actividades Profesionales y Artísticas con anterioridad al IAE era el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, artículos 292 y 315 y el Real Decreto 830/1981, de 17 de marzo, por el que se aprobaron las tarifas y la instrucción de esta Licencia.

La Licencia Fiscal de Actividades Profesionales y Artísticas se definía como un impuesto local que grava las actividades profesionales y artísticas independientemente de si están o no clasificadas en las Tarifas ⁽¹⁾. Dentro de la Licencia Fiscal de Actividades Profesionales y Artísticas se presentaba el problema de la definición del concepto de actividad profesional. Por ejemplo, para el autor Menéndez Moreno, se considera profesional aquella persona que por cuenta propia presta sus servicios para los que se necesita una cualificación intelectual o técnica, teniendo la posibilidad de obtener la correspondiente prestación ⁽²⁾.

La Licencia Fiscal de Actividades Profesionales y Artísticas era gestionada por el gobierno central que contaba con la colaboración de los gobiernos locales para su inspección.

1.3. Impuesto Sobre la Radicación.

El Impuesto sobre Radicación se formó a través de la Base 25 de la Ley de Bases del Estatuto del Régimen Local de 19 de noviembre de 1975. En el Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, en el que se desarrollaron estas bases, se disponía que tal impuesto empezaría a funcionar el 1 de enero de 1977 y solo en aquellas ciudades que, primero estarían autorizadas para ello y segundo, acordasen su imposición y aprobasen la ordenanza fiscal respectiva.

El Hecho Imponible del Impuesto sobre la Radicación engloba 3 elementos fundamentales ⁽³⁾:

- una actividad, pues el Impuesto gravaba una actividad que se caracterizaba por la habitualidad de actividades que realizaba una empresa. Un requisito imprescindible para que hubiese obligación de pago era que la empresa se encontrase en funcionamiento, de modo que, en los casos en los que se estuviera inactiva no se sometía al pago de este impuesto.

(1) Véase el Artículo del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril.

(2) Menéndez Moreno, A. (1986), "El concepto jurídico tributario de profesional", IEF, Madrid.

(3) Según Simón Acosta, E. (1987), "El Impuesto Municipal sobre la Radicación", *Manual de Derecho Tributario Local*, Barcelona, págs. 289 y ss.

- un local, cuya existencia constituía el requisito esencial del hecho imponible. Se consideraban como locales todas las edificaciones, construcciones, instalaciones, superficies cubiertas o no, abiertas al público o no, empleadas para la realización de actividades industriales, comerciales o profesionales ⁽⁴⁾. Cada local que utilizaba una empresa originaba una obligación de pago del Impuesto sobre la Radicación.
- la relación entre el local y la actividad. El Tribunal Supremo disponía que, para que se originase el hecho imponible en este impuesto, era necesario que entre el local y la actividad realizada en el mismo se diera una relación de radicación, es decir, era necesario que el local se utilizase expresamente para el desarrollo de la actividad.

El Impuesto sobre la Radicación solo era exigible en aquellas ciudades cuya población de derecho era superior a los 100.000 habitantes. También se podía establecer el impuesto cuando el gobierno local lo solicitase y el gobierno central así lo acordase.

La normativa aplicable al Impuesto sobre la Radicación con anterioridad al Impuesto sobre Actividades Económicas era el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, artículos 316 a 332 y la orden ministerial de 31 de mayo de 1977.

Con la realización del anterior análisis de la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales, de la Licencia Fiscal de Actividades Profesionales y Artísticas y del Impuesto sobre la Radicación, podemos comprobar la gran influencia que todos ellos han tenido en el actual Impuesto sobre Actividades Económicas. A partir de este análisis nos podemos dar cuenta de que el IAE guarda la misma estructura y requisitos arcaicos de los impuestos que sustituyó. Es un impuesto con un escaso grado de innovación que elige alegarse del principio de capacidad económica, pues no grava las ganancias reales de las actividades económicas sino que basa el cálculo y recaudación del impuesto en ganancias presuntas de estas actividades. Para una mejor comprensión del IAE, es necesario un mejor conocimiento de los elementos básicos de aquellos impuestos que este impuesto sustituye.

(4) Véase Artículo 316.2 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril.

2. NORMATIVA REGULADORA.

La implantación del actual Impuesto sobre Actividades Económicas se llevó a cabo por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (LHL), sustituyendo las tradicionales Licencias Fiscales de Actividades Comerciales e Industriales y de Profesionales y Artistas así como el Impuesto Municipal sobre la Radicación. Fue el último de los impuestos municipales en entrar en vigor, pues no lo hizo hasta el 1 de enero de 1992, cuya regulación venía en los artículos 79 a 92 del citado texto legal. Esta Ley fue objeto de numerosas modificaciones, en particular y con especial importancia para el IAE, la Ley 51/2002, de 27 de diciembre. Como consecuencia de los numerosos cambios que sufrió el texto inicial, la Ley 39/1988 fue suprimida por el actual Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL). Ahora el IAE viene regulado en los artículos 78 a 91. Para la comprensión del funcionamiento tanto práctico como técnico del IAE es importante conocer las Tarifas del impuesto y las Instrucciones para su aplicación, aprobadas por los Reales Decretos Legislativos 1175/1990, de 28 de septiembre, y 1259/1991, de 2 de agosto. No hay que olvidar tampoco el Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan las normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas así como también se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de este impuesto.

3. NATURALEZA DEL IMPUESTO.

El Impuesto sobre Actividades Económicas se configura como un **impuesto directo** dado que es el sujeto pasivo el que realiza la actividad económica y también el que soporta el pago.

Es un **impuesto** de carácter **real** porque grava el ejercicio de la actividad económica sin tener en cuenta las demás circunstancias personales de los sujetos pasivos.

Es un **impuesto objetivo** ya que no tiene en cuenta las circunstancias personales de los contribuyentes.

Es un **impuesto municipal y obligatorio**, según el artículo 60 de la LRHL, que no supone acuerdo expreso de aprobación por los Ayuntamientos para su aplicación dado que se debe exigir en todo el territorio español, tampoco es necesaria la aprobación por parte de la Ordenanza fiscal.

Es un **impuesto periódico** dado que el ejercicio de la actividad económica no es perpetuo.

Es un **impuesto de gestión compartida** puesto que en ella interviene tanto la Administración del Estado como la de los Ayuntamientos.

4. ELEMENTOS ESENCIALES.

Según el artículo 78 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, el **hecho imponible** del IAE lo constituye la realización de actividades empresariales, profesionales y artísticas que se realicen en un solo acto, dentro del territorio nacional con independencia de la nacionalidad o residencia habitual del titular de la actividad; independientemente de que se obtengan pérdidas o ganancias o se realicen o no en un local ⁽⁵⁾.

Dentro del concepto de actividad económica se incluyen todas las actividades empresariales, profesionales y artísticas, sin tener importancia de que el ejercicio de la actividad sea ocasional o habitual o que se realicen en un local o no ⁽⁶⁾.

En la práctica, lo que realmente se ha elegido como indicador de actividad económica fue la utilización de factores productivos, por lo que la definición de los tipos de actividad y de los distintos elementos tributarios es muy importante a la hora de determinar las cuotas tributarias.

Puesto que el IAE somete a tributación una gran diversidad de actividades, entre los elementos tributarios más utilizados podemos encontrar la potencia instalada, el número de obreros, los turnos de trabajo diarios, la población de derecho del municipio, el aforo de locales de espectáculos o la superficie de los locales. En cualquier caso, dependiendo del tipo de actividad, las tarifas obligan a utilizar uno o varios de estos elementos tributarios para calcular las cuotas mínimas a pagar.

(5) Véase Sánchez Galiana, C.Mª. (2009) en Guía de Estudio de derecho Financiero y Tributario I, Universidad de Jaén, pág. 153.

(6) Artículo 78. 1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Podemos distinguir tres tipos de cuotas en función del ámbito espacial en el que se realiza la actividad: cuotas municipales; cuotas provinciales y cuotas nacionales. Esta diferenciación es necesaria dado que favorece la organización del impuesto.

Las Cuotas Municipales son aquellas que permiten la realización de una actividad en el municipio en el que se halla matriculado el sujeto pasivo, debiendo este satisfacer tantas cuotas como actividades distintas se realicen aun dentro del mismo municipio y de un mismo local. Sin embargo, hay que tener en cuenta las siguientes circunstancias:

- Si una misma actividad se realiza en más de un local, el sujeto pasivo está obligado a pagar tantas cuotas municipales cuantos locales utiliza para realizar su actividad.
- Si en un mismo local se llevan a cabo más de una actividad, el sujeto pasivo está obligado a pagar tantas cuotas municipales como actividades se realicen, aunque el titular de la actividad sea la misma persona.
- Los profesionales que realizan sus actividades en un local determinado fuera del municipio en el que radica el local en el que realiza su actividad, no debe pagar ningún tipo de cuota, ni municipal, ni provincial, ni nacional.
- Los profesionales que no realicen sus actividades en un local determinado, así como los artistas están obligados a pagar la cuota que corresponde al lugar en el que realice su actividad.

Las Cuotas Provinciales son aquellas que se aplicaran solo a las actividades empresariales cuyo importe estará constituido por la cuantía que procede de las Tarifas en función de los elementos tributarios presentes en su ejercicio así como la cuantía que corresponda a la superficie del local que emplea para realizar su actividad. En caso de que utilice más de un local se emplea el importe imputable a la superficie total de todos los locales. El pago de las cuotas municipales está permitido para el ejercicio de la actividad económica en el ámbito territorial de la Provincia, no siendo necesario pagar ninguna cuota municipal.

Las Cuotas Nacionales con aquellas que aparecen, en las Tarifas del Impuesto, con la calificación de nacionales. No se podrá exigir que una actividad se realice en el ámbito nacional cuando en el epígrafe que le corresponda no figure esta calificación bien de forma obligatoria u opcional. Una característica importante de las cuotas nacionales es

que el pago de las mismas permite realizar una actividad en todo el país sin tener que pagar las cuotas municipales ni provinciales por el ejercicio de dicha actividad. No es posible aplicar el coeficiente de ponderación de situación ni tampoco el Recargo Provincial. Las cuotas nacionales se emplean solamente para las actividades empresariales.

Finalmente, la cota impositiva que tienen que pagar los contribuyentes se determina incorporando, cuando así lo decidan los ayuntamientos respectivos, a las cuotas mínimas fijadas en las tarifas del impuesto, solo las cuotas municipales, dos tipos de coeficientes :

El coeficiente de ponderación cuyo objetivo es aumentar las cuotas de los sujetos pasivos obligados a pagar este impuesto en función del importe neto de la cifra de negocios. Se prevé la aplicación de los siguientes coeficientes de ponderación en razón al importe neto de la cifra de negocio.

A la cuota resultante de multiplicar el coeficiente de ponderación por cifra de negocio se aplicará el coeficiente de ponderación de situación que resulte de la escala de coeficientes aprobada por la Corporación Municipal. Esta escala se establece en función de las categorías de calles; el número de categorías de calles debe estar comprendido entre 2 y 9 y a cada local se le aplicará el coeficiente que le corresponda a la calle en la que se localice. Los importes de estos coeficientes deben estar comprendidos entre 0,4 y 3,8. En el caso de que para el desarrollo de una actividad no se haga uso de local no se podrá aplicar dicho coeficiente.

El objetivo del coeficiente de situación es ajustar la cuota en función de la situación en la que se encuentra el local dentro de cada municipio.

El Impuesto sobre Actividades Económicas es un impuesto cuya gestión tributaria se lleva a cabo tanto por el Ayuntamiento como por la Administración Tributaria del Estado al ser un impuesto parcialmente cedido por el Estado.

Todos los sujetos pasivos deberán presentar por todas sus actividades económicas las declaraciones de alta, la modificación o baja, comunicar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el importe neto de su cifra de negocios. La liquidación, recaudación, la concesión y denegación de exenciones y bonificaciones se llevara a

cabo por los Ayuntamientos. La inspección del impuesto se llevará a cabo por los órganos competentes de la Administración Tributaria del Estado.

5. LOS PROBLEMAS DEL IAE.

El Impuesto sobre Actividades ha sido, desde el momento de su aparición, un impuesto muy problemático y cuestionado. Como ya he mencionado en apartados anteriores, su implantación se llevo a cabo por la Ley 39/1988, Ley que entró en funcionamiento el 1 de enero de 1989 y que había previsto que la entrada en vigor del IAE se aplazaría hasta 1 de enero de 1991, dos años más tarde de su vigencia. Sin embargo, se produjo un segundo aplazamiento hasta 1 de enero de 1992 que es cuando se dispone el comienzo de su aplicación. Este aplazamiento fue consecuencia de la difícil elaboración de las Tarifas, de la definición de las actividades sujetas al pago de dicho impuesto, así como de la resistencia que mostraban los contribuyentes afectados. Los principales problemas con los que nos podemos encontrar desde la implantación de este impuesto son:

- i. **El restringido ámbito de aplicación**, pues el IAE grava la realización de actividades económicas sin exigir habitualidad ni ánimo de lucro. Además, no grava todas las actividades económicas, dejando fuera de su ámbito a las actividades agrícolas, ganaderas independientes, pesqueras y forestales.
- ii. **Desconexión con el principio de capacidad económica**, ya que las cuotas vienen calculadas en función de importes fijos (importe neto de la cifra de negocios) que impiden que las cuotas tributarias tengan alguna concordancia con los beneficios de cada actividad. El Impuesto no tiene en cuenta la obtención de beneficios o pérdidas en la actividad gravada, ya que no se someten a gravamen los beneficios reales de la actividad.
- iii. **Existencia de supuestos de doble imposición**. El IAE no es el único impuesto que grava las actividades económicas. Todos los empresarios tributan por sus beneficios reales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o en el Impuesto sobre Sociedades (IS).
- iv. **Poca actualización de los elementos tributarios**. El Impuesto no tiene en cuenta la evolución de aquellas actividades que se realizan en un espacio virtual, como por ejemplo el teletrabajo.

- v. **Diferenciación entre los individuos en función de su naturaleza jurídica.** Existe distinta tributación para los sujetos pasivos en función de su naturaleza, física o jurídica, con independencia de la actividad económica que realicen.
- vi. **Distintas bonificaciones en función de la naturaleza empresarial o profesional de la actividad.** En el caso de las actividades de naturaleza jurídica, los Ayuntamientos pueden fijar una bonificación de hasta el 50 % de la cuota durante cinco años. Para las actividades profesionales este porcentaje es fijo y no lo puede fijar el Ayuntamiento.
- vii. **No existe distinción** entre una actividad a tiempo completa y otra a tiempo parcial.
- viii. **Hay una discriminación entre empresarios, profesionales y artistas,** en cuanto al gravamen de la superficie se trata.
- ix. **Hay una discriminación según el tipo de actividad.** Las actividades profesionales y artísticas están sujetas solo al pago de la cuota municipal, mientras que las actividades empresariales están obligadas a pagar tantas cuotas como municipios en los que realice la actividad.
- x. **Coincidencia en la valoración del elemento superficie.** El gravamen de la superficie de los locales es igual para todas las actividades no habiendo distinción entre las mismas.
- xi. **El índice de situación discrimina** a empresarios y profesionales por la ubicación de su local. La cuota puede variar en función de la calle en la que se sitúa la empresa.
- xii. **Existencia de un único coeficiente de población municipal.** No resulta muy convincente la existencia de alguna relación directa entre la población de un municipio y los beneficios empresariales.
- xiii. **Problemas relacionados con el momento de inicio y fin de la actividad.**
- xiv. **Se valora de forma distinta el número de obreros** dependiendo de las funciones que realizan dentro de la empresa o del tipo de contrato.
- xv. **Competencia fiscal,** que se puede dar en el caso de que dos municipios decidan aplicar dos tipos de gravamen diferente en función de los índices municipales.
- xvi. **Deslocalización industrial.** La existencia de diferentes tipos de gravamen puede provocar que los empresarios elijan ubicarse en los municipios que minimicen sus costes fiscales.

- xvii. **Estructura inadecuada y recaudación rígida.** El uso de elementos tributarios en número reducido o de importes fijos para el cálculo de la cuantía de la recaudación, hace que las cuotas del IAE se obtenga sin tener en cuenta el rendimiento generado por dicha actividad, manteniendo un comportamiento recaudatorio rígido frente a la misma.
- xviii. **Desigual incidencia espacial del impuesto.** Si los empresarios elijen aquellos municipios que minimizan sus cargas fiscales, es posible que la distribución geográfica de la recaudación fiscal no sea homogénea.
- xix. **Inadecuada clasificación de las actividades.** La norma solo se limita a especificar que las actividades empresariales, profesionales o artísticas serán aquellas que estén recogidas en las secciones 1ª, 2ª y 3ª de las Tarifas del Impuesto.

6. REGULACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONOMICAS.

6.1. Introducción.

La presencia de todos los problemas anteriores hizo del IAE una de las figuras tributarias más fuertemente criticada por los especialistas. Aunque algunos de estos especialistas prefieren que este impuesto desaparezca y que a su vez sea reemplazado por las tasas, las contribuciones especiales y los recargos sobre impuestos autonómicos, la mayoría de ellos optan por el mantenimiento del impuesto con el objetivo de garantizar los principios de autonomía y suficiencia financiera de las entidades locales. Como consecuencia de ello, los especialistas se agrupan en dos alternativas:

La primera consiste en mantener el impuesto, pero con la condición de llevar a cabo una reforma y actualización del mismo con el objetivo de intentar solucionar los problemas que lleva arrastrando desde su entrada en vigor. A favor de su mantenimiento podemos señalar su potencial recaudatorio que lo convierte en el segundo impuesto más importante como fuente de financiación de los Ayuntamientos. Además, al tratarse de un impuesto, no solo colabora a la suficiencia financiera de los municipios sino que también incurre en la identificación de las cargas fiscales soportadas por los ciudadanos y su procedencia. Otro elemento destacado que se puede añadir es que los Ayuntamientos someten a gravamen las actividades económicas para compensar, de

alguna manera, la importancia que los bienes inmuebles tienen como objeto típico de la imposición local ⁽⁷⁾.

La segunda alternativa defendería suprimir el IAE y sustituirlo por una nueva figura tributaria local. Uno de los argumentos a favor de esta alternativa sería la incompatibilidad que presenta tanto el hecho imponible del impuesto como el sistema de cuantificación con los principios constitucionales, principalmente con el principio de capacidad económica. Otro argumento que podemos añadir es que tras las modificaciones que ha sufrido la Hacienda Local, los pequeños municipios han perdido su derecho a elegir la manera en la que obtienen sus recursos financieros, pues los únicos aspectos sobre los que pueden decidir son el establecimiento de bonificaciones y la fijación de las tarifas superiores a las que fija la LRHL ⁽⁸⁾.

De estas dos alternativas que los especialistas han expuesto, el Legislador optó por mantener el IAE acometiendo un proceso de reforma parcial del mismo para corregir algunos de los problemas del impuesto.

6.2. La reforma y sus principales novedades.

Como consecuencia de tal decisión, el IAE fue 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.

Por un lado, se reduce el número de los sujetos pasivos obligados al pago del impuesto. Igualmente, se dejan exentos a todos los sujetos pasivos que inicien su actividad durante los dos primeros periodos impositivos. También se realizan cambios respecto a las bonificaciones, manteniéndose algunas y apareciendo otras nuevas como por ejemplo las de naturaleza medioambiental.

(7) Argumentos recogidos por García – Fresneda Gea, F. (1996), “El Impuesto sobre Actividades Económicas”, Comares, Granada, pág. 481 y ss.

(8) Véase entre otros Aníbarro Pérez, S. (1997), “La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas, McGraw Hill, Madrid, pág. 183 y ss.; Poveda Blanco, F. (2000), “El Impuesto sobre Actividades Económicas. Razones para su inaplazable reforma”, Civitas, nº 108, pág. 569 y ss.; García – Fresneda Gea, F. (2002), “El IAE y el principio de capacidad económica”, Civitas, nº 105, pág. 79 y ss.

En cuanto a la cuantificación del impuesto, se llevan a cabo algunas modificaciones pero que no tienen demasiada repercusión para la configuración del mismo. En este sentido podemos señalar la eliminación del elemento tributario “numero de obreros” como factor determinante de las cuotas de las tarifas ⁽⁹⁾.

Por otro lado, la Ley ha introducido una serie de medidas que afectan a los elementos determinantes de las cuotas. En este caso podemos destacar el establecimiento de un nuevo coeficiente – coeficiente de ponderación – que se debe aplicar obligatoriamente y que está vinculado a la cifra de negocios declarada por los sujetos pasivos. Debemos señalar, también, que desaparece el coeficiente de población. Del mismo modo, se unifican los antiguos coeficientes municipales y el de situación en un nuevo coeficiente, el coeficiente de situación. Estos coeficientes se aplicaran sobre las cuotas resultantes de las tarifas y sobre la cuota que resulte de practicar las nuevas bonificaciones, independientemente de que sean autonómicas o municipales.

6.3. Las nuevas exenciones.

Dentro de la exposición de los aspectos que se reformaron podemos afirmar que la principal novedad que esta Ley introdujo fue la violenta reducción del ámbito de aplicación del IAE, pues se redefinen las exenciones quedando reducidos los sujetos sobre los que recae el pago de dicho impuesto.

Así, la Ley ha mantenido las exenciones que se refieren a las entidades públicas: el Estado, las Comunidades Autónomas, las Entidades Locales y Entidades de Derecho Público; Entidades gestoras de la Seguridad Social y Mutualidades de Previsión Social; Organismos Públicos de Investigación y de enseñanza costeados con fondos públicos o por fundaciones y los de enseñanza concertada; Asociaciones y Fundaciones de personas con determinadas discapacidades ; Cruz Roja Española; etc. sin embargo, ha introducido dos nuevas exenciones que vienen a ser la principal novedad de la Ley.

(9) El número de obreros solo se tenía en cuenta para las actividades industriales. En la práctica esta eliminación supone una pérdida de recaudación. Sobre este tema véase Poveda Blanco, F. (2003), “La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas. Una revisión crítica”. pág. 30

Aunque la Ley no ha modificado la definición de los sujetos pasivos del impuesto, en el artículo 82 LRHL de nueva redacción podemos apreciar una serie de exenciones a favor de determinados sujetos.

La primera de las exenciones que se llevó a cabo es la **exención por inicio de actividad** y viene redactada en la letra b) del artículo 82 LRHL. Dicha exención afecta a aquellos sujetos pasivos que inicien su actividad durante los dos primeros periodos impositivos. Se trata de un impuesto temporal que se aplicará para aquellas empresas que estén sometidas al pago del Impuesto y que realmente dirijan sus actividades para fomentar la creación de nuevas empresas y actividades profesionales o artísticas. Por eso la Ley no considerará inicio de actividad cuando se hubiera realizado la misma actividad bajo otra titularidad como por ejemplo los casos de fusión, escisión, aportación de ramas de actividad.

Podemos entender que a través de esta exención se pretende cumplir el objetivo de promover nuevas actividades tanto empresariales, profesionales o artísticas, pues se intenta no pagar el IAE cuando se inicia una nueva actividad. Sin embargo, existen autores que piensan que esta exención solo se aplica en caso de inicio de actividades empresariales ya que, según ellos, las actividades profesionales y artísticas han quedado totalmente exentas ⁽¹⁰⁾. Además, si relacionamos esta exención con la exención de los sujetos pasivos que tienen consideración de personas físicas, podemos destacar que los sujetos pasivos con derecho a la exención por inicio de actividad serían solo aquellos sujetos que no sean personas físicas. Por eso, si hacemos un análisis conjunto de estas dos exenciones con la introducción del límite de un millón de euros para la cifra neta de negocios para que haya obligación de pago del impuesto en cuestión, podemos darnos cuenta de que el IAE no condicionará de ningún modo el emprendimiento de nuevas actividades, pues es muy difícil que en el primer año se pueda obtener dicha cifra de beneficios y, en el caso de que se pueda alcanzar, el sujeto pasivo no tendrá ningún problema en hacer frente al pago del IAE.

(10) Poveda Blanco, F. (2003), “La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas. Una revisión crítica”. pág. 18.

Siguiendo a Poveda Blanco, conviene tener en cuenta los posibles problemas que se pueden derivar de la aplicación de esta exención. A su parecer, esta exención está ligada a la duración del primer periodo impositivo en el que se devenga el impuesto, de manera que, si tenemos en cuenta que el primer año la cuota se divide por trimestres, puede existir el riesgo de que se produzcan importantes desigualdades para los contribuyentes que inicien la actividad durante el primer trimestre del año respecto a aquellos que inicien su actividad en los siguientes trimestres, dado que durante el año natural la cifra del beneficio fiscal va disminuyendo. Como consecuencia, este autor prevé que se pueden producir fraudes por parte de los sujetos pasivos, que optarán por darse de alta en el IAE con fechas posteriores a la fecha real del inicio de su actividad. Una interpretación sistemática de la LRHL permite salvar esta desigualdad que, como el propio Poveda Blanco apunta, es fruto de un error técnico y no social, económico o político.

Por último, es necesario hacer mención a la Disposición adicional octava de la Ley 51/2002, a través de la cual esta exención solo será de aplicación para los sujetos pasivos que inicien su actividad después de 1 de enero de 2003. Para aquellos sujetos que hayan iniciado su actividad en el periodo impositivo de 2002, el coeficiente de ponderación que se aplicará será el de 1,29⁽¹¹⁾.

La segunda de las nuevas exenciones que se llevaron a cabo fue la **exención a favor de algunos sujetos pasivos**. Según el apartado c) del artículo 82 LRHL, estarán exentos los siguientes sujetos pasivos:

- Las personas físicas que tengan su residencia en España.
- Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 33 de la LGT, siempre que sea residentes en España y tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a un millón de euros.

(11) Según la autora Aníbarro Pérez, S., esta previsión es 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 del devengo de IAE estos sujetos aun no habían comenzado a ejercer su actividad”*. En “La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas”, op.cit. pág. 92-93.

- Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) que desarrollan su actividad en territorio español a través de un establecimiento permanente cuando el importe neto de la cifra de negocios sea inferior a un millón de euros.

Con esta exención parece claro que el IAE se convierte en un impuesto para las personas jurídicas, pues se dejan exentas a todas las personas físicas. Sin embargo, no podemos generalizar puesto que existen autores, como Aníbarro Pérez, que opinan que la exención en cuestión afecta solo a aquellas personas físicas que sean contribuyentes en el IRPF y en IRNR.

Como consecuencia de ello el autor afirma que, para 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 IAE de las personas físicas, sin necesidad de cumplir ningún otro requisito adicional, se circunscribe a aquellas personas que sean contribuyentes del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas”* ⁽¹²⁾.

Sin embargo, Poveda Blanco sí que entiende que esta exención abarca a todas las personas físicas ⁽¹³⁾. También parece estar de acuerdo con Poveda Blanco, Checa González y Merino Jara ⁽¹⁴⁾.

A continuación describiré cuales son los sujetos pasivos que se han beneficiado de esta exención.

(12) En “La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas”, op., cit., pág. 88.

(13) Poveda Blanco, F. (2003), “La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas. Una revisión crítica”, op. cit., pág. 19

(14) Checa González y Merino Jara en “La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en materia tributaria”, op., cit., pág. 128.

6.3.1. La exención a favor de las personas físicas.

Esta exención plantea dos cuestiones muy importantes; por un lado, cómo afecta la imposición de esta exención a los principios constitucionales y, de otro lado, qué sucede con la tributación de las actividades profesionales en este impuesto ya que solo los sujetos pasivos que tengan la consideración de personas físicas tributan por el ejercicio de las actividades económica de esta naturaleza.

Como punto de entrada debemos partir del hecho de que cualquier exención que se lleve a cabo debe tener su fundamento en los principios materiales del tributos recogidos en el artículo 31 de la Constitución Española, partiendo de que, las exenciones tributarias han de estar vinculadas al principio de capacidad económica, así como al principio de igualdad, o en ausencia de estos, a fines extrafiscales constitucionales legítimos.

En el caso de la exención de los sujetos pasivos que sean personas físicas, podemos afirmar que nos enfrentamos a una exención subjetiva en la que no se tributa porque el legislador considera que, cuando el hecho imponible es realizado por una persona, esta no debe sufrir las consecuencias derivadas de la realización de dicho hecho imponible. Esto provoca la dificultad de evitar que se creen situaciones de privilegio a favor de determinados sujetos pasivos y por tanto, es necesario indagar si existen argumentos que justifiquen la introducción de esta exención.

Está claro que los argumentos de capacidad económica no pueden servir como fundamento de esta exención, pues no podemos afirmar directamente que sujetos pasivos que tienen consideración de personas físicas tienen menor capacidad económica al desarrollar una actividad empresarial o profesional que las personas jurídicas que desarrollen las mismas actividades económicas. Por lo que los argumentos base de esta exención han de ser otros distintos a los de la capacidad económica.

Si analizamos la Exposición de Motivos de la Ley, en esta se afirma que las modificaciones introducidas en el IAE van *“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”*. Con este epígrafe podemos comprobar que el legislador, además de no presentar ningún argumento a favor de la

introducción de esta exención, trata a los pequeños y medianos negocios como si fueran personas físicas.

Partiendo del principio de neutralidad, que recomienda la no existencia de situaciones de discriminación tributaria en función de la forma en la que se actúa en el mercado, es difícil ver claramente cuál es el fin extrafiscal que el legislador persigue al dejar exentas del IAE a las personas físicas. Somos conscientes de que legalmente se puede diferenciar entre personas físicas y jurídicas; de que los rendimientos de las actividades económicas que obtienen las personas físicas están más intensamente gravados que los que obtienen las personas jurídicas, lo que podría servir como argumento justificativo que el legislador quisiera suavizar la carga tributaria a las personas físicas. Si partimos de esta situación, en la que parece ser que se deja al principio de neutralidad en un segundo plano, podríamos argumentar que las Recomendaciones adoptadas por la Comisión Europea van encaminadas a proteger a las pequeñas y medianas empresas independientemente de la forma jurídica. Tanto la Recomendación de 1995 como la de 1996 persiguen un tratamiento fiscal favorable para las Pymes con tener en cuenta la forma jurídica. En cuanto al IAE, esta es ignorada claramente, pues se diferencia entre las personas físicas y personas jurídicas.

Por tanto, esta realidad tampoco sirve como fundamento para interpretar oportuna la introducción de esta exención ya que, el principio de igualdad, que se hace efectivo a través de la capacidad económica, requiere la existencia de una justificación objetiva y razonable de los criterios utilizados para tratar desigual a situaciones iguales, siempre que dichos criterios sean los adecuados considerando el objetivo perseguido y los medios aplicados para conseguirlo. Como consecuencia, para muchos autores la valoración de esta nueva exención solo puede ser negativa. Autores que ya estudiaron el proyecto de ley opinan que se podría haber introducido una exención conjunta para todos los sujetos pasivos en función del nivel de ingresos de los empresarios y profesionales⁽¹⁵⁾.

(15) Poveda Blanco, F. (2003), “La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas. Una revisión crítica”, op. cit., pág. 19 y Aníbarro Pérez, S. (2003), “Reforma sobre Actividades Económicas”, pág. 80.

Finalmente, es necesario mencionar las consecuencias que esta reforma ha tenido, tanto sobre la tributación de los profesionales en el IAE, así como sobre la tributación de las entidades sin personalidad jurídica recogidas en el artículo 33 LGT y considerados como sujetos pasivos. A efectos del IAE, cuando las personas jurídicas o entidades sin personalidad jurídica realicen actividades que tengan consideración de profesionales en las tarifas del IAE, deberán tributar por una actividad empresarial análoga, pues solo las personas físicas tienen el derecho de llevar a cabo actividades profesionales. En opinión de Rubio de Urquía *“lo que subyace tras esta norma es, en realidad un 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”*⁽¹⁶⁾.

Esta distinción presenta un importante problema sobre todo en el IRPF, pues la actual regulación del impuesto sobre la renta ha conjuntado los dos conceptos de actividades, empresariales y profesionales, en uno solo que se denomina actividades económicas.

Por todo lo mencionado anteriormente, se ha de reconocer que esta reforma supone eliminar a las actividades profesionales del gravamen en el IAE, pero solo desde el punto de vista formal (ya que las personas físicas están exentas) porque materialmente resulta discutible que las actividades profesionales dejen de estar sujetas al IAE, en cuanto que se realicen por personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica, dado que no es aceptable que se modifique la naturaleza sustancial de la actividad por el simple hecho de que se realiza de forma agrupada. Es decir, cuando las actividades profesionales se realicen por sujetos pasivos del IAE, estas seguirán estando gravadas por dicho impuesto. Distinto es determinar en qué situaciones el desarrollo de actividades profesionales puede dar lugar a la obligación de pago en el IAE. Siempre y cuando una actividad profesional se lleve a cabo de manera colectiva y no se tenga derecho a ninguna exención habrá obligación de pago.

(16) En “El Impuesto sobre Actividades Económicas”, Abella, Madrid, 1991, pág. 390.

A modo de conclusión podemos afirmar que las actividades profesionales siguen siendo objeto de gravamen del IAE.

6.3.2. La exención a favor de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica del artículo 33 LGT.

Esta segunda exención viene a decir que estarán exentos del pago del IAE los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 33 LGT, siempre y cuando el importe neto de su cifra de negocio no supere un millón de euros en el ejercicio anterior. Esta exención se ha calificado como mixta, pues combina un criterio subjetivo con uno objetivo, el importe de un millón de euros de la cifra neta de negocios. Es necesario mencionar un posible desacuerdo en cuanto a la elección este importe, dado que no se identifica con ninguno de los importes previstos para los regímenes de determinación de la base imponible de estimación directa simplificada – 600.000 euros anuales – ni de módulos – 450.000 euros anuales – ni tampoco coincide con el de empresa de reducida dimensión – 5.000.000 euros.

En cuanto a la aparición de la obligación de pago del impuesto, este límite garantizaría que aquellos sujetos pasivos que no obtengan beneficios o los que incluso obtengan pérdidas no están obligados a realizar el pago. De esta manera, se cumpliría la exigencia de gravar las rentas reales y no las ficticias, consiguiendo mediante esta exención eliminar los efectos negativos de la definición del hecho imponible del impuesto sobre el principio de capacidad económica. Sin embargo, este límite no está ligado a los rendimientos reales que se obtienen y se aplica para todos los sujetos sin tener en cuenta el margen de beneficio que se puede obtener como consecuencia de la realización de distintos tipos de actividades que el IAE grava, separándolo totalmente del valor patrimonial de la empresa, alejamiento del que el legislador es consciente y por eso introduce una bonificación a favor de aquellos sujetos pasivos que no obtengan suficientes beneficios o incluso obtengan pérdidas.

En cuanto a la determinación del importe neto de la cifra de negocios, este se cuantificará conforme a lo dispuesto en la Ley de Sociedades Anónimas, aunque existen normas especiales que verifican el cumplimiento de esta condición. En el caso de los sujetos pasivos del I.S o del IRNR, este importe será el que se refiere al periodo impositivo del año anterior al devengo del IAE en el que se aplique la exención. En los

supuestos en los que los sujetos pasivos son sociedades civiles y entidades del artículo 33 LGT, este importe será el referido al penúltimo año anterior. También se establece que cuando el mismo sujeto pasivo realice varias actividades el límite de un millón de euros será para el conjunto de todas ellas. Si una sociedad forma parte de un grupo de sociedades, dicho límite será para todo el grupo. Y en el caso de que un sujeto pasivo de IRNR disponga de varios establecimientos permanentes en territorio español, el límite de la cifra de negocios será el imputable a todos los establecimientos.

En cuanto a los mecanismos utilizados para determinar la cuantía de la cifra de negocios, el artículo 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”*.

Para realizar una valoración general de esta novedad legislativa, podemos decir que, aunque se considere que con la introducción del límite de un millón de euros se mejora la presencia del principio de capacidad económica, lo cierto es que no responde lo suficiente a este principio, pues solo se tienen en consideración los ingresos obtenidos y no las rentas reales disponibles, ni tampoco los recursos y esfuerzos realizados para obtener dichos ingresos ⁽¹⁷⁾.

Además, existen dos cuestiones que son criticables: la primera de ellas, que en el caso de las sociedades civiles y entidades sin personalidad jurídica del artículo 33 LGT, el importe neto de la cifra de negocios que se tiene en cuenta es el que se refiere al penúltimo año anterior al devengo del impuesto, mientras que en el caso de los sujetos pasivos del I.S o del IRNR dicho importe es el que se refiere al periodo impositivo cuyo plazo de declaración terminará en el año anterior.

(17) Esto es, al tener en cuenta únicamente la cifra 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 actividad.

En estos casos es perfectamente visible el distanciamiento que existe entre estos datos y el momento de presentar la declaración del IAE si tenemos en cuenta que durante el ejercicio de su actividad el sujeto pasivo puede presentar graves pérdidas que no se tendrán en cuenta al tributar en el IAE hasta uno o dos años después cuando ya posiblemente la empresa, a causa de los resultados económicos negativos, no esté en funcionamiento.

6.3.3. La exención a favor de los sujetos pasivos no residentes.

Finalmente, estarán exentos del IAE los sujetos pasivos no residentes en España siempre y cuando actúen mediante establecimiento permanente en territorio español y el importe neto de la cifra de negocio no alcance un millón de euros. Si analizamos la presente exención con la de las personas físicas podemos apreciar claramente la existencia de una contradicción que hace necesaria la modificación de una de las dos exenciones que estamos analizando en este momento, puesto que en el artículo 82 LRHL el legislador deja exentas a las personas físicas sin ninguna otra aclaración ni precisión. En este sentido, se puede acudir a dos soluciones. Optar por incluir en el gravamen de no residentes por el IAE a las personas físicas, de manera que solo estarían exentas las personas físicas residentes en España.

O bien, esta exención solo será aplicable a los sujetos pasivos no residentes en España que tengan la condición de personas jurídicas o entidades sin personalidad jurídica del artículo 33 de la LGT y que además actúen mediante establecimiento permanente en territorio español. Por tanto, es necesario realizar alguna modificación con el fin de que todas las personas físicas, residentes o no en territorio español, tengan el mismo tratamiento fiscal.

Cabe afirmar lo inadecuado que resulta excluir a las personas físicas no residentes en cuanto a su exención automática del IAE, pues se produce un trato discriminatorio entre los sujetos pasivos residentes y los no residentes en España, que podría considerarse en contra de los principios de libre circulación de personas y libertad de establecimiento y prestación de servicios. Por eso, quizás lo más correcto sea dejar exentas al menos a aquellas personas físicas que sea residente de algún estado miembro de la Unión Europea.

Partiendo de nuevo de que la exención se aplicara para aquellos sujetos que no superen el límite de un millón de euros de cifra neta de negocios, siempre que operen mediante establecimiento permanente en territorio español, cabe tener en cuenta dos cuestiones. La primera de ellas hace referencia a las características del contribuyente del IRNR. Como ya sabemos tienen la consideración de contribuyente tanto aquellos sujetos que realizan sus actividades en un establecimiento permanente como los que operan sin establecimiento permanente, obteniendo ambos rendimientos de actividades económicas. En este caso, determinar la existencia de establecimiento permanente puede resultar problemático en el caso de las actividades profesionales que no necesiten el uso de un local para su actividad, por lo que se requiere hacer referencia a la propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo cuyo artículo 5.2 establece que *“cuando el prestador se desplace al Estado miembro de acogida, se presume que constituye una prestación de servicio de una actividad profesional durante un periodo máximo de dieciséis semanas anuales en un Estado miembro por un profesional establecido en otro Estado miembro”*.

La segunda cuestión hace referencia al hecho imponible del IAE, pues consiste en la realización de actividades empresariales, profesionales o artísticas en España, con o sin uso de un establecimiento. Así, los contribuyentes del IRNR que operan sin establecimiento permanente también realizan el hecho imponible del IAE por el desarrollo de dichas actividades, por lo que se pueden considerar sujetos pasivos de éste. Sin embargo, estos sujetos pasivos no tributarían en función del ejercicio de una actividad económica, sino en función del desarrollo efectivo de una actividad económica en territorio español.

A modo de conclusión, teniendo en cuenta estas dos cuestiones, podemos afirmar que los sujetos pasivos no residentes que operan sin establecimientos permanentes no tendrán derecho a disfrutar de esta exención, salvo en el caso de que se trate de una persona física.

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

Según el artículo 85 LRHL la cuota tributaria del IAE sería que se resulte de aplicar las tarifas del impuesto, de acuerdo con las normas que vienen recogidas en la Ley, los coeficientes y las bonificaciones, todo ello recogido por la Ley y, en su caso, acordado

por los Ayuntamientos y regulado por las ordenanzas en cuestión. Pasamos a ver cuáles son estos coeficientes y bonificaciones aplicables a las cuotas.

6.4.1. Coeficiente de ponderación.

Como mencioné en uno de los apartados anteriores, la nueva Ley llevo a cabo, con la finalidad de aproximar el impuesto al principio de capacidad económica, la introducción del coeficiente de ponderación. Es un elemento tributario con carácter obligatorio, que se aplicará sobre las cuotas municipales, provinciales o nacionales, en función del importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo.

Como podemos observar en el siguiente cuadro, se fijan cinco tramos desde un millón de euros hasta más de cien mil millones de euros, con unos coeficientes que oscilan desde 1,29 hasta el 1,35. Hay que añadir también el último escalón que corresponde a las entidades sin cifra de negocios cuyo coeficiente es de 1,31.

Importe Neto de la Cifra de Negocios	Coeficiente
Desde 1.000.000,00 € hasta 5.000.000,00 €	1,29
Desde 5.000.000,00 € hasta 10.000.000,00 €	1,30
Desde 10.000.000,00 € hasta 50.000.000,00 €	1,32
Desde 50.000.000,00 € hasta 100.000.000,00 €	1,33
Más de 100.000.000,00 €	1,35
Sin cifra de negocio	1,31

Fuente: Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, artículo 86.

Este último tramo se consideran un tanto extraño ya que no deja muy claro en qué casos se podrá recurrir a su aplicación. Uno de los supuestos en el que se podría aplicar dicho coeficiente sería el de los contribuyentes no residentes que actúan en España sin establecimiento permanente. Otro supuesto en el que se podría acudir a este tramo es aquel en el que sería imposible determinar el importe de la cifra de negocios, por ejemplo en el caso de que el sujeto pasivo no solicite la exención por inicio de actividad no se tendrá ningún dato sobre la cifra de negocios.

Autores como Checa González y Merino Jara afirman que la base del establecimiento de este tramo puede encontrarse en la necesidad de suavizar la pérdida recaudatoria que sufrirán las entidades locales ⁽¹⁸⁾.

Concluyendo este apartado, podemos decir que la aplicación de este coeficiente no supone muchos problemas, pues el importe de la cifra de negocios se determina igual que para las personas jurídicas, entidades sin personalidad jurídica del artículo 33 LGT, así como para los no residentes que actúan a través de establecimiento permanente en territorio español.

6.4.2. Coeficiente de situación.

El coeficiente de situación fue introducido por la Ley con el objetivo de limitar la importancia de la población en el cálculo de la deuda. Este coeficiente es una reducción del anterior coeficiente corrector y del índice de situación, será fijado por el Ayuntamiento y solo se aplicará en aquellos casos en los que se utiliza un local para desarrollar la actividad económica. Según el artículo 88 LRHL se aplicará sobre las cuotas que resulten tras la aplicación del coeficiente de ponderación previsto anteriormente; *“los Ayuntamientos podrán establecer una escala de coeficientes que pondere la situación física del local dentro de cada termino municipal, atendiendo a la categoría de la calle en que radique”*. En la redacción de este artículo se hace necesario destacar algunos aspectos confusos. Por un lado, no se especifica claramente cuáles serán las cuotas sobre las que se aplicará dicho coeficiente, puesto que el coeficiente de ponderación se aplica para las cuotas municipales, provinciales así como las nacionales. Si analizamos los anteriores coeficiente corrector e índice de situación, el coeficiente corrector era aplicable para las cuotas mínimas municipales fijadas en las tarifas del impuesto, por lo que el índice de situación se aplicaba sobre la cuota mínima resultante de aplicar el coeficiente corrector.

(18)Checa González, A. y Merino Jara, I. “La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en materia tributaria”, pág. 148. Aníbarro Pérez, en “La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas” pág. 98, también considera poco exitoso el intento de aproximar el impuesto a la capacidad económica de los sujetos pasivos.

Sin embargo, el artículo 86.3 LRHL da solución al primer problema que planteaba cuando dice que el coeficiente de situación no será aplicable sobre las cuotas provinciales y nacionales, por lo que serán los Ayuntamientos los que establezcan dicho coeficiente aplicable para cada uno de los locales existentes en su municipio dentro de una franja que oscile desde 0,4 hasta 3,8, es decir, el coeficiente de situación no puede ser inferior al 0,4 ni superior al 3,8 tomando siempre en consideración la situación física del local y atendiendo a la categoría de la calle. Respecto al número de categoría de calles que se puede fijar en cada municipio, en el apartado tercero del artículo 88 LRHL se establece un límite máximo y mínimo. La Ley establece que el número de categorías de calles no puede ser inferior a 2 ni superior a 9, la diferencia entre los coeficientes aplicados a dos categorías colindantes de calles debe ser mayor o al menos igual a 0,10, así como que no se podrá aplicar este coeficiente si es imposible establecer más de una categoría de calles.

Con esta nueva configuración de los elementos cuantificadores de las cuotas del IAE la Ley tiene como objetivo atribuir a los Ayuntamientos el poder de determinar la cuantía de las cuotas de sus contribuyentes así como hacer el intento de aproximar las cuotas a una cifra de negocios más real a la situación del local en el que se realiza la actividad económica. Sin embargo, los medios empleados no son los más adecuados, pues no la cifra de negocios es el mejor índice de capacidad económica, ni la situación de los locales puede ser el principal fundamento del Impuesto.

6.5. Las nuevas bonificaciones sobre la cuota.

En cuanto a las bonificaciones, es necesario hacer una distinción entre las bonificaciones obligatorias o de carácter general que deberán ser aplicadas por todos los Ayuntamientos ya que vienen recogidas en la LRHL y, las bonificaciones voluntarias o de carácter potestativo, que serán las que cada Ayuntamiento elija aplicarlas dentro de su municipio.

6.5.1. Bonificaciones de carácter general.

Dentro de las bonificaciones que vienen establecidas en la LRHL, sobre las que las corporaciones locales no tienen ningún poder normativo, podemos mencionar la bonificación a favor de:

6.5.1.1. las cooperativas, uniones, federaciones y confederaciones de las mismas, así como las sociedades agrarias y de transformación.

Esta bonificación consiste en una reducción del 95% de la cuota y en el recargo provincial.

6.5.1.2. los sujetos pasivos que inicien una actividad de carácter profesional durante los próximos cinco años de actividad al cierre del segundo periodo impositivo.

Esta bonificación es del 50% de la cuota y se aplicará para las personas jurídicas y entidades del artículo 33 LGT, residentes o no en España y que desarrollen actividades de carácter profesional. La bonificación caducará al cabo de los cinco años posteriores a la finalización de la exención de dos años por inicio de actividades económicas.

6.5.2. Bonificaciones de carácter potestativo.

La competencia y regulación de este tipo de bonificaciones les corresponde a los Ayuntamientos que podrán aplicarlas a partir del 1 de enero de 2004, una vez que se aprueba las ordenanzas correspondientes. Los Ayuntamientos también cuentan con la autorización de poder establecer las normas de compatibilidad entre las distintas bonificaciones. Respecto a las bonificaciones municipales, la Ley permite las siguientes:

6.5.2.1. Por inicio de actividades empresariales.

A esta bonificación estarán vinculados los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal, durante los cinco años siguientes a la finalización de los dos años en los que se haya disfrutado de la exención por inicio de actividad. La reducción podrá llegar al 50 % de la cuota correspondiente pudiendo los Ayuntamientos establecer un importe inferior a este. En el caso de las actividades empresariales, tanto la aplicación de la bonificación así como su cuantía, dependen de la decisión de las entidades locales. En cuanto a los sujetos pasivos que no estén exentos del IAE, estos seguirán aplicando la bonificación igual que lo hacían hasta la entrada en vigor de la LRHL.

6.5.2.2. Por creación de empleo.

Reducción que se aplicará para aquellos sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y que hayan incrementado su plantilla de trabajadores con contrato

indefinido. El límite máximo de esta bonificación será de 50% pudiendo las entidades locales establecer distintos porcentajes en función de incremento de la plantilla con trabajadores con contrato indefinido. Se aplicara después de aplicar la bonificación por inicio de actividades empresariales, pues es compatible con esta. Se podrá disfrutar de ella durante un periodo impositivo que sería el siguiente a aquel periodo en que se haya incrementado la platilla. No obstante se podrá disfrutar de la misma si todos los años se produce un incremento de plantilla. Es una medida adicional a la eliminación del factor “numero de obreros” que afectaba negativamente en la creación de empleo, por lo que se puede considerar como una medida satisfactoria ya que elimina los elementos negativos en cuanto a la creación de puestos de trabajo.

6.5.2.3. Por protección del medio ambiente.

Las Entidades locales están autorizadas a establecer una bonificación con un límite máximo de hasta 50% en las cuotas municipales resultantes siempre y cuando el sujeto pasivo adopte medidas para proteger el medio ambiente como por ejemplo: utilizar o producir energías renovables; realizar actividades industriales en instalaciones alejadas de la población; introducir medios de transporte para los trabajadores para disminuir las emisiones peligrosas. En este caso los Ayuntamientos pueden emplear el máximo de la reducción para fomentar una sola actividad de las mencionadas y también disponen de mayor margen para fijar la duración de la bonificación.

6.5.2.4. Por obtención de rendimientos bajos o negativos.

Finalmente, se podrá disponer de una reducción de hasta el 50% en la cuota en el caso de que los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal obtengan rendimientos inferiores a la cantidad recogida por las ordenanzas municipales. Esta es una práctica que, además de fortalecer la autonomía de las entidades locales, aproxima la carga fiscal soportada por los contribuyentes a los beneficios reales, rompiendo el mito de que el desarrollo de una actividad económica siempre debe proporcionar beneficios.

Una vez resumidos los aspectos fundamentales de la reforma realizada por la Ley 51/2002, lo único que nos queda es hacer una valoración global sobre ella. En primer lugar, puedo decir que esta reforma ha constituido un primer paso hacia un impuesto más ajustado a las exigencias de la Constitución Española, pero no ha sido lo suficientemente adecuada para lograr el objetivo perseguido, pues no ha conseguido

liberar al impuesto de las imperfecciones que venía arrastrando de su pasado, además del hecho de reducir su importante capacidad recaudatoria. Es más, podríamos afirmar que ha introducido nuevos contenidos que podrían llegar a empeorar la situación actual del IAE. A continuación pasaré a realizar una valoración global de la reforma haciendo referencia a los problemas resueltos por la reforma, a los problemas que no ha conseguido solucionar así como a los nuevos problemas que han hecho su aparición tras la reforma.

VALORACION DE LA REFORMA DE LA LEY 51/2002.

En este apartado me dispongo a realizar una breve valoración de la reforma del IAE, haciendo referencia a los problemas que esta reforma ha solucionado, a los problemas que después de la reforma se siguen manteniendo y a los que la propia reforma ha creado.

1.1. Problemas solucionados.

Una de las importantes críticas hacia el IAE y que hemos recogido en la sección cinco como un problema del impuesto es el desincentivo que para la creación de empleo supone el gravamen basado en el “numero de obreros”. Este problema se ha resuelto gracias a que la Ley 51/2002 eliminó directamente este elemento tributario del cálculo de tarifas. Además, para incentivar todavía más el empleo, introduce una nueva bonificación por creación de empleo, orientada a aquellas actividades en las que se realice un incremento de plantilla de trabajadores con contrato indefinido.

Otro de los problemas presentes en el IAE era el hecho de gravar las actividades desde el primero periodo impositivo de su ejercicio, sin tomar en cuenta que en los primeros años las empresas tienen mayores posibilidades de obtener rentas negativas. Este problema se resolvió cuando la Ley introdujo la exención por inicio de actividad que deja exentas a todas las actividades en los primeros dos periodos impositivos. Además de esta exención, también establece una bonificación para aquellos sujetos pasivos que obtengan rendimientos inferiores a la cuantía recogida en la Ley o incluso negativos.

En cuanto a la desmesurada influencia de la población en el cálculo de la cuota, se elimina el coeficiente de población, llevándose a cabo la unificación entre este y el índice de situación, dando lugar a un único coeficiente, el coeficiente de situación, que

solo tenga en cuenta las categorías de calles y que además se configura independientemente de la población del municipio en cuestión.

Por último, con la nueva reforma se ha solucionado en parte el problema de los supuestos de doble imposición. A ello haré referencia más adelante.

1.2. Problemas que permanecen en la actualidad.

En primer lugar, se sigue manteniendo la confusa interpretación del hecho imponible del IAE y la no actualización de los elementos tributarios, a pesar del cambio llevado a cabo en las organizaciones económicas.

En cuanto al intento de acercar el impuesto al principio de capacidad económica se llevo a cabo la introducción de dos medidas: la aplicación de un nuevo coeficiente de ponderación en función del importe neto de la cifra de negocios y la bonificación en función de la obtención de resultados negativos o inferior al importe que la Ley señala. Sin embargo, ninguna de estas dos medidas han sido las adecuadas para conseguir resolver el problema, porque se sigue sin gravar la capacidad económica real de los sujetos ⁽¹⁹⁾, de manera que seguimos teniendo un impuesto de cuota fija que se calcula en función de la cifra de negocios, estableciendo intervalos muy amplios y coeficientes de ponderación inadecuados.

En tercer lugar, el gravamen de la inversión no está muy beneficiado con la reforma puesto que solo se aplica una bonificación para aquellas actividades que produzcan o utilicen energía renovable.

En cuarto lugar, se mantienen los problemas injusticia que resultan de no diferenciar entre actividades realizadas a tiempo parcial o completo; de que el elemento superficie de las actividades artísticas no tribute; del derecho que gozan las actividades profesionales y artísticas de hacer frente al pago de una cuota municipal que les permite actuar en toda la nación y de la igual valoración del elemento superficie que no tiene en cuenta el espacio necesario para desarrollar la actividad. Igualmente, se sigue sin aplicar coeficientes municipales diferentes para tener en cuenta la ubicación del negocio, así como tampoco se tiene en cuenta la densidad del negocio.

(19) Véase también, López Espadafor, C.M^a (2004).

En quinto lugar, siguen permaneciendo los problemas de ineficiencia relacionados con la división de la cuota por trimestres; de distinta valoración de la actividad según sea principal o accesoria; de la competencia fiscal que se incrementa con la introducción de las nuevas bonificaciones que pueden graduar los Ayuntamientos; de la inelasticidad del impuesto en cuanto a los rendimientos fiscales.

Finalmente, seguimos teniendo problemas derivados de la desigual incidencia del impuesto; de la inadecuada definición de las actividades incluidas en las tarifas del impuesto; así como del complejo cálculo del elemento superficie.

1.3. Nuevos problemas creados por la reforma.

Al dejar exentas a las personas físicas en el IAE, la Ley ha eliminado las discrepancias de desigualdad derivadas del diferente gravamen que soportaba una determinada actividad dependiendo de si la titularidad del negocio era individual o social. Sin embargo, esta medida originó un nuevo problema que afecta al principio de igualdad. Y este problema es ¿Por qué se dejan exentas a todas las personas físicas y sin embargo, solo se conceden esta exención a las personas jurídicas cuya cifra de negocios no supere un millón de euros? La reforma se apoya en el hecho de que esta clase de sujetos obtienen menores beneficios. Pero en este supuesto, lo correcto, desde el punto de vista del principio de igualdad, sería liberar del pago del impuesto en función del importe neto de la cifra de negocios y sin tener en cuenta la condición de titular de esta. El problema que puede surgir tras adoptar esta fórmula es que los sujetos decidan la forma de organizar su actividad económica en función de esta exención.

Por otro lado, el establecimiento de la bonificación para las actividades que obtengan beneficios negativos o inferiores a un millón de euros puede conducir a la fuga empresarial, puesto que, como ya sabemos, estas bonificaciones tienen carácter potestativo, por lo que se fijaran por cada Ayuntamiento en función del rendimiento y de la actividad.

Y por último, el tercer problema está vinculado a la exención de los contribuyentes hasta ahora sujetos pero no exentos. Esta medida puede provocar la desaparición de ingresos derivados de este impuesto en algunas localidades, o en peor de los casos, la desaparición del IAE como impuesto recaudatorio de algunos municipios.

LA DOBLE IMPOSICIÓN EN EL IAE.

Como ya he mencionado en uno de los apartados anteriores, me parece importante hacer referencia a la presencia de la doble imposición en el IAE.

Nuestro Estado siempre se ha encontrado con una presencia de riqueza muy limitada que al final tiende a convertirse en una única riqueza. Por eso siempre que pagamos un impuesto local es imposible no recordar algún otro tributo que fue necesario pagar relacionado con el acto por el que realizamos el pago de dicho impuesto. Y esta reiteración impositiva ha sido objeto de muchas críticas, por un lado, por su intercalación con ciertos impuestos estatales y, de otro, por su estructura y configuración, que poco tienen que ver con un Sistema Tributario moderno y con los principios constitucionales de justicia tributaria. Con la finalidad de abastecer a las Entidades Locales de un protagonismo tributario digno es casi imposible que no se produzca una doble imposición a pesar del intento de limitarla o incluso simularla dándole otro nombre ⁽²⁰⁾.

La reforma del IAE puede ser analizada desde dos puntos de vistas, uno de ellos siendo la doble imposición entre el IAE y los impuestos estatales sobre la renta, cuya importancia vendrá dada por los sujetos actualmente sometidos al pago de este impuesto local tras la reforma. El concepto de doble imposición se refiere a aquella situación en la que sobre una misma riqueza recaen distintos impuestos y que además se liquiden en un mismo periodo impositivo. Es decir, el fenómeno de la doble imposición se produciría fundamentalmente por la configuración de varios hechos imponibles sobre un mismo objeto de gravamen que en el caso del IAE será la riqueza vinculada a una actividad económica. Tras la reforma del IAE se ha reducido el alcance de esta doble imposición puesto que la Ley ha dejado exentas a varias categorías de sujetos pasivos.

(20)Herrera Molina, P.M señala que “el legislador ha pretendido disimular la doble imposición disfrazando el hecho imponible y estableciendo un régimen objetivo de determinación de cuotas que lesiona de modo escandaloso el derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica”, en Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán, Marcial Pons, Madrid, pág. 532.

Por tanto, ya no se dará esta doble imposición para los sujetos pasivos que inicien su actividad en España durante los dos primeros periodos impositivos del IAE ⁽²¹⁾, aunque este es un caso en el que se elimina la doble imposición temporalmente ya que los sujetos pasivos solo serán exentos durante ese tiempo.

También están exentas de esta impuesto todas las personas físicas, por lo que tampoco habrá doble imposición entre el IAE y el IRPF en el caso de las personas físicas que desarrollen una actividad empresarial o profesional de forma individual. Del mismo modo, quedan exentos del pago de IAE los sujetos pasivos del I.S y las entidades sin personalidad jurídica recogidas en el artículo 33 LGT siempre y cuando el importe neto de la cifra de negocios no supere un millón de euros.

En este caso también desaparece la doble imposición. En cuanto a los sujetos pasivos del IRNR, esta doble imposición se elimina sólo para aquellos que desarrollen sus actividades en España a través de un establecimiento permanente y cuando el importe neto de sus cifras de negocios sea inferior a un millón de euros, puesto que son los únicos que la Ley deja exentos. Estos serían los casos en los que, tras la reforma, se elimina la doble imposición. Sin embargo, existen otros sujetos pasivos para los que se sigue dando la doble imposición entre el IAE y el IRPF. Estamos hablando de las comunidades de bienes u otras entidades sin personalidad jurídica cuyo importe neto de la cifra de negocios sea superior a un millón de euros. Si se da el caso de que se rebasa el límite de un millón de euros, estos sujetos están obligados al pago del IAE por lo que sí se daría la doble imposición.

Como hemos podido determinar, el IAE es en el fondo un impuesto que grava la renta, por lo que está claro que es posible una doble imposición entre este y los correspondientes impuestos estatales sobre la renta: el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

(21) Dicha exención resulta justificada puesto que es muy probable que en este periodo de tiempo la entidad no obtenga resultados positivos, sino solo pérdidas.

Esta doble imposición constituye un supuesto de doble imposición interna, es decir, cuando una misma renta es objeto de gravamen por varios impuestos, en un mismo país. Pero una entidad que no sea residente en España y sin embargo, tribute en nuestro país por el IAE, puede verse obligada a pagar por sus rentas en su Estado de residencia, por lo que este también podría ser un caso de doble imposición entre nuestro IAE y el impuesto sobre la renta que dicha entidad tenga que pagar en su país. También podemos pensar que, con la reforma del IAE, nos encontramos ante una doble imposición formal, aquella que se utiliza para obtener mayor compensación del sujeto pasivo que tenga mayor capacidad económica, por lo que la doble imposición entre el IAE y los impuestos estatales sobre la renta puede calificarse de formal. Puede presentarse como un supuesto deseado por el legislador, pues se grava a los sujetos que superan el límite de un millón de euros frente a aquellos que no lo superan o incluso frente a personas físicas exentas. Pero, aunque se califique como una doble imposición formal, eso no es sinónimo de aceptarla.

Los problemas de la doble imposición interna se derivan de la intromisión de distintas entidades públicas en la vida tributaria del Ordenamiento Jurídico español, puesto que todos sus tributos recaen sobre un mismo hecho imponible – la riqueza.

Como hemos podido darnos cuenta, no es criticable el hecho de que se produzca una doble imposición, sino que esta imposición sea excesiva. Aunque el IAE sea un impuesto de carácter obligatorio por los municipios, es un impuesto creado por el Estado, por lo que el Estado es el único que puede regular sus principales elementos, de manera que sería responsabilidad del Estado llevar a cabo las medidas necesarias y oportunas para suavizar o directamente eliminar la doble imposición entre el impuesto local – el IAE – y los impuestos estatales. Una de las soluciones que el autor Carlos M^a López Espadafor propone, con el objetivo de resolver la doble imposición es, en todos aquellos casos en los que se siga pagando por el IAE, “deducir en la cuota del correspondiente impuesto estatal la cuota satisfecha por el referido Impuesto local”. También propone que, en el caso de que no se disponga de una cuota positiva para hacer frente al pago de esta cuota en el periodo impositivo correspondiente, exista la posibilidad de practicarse en ejercicios posteriores. Es una solución que no está vinculada al tipo de empresa de que se trate.

Hemos dedicado los párrafos anteriores para describir y analizar los problemas que doble imposición que continua originando el IAE en la imposición estatal sobre la renta. Pero no debemos dejar escapar el problema de conformación del IAE como un impuesto que grava rentas ficticias, por lo que no es el impuesto que mas concorde con los principios constitucionales de justicia tributaria. Como hemos visto, este impuesto es objeto de importantes criticas y lo seguirá siendo y no solo desde el punto de vista de su estructura sino también desde el punto de vista de su poca fusión con los impuestos estatales sobre la renta. Por eso, autores como Carlos M^a López Espadador ⁽²²⁾, consideran que la solución de este problema no radica en el cambio de la normativa reguladora del IAE, sino que ese cambio se debería de llevar a cabo en la normativa reguladora de los impuestos estatales. Podemos entender que se trata de una reforma muy compleja dado que se debería de realizar modificaciones en la regulación de cuatro impuestos: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de No Residentes y el IAE. Pero para empezar se podrían realizar, con carácter urgente, modificaciones simples pero importantes en el TRLRHL (Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales).

CONCLUSIÓN.

Como hemos podido ver a lo largo de este trabajo, la Hacienda municipal en España ha mostrado, desde su origen, gran insuficiencia financiera que se intentó paliar a través de varias reformas pero todas ellas inadecuadas e insuficientes para lograr dicho objetivo. La financiación de los municipios se ha sostenido, en gran parte, en las ayudas y subvenciones estatales. Analizando las dos Licencias Fiscales así como el Impuesto sobre la Radicación, nos hemos dado cuenta de la influencia que estos han tenido en el actual Impuesto sobre Actividades Económicas. Tanto que la reforma de la Ley 51/2002 no ha sido capaz de eliminar los aspectos históricos y la estructura arcaica que se le venía atribuyendo, por lo que se puede apreciar una escasa innovación en el impuesto. Es cierto que esta reforma constituye un primer paso para la mejora del impuesto y en la dotación a los municipios de mayor autonomía.

(22) López Espadafor, C.M^a. (2006), “La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del Sistema Tributario Español”. Instituto de Estudios Fiscales, nº 15.

También hay que tener en cuenta que ha corregido algunos problemas como por ejemplo el “numero de obreros” o la importancia de la población en el cálculo de la cuota, pero manteniendo otros como por ejemplo vulnerar el principio de capacidad económica, o incluso originar otros nuevos problemas como el no adoptar un trato igual para todos los sujetos pasivos, en cuanto a la exención del pago del impuesto. No se ha solucionado tampoco la inadecuación a los principios constitucionales en cuanto al sistema de cuantificación del impuesto que sigue gravando el beneficio presunto sin tomar en cuenta los beneficios reales de cada uno de los contribuyentes, de manera que beneficiará a aquellos que obtengan mayores beneficios y perjudicará a los que tengan menores o incluso pérdidas. Se introduce un nuevo coeficiente de ponderación que no ajusta al impuesto a la capacidad económica, ya que el importe de la cifra de negocios no constituye la base imponible del impuesto. En cuanto a la introducción de las nuevas bonificaciones, considero poco efectiva la bonificación en caso de beneficios inferiores al límite establecido o incluso pérdidas, así como su carácter potestativo por parte de cada Entidad Local.

En conclusión, la reforma ha reducido el número de contribuyentes y como consecuencia la recaudación por parte de los municipios del IAE. Los beneficios con esta reforma han sido, principalmente los negocios individuales y de los negocios societarios cuya cifra de negocios es inferior al límite de un millón de euros. También han resultado beneficiadas las actividades que tributaban en función del número de obreros. A pesar de que en la Ley 51/2002, existen indicios que del impuesto se ajusta un poco más a las exigencias de la Constitución, sin embargo, el resto de medidas que introduce no ha conseguido convencer a nadie, por lo que puede que se trate de una modificación mas de las tantas que ha sufrido el IAE hasta ahora.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.

ANÍBARRO PÉREZ, S. (1997), “La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas”, McGraw – Hill, Madrid, págs. 183 y siguientes.

- (2003), “La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas”, *Tributos Locales*, nº 26, págs. 87-99.

CALVO ORTEGA, R. (2005), “La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas. Aspectos críticos”, *Planteamiento histórico y constitucional de las Haciendas Locales*, págs. 247-264.

CALVO VERGÉZ, J. (2003), “Impuesto sobre Actividades Económicas: algunos apuntes en torno a su naturaleza a la luz de modificación introducida por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley reguladora de las Haciendas Locales”, *Revista de Información Fiscal*, nº 59, págs. 35-69.

CAYÓN GALIARDO, A.M. (2003), “La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas”, *Revista Técnica Tributaria*, num.60, págs. 11-24.

CHECA GONZÁLEZ, C. (2004), “La insuficiente compensación económica por el IAE establecida para las corporaciones locales”, *Tributos Locales*, nº 46, págs. 97-116.

- (2002), “El Impuesto sobre Actividades Económicas: presente y futuro”, *Nueva Fiscalidad*, num.5, págs.9-46.

DE JUAN NAVARRO, M. (2002), “Impuesto sobre Actividades Económicas: algunas claves sobre su reforma”, *Papeles de Economía Española*, núm. 92, págs. 232-239.

EUGENIO LATORRE, J.E., GIL MACIÁ, L. Y SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A. (2005), “El IAE tras la Ley 51/2002: críticas y nuevos problemas de gestión”, *Revista de Estudios Locales (CUNAL)*, núm. 79, págs. 50-71.

GARCÍA - FRESNEDA GEA, F. (2008), “Los antecedentes históricos del Impuesto sobre Actividades Económicas”, *Crónica Tributaria*, núm. 127, págs. 87-107.

- (1996), “El Impuesto sobre Actividades Económicas. Régimen jurídico vigente y perspectivas de reforma”, Comares, Granada.

- (1998), “Hecho imponible y concepto de actividad económica en el IAE”, *Revista de Hacienda Local*, num.82, págs. 48-86.
- (2000), “El IAE y el principio de capacidad económica”, *Revista Española de Derecho Financiero*, num.105, págs. 79-104.

GARCÍA MARTÍNEZ, A. (2006), “El ejercicio del poder tributario municipal en el Impuesto sobre Actividades Económicas”; *Tributos Locales*, nº 58, págs. 11-40.

LAGO MONTERO, J.M. (2004), “El rumbo del Impuesto sobre Actividades Económicas”, *Tributos Locales*, nº 44, págs. 43-56.

LÓPEZ – LABORDA, J., TRUEBA CORTES, Mª C., Y ZÁRATE MARCO, A., “La reforma del Impuesto Sobre Actividades Económicas: una valoración con microdatos de la ciudad de Zaragoza”, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 28/04, págs. 7-16.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.Mª. (2004), “La cifra de negocios frente a la renta en la articulación del Impuesto sobre Actividades Económicas”, *Crónica Tributaria*, núm. 110, págs.9-26.

- (2004), “La evolución de la doble imposición en relación al impuesto sobre actividades económicas”, *Nueva Fiscalidad*, num.1, págs. 9-70.
- (2005), “Consideraciones en torno a la reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas”, *Planteamiento histórico y constitucional las Haciendas Locales*, Instituto de Estudios Giennenses, Diputación de Jaén, págs. 135-175.
- “La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso para las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español”, Documentos de Trabajo, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 15/06.

POVEDA BLANCO, F. (2008) “¿Es posible resucitar el IAE?”, *Papeles de la Economía Española*, nº 115, págs. 119-137.

- (2001), “El Impuesto sobre Actividades Económicas. Los claroscuros de un tributo repudiado”, *Tributos Locales*, nº 3, págs. 15-30.
- (2002), “El Impuesto sobre Actividades Económicas. Razones para su inaplazable reforma”, *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, nº 108.

- (2003), “La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas”, *Tributos Locales*, núm. 25, págs. 15-33.
- (2005), *Manual de fiscalidad local*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

RUBIO DE URQUÍA, J.I. (2001), “La reforma del sistema tributario local: especial referencia a la supresión o reforma del IAE”, *Carta Tributaria*, núm. 16.

SUÁREZ PANDIELLO, J. (2002), “Impuesto sobre Actividades Económicas: ¿Terapia o eutanasia?”, *Papeles de la Economía Española*, numero 92, págs. 240-253.

VILLAYERDE GÓMEZ, M^a. B. (2003), “Las novedades en la regulación del Impuesto sobre Actividades Económicas”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 61, págs. 125-160.